

Wertschöpfungsgerechte Betriebsstättenbesteuerung

– Ertragsteuerliche und betriebswirtschaftliche Untersuchungen vor dem Hintergrund von ausgewählten digitalen Geschäftsmodellen, der aktuellen Gesetzeslage und den Reformvorschlägen von EU und OECD –

Rechtsstand: 10. Juli 2021

Dissertation

zur Erlangung des Grades

Doktor der Wirtschaftswissenschaft (Dr. rer. pol.)

der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf

vorgelegt von

Herrn StB **Nicolas Benedikt Brüggem**, M.Sc.

Korschenbroich, den 7. Januar 2022

Gliederung

GLIEDERUNG	II
INHALTSVERZEICHNIS	III
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	XIII
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	XVII
TABELLENVERZEICHNIS	XIX
1 GRUNDLEGUNG.....	1
2 DER WERTSCHÖPFUNGSGERECHTE STEUERZUGRIFF – ERÖRTERUNG UND HERLEITUNG EINES RECHTFERTIGUNGSKONZEPTS ZUR BESTEuerung, WERTSCHÖPFUNGSBEGRIFF UND GESTALT DES STEUERZUGRIFFS.....	38
3 EIN WERTSCHÖPFUNGSMODELL FÜR DIE AUSGEWÄHLTEN DIGITALEN GESCHÄFTSMODELLE	91
4 DAS GELTENDE BETRIEBSTÄTTENSYSTEM – DARSTELLUNG UND EIGNUNG ZUR WERTSCHÖPFUNGSGERECHTEN BESTEuerung	149
5 BEWERTUNGSMAßSTAB UND ZIELE – EINHEITSTHEORETISCHE GRUNDLAGEN ZUR BETRIEBSTÄTTENBESTEuerung.....	208
6 DIE REFORMVORSCHLÄGE DER EU UND DER OECD ZUR BETRIEBSTÄTTENBESTEuerung – DARSTELLUNG, ANALYSE UND LÖSUNGSANSÄTZE	242
7 EIGNUNG DER REFORMVORSCHLÄGE VON EU UND OECD ZUR WERTSCHÖPFUNGSGERECHTEN BESTEuerung UNTER ANBINDUNG VON BEWERTUNGSMAßSTAB UND ZIELEN.....	343
8 SCHLUSSBETRACHTUNG.....	374
ANHANG	380
LITERATURVERZEICHNIS.....	391
RECHTSQUELLENVERZEICHNIS	410
RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS.....	419
VERZEICHNIS DER VERWALTUNGSANWEISUNGEN	422

Inhaltsverzeichnis

GLIEDERUNG	II
INHALTSVERZEICHNIS	III
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	XIII
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	XVII
TABELLENVERZEICHNIS	XIX
1 GRUNDLEGUNG	1
1.1 Einführung	1
1.2 Rechtsgang und Fahrplan / Skizzierung supranationaler Entwicklungen	5
1.2.1 Handlungsebenen und unilaterale Maßnahmen.....	5
1.2.2 Historische Meilensteine	7
1.2.2.1 Meilenstein I – Konferenz von Ottawa (1998 / 2000 / 2004).....	7
1.2.2.2 Meilenstein II – Start des BEPS Projekts (2013) / Gründung des Inclusive Frameworks	7
1.2.2.3 Meilenstein III – Veröffentlichung des OECD Berichts 2015 und des (Zwischen-) Berichts 2018	9
1.2.2.4 Meilenstein IV – Die Anti-Tax Avoidance Directive (2016 – 2020)	10
1.2.2.5 Meilenstein V – Die EU-Richtlinienvorschläge (2018)	11
1.2.2.6 Meilenstein VI – Arbeiten am OECD Unified Approach (2019 – 2021)	12
1.2.3 (Zwischen-) Ergebnis: Übersicht zur (Rechts-) Entwicklung und Fahrplan / Kurzvorstellung in tabellarischer Form	14
1.2.3.1 EU-Ebene.....	15
1.2.3.2 OECD-Ebene	18
1.3 Das Problem	23
1.3.1 Einführung.....	23
1.3.2 Wertschöpfungsverständnis	25
1.3.3 Bedarf zur Reform / Herleitung eines Betriebstättenkonzepts	27
1.3.4 Implementierung ins deutsche steuerliche Regelungsumfeld	29
1.4 Das Ziel	30
1.5 Verwendung von Begrifflichkeiten und Abgrenzungen	31
1.6 Vormalige Untersuchungen / Forschungslücke	33
1.7 Ergebnis: Gang der Untersuchung	36
2 DER WERTSCHÖPFUNGSGERECHTE STEUERZUGRIFF – ERÖRTERUNG UND HERLEITUNG EINES RECHTFERTIGUNGSKONZEPTS ZUR BESTEUERUNG, WERTSCHÖPFUNGSBEGRIFF UND GESTALT DES STEUERZUGRIFFS	38

2.1	Vorbemerkungen	38
2.2	Grundlegendes zur Frage der Wertschöpfung und zum Nutzer / Begriffliche Vorstellung	38
2.2.1	Regelungslücken	38
2.2.2	Der Nutzer.....	44
2.2.3	Netzwerkeffekte und mehrseitige Märkte	44
2.2.4	Datensammlung und immaterielle Wirtschaftsgüter	46
2.2.5	Klärung des Rangverhältnisses von Nutzerbeteiligung und Datensammlung	47
2.3	Rechtfertigung für einen Steuerzugriff.....	48
2.3.1	Gerechtigkeit im Steuerrecht / ein ökonomisches Verständnis	48
2.3.2	Untersuchung ausgewählter Grundsätze und Verteilungsprinzipien.....	51
2.3.2.1	Quelle vs. Ansässigkeit.....	51
2.3.2.2	Das Leistungsfähigkeitsprinzip	51
2.3.2.3	Das Äquivalenzprinzip.....	52
2.3.2.4	Das Gebot der folgerichtigen Steuergesetzgebung.....	53
2.3.3	Bewertung: Auslegung des Äquivalenzprinzips als Nutzenprinzip.....	54
2.3.3.1	Wirkungen der Verteilungsprinzipien	54
2.3.3.2	Tauglichkeit zur wertschöpfungs-basierten Besteuerung	54
2.3.3.3	Bedeutung des Nutzenprinzips im nationalen Steuerrecht.....	56
2.3.3.4	Bedeutung des Nutzenprinzips im internationalen Steuerrecht.....	56
2.3.4	Exkurs: Ausgestaltung des Nutzenprinzips als sog. supply-demand based approach bzw. supply-demand based approach	57
2.4	(Zwischen-) Ergebnis: Das Nutzenprinzip als Rechtfertigungskonzept für einen wertschöpfungs-basierten Steuerzugriff.....	59
2.5	Einführung eines wirtschaftlich besetzten Begriffsverständnisses zur Wertschöpfung	60
2.5.1	Wirtschaftliche Vorgaben.....	60
2.5.2	Grundform des betriebswirtschaftlichen Leistungsprozesses	60
2.6	Erweiterung I: Darstellung und Analyse des Wertschöpfungsbegriffs nach HALLER	62
2.6.1	Wesen der Wertschöpfung	63
2.6.2	Der Entstehungsaspekt – Erzeugung von Gütereinkommen	64
2.6.3	Der Verwendungsaspekt – Verwendung von Geldeinkommen.....	65
2.6.4	Darstellung der Wertschöpfungsrechnung und Aufzeigung des Anpassungsbedarfs	66
2.7	Erweiterung II: Einfluss des Nutzers auf den Wertschöpfungsprozess	67
2.7.1	Standpunkte und Entwicklungslinien	67
2.7.2	Die Rolle des Nutzers	68
2.7.2.1	Beitrag im Leistungsprozess.....	68
2.7.2.2	Datengewinnung und Datenverwertung.....	72
2.7.3	Push- und Pull-Strategie	75
2.7.4	Situation im Marktgleichgewicht bei Angebots- und Nachfragekurve	76
2.7.5	Gegensätzliche Sichtweisen.....	78
2.7.6	Exkurs: Wertschöpfungsbeitrag von Vermietern und Lizenzgebern	79
2.8	(Zwischen-) Ergebnis: Aufnahme des Nutzers in den Wertschöpfungsprozess / Antworten auf die Streitpunkte.....	80
2.9	Position des Steuerzugriffs / steuertheoretischer Aspekt	82
2.9.1	Einführung des Steuertatbestands / Begriffsverständnis	82
2.9.2	Wertschöpfungsverständnis und Steuerobjektgedanke / Anbindung des Entstehungsaspekts	84

2.9.3 Position und Art des Steuerzugriffs / Anbindung des Verwendungsaspekts	85
2.9.4 Zusammenführung von Rechtfertigungskonzept und Verwendungsaspekt	87
2.10 Ergebnis: Die Gestalt des wertschöpfungsgerechten Steuerzugriffs – Bestimmung von Wertschöpfungsverständnis, Wertschöpfungsdefinition, Wertschöpfungsrechnung und Wertschöpfungskonten	87
3 EIN WERTSCHÖPFUNGSMODELL FÜR DIE AUSGEWÄHLTEN DIGITALEN GESCHÄFTSMODELLE	91
3.1 Vorbemerkungen	91
3.2 Einführung der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle	92
3.2.1 Die Geschäftsmodelldefinitionen der EU	92
3.2.2 Problematisierung und Handlungsbedarf	97
3.3 Komplementierende Gedanken zu den Geschäftsmodelldefinitionen / Einführung eines eigenen Begriffsverständnisses	99
3.3.1 Merkmale einer Geschäftsmodelldefinition	99
3.3.2 Der Aspekt des digitalen / Charakteristika der digitalen Wirtschaft	99
3.3.3 Abgrenzungsfragen	102
3.3.4 Kooperations-Modell / Interpretation und Erläuterung	104
3.3.4.1 Überblick	104
3.3.4.2 Bestimmung der rechtlichen Merkmale	104
3.3.4.3 Einfluss der Nutzerbeteiligung	104
3.3.4.4 Anmerkungen von Staaten- und Rechtssetzungsverbänden	105
3.3.5 Social-Media-Modell / Interpretation und Erläuterung	105
3.3.5.1 Überblick	105
3.3.5.2 Bestimmung der rechtlichen Merkmale	106
3.3.5.3 Einfluss der Nutzerbeteiligung	106
3.3.5.4 Anmerkungen von Staaten- und Rechtssetzungsverbänden	106
3.3.6 Abonnements-Modell / Interpretation und Erläuterung	107
3.3.6.1 Überblick	107
3.3.6.2 Bestimmung der rechtlichen Merkmale	107
3.3.6.3 Einfluss der Nutzerbeteiligung	108
3.3.6.4 Anmerkungen von Staaten- und Rechtssetzungsverbänden	108
3.3.7 Fernabsatz-Modell / Interpretation und Erläuterung	108
3.3.7.1 Überblick	108
3.3.7.2 Bestimmung der rechtlichen Merkmale	109
3.3.7.3 Einfluss der Nutzerbeteiligung	109
3.3.7.4 Anmerkungen von Staaten- und Rechtssetzungsverbänden	109
3.4 (Zwischen-) Ergebnis: Charakteristika der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle / Vergleich der Geschäftsmodelle aus Nutzersicht	109
3.5 Die betrieblichen Leistungsprozesse der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle	117
3.5.1 Einführung in das Analysemodell / Vorgaben	117
3.5.1.1 Das Business Model Canvas	118
3.5.1.2 Das SPIOC Diagramm	119
3.5.2 Fallstudienbasierte Vorstellung zu den ausgewählten digitalen Geschäftsmodellen / Erarbeitung kurzer Unternehmensprofile	120
3.5.3 Vorstellung der Geschäftsmodelle mittels Übersichtskarten und Vorstellung der Leistungsarchitekturen	126

3.5.3.1	Kooperations-Modell / anlehnend am Beispiel der Scout24 AG	126
3.5.3.2	Social-Media-Modell / anlehnend am Beispiel der Xing SE.....	127
3.5.3.3	Abonnementen-Modell / anlehnend am Beispiel der Sky Deutschland GmbH & Co. KG	129
3.5.3.4	Fernabsatz-Modell / anlehnend am Beispiel der Zalando SE.....	130
3.6	(Zwischen-) Ergebnis: Bestimmung der Wertschöpfungsbeiträge für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle / Anbindung an das Wertschöpfungsverständnis	132
3.7	Konzeptionelle Grundlagen und Leitbilder / Anpassungsbedarf und Erweiterungen	136
3.7.1	Vorstellung herkömmlicher Wertschöpfungsmodelle (interne Architektur).....	136
3.7.1.1	Wertkette	137
3.7.1.2	Wertshop.....	138
3.7.1.3	Wertnetzwerk	138
3.7.2	Aufzeigen des Anpassungsbedarfs durch Anbindung der Wertschöpfungsmodelle an die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle	139
3.7.3	Erweiterung I: Nachfrageseite / Dienstleistungsqualität (externe Architektur)	141
3.7.3.1	Grundgedanke der Service-Profit-Chain.....	142
3.7.3.2	Erweiterung der Service-Profit-Chain um ausgewählte Zielgrößen.....	143
3.7.4	Erweiterung II: Beschaffungsseite / Datengewinnung und Extrahierung von Wissen durch immaterielle Wirtschaftsgüter (externe Architektur).....	144
3.7.5	Erweiterung III: Rückkoppelungen / Abbildungsform von Netzwerkeffekten / anlehnend an das Modell der Wertschöpfungsspirale (interne Architektur).....	145
3.8	Ergebnis: Das integrierte Wertschöpfungsmodell als konzeptionelle Grundlage für ein Betriebstättenkonzept	146
4	DAS GELTENDE BETRIEBSTÄTTENSYSTEM – DARSTELLUNG UND EIGNUNG ZUR WERTSCHÖPFUNGSGERECHTEN BESTEUERUNG	149
4.1	Vorbemerkungen	149
4.2	Grundlegendes zur Bedeutung der Betriebstätte	149
4.2.1	Geltende Steuerkoordination bei grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten	149
4.2.2	Die Betriebstätte als Teil des Einheitsunternehmens / gesetzliche Kodifizierung	153
4.2.3	Einführung der Prüfungsreihenfolge	154
4.3	Der Betriebstättenbegriff im nationalen Recht	155
4.3.1	Wortlaut und Rechtsfolgen nach §§ 12 und 13 AO	155
4.3.1.1	Feste Geschäftseinrichtung	155
4.3.1.2	Ständiger Vertreter	156
4.3.2	Entstehung der Vorschrift	157
4.3.2.1	Eine dynamische Anpassung.....	157
4.3.2.2	Das DBA Preußen-Sachsen v. 16.04.1869	157
4.3.2.3	Preußisch-Österreichischer Doppelbesteuerungsvertrag v. 21.06.1899	158
4.3.2.4	Doppelbesteuerungsgesetz v. 22.03.1909	158
4.3.2.5	Finanzausgleichsgesetz v. 27.04.1926	158
4.3.2.6	Steueranpassungsgesetz v. 16.10.1934.....	159
4.3.2.7	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung v. 14.12.1976.....	159
4.3.3	Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen nach § 12 AO (Geschäftseinrichtung).....	160
4.3.3.1	Geschäftseinrichtung oder Anlage.....	160
4.3.3.2	Feste Beziehung zur Erdoberfläche / Ständig und auf Dauer angelegtes Geschäft	161
4.3.3.3	Der Tätigkeit des Unternehmens dienend	161
4.3.3.4	Nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht	162

4.3.3.5	Zusammenfassung / Tatbestände und deren Merkmale	162
4.3.4	Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen nach § 13 AO (Vertreter).....	163
4.3.4.1	Geschäftsbesorgung / Art der Geschäfte.....	163
4.3.4.2	Nachhaltigkeit.....	164
4.3.4.3	Vertretungsverhältnis / Weisungsgebundenheit	164
4.3.4.4	Zusammenfassung / Tatbestände und deren Merkmale	164
4.4	Der Betriebstättenbegriff im Abkommensrecht.....	165
4.4.1	Wirkung und Einfluss des Abkommensrechts / Erweiterung der Prüfungsreihenfolge durch das Multilaterale Instrument (MLI)	165
4.4.2	Wortlaut nach Art. 5 OECD-MA	167
4.4.2.1	Feste Geschäftseinrichtung	167
4.4.2.2	Ständiger Vertreter	168
4.4.3	Wesentliche Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu § 12 AO (Feste Geschäftseinrichtung)	168
4.4.3.1	Überblick	168
4.4.3.2	Geschäftseinrichtung	169
4.4.3.3	Ausübung der Tätigkeit des Unternehmens.....	170
4.4.3.4	Ausübung einer Haupttätigkeit / keine vorbereitende oder Hilfstätigkeit	170
4.4.4	Wesentliche Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu § 13 AO (Vertreter)	171
4.4.5	Zusammenfassung / Tatbestände und deren Merkmale	172
4.5	Ergebnisermittlung: Zuordnung des Betriebsvermögens und Ermittlung der Einkünfte.....	173
4.5.1	Grundlegendes	173
4.5.1.1	Der Fremdvergleichsgrundsatz als permanenter Gedanke	173
4.5.1.2	Rechtsentwicklung	175
4.5.2	Schritt 1: Aufteilung des Betriebsvermögens.....	176
4.5.2.1	Aufgaben einer Funktions- und Risikoanalyse / Verbindung zur Vergleichbarkeitsanalyse....	176
4.5.2.2	Der Begriff der Personalfunktion und das DEMPE Konzept.....	178
4.5.3	Schritt 2: Ermittlung der Einkünfte	180
4.5.3.1	Einführung in die Verrechnungspreismethoden / Anwendung auf Innentransaktionen.....	180
4.5.3.2	Preisvergleichsmethode/ Standardmethode	183
4.5.3.3	Wiederverkaufspreismethode / Standardmethode	184
4.5.3.4	Kostenaufschlagsmethode / Standardmethode	184
4.5.3.5	Transaktionsbezogene Nettomargenmethode / Sonderfall	185
4.5.3.6	Methode der globalen formelhaften Gewinnaufteilung / Sonderfall.....	185
4.5.4	Bewertung: Eignung vorheriger Verrechnungspreismethoden und Vorstellung der Residualmethode als Sonderfall	186
4.5.5	Zusammenfassung / zweistufige Ermittlung des Betriebstätenergebnisses	189
4.6	Ertragsbesteuerung und Deklarationsverpflichtung	190
4.6.1	Persönliche Steuerpflicht und Einkünfteermittlung	190
4.6.2	Aufzeichnungs- / und Mitwirkungspflichten	190
4.7	Spezielle Betriebstättenarten und personenlose Betriebstätten	192
4.7.1	Grundlegendes	192
4.7.2	Steuerliche Anknüpfungspunkte	193
4.7.2.1	Mögliche Unternehmensaktivitäten	193
4.7.2.2	Fall 1: Eigener Server in eigenen Räumlichkeiten	193
4.7.2.3	Fall 2: Eigener Server in fremden Räumlichkeiten.....	194
4.7.2.4	Fall 3: Anmietung von Serverkapazitäten in fremden Räumlichkeiten	194
4.7.2.5	Fall 4: Virtueller Server und Cloud-Computing	194
4.7.2.6	Fall 5: Standardleitungen fürs Internet.....	195
4.7.3	Ermittlung der Einkünfte / die „andere Behandlung“ nach § 1 Abs. 5 S. 2, 2. HS AStG	195

4.7.4 Zusammenfassung der Fallvarianten	197
4.8 Bewertung: Steuerliche Erfassung der Partizipantengruppen durch das existierende Regelungsumfeld / Anbindung des Verwendungsaspekts der Wertschöpfung	198
4.8.1 Grundlegendes	198
4.8.2 Arbeitnehmer	199
4.8.3 Staaten.....	199
4.8.4 Kapitalgeber	199
4.8.5 Vermieter / Lizenzgeber.....	200
4.8.6 Erfassung der Nutzer / Anbindung der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle	201
4.8.6.1 Aufzeigen der Problemfelder.....	201
4.8.6.2 Das körperliche Vorhandensein	202
4.8.6.3 Die Verfügungsmacht.....	202
4.8.6.4 Die Nachhaltigkeit	202
4.9 Ergebnis: Keine Erfassung der Nutzer im geltenden Besteuerungssystem	203
4.9.1 Eignung des Betriebstättenystems zur wertschöpfungsgerechten Besteuerung / Regelungslücken und Reformbedarf.....	203
4.9.2 Zusammenfassende Übersichten	204
4.9.3 Vorgaben an ein Betriebstättenkonzept	207
5 BEWERTUNGSMAßSTAB UND ZIELE – EINHEITSTHEORETISCHE GRUNDLAGEN ZUR BETRIEBSTÄTTENBESTEUERUNG	208
5.1 Vorbemerkungen	208
5.2 Grundlegendes zur Auswahl des Bewertungsmaßstabs	208
5.3 Wesentliche rechtliche und wirtschaftliche Vorgaben	210
5.3.1 Grundprinzipien / rechtliche Vorgaben	210
5.3.1.1 Leistungsfähigkeitsprinzip	210
5.3.1.2 Rechtssicherheit.....	211
5.3.1.3 Grenzen der Pauschalierung	212
5.3.1.4 Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	213
5.3.1.5 Zusammenfassung der Vorgaben.....	215
5.3.2 Das Europäischen Steuerrecht / rechtliche Vorgaben.....	216
5.3.2.1 Grundlagen des Europäischen Steuerrechts	216
5.3.2.2 Die Niederlassungsfreiheit und zusammenhängende EuGH Entscheidungen	217
5.3.2.3 Abzug (finaler) ausländischer Betriebstättenverluste	219
5.3.2.4 Rechtsformneutralität zwischen Betriebstätte und Tochterkapitalgesellschaft.....	222
5.3.2.5 Gewährung gleicher Steuervergünstigungen / Gleichheit vor dem Gesetz.....	223
5.3.2.6 Realisationsgerechte Entstrickungsnormen.....	223
5.3.2.7 Zusammenfassung der Vorgaben.....	224
5.3.3 Bedeutende Einzelfälle der Rechtsprechung / rechtliche Vorgaben	224
5.3.3.1 Spanien vs. Dell (2012 / 2015).....	224
5.3.3.2 Japan vs. US online retailer (2015).....	226
5.3.3.3 South Dakota vs. Wayfair (2018)	228
5.3.3.4 Zusammenfassung der Hinweise.....	231
5.3.4 Weiteres zur Einmalbesteuerung / wirtschaftliche Vorgaben	232
5.3.4.1 Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung / Begriffsverständnis.....	232
5.3.4.2 Auswirkungen auf den Steuerwettbewerb / Abzug von Verlusten	234
5.3.4.3 Betriebstättendiskriminierungsverbot.....	235

5.3.4.4	Ressourcenallokation.....	236
5.3.4.5	Zusammenfassung der Vorgaben.....	236
5.4	Zielvorgaben der EU.....	236
5.5	Zielvorgaben der OECD.....	237
5.6	Ergebnis: Bestimmung des Bewertungsmaßstabs und Analyserahmen.....	240
6	DIE REFORMVORSCHLÄGE DER EU UND DER OECD ZUR BETRIEBSTÄTTENBESTEUERUNG – DARSTELLUNG, ANALYSE UND LÖSUNGSANSÄTZE	242
6.1	Vorbemerkungen.....	242
6.2	EU: Digitaler Betriebstättenbegriff i.S.d. EU-Richtlinienentwurfs (2018).....	242
6.2.1	Prüfungsreihenfolge und Termine.....	242
6.2.2	Einschränkungen des Anwendungsbereichs und der Tatbestandsmerkmale für einen Nexus	245
6.2.2.1	Erbringung digitaler Dienstleistungen (digital services).....	245
6.2.2.2	Ausnutzung digitaler Schnittstellen (digital interface).....	248
6.2.2.3	Ausnahmen und Schwellenwerte.....	250
6.2.3	Ermittlung der Einkünfte	251
6.3	OECD: Digitaler Betriebstättenbegriff i.S.d. OECD BEPS Aktionspunkts 1 (2015 / 2018).....	253
6.3.1	Prüfungsreihenfolge und Termine.....	253
6.3.2	Einschränkung des Anwendungsbereichs auf entmaterialisierte digitale Aktivitäten	254
6.3.3	Tatbestandsmerkmale für einen Nexus / Steuergegenstand	255
6.3.3.1	Hauptfaktor: Umsatzfaktor (revenue-based factor).....	255
6.3.3.2	Weiterer Faktor: Digitalbasierter Faktor (digital factor).....	256
6.3.3.3	Weiterer Faktor: Nutzerbasierter Faktor (use-based factor).....	258
6.3.3.4	Ausnahmen und Schwellenwerte.....	259
6.3.4	Ermittlung der Einkünfte	260
6.4	OECD: Digitaler Betriebstättenbegriff i.S.d. OECD Unified Approachs (2019 – 2021)	261
6.4.1	Prüfungsreihenfolge und Termine.....	261
6.4.1.1	Die Einheitsformel und Einführung von Amount A, B und C.....	261
6.4.1.2	Der Amount A im Detail / Einführung eines Testschemas.....	264
6.4.2	Einschränkung des Anwendungsbereichs auf (i) automatisierte digitale Dienstleistungen und (ii) konsumorientierte Unternehmen mit B2C-Geschäftsmodellen	267
6.4.2.1	Überblick: Besteuerungswürdige Aktivitäten / Aktivitätstest	267
6.4.2.2	Automatisierte Dienstleistungen (automated digital services).....	268
6.4.2.3	Konsumorientierte Geschäftsaktivitäten (consumer-facing businesses).....	269
6.4.2.4	Ausnahmen und Schwellenwerte.....	269
6.4.3	Tatbestandsmerkmale für einen Nexus / Steuergegenstand	270
6.4.3.1	Hauptmerkmal: Umsatz (sales-based approach)	270
6.4.3.2	Weiteres Merkmal: Immaterielle Wirtschaftsgüter (marketing intangibles).....	272
6.4.3.3	Weiteres Merkmal: Nutzerbeiträge (user participation)	272
6.4.3.4	Weiteres Merkmal: Signifikante wirtschaftliche Präsenz (significant economic presence)	274
6.4.4	Ermittlung der Einkünfte	275
6.4.4.1	Überblick: Die Methoden der OECD zur Ergebnisbestimmung und Zuordnung	275
6.4.4.2	Merkmal: Immaterielle Wirtschaftsgüter.....	279
6.4.4.3	Merkmal: Nutzerbeiträge.....	281
6.4.4.4	Merkmal: Signifikante wirtschaftliche Präsenz.....	281

6.4.4.5	Zusammenfassung: Wirkweise der Drei-Methoden der OECD zur Ergebnisermittlung	282
6.5	Jüngste Entwicklungen auf Ebene der G7- und G20-Staaten	283
6.6	Bewertung: Vergleich und Analyse der Reformvorschläge	286
6.6.1	Ausgangsfeststellungen / (Politische) Ziele und Bedeutung der Vorschläge	286
6.6.2	Prüfungsreihenfolge, Anwendungsbereich und Rechtsgrundlagen	287
6.6.2.1	Persönlicher Anwendungsbereich	287
6.6.2.2	Sachlicher Anwendungsbereich	288
6.6.2.3	Systematik der Prüffolgen	290
6.6.2.4	Änderung der Prüfungsreihenfolge zur geltenden Steuerkoordination	291
6.6.2.5	Besonderheiten der Termini	291
6.6.2.6	Umsetzung und Rechtsgrundlagen	292
6.6.3	Tatbestandsmerkmale für einen Nexus	294
6.6.3.1	Die unterschiedlichen Nexus-Merkmale und deren Erfassung	294
6.6.3.2	Die Methodenwahl / quantitative und qualitative Faktoren	299
6.6.3.3	Auswahlen in Bezug auf die Nexus-Merkmale	300
6.6.3.4	Alternative Nexusszenarien / Schlussfolgerungen aus § 4j EStG	300
6.6.3.5	Maßgebender Beurteilungszeitraum	301
6.6.3.6	Lokalisierung der Nutzer / Belastbarkeit von Daten und Messung eines aktiven Nutzerengagements	301
6.6.3.7	Auslegung des Begriffs der immateriellen Wirtschaftsgüter	304
6.6.4	Grenzsetzungen	306
6.6.4.1	Schwellenwerte	306
6.6.4.2	Ausnahmen	309
6.6.5	Ermittlung der Einkünfte und Zuordnung zu den Vertragsstaaten	310
6.6.5.1	Die unterschiedlichen Verrechnungspreismethoden und Zuordnungsregelungen	310
6.6.5.2	Einführung einer mathematischen Betrachtung / ein Verständnis zur Residualmethode	312
6.6.5.3	Ausgangsbasis zur Ermittlung des aufzuteilenden Gewinns und steuerliche Anpassungen	317
6.6.5.4	Umgang mit Zwischenergebnissen	318
6.6.5.5	Einbezug von laufenden Veräußerungsgewinnen bzw. (Anlauf)Verlusten und Zinsaufwendungen in die Betriebstättenergebnisermittlung	319
6.6.5.6	Bestimmung der Aufteilungsfaktoren / Zuordnung des Ergebnisses auf die Vertragsstaaten	319
6.6.5.7	Wiedergabe der Gedanken von HOGLER / PISTONE zu festen Aufteilungsschlüsseln	321
6.6.5.8	Auswirkungen auf den AOA, das DEMPE Konzept und den Fremdvergleichsgrundsatz	322
6.6.6	Rechtsfolgen	324
6.6.6.1	Grundsätzliches Wirken im steuerlichen Regelungsumfeld / Eigenständigkeit der Gewerbesteuer	324
6.6.6.2	Beginn und Ende	325
6.6.6.3	Umgang mit Betriebstättenverlusten	325
6.6.6.4	Eintritt der Entstrickungsbesteuerung / Konsequenzen aus der Verstrickung	326
6.6.6.5	Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit / abkommensrechtliche Fragen	328
6.6.6.6	Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung / Anpassungsbedarf im AStG	328
6.6.7	Steuerschuldverhältnis	329
6.6.7.1	Vollzug und Form der Erhebung (Abzug vs. Veranlagung)	329
6.6.7.2	Steuerschuldnerschaft / Haftungsschuldner	332
6.6.7.3	Buchführungs- und Anzeigepflichten	332
6.6.7.4	Dokumentationsvorschriften im Bereich der Verrechnungspreise	333
6.6.7.5	Streitbeilegung	334
6.7	Ergebnis: Die Reformvorschläge stellen keine umsetzbaren Konzepte dar	336
6.7.1	Zentrale Feststellungen zu den Reformvorschlägen	336
6.7.2	Eingeständnisse der Vorschlagsgeber	341

7 EIGNUNG DER REFORMVORSCHLÄGE VON EU UND OECD ZUR WERTSCHÖPFUNGSGERECHTEN BESTEUERUNG UNTER ANBINDUNG VON BEWERTUNGSMAßSTAB UND ZIELEN.....	343
7.1 Vorbemerkungen	343
7.2 Bewertung: Tauglichkeit zur wertschöpfungsgerechten Besteuerung / Anbindung des Verwendungsaspekts der Wertschöpfung	343
7.2.1 Steuerliche Erfassung der verbleibenden Partizipantengruppen / Antwort auf die festgestellte Regelungslücke	343
7.2.2 Verordnung der Nexus-Merkmale im Leistungsprozess.....	344
7.2.3 Die fehlende Berücksichtigung des Input-Faktors	346
7.2.4 Grenzziehungen.....	347
7.2.5 Ergebnisermittlung, Zurechnung und Dokumentationen	348
7.2.6 Exkurs: Darstellungsform zur Zuordnung von Wertschöpfungsbeiträgen im Konzern.....	350
7.2.6.1 Zusammenführung von Wertschöpfungsverständnis und Fremdvergleichsgrundsatz / Übertragbarkeit der Methodentechnik.....	350
7.2.6.2 Die Star-Chart-Darstellungs-Technik in der Funktions- und Risikoanalyse.....	351
7.2.6.3 Bestimmung einer Analysematrix für Zwecke der Wertschöpfungsanalyse.....	352
7.3 Bewertung: Tauglichkeit zur rechtmäßigen Erfassung / Anbindung des Bewertungsmaßstabs ..	354
7.3.1 Prüfungsreihenfolge, Anwendungsbereich und Rechtsgrundlagen	354
7.3.1.1 Das Telos der Normen und das Arbeiten mit Fiktionen	354
7.3.1.2 Körperschaften / Steuersubjekt.....	355
7.3.1.3 Systematik der Prüfstufen, Prüfreiheiten und Auswahlmöglichkeiten	355
7.3.1.4 Fokus auf US-amerikanische Internetkonzerne	356
7.3.1.5 Abgrenzungsfragen im Anwendungsbereich / Steuerobjekt.....	356
7.3.1.6 Termini	357
7.3.1.7 Steuerliche Übergangsvorschriften	357
7.3.2 Tatbestandsmerkmale für einen Nexus	357
7.3.2.1 Lenkungswirkung der Nexus-Merkmale.....	357
7.3.2.2 Lokalisierung der Nutzer	358
7.3.2.3 Begriff der immateriellen Wirtschaftsgüter	358
7.3.3 Grenzsetzungen / Grenze der gesetzlichen Pauschalierung	359
7.3.4 Ermittlung der Einkünfte und Zuordnung zu den Vertragsstaaten	360
7.3.5 Rechtsfolgen	363
7.3.5.1 Verlustnutzung	363
7.3.5.2 Einfluss auf Betriebsprüfungen	364
7.3.5.3 Entstrickungsbesteuerung.....	364
7.3.5.4 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	365
7.3.5.5 Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit	365
7.3.6 Steuerschuldverhältnis	365
7.3.6.1 Mitwirkungspflichten und Dokumentationsvorschriften	365
7.3.6.2 Form der Erhebung	366
7.3.6.3 Streitbeilegung	366
7.4 Ergebnis: Keine hinreichende Erfassung der Wertschöpfungsfaktoren und des Bewertungsmaßstabs durch die Reformvorschläge	367
8 SCHLUSSBETRACHTUNG.....	374

8.1	Übergeordnetes Ergebnis der Arbeit.....	374
8.2	Motivation	374
8.3	Gewinnbesteuerung am Ort der Wertschöpfung	374
8.4	Die Wertschöpfung im Rahmen der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle.....	375
8.5	Reformbedarf des aktuellen Betriebsstättensystems.....	376
8.6	Bewertungsrahmen	377
8.7	Reformvorschläge von EU und OECD.....	377
8.8	Tauglichkeit der Reformvorschläge zur wertschöpfungsgerechten und rechtmäßigen Besteuerung.....	378
8.9	Risiken für die Praxis	379
ANHANG	380
	Anlage I: Stand und Ausgestaltung nationaler Maßnahmen zur Ertragsbesteuerung.....	380
	Anlage II: Der Begriff der Wertschöpfung im steuerlichen Kontext.....	383
	Anlage III: Charakteristika der der digitalen Wirtschaft	388
	Anlage IV: OECD Unified Approach (2019 – 2021) / Prüfschema für Amount A.....	390
LITERATURVERZEICHNIS	391
RECHTSQUELLENVERZEICHNIS	410
RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS	419
VERZEICHNIS DER RICHTLINIEN UND VERWALTUNGSANWEISUNGEN	422

Abkürzungsverzeichnis

€

€Euro

A

a.A. anderer Ansicht
a.F. alte Fassung
Abl. Amtsblatt
ABl. EU Amtsblatt der Europäischen Union
Abs. Absatz
AbzStEntModG Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz, Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz
AfA Absetzung für Abnutzung
AG Aktiengesellschaft / Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AK Anschaffungskosten
AktG Aktiengesetz
AO Abgabenordnung
AOA Authorized OECD Approach
AP Aktionspunkt (BEPS)
Art. Artikel
AStG Außensteuergesetz
ATAD Anti Tax Avoidance Directive
ATADUmsG ATAD-Umsetzungsgesetz
Aufl. Auflage

B

BB Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BEPS Base Erosion and Profit Shifting
Betrachtungsländer Israel, Indien, Taiwan
BFH Bundesfinanzhof
BGB Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl. Bundesgesetzblatt (Zeitschrift)
BGH Bundesgerichtshof
BilMoG Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BIT Binary Digital
BMF Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs. Drucksache des Bundesrats
bspw. beispielsweise
BStBl. Bundessteuerblatt (Zeitschrift)
BVerfG Bundesverfassungsgericht
BVerfGE Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (Sammlung)
BWL Betriebswirtschaftslehre
bzgl. bezüglich
bzw. beziehungsweise

C

CDU Christlich Demokratische Union Deutschlands
CSU Christlich-Soziale Union

D

d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DK	Der Konzern (Zeitschrift)
DPT	Diverted Profits Tax
DST	Digital Service Tax
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
dt.	deutsche

E

EBT	Earnings before taxes, Ergebnis vor Steuern
ECOFIN	Rat für Wirtschaft und Finanzen (EU Ebene)
EK	Eigenkapital oder Einkommen der Kapitalgeber
engl.	englische
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EstG	Einkommensteuergesetz
et. al.	et alia (u.a.)
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof

F

f.	folgende
ff.	fortfolgende (mehrere Seiten umfassend)
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
Fn	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift

G

GAufzV	Gewinnaufzeichnungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKB	Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
gl.A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GrS	Großer Senat
GST	Goods and Services Tax

H

h.M.	herrschende Meinung
herkömmliche Wertschöpfungsmodelle	Wertkette, Wertnetzwerk, Wertshop
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber, Herausgeber
Hs.	Halbsatz

I

i.d.F.....	in der Fassung
i.d.R.....	in der Regel
i.e.S.....	im engeren Sinne
i.H.v.....	in Höhe von
i.S.d.....	im Sinne des
i.S.v.....	im Sinne von
i.V.m.....	in Verbindung mit
IDW.....	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
imm. VG.....	immaterielle Vermögensgegenstände
Intertax.....	International Tax Review (Zeitschrift)
IStR.....	International Steuerrecht (Zeitschrift)
	IT Informationstechnik

K

KOM bzw. COM.....	Europäische Kommission / EU-Kommission
KSt.....	Körperschaftsteuer
KStG.....	Körperschaftsteuergesetz

M

MwStSystRL.....	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
-----------------	--------------------------------

N

n/a.....	nicht anwendbar
----------	-----------------

O

OECD.....	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD MA.....	OECD Musterabkommen
OECD MK.....	OECD Musterabkommen-Kommentar

P

PE.....	Permanent Establishment (Englisch für: Betriebstätte)
PWC.....	PricewaterhouseCoopers

R

Rz.....	Randziffer
---------	------------

S

s.....	siehe
S.....	Seite
SDW.....	Statistical Data Warehouse (EU Ebene)
sog.....	sogenannte
SolZ.....	Solidaritätszuschlag
SPD.....	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StAnpG.....	Steueranpassungsgesetz
StB.....	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StuB.....	NWB Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW.....	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI.....	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)

T

TAG Technology technical advisory group (OECD Ebene)
TAX 3 Komitee Sonderausschuss des Europäischen Parlaments für Finanzkriminalität, Steuerhinterziehung und
Steuervermeidung
TFDE Task Force on the Digital Economy

U

u.a. unter anderen / unter anderem, unter anderem
Ubg Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UmwStG Umwandlungsteuergesetz, Umwandlungsteuergesetz
USA United States of America
UStG Umsatzsteuergesetz

V

Verf. Verfasser
vgl. vergleiche
vs. versus
VWL Volkswirtschaftslehre

W

WRV Verfassung des Deutschen Reichs [Weimar]

Z

z.T. zum Teil
ZEW Leibniz-Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Die wertvollsten Unternehmen nach Börsenwert (in Anlehnung an die Ernst & Young GmbH) .	2
Abbildung 2: Gang der (Rechts-) Entwicklung und des Fahrplans / Übersicht	15
Abbildung 3: Zusammenfassung – Ziel und Gang der Untersuchung	37
Abbildung 4: Ziel und Untersuchungsgang von Kapitel 2.....	38
Abbildung 5: Einwirkung von Steuern.....	49
Abbildung 6: Prinzipienpyramide des Steuerrechts in Anlehnung an HEY	50
Abbildung 7: Betriebswirtschaftlicher Leistungsprozess in Anlehnung an BERNDT/CANSIER	61
Abbildung 8: Wertschöpfung nach HALLER	63
Abbildung 9: Entstehungsaspekt der Wertschöpfung (formelhafte Darstellung) in Anlehnung an HALLER .	64
Abbildung 10: Verwendungsaspekt der Wertschöpfung (formelhafte Darstellung) in Anlehnung an HALLER	65
Abbildung 11: Wertschöpfungsrechnung in Anlehnung an HALLER	66
Abbildung 12: Wertkette zur Push- und Pull-Strategie	75
Abbildung 13: Darstellung des Gleichgewichtspreis / Angebots- und Nachfragekurve	77
Abbildung 14: Wertschöpfungsrechnung in Kontenform	85
Abbildung 15: Das Wertschöpfungsverständnis / Komplementierende Übersichten zum Wesen der Wertschöpfung, der Wertschöpfungsrechnung und den Wertschöpfungskonten	90
Abbildung 16: Ziel und Untersuchungsgang von Kapitel 3.....	91
Abbildung 17: Das Kooperations-Modell / Zusammenwirken von Vertragsarten.....	104
Abbildung 18: Das Social-Media-Modell.....	105
Abbildung 19: Das Abonnenten-Modell	107
Abbildung 20: Das Fernabsatz-Modell	108
Abbildung 21: Bausteine des Business Model Canvas	119
Abbildung 22: Darstellungsrahmen der SPIOC Methodik (exemplarische Darstellung)	120
Abbildung 23: Darstellungsrahmen zum Entstehungsaspekt.....	120
Abbildung 24: Leistungsarchitektur zum Kooperations-Modell / Überführung in die SPIOC Methodik	127
Abbildung 25: Leistungsarchitektur zum Social-Media-Modell / Überführung in die SPIOC Methodik	129
Abbildung 26: Leistungsarchitektur zum Abonnenten-Modell / Überführung in die SPIOC Methodik	130
Abbildung 27: Leistungsarchitektur zum Fernabsatz-Modell / Überführung in die SPIOC Methodik.....	132
Abbildung 28: Bedeutung des Nutzers für die Geschäftsmodelle	132
Abbildung 29: Einordnung der Wertschöpfungsbeiträge an die Geschäftsmodelle / Anbindung des Verwendungsaspekt	136
Abbildung 30: Wertkette nach Porter.....	137
Abbildung 31: Wertshop	138
Abbildung 32: Wertnetzwerk.....	139
Abbildung 33: Darstellung der Service-Profit Chain (freie Übersetzung)	142
Abbildung 34: CRISP Modell (freie Übersetzung)	144
Abbildung 35: Wertschöpfungsspirale / Rückkoppelungen zwischen den Nutzern	145
Abbildung 36: Das integrierte Wertschöpfungsmodell / Herleitung	148
Abbildung 37: Übersicht zur geltenden Steuerkoordination / Zusammenwirkung	149
Abbildung 38: Wesentliche Merkmale des § 12 AO	163
Abbildung 39: Wesentliche Merkmale des § 13 AO	165
Abbildung 40: Wesentliche Merkmale der Betriebstätte im Abkommensrecht.....	172
Abbildung 41: Rechtsentwicklung im Bereich der Verrechnungspreise (Auswahl).....	175
Abbildung 42: Darstellung der Residualmethode	189
Abbildung 43: Systematik der Betriebstättenergebnisermittlung.....	189
Abbildung 44: Gegenüberstellung der Betriebstättenmerkmale im nationalem und Abkommensrecht / zu problematisierende Kriterien.....	201
Abbildung 45: Besteuerung der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle	205
Abbildung 46: Zusammenführung / Überlegungen zur Besteuerung von Wertschöpfung.....	206
Abbildung 47: OECD-MA / Konzept zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	235

Abbildung 48: Bewertungsmaßstab und Ziele / Zusammenführende Übersicht	241
Abbildung 49: Testschema zur signifikanten digitalen Präsenz nach dem EU-Richtlinienentwurf 2018	245
Abbildung 50: Aufbau der Einheitsformel zum OECD Unified Approach 2019 – 2021	264
Abbildung 51: Testschema zum Amount A des OECD Unified Approachs 2019 – 2021	267
Abbildung 52: Visualisierung zum Umsatzmerkmal des OECD Unified Approach 2019 – 2021	272
Abbildung 53: Zusammenfassung der Nexus-Merkmale und der Messindikatoren.....	297
Abbildung 54: Nexus nach § 4j EStG (Basis Regierungsentwurf 2017.....	301
Abbildung 55: Zuordnung der Verrechnungspreismethoden zu den EU / OECD Vorschlägen	312
Abbildung 56: Darstellung der Formel zur Aufteilung der steuerlichen Bemessungsgrundlage gemäß dem EU-Richtlinienentwurf zur GKKB 2016	314
Abbildung 57: Erfassung der Partizipantengruppen / Zusammenfassung der Regelungslücken	344
Abbildung 58: Grobe Zuordnung der Nexus-Merkmale zum Output- bzw. Input-Faktor.....	346
Abbildung 59: Zusammenführung von Wertschöpfungsverständnis und Fremdvergleichsgrundsatz	351
Abbildung 60: Zusammenfassende Übersicht zur Diskussion der Reformvorschläge und den rechtlichen Vorgaben	370
Abbildung 61: Zusammenfassende Übersicht zur Diskussion der Reformvorschläge und den wirtschaftlichen Vorgaben und Zielen von EU und OECD	371

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Übersicht über die BEPS Aktionspunkte (Maßnahmenpakete).....	8
Tabelle 2: (Rechts-) Entwicklung und Fahrplan auf Ebene der EU.....	15
Tabelle 3: (Rechts-) Entwicklung und Fahrplan auf Ebene der OECD / des Inklusive Frameworks	18
Tabelle 4: Begriffsverwendung zum E-Commerce von EU und OECD	32
Tabelle 5: Maxime - Besteuerung am Ort der Wertschöpfung (Auswahl).....	40
Tabelle 6: Ausprägung der Nutzerbeteiligung am Leistungsprozess (Großbritannien)	71
Tabelle 7: Darstellung der Geschäftsmodelle EU / Gegenüberstellung von Begriffsbelegung und inhaltlicher Ausgestaltung	93
Tabelle 8: Hauptcharakteristika der digitalen Wirtschaft / Zuweisung von Inhaltsmerkmalen	102
Tabelle 9: Charakteristika der ausgewählten Geschäftsmodelle / Typisierende Übersicht / Zusammenführung.....	112
Tabelle 10: Erarbeitung von Unternehmensprofilen / Zuordnung von Beispielsunternehmen zu den Geschäftsmodellen / Angaben gemäß Jahresabschlussberichten, Geschäftsberichten	122
Tabelle 11: Übersichtskarte zum Kooperations-Modell / Überführung in das Business Model Canvas	126
Tabelle 12: Übersichtskarte zum Social-Media-Modell / Anlehnend am Beispiel der Xing SE	127
Tabelle 13: Übersichtskarte zum Abonnementen-Modell / Anlehnend am Beispiel der Sky Deutschland KG	129
Tabelle 14: Übersichtskarte zum Fernabsatz-Modell / Anlehnend am Beispiel der Zalando SE.....	130
Tabelle 15: Abgrenzungsmerkmale der Geschäftsmodelle / Gruppenbildung	133
Tabelle 16: Anbindung der Geschäftsmodelle an die Wertschöpfungsmodelle	139
Tabelle 17: Server Betriebsstätte / spezielle Betriebsstättenarten	198
Tabelle 18: Wesentliche EuGH Entscheidungen im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung vor dem Hintergrund der Niederlassungsfreiheit	218
Tabelle 19: Als Haupttätigkeit i.S.d. Art. 5 OECD-MA qualifizierte Aktivitäten (Fernabsatz-Modell):	228
Tabelle 20: Star-Chart-Darstellungs-Technik in der Funktions- und Risikoanalyse.....	352
Tabelle 21: Analysematrix für Zwecke der Wertschöpfungsanalyse.....	353
Tabelle 22: Nationalstaatliche Initiativen (direkten Steuern) gegen Gewinnverlagerungen (Auswahl)	380
Tabelle 23: Wertschöpfungsbegriffe im steuerlichen Kontext (Auswahl)	383
Tabelle 24: Begriff im Kontext der Wertschöpfung	385
Tabelle 25: Charakteristika der digitalen Wirtschaft – Darstellung laut EU-Richtlinienentwurf 2018 (Digitale Betriebsstätte, DST)	388
Tabelle 26: Charakteristika der digitalen Wirtschaft – Darstellung laut Europäisches Parlament / TAX 3 Komitee.....	389

1 Grundlegung

1.1 Einführung

„Ich werde auch für Steuergerechtigkeit eintreten. [...] Wenn die Technologieriesen in Europa kräftige Gewinne erzielen, so ist das in Ordnung, weil wir ein offener Markt sind [...]. Allerdings wären diese Gewinne ohne unser Ausbildungssystem, ohne unsere Fachkräfte, ohne unsere Infrastruktur und ohne unser Sozialversicherungssystem nicht möglich. Deshalb können wir nicht hinnehmen, dass sie unser Steuersystem ausreizen und bei reichem Gewinn kaum Steuern zahlen. Wer die Vorteile genießen will, muss auch einen Teil der Last tragen.“¹

Frau Ursula von der Leyen, Kandidatin für das Amt des Präsidenten² der Europäischen Kommission, Rede vom 16.07.2019

Zahlreich wird derzeit die Ungerechtigkeit im Steuersystem und damit verbunden die mangelnde Besteuerung großer ausländischer Technologiekonzerne diskutiert.

Die Präsidentin der Europäischen Kommission, Ursula von der Leyen, ist indes nur eine von vielen, die (Verteilungs-) Gerechtigkeit im Steuerrecht einfordert.

Dabei geht es vor allem um Google, Amazon, Facebook und Apple, kurz GAFA, US- Internet- und Technologiekonzerne, die, so der Vorwurf, in Europa, kaum Steuern zahlen,³ da sie oft nicht mit Filialen physisch präsent sind, und deren (ausländische) Unternehmensgewinne keiner wettbewerbsneutralen, gerechten Besteuerung unterliegen sollen. Mittels Enthüllungen, wie sie z.B. in den Panama Papers⁴ oder den Lux Leaks⁵ erfolgten, wurden die Themen des Anstoßes auch einer breiteren (Fach-) Öffentlichkeit zugänglich gemacht. Längst ist das Thema zum Politikum geworden.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass US-Internet- und Technologiekonzerne zu den wertvollsten Unternehmen der Welt zählen: Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young GmbH stellte bereits für 2019⁶ fest, dass nur noch zwei deutsche Unternehmen, die SAP-SE und die Allianz SE, in der Gruppe der 100 wertvollsten Unternehmen der Welt enthalten sind. Insgesamt eilen US-amerikanische Technologiekonzerne davon. Acht US-Unternehmen und zwei chinesische Konzerne gehören zu den Top Ten, wobei der IT-Sektor unter den Top 100 Unternehmen am stärksten vertreten ist.⁷

¹ Präsident der Europäischen Kommission Dr. Ursula von der Leyen, Eröffnungsrede (dt. Fassung), https://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-19-4230_de.html, 31.12.2021.

² Zum Zeitpunkt der Rede.

³ Bundeskanzler Dr. Angela Merkel hierzu: „Natürlich ist es nicht in Ordnung, dass Google, Amazon, Facebook, Apple – und wie sie alle heißen; „GAFA“, wie man so schön sagt – keine Steuern in Europa zahlen.“ Bundeskanzler Dr. Angela Merkel, Rede zum Haushaltsgesetz 2018, 2018, <https://www.bundesregierung.de/Content/DE/Bulletin/2018/05/51-1-bkin-bt.html>, 31.12.2021.; Vgl. auch Mammen/Jansen, Steuergerechtigkeit, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 2019, S. 344.

⁴ Vgl. Obermayer et al., 2016, <https://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56ff9a28a1bb8d3c3495ae13/>, 31.12.2021.

⁵ Vgl. Brinkmann et al., 2014, <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-aerger-im-steuermaerchenland-1.2206040>, 31.12.2021.

⁶ Eine Betrachtung für das Jahr 2020 / 2021 scheidet aufgrund der Berichtsveröffentlichungen (abweichende Wirtschaftsjahre) und den Effekten der Corona Pandemie aus.

⁷ Das Jahr 2019 wurde ausgewählt, da die Jahre 2020 ff durch die Covid-19 Pandemie beeinflusst wurden. Vgl. Ernst & Young (EY), Börsenranking, 2019, <https://www.ey.com/de/de/newsroom/news-releases/ey-20190705-boersenranking-us-amerikanische-digitalkonzerne-eilen-davon-deutsche-unternehmen-verlieren-an-bedeutung>, 31.12.2021. Auf die Zahlenbasis von 2020 wird aufgrund von möglichen Einmaleffekten der sog. Corona Krise und dem anschließenden teilweisen Ausverkauf an den Börsen nicht eingegangen.

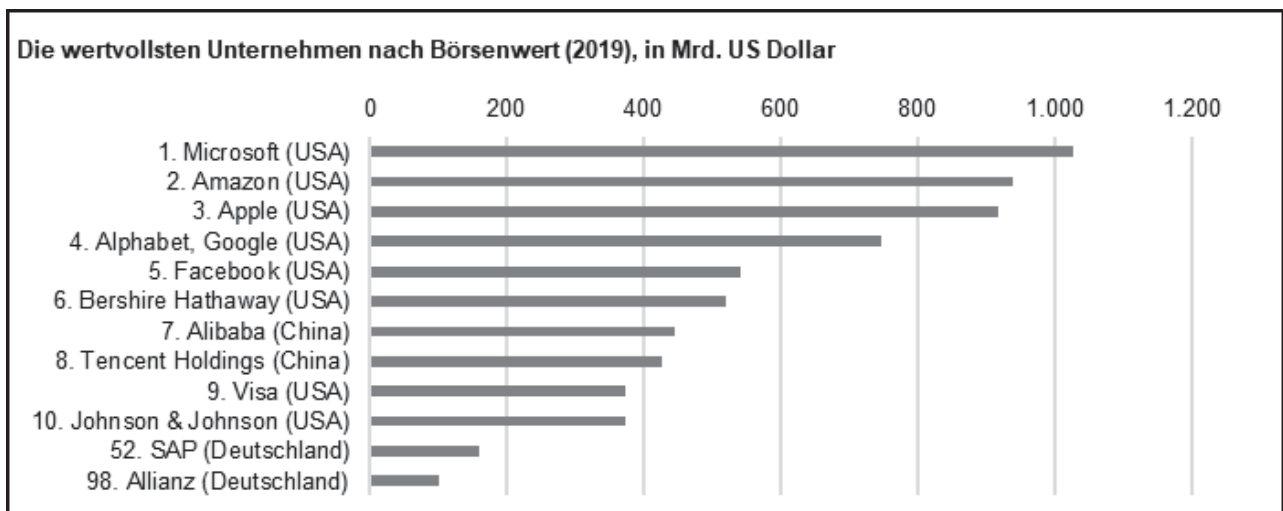


Abbildung 1: Die wertvollsten Unternehmen nach Börsenwert (in Anlehnung an die Ernst & Young GmbH)

Im Jahr 2019 waren fünf von zwanzig der weltweit führenden Unternehmen – gemessen an der Marktkapitalisierung – Technologieunternehmen, auf die alleine ca. 40% der Marktkapitalisierung entfielen.⁸ Der Anteil der sog. digitalen Wirtschaft am Bruttoinlandsprodukt betrug in Deutschland bereits im Jahr 2017 25% – in den USA sogar 33%.⁹ Die Europäische Kommission geht davon aus, dass Unternehmen des sog. digitalen Markts bis zu 415 Mrd. € an Umsatz pro Jahr in der Europäischen Union erwirtschaften.¹⁰

Dass dabei Staaten wie z.B. Luxemburg, die Niederlande oder Irland mit großzügigen Sonderregeln und attraktiven Steuermodellen werben, ist einer der Gründe, doch das eigentliche Problem sitzt tiefer: Unternehmen mit internetbasierten (digitalen) Geschäftsmodellen und das aktuelle steuerliche Regelungsumfeld scheinen in unterschiedlichen Jahrhunderten zu herrschen.

Wie den Panama Papers oder den Lux Leaks zu entnehmen ist, ist es oftmals Tatsache, dass sich Internet- und Technologiekonzerne derzeit den Ort ihrer Besteuerung gemeinhin auswählen können und dort Körperschaftsteuer zahlen, wo die Sätze niedrig sind.¹¹

Unternehmen mit einem internetbasierten Geschäftsmodell sollen zumindest in der EU nur einem effektiven Ertragsteuersatz im Durchschnitt von 8% – 10% unterliegen, während der Steuersatz für Unternehmen mit einem herkömmlichen Geschäftsmodell mehr als 20% beträgt.¹² Nach Angaben der Europäischen Kommission, kurz auch KOM (dt. Abkürzung) bzw. COM (engl. Abkürzung),

⁸ Berechnung aufbauend auf: PWC, Bericht, Global Top 100 companies, 2019, 19, <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/global-top-100-companies-2019.pdf>, 31.12.2021.

⁹ Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Weißbuch digitale Plattformen, 2017, 25 ff, <https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Publikationen/Digitale-Welt/weissbuch-digitale-plattformen.html>, 31.12.2021. Exemplarisch für die Automobilindustrie: Verband der Automobilindustrie e.V. (VDA) u. Ernst & Young, Digitale Geschäftsmodelle, 2018, S. 10 ff, <https://www.ey.com/de/de/services/tax/ey-steuerfragen-digitaler-geschaeftsmodelle-in-der-automobilindustrie>, 31.12.2021.

¹⁰ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 4.

¹¹ Vgl. die Veröffentlichungen der sog. Panama Papers und der Lux Leaks, ebd.: 4, 5.

¹² Vgl. Aufruf (EU) v. 21.09.2017, Faires Steuersystem (dt. Fassung), COM(2017) 547 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_de.pdf,

verliert dabei allein Deutschland jährlich 17 Mrd. € an Steuersubstrat an sog. Steueroasen.¹³ Die OECD zeigte bereits 2015 auf, dass Staaten durch Steueroptimierungsstrategien multinationaler Unternehmen jährlich 100 – 240 Mrd. US-Dollar verlieren, was ca. 4% – 10% des weltweiten Körperschaftsteueraufkommens entsprechen dürfte.¹⁴

Dabei sollte das zugrundeliegende Prinzip für den Steuerzugriff doch lauten: Steuern werden dort gezahlt, wo ein Unternehmen seinen Gewinn, d.h. das Ergebnis vor Steuern (EBT, earnings before taxes), erwirtschaftet.

Früher war das in der Regel der Ort, an dem ein Unternehmen seine Produkte herstellt.

Die wirtschaftliche Tätigkeit lässt sich bei klassischen Industriebetrieben zumeist eindeutig u.a. anhand von Produktionsstätten, Geschäftsräumen und Mitarbeitern erfassen und zuordnen. Das bisherige Steuerrecht knüpft hieran an und folgert verallgemeinernd, dass ein Staat ein Unternehmen aus einem anderen Land nur der Körperschaftsteuer unterwerfen kann, wenn es dort eine feste physische Geschäftseinrichtung, eine sog. Betriebsstätte, unterhält. Unternehmen mit internetbasierten (digitalen) Geschäftsmodellen fehlt es indessen an physischen Geschäftseinrichtungen.

Wie ein entsprechendes ganzheitliches Betriebsstättenkonzept auszusehen hat, dass auch für die Gruppe der wertvollsten Unternehmen der Welt gilt, ist gemeinhin unklar und ist insbesondere ab dem Jahr 2015 ff Gegenstand verschränkter Debatten auf internationaler Ebene.

Als Lösungsvorschläge präsentierte die Europäische Kommission am 21.03.2018 die Richtlinien-vorschläge zur Digitalsteuer (DST)¹⁵ und zur signifikanten digitalen Präsenz¹⁶ nebst entsprechenden Arbeits- und Begleitunterlagen.¹⁷

31.12.2021, S. 6 f. Der Disput über die Interpretation der Forschungsergebnisse kann an dieser Stelle vernachlässigt werden: Vgl. hierzu auch Fuest, Vortrag v. 28.06.2018 (Ifo): Digitalisierung und Steuerpolitik, ifo Schnelldienst, 14/71, 2018, S. 22 ff; Mitteilung (EU) v. 21.03.2018, New requirements against tax avoidance (engl. Fassung), C(2018) 1756 final, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/economy-finance/annex_to_c_2018_1756_en.pdf, 31.12.2021, S. 1 ff; Mitteilung (EU) v. 21.03.2018, Fair and efficient taxation standard for the digital economy (engl. Fassung), COM(2018) 146 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0146&from=EN>, 31.12.2021, S. 5.

¹³ Vgl. Arbeitspapier (EU) v. 21.03.2018, Impact assessment, Significant digital presence / DST (engl. Fassung), SWD(2018) 81, 82 final, COM(2018) 147, 148 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>, 31.12.2021, S. 138 ff.

¹⁴ Vgl. Saint-Amans, ifo Schnelldienst, 3/73, 2020, S. 4.

¹⁵ Vgl. Richtlinien-vorschlag (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

¹⁶ Vgl. Richtlinien-vorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021; Anhänge (EU) v. 21.03.2018 zum Richtlinien-vorschlag, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_annex_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

¹⁷ Vgl. Arbeitspapier (EU) v. 21.03.2018, Impact assessment, Significant digital presence / DST (engl. Fassung), SWD(2018) 81, 82 final, COM(2018) 147, 148 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>, 31.12.2021; Arbeitsunterlagen (EU) v. 21.03.2018 zu den Richtlinien-vorschlägen, Signifikante digitale Präsenz / DST (dt. Fassung), SWD(2018) 82 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=SWD:2018:82:FIN>, 31.12.2021; Europäische Kommission, Fact Sheet - Fair and Efficient Tax System (engl. Fassung), 2018, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-2141_en.pdf, 31.12.2021; Mitteilung (EU) v. 21.03.2018, Effiziente Steuerstandard für die digitale Wirtschaft (dt. Fassung), COM(2018) 146 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0146&from=DE>, 31.12.2021.

Letzterer Vorschlag führt eine neue Definition zur Betriebsstätte ein.¹⁸

Fast zeitgleich entwickelten die Arbeitsgruppen der Staatenverbände von OECD und dem Inclusive Framework Vorschläge für ein neues, faires und effizientes Steuersystem, die Ende 2019 in den Diskussionspapieren, dem sog. Unified Approach, mündeten¹⁹ und die ursprünglich bereits Ende 2020 in die Steuerordnungen der Mitgliedsstaaten eingeführt werden sollten. Der Unified Approach rief das Ziel aus, eine neue Weltsteuerordnung zu schaffen.

Die Forderung erreichte zudem den Wahlkampf zur Bundestagswahl 2021; so heißt es etwa im Wahlprogramm von CDU/CSU: „Große digitale Konzerne sollen ihre Steuern auch dort zahlen, wo sie ihre Umsätze erzielen.“²⁰

Aufgrund des Ausbruchs der COVID-19-Pandemie und entsprechenden Verschiebungen in der gesetzlichen Prioritätenfolge ist offenbar nunmehr vorgesehen, eine gesetzlich ausgearbeitete Konsenslösung innerhalb der Staaten- und Rechtsetzungsverbände bis Ende 2022 herbei zu führen. Die G7-Staaten haben wiederum durch Beschluss vom 05.06.2021 festgehalten, dass eine Mindestbesteuerung von mindestens 15 % (Pillar II) und eine Art umsatzbasierter Nexus (Pillar I) gelten sollen.²¹

Mit Verweis auf vorgenannte Vorschläge sollen zukünftig u.a. Nutzerbeiträge und Daten für die Wertbestimmung immaterieller Vermögensgegenstände ein entscheidendes Anknüpfungskriterium für die Besteuerung bilden. Das so motivierte nachfrageseitig ausgerichtete Besteuerungskonzept, das über eine mögliche Umsatzkomponente gemessen werden könnte, käme damit einer Neuordnung des Nexusgedankens gleich und dürfte im Fall der Umsetzung fundamentale Auswirkungen auf die bisher geltenden Grundsätze der Ergebnisermittlung von Betriebsstätten haben:

Das hergebrachte Konzept, dass über Ansässigkeitsstätten, in denen sich der Unternehmenssitz und / oder der Ort der Geschäftsleitung befinden, die Gewinne der Unternehmen besteuert und Marktstaaten, in denen sich vornehmlich die Absatzmärkte der Unternehmen befinden, ihren fiskalischen Bedarf über die Umsatzsteuer decken, würde damit in Frage gestellt.

Für den Fall einer Umsetzung der OECD Reformvorschläge zum Unified Approach 2019 – 2021 geht die OECD davon aus, dass das globale Körperschaftsteueraufkommen um bis zu 100 Milliarden Dollar gesteigert werden kann. Für Deutschland wird hingegen (teilweise) mit Steuerminderungen in Bezug auf die Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und den Solidaritätszuschlag von jährlich 3 Mrd. € (ohne administrative Kosten) gerechnet.²²

¹⁸ Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 1 ff.

¹⁹ Vgl. OECD, Public consultation document for a "Unified Approach" under Pillar One (engl. Fassung), 2019.; OECD, Public consultation document for a Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") under Pillar Two (engl. Fassung), 2019.

²⁰ CDU/CSU, Wahlprogramm der CDU/CSU zur Bundestagswahl 2021, 2021, S. 73, <https://www.csu.de/common/download/Regierungsprogramm.pdf>, 31.12.2021.

²¹ Vgl. Gruppe der Sieben (G7), G7 Treffen, Abschlusserklärung London (engl. Fassung), 2021, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/2021-06-05-Kommunique-G7-London.pdf?__blob=publicationFile&v=14, 31.12.2021.

²² Vgl. Fuest et al., Studie des ifo Institut, 2020, S. 51. Der unterstellte kumulierte Steuersatz beträgt 30%. Die Aufkommensschätzung beruht auf mehreren Prämissen und Vorgaben, so u.a. dass das Recht zur Besteuerung der gesamten Gewinne multinationaler Unternehmen oberhalb einer Umsatzschwelle von 750 Millionen € p.a. in die Marktländer verlagert wird und dass alle OECD Staaten das Regelwerk umsetzen. Dass der erwartete Verlust an Steuereinnahmen nicht größer ausfällt, lässt sich u.a. damit erklären, dass in

Die mögliche Einführung eines nachfrageorientierten Betriebstättenkonzepts mit seinen zahlreichen System- und Umsetzungsfragen motiviert zugleich als Ausgangspunkt die Forschungsfrage dieser Arbeit, die den übergeordneten Anspruch hat zu untersuchen, ob eine gerechte, wertschöpfungs-basierte und zugleich rechtmäßige Betriebstättenbesteuerung durch das geltende Betriebstätten-system oder durch die Reformvorschläge gewährleistet werden kann (Ziel der Arbeit).

Diese Arbeit berücksichtigt die Entwicklungen bis zum Treffen der G20 – Finanzminister und Notenbankgouverneure am 10.07.2021 in Venedig zur Verabschiedung der Ergebnisse der Arbeiten von OECD und Inclusive Framework (letzter Rechtsstand).

1.2 Rechtsgang und Fahrplan / Skizzierung supranationaler Entwicklungen

1.2.1 Handlungsebenen und unilaterale Maßnahmen

Auf internationaler Ebene beschäftigen sich die OECD, die Wirtschaftsnationen der G7²³ und G20²⁴, die Europäische Union und seit 2016 das Inclusive Framework als Staaten- und Rechtsetzungsverbände mit der Entwicklung eines fairen und effizienten Steuersystems. Das heißt aber nicht, dass steuerpflichtige Unternehmen der Rechtsgewalt solcher Institutionen unterworfen sein werden. Vielmehr sind im steuerlichen Kontext der Digitalisierung vielschichtige Entwicklungen zu verfolgen, die sich in Teilen ergänzen, aber auch widersprechen.

Derweil ist die Einführung einer europaeinheitlichen Digitalsteuer (DST) und die Einführung einer europaeinheitlichen signifikanten Präsenz (als digitale Betriebstätte) – zumindest vorerst – gescheitert,²⁵ sodass sich die derzeitigen Überlegungen auf supranationaler Ebene an den zwei folgenden übergeordneten Handlungssträngen orientieren (Two-Pillar-Approach):²⁶

Deutschland viele Unternehmen zum Export beitragen, die Umsätze < 750 Millionen € p.a. erwirtschaften. Für die Fälle, wenn andere Geltungsschwellen vereinbart werden oder wenn Verhaltensanpassungen von Unternehmen aufgrund uneinheitlicher Regelungen in den OECD Staaten möglichen wären, ist eine Aufkommensschätzung nicht geklärt.

²³ Die Gruppe der G7 Staaten besteht aus Großbritannien, Kanada, Frankreich, Deutschland, Italien, Japan und den USA nebst der EU. Zudem wohnen die Präsidenten des IMF, der Weltbank, der OECD und des Finanzstabilitätsrats den Verhandlungen bei.

²⁴ Die Gruppe der G7 Staaten nebst EU wird erweitert um die 13 wichtigsten Schwellenländer der Welt.

²⁵ Die Ablehnung wurde am 04.12.2018 im ECOFIN-RAT beschlossen (abgewartet werden sollten die Arbeiten auf OECD-Ebene, um eine internationale Lösung zu erreichen, die dann in europäisches Recht umgesetzt werden soll). Im Zuge des BEPS-Projekts wurde zudem im Mai 2019 ein sog. „Programme of Work“ beschlossen, welches im Juni 2019 von den Finanzministern und Regierungschefs der G20 genehmigt wurde. Zudem bestätigt die Pressemitteilung der Europäischen Kommission v. 12.07.2021, dass aufgrund der Entwicklungen auf G20 Ebene in 2021 eine Umsetzung weiterhin ausgesetzt ist. Vgl. z.B. Bundesministerium der Finanzen (BMF), Eurogruppe, 2018, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Europa/ECOFIN_und_Eurogruppe/2018-12-04-eurogruppe-ecofin-dezember.html, 31.12.2021.; Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 4 ff.; Europäische Kommission, EU, Pressemitteilung v. 12.07.2021 zum G20-Beschluss 2021, 2021, https://ec.europa.eu/germany/news/20210712-gerechtere-steuerung_de, 31.12.2021

²⁶ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 156 f.; OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 9 ff; Heidecke, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), 2019, S. 534 (Schaubild); Wünnemann, Herausforderungen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 137; Mammen/Jansen, Steuergerechtigkeit, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 2019, S. 346; Schön, Digitalisierte Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 647; Greil, A Brave New World, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 1653 ff; van Weeghel, Digitalization, INTERTAX, Voume 47, Issue 6 & 7, 2019, S. 532; Geberth/Loibl, OECD Arbeitsprogramm, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, S. 1; Becker/van der Ham, Digitale Wirtschaft, Der Betrieb (DB), 2019, S. 1351 ff; Esakova, OECD-Konsultationspapier, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2019, S. 150 ff.

- **Pillar I:**²⁷ Maßnahmen zur gerechten Allokation von Wertschöpfungen und damit ggf. einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten einschließlich eines geeigneten Nexus-Ansatzes
- **Pillar II:** Herstellung einer Mindestbesteuerung zwecks Verhinderung einer Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer

Pillar I zielt darauf ab, die Steuerrechte der Staaten, in denen Nutzer digitaler Leistungen sich befinden, zu erweitern und mit dem Wertschöpfungsbegriff zu vereinen,²⁸ während Pillar II sich primär mit Fragen der Sicherung von Steuersubstrat und damit der Bekämpfung von ruinösem Steuerwettbewerb (race to the bottom) und aggressiver Steuerplanung beschäftigt.

Im G7-Beschluss vom 05.06.2021 wurde hierzu beschlossen, dass ein weltweiter Mindeststeuersatz von 15 % gelten soll (Pillar II), der von einem umsatzbasierten Nexus (Pillar I) flankiert werden soll.²⁹ Pillar II soll u.a. nur für Unternehmen gelten, die einen Jahresbruttoumsatz von mehr als 750m € erzielen. Entsprechende Feststellungen wurden in der Sitzung der G20 Finanzminister und Notenbankgouverneure am 10.07.2021 bestätigt.³⁰ An beiden Säulen soll aus politischer Perspektive unbedingt festgehalten werden.³¹

Ob der G7-Beschluss letztendlich im Jahr 2022 ff rechtsrealität wird, hängt vom Votum der 139 OECD Staaten ab, welches einstimmig sein muss.

Entsprechende Diskussionen sind vor dem Hintergrund der seit der Jahrtausendwende begonnenen intensiven Diskussion um niedrige Steuerquoten, dem Steuerwettbewerb und der aggressiven Steuerplanung in Bezug auf die Begründung und Besteuerung des neu entstandenen Elektronischen Handels respektive seiner Infrastruktur (Server, Datenfernübertragung) zu erwarten.

Unberührt von den internationalen Bemühungen um eine möglichst breit angelegte, einheitliche Vorgehensweise in dieser Besteuerungsfrage haben sich einzelne Staaten für (temporäre) unilaterale Lösungen entschieden, die zu einer Fragmentierung des internationalen Steuerrechts geführt haben: Im Bereich der direkten Steuern haben zwischenzeitlich acht Staaten (davon drei in der EU: Italien, Slowakei und Frankreich außerdem Großbritannien) nationale Maßnahmen zur Ertragsbesteuerung umgesetzt bzw. eingeleitet.³² Italien und die Slowakei haben bereits in 2017 (mit Wirkung ab 2018) Ausgleichsteuern auf digitale Aktivitäten eingeführt. In Großbritannien, Österreich, Belgien und der Schweiz sind zudem weitere Gesetzesänderungen in der Diskussion.³³

²⁷ Der englische Begriff *Pillar* soll anstelle der deutschen Übersetzung *Säule* in dieser Arbeit weiterverwendet werden, da die englische Bezeichnung inzwischen auch Eingang in die offiziellen deutschen Übersetzungen der OECD Arbeitspapiere genommen hat.

²⁸ Vgl. Becker/van der Ham, Folgen der Digitalisierung, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), S. 226 ff.

²⁹ Vgl. Hildebrand/Volkery, Handelsblatt, 05.06.2021, Beschluss der G7-Staaten, 2021, <https://www.handelsblatt.com/politik/international/finanzministertreffen-in-london-g7-staaten-einigen-sich-auf-globale-mindeststeuer-von-mindestens-15-prozent/27255598.html>, 31.12.2021.

³⁰ Vgl. Gruppe der Zwanzig (G20), G20 Treffen, Abschlusserklärung Venedig (engl. Fassung), 2021, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/G20-Dokumente/2021-07-10-kommunique-g20-venedig.pdf?__blob=publicationFile&v=7, 31.12.2021.

³¹ Vgl. Gruppe der Sieben (G7), G7 Treffen, Abschlusserklärung London (engl. Fassung), 2021, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/2021-06-05-Kommunique-G7-London.pdf?__blob=publicationFile&v=14, 31.12.2021.

³² Vgl. Arbeitspapier (EU) v. 21.03.2018, Impact assessment, Significant digital presence / DST (engl. Fassung), SWD(2018) 81, 82 final, COM(2018) 147, 148 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>, 31.12.2021, S. 127 ff.

³³ Vgl. Brüggen/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1055 f.; Kaeser, IFA/EU, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 661; Berr/Zahnd, Digitale Wirtschaft (Schweiz), Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 421 f.

Mit Blick auf den G7- bzw. G20-Beschluss im Juli 2021 hat Großbritannien aber bereits verlauten lassen, dass im Falle einer Umsetzung des OECD Unified Approachs, entsprechende Vorhaben zurückgezogen werden sollen und dass auch die von Großbritannien eingeführte UK DST zurückgezogen werden soll.³⁴

Die von Großbritannien und Australien eingeführte Diverted Profits Tax (DPT) stellt in diesem Zusammenhang eine Besonderheit dar, denn der wesentliche Grundtatbestand ist erfüllt, wenn eine Betriebsstätte vermieden wird (Negativprüfung von Betriebsstättenmerkmalen). Im Umkehrschluss führt die DPT damit keine eigene Definition einer digitalen Betriebsstätte ein, sondern orientiert sich vielmehr am bisher statuierten Begriff der physischen Betriebsstätte, wie er auch in Artikel 5 des OECD Musterabkommens aufgeführt ist.³⁵

Eine Auswahl an nationalen Maßnahmen nebst Erläuterungen ist in Anlage I zu dieser Arbeit, auch in Anlehnung an die Arbeitspapiere zu den EU-Richtlinienvorschlägen 2018 (digitale Betriebsstätte / DST),³⁶ nachgezeichnet und aktualisiert, auf die verwiesen wird.

1.2.2 Historische Meilensteine

1.2.2.1 Meilenstein I – Konferenz von Ottawa (1998 / 2000 / 2004)

In der im Oktober 1998 stattgefundenen OECD-Ministerkonferenz in Ottawa³⁷ fand erstmalig eine steuerlich getriebene Diskussion um Vorgaben im elektronischen Geschäftsverkehr statt. Die auf OECD Ebene gegründete Expertengruppe, die sog. TAG (Technology technical advisory group), veröffentlichte fortan bis zum Beginn des BEPS Projekts weitere Berichte, u.a. in den Jahren 2000³⁸ und 2004³⁹. Die Aufgabe der TAG besteht seitdem in der Beratung im Bereich der Ertragsteuern und im grenzüberschreitenden Kontext.⁴⁰

1.2.2.2 Meilenstein II – Start des BEPS Projekts (2013) / Gründung des Inclusive Frameworks

In 2013 verabschiedeten die OECD und G20 Staaten des Weiteren einen 15-Punkte umfassenden Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, kurz BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Die Ergebnisse der TAG dürften dem BEPS Projekt als steuertheoretisches Fundament gedient haben.

Das Ziel von BEPS besteht in (i) der Sicherung von Steuereinnahmen und (ii) der Wiederherstellung einer an der Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung ausgerichteten Besteuerung. Die Maßnahmen zielen damit unmittelbar darauf ab, die durch künstliche Strukturen oder infolge von steuerlichen Systemunterschieden ursächliche Gewinnverkürzung und -verlagerung einzuschränken, um eine gerechte Unternehmensbesteuerung (wieder) herzustellen. Konkret befasst sich BEPS

³⁴ Vgl. Ministry of Finance (UK), HM Treasury, G7 Treffen, 05.06.2021 (engl. Version), 2021, <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-agree-historic-global-tax-agreement/>, 31.12.2021.

³⁵ Vgl. Kofler et al., Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, Betriebs-Berater (BB), 2017, S. 1754 m.w.N.

³⁶ Arbeitspapier (EU) v. 21.03.2018, Impact assessment, Significant digital presence / DST (engl. Fassung), SWD(2018) 81, 82 final, COM(2018) 147, 148 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>, 31.12.2021, S. 126 ff.

³⁷ OECD, Report: Electronic Commerce, Taxation Framework conditions (Ottawa) (engl. Fassung), 1998, <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>, 31.12.2021.

³⁸ OECD, Report (TAG): Tax and E-Commerce (engl. Fassung), 2000, <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923248.pdf>, 31.12.2021.

³⁹ OECD, Report (TAG): Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce, 2004, <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>, 31.12.2021.

⁴⁰ Vgl. OECD, Erläuterungen zum Mandat der TAG (engl. Fassung), 2019, <http://www.oecd.org/tax/treaties/mandateofthebusinessprofitag.htm>, 31.12.2021.

Aktionspunkt 1 mit den steuerlichen Auswirkungen auf die digitale Wirtschaft, während die Aktionspunkte 5 und 7 maßgeblich Themen der Betriebsstättenbesteuerung aufgreifen.

Im BEPS Aktionsplan aus 2013 werden erstmalig die zugrundeliegenden Herausforderungen zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft benannt:⁴¹

„Issues to be examined include, but are not limited to, the ability of a company to have a significant digital presence in the economy of another country without being liable to taxation due to the lack of nexus under current international rules, the attribution of value created from the generation of marketable location relevant data through the use of digital products and services, the characterization of income derived from new business models, the application of related source rules, and how to ensure the effective collection of VAT / GST with respect to the cross-border supply of digital goods and services. Such work will require a thorough analysis of the various business models in this sector.”

Tabelle 1: Übersicht über die BEPS Aktionspunkte (Maßnahmenpakete)

Aktionspunkte	Bezeichnung
AP: 1	– Besteuerung der digitalen Wirtschaft
AP: 2	– Hybride Gestaltungen
AP: 3	– Erarbeitung von Standards für die Hinzurechnungsbesteuerung
AP: 4	– Verhinderung von Steuerverkürzungen durch Regelungen zur Versagung des Zinsabzugs
AP: 5	– Arbeiten gegen schädlichen Steuerwettbewerb
AP: 6	– Verhinderung von Abkommensmissbrauch
AP: 7	– Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs
AP: 8 - 10	– Aktualisierung der Verrechnungspreisleitlinien
AP: 11	– Entwicklung von Methoden und Regelungen, um Daten über Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen zu erlangen
AP: 12	– Entwicklung von Offenlegungsregelungen für aggressive Steuerplanungen
AP: 13	– Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country Reporting
AP: 14	– Verbesserung der Verwaltungszusammenarbeit in Verständigungs- und Schiedsverfahren
AP: 15	– Multilaterales Instrument

⁴¹ OECD, Aktionsplan 2013 (engl. Fassung), 2013, S. 29.

In 2016 haben die OECD und die G20 Staaten darüber hinaus eine spezielle Institution geschaffen, das sog. Inclusive Framework, dem im Jahr 2021 bereits 141 Staaten angehört haben,⁴² und das sich dem Ziel verschreibt, weitere Standards für BEPS-bezogene Themen zu entwickeln und die Umsetzung des gesamten BEPS-Pakets zu überprüfen und zu überwachen.⁴³

Das Inclusive Framework hat sich seitdem als das maßgebende Forum zwischen Industrie-, Schwellen-, und Entwicklungsländern etabliert, dem aus Anlass der Debatte über die Besteuerung der digitalen Wirtschaft eine herausragende Rolle zukommt. Denn an der Erarbeitung neuer Standards wirkt nun praktisch „die ganze Welt“ mit und eben nicht nur ein homogenes Segment, bestehend aus Industriestaaten. Dies bringt mit sich, dass die Diskussion nicht nur vom Interesse exportorientierter Industriestaaten geprägt wird, sondern auch von z.T. konträren importorientierten Interessen der Entwicklungs- und Schwellenländer. Im historischen Kontext gesehen hat sich durch das Inclusive Framework erstmals die Möglichkeit ergeben, in einer derart großen Staaten-Gruppe von Beginn an gleichberechtigt über die Entwicklung neuer Standards (auch) für Internet- und Technologieunternehmen zu diskutieren und zu entscheiden.⁴⁴

Mit der technischen Ausarbeitung von Lösungsvorschlägen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft ist auf Ebene der OECD die TFDE (Task Force on the Digital Economy) mandatiert, welche ursprünglich beauftragt wurde bis Ende 2020 einen Abschlussbericht vorzulegen.⁴⁵ Entsprechende Arbeiten sind, wohl aufgrund der COVID-19-Pandemie, bisher nicht publiziert worden.

1.2.2.3 Meilenstein III – Veröffentlichung des OECD Berichts 2015 und des (Zwischen-) Berichts 2018

Mit Veröffentlichung des OECD Berichts 2015 zum BEPS Aktionspunkt 1 diskutierte die OECD erstmalig die Einführung einer neuen *signifikanten wirtschaftlichen Präsenz* (significant economic presence). Diese stellt darauf ab, Wertschöpfungsbeiträge von nicht im Marktstaat physisch ansässigen Unternehmen im Wege einer beschränkten Steuerpflicht der Ertragsbesteuerung zuzuführen; zugleich werden damit Antworten auf die Unzulänglichkeiten in der Besteuerung von digitalen Geschäftsmodellen gegeben.

In dem OECD Bericht 2015 wurden auch Vorschläge zur Ausgestaltung einer möglichen tatbestandlichen Designdidaktik (Begründung eines Betriebsstättennexus dem Grunde nach) und zur Ergebnisermittlung (Ermittlung des Betriebsstättenergebnisses der Höhe nach) vorgestellt. Der nachfolgende OECD (Zwischen-) Bericht 2018 unterließ es allerdings, die eingeführten Grundlagen aus dem Bericht 2015 zu präzisieren und weiterzuentwickeln, sodass der OECD (Zwischen-) Bericht 2018 – überraschenderweise – keine weiterführenden Erkenntnisse zum Betriebsstättenkonzept bietet.⁴⁶

Stattdessen beschäftigte sich die OECD mit der Analyse von Merkmalen der digitalen Wirtschaft, welche repetierend sein sollen:⁴⁷

⁴² Vgl. OECD, Members of the OECD/G20 Inclusive Framework, 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>, 31.12.2021.

⁴³ Vgl. OECD, Erläuterungen zum Inclusive Framework (BEPS), 2019, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/steuerliche-herausforderungen-der-digitalisierung-zwischenbericht-2018_9789264310438-de, 31.12.2021.

⁴⁴ Vgl. Fehling, Developments in international taxation, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 657 f.; Andersson, Value Creation, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 72, No. 12, 2018, Nr. 2.

⁴⁵ Vgl. Wünnemann, Herausforderungen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 135.

⁴⁶ Vgl. Benz, Zwischenbericht der OECD 2018, Der Betrieb (DB), 21, 2018, S. 1234.; van Lück, Digital Economy, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2018, S. 166.

⁴⁷ Vgl. Becker/van der Ham, Digitaler Geschäftsmodelle, Betriebs-Berater (BB), 2019, S. 1624.

- Grenzüberschreitende Reichweite ohne lokale Substanz (cross-jurisdictional scale without mass)
- Wesentliche Rolle von immateriellen Werten (reliance on intangible assets, including IP)
- Daten und Nutzer (Data, user participation and their synergies with IP).

Wenngleich die OECD sich zum damaligen Zeitpunkt nicht final für ein Modell aussprach und stattdessen für die Vornahme weiterer Untersuchungen plädierte,⁴⁸ kamen die Berichte doch zu einem Ergebnis, was bemerkenswert ist, und vor dem Hintergrund der Arbeiten am OECD Unified Approach 2019 – 2021 überrascht: So heißt es denn im OECD Bericht 2015, dass die digitale Wirtschaft weniger eigene BEPS-Sachverhalte schaffe, sie führe vielmehr zu einer strukturellen Intensivierung von Themen bei anderen BEPS Risiken. Im OECD (Zwischen-) Bericht 2018 wird sodann festgehalten, dass es keinen Konsens über Notwendigkeiten von spezifisch auf die Besteuerung der digitalen Wirtschaft abzielende kurz- oder langfristige Maßnahmen gibt.⁴⁹

Die OECD sah damit offenbar bis ins Jahr 2018 keinen Handlungsbedarf an spezifischen Regelungen zur Betriebsstättenreformierung. Damit bieten die OECD Berichte 2015 und 2018 zwar nur Anknüpfungspunkte zur Diskussion, welche aber letztendlich dem OECD Unified Approach als Ausgangsbasis dienten, sodass eine Auseinandersetzung mit den Berichten unerlässlich ist.⁵⁰

Schließlich ist vollständigkeithalber zu erwähnen, dass der 2015er OECD Vorschlag zur Besteuerung mittels einer *signifikanten wirtschaftlichen Präsenz* in den OECD Berichten neben weiteren Vorschlägen, u.a. zur Einführung einer generellen Quellenbesteuerung (withholding tax) und einer Ausgleichsteuer (equalisation levy), diskutiert wurden, die jedoch nicht bedeutender Bestandteil dieser Arbeit sind, und welche sich bis heute in ihrer diskutierten Form auch nicht durchgesetzt haben; schließlich fehlen auch Handlungsempfehlungen der OECD.⁵¹

Das Konzept der OECD zur *signifikanten wirtschaftlichen Präsenz* ist begrifflich vom entsprechenden Konzept der EU zur *signifikanten digitalen Präsenz* zu unterscheiden (siehe Kapitel 6.2).

1.2.2.4 Meilenstein IV – Die Anti-Tax Avoidance Directive (2016 – 2020)

Im Juli 2016 wurde auf europäischer Ebene das Maßnahmenpaket zur Bekämpfung von Steuer-
vermeidung verabschiedet, die sog. Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD).

Ziel der ATAD ist die Wiederherstellung einer faireren, einfacheren und effizienteren Unternehmensbesteuerung in der EU. Das Maßnahmenpaket soll u.a. sicherstellen, dass Unternehmen Steuern dort zahlen, wo Wertschöpfung entsteht.

Die entsprechenden Referentenentwürfe zum ATAD Umsetzungsgesetz sind am 10.12.2019 (erste Fassung)⁵² bzw. am 24.03.2020 (zweite Fassung)⁵³ vom BMF veröffentlicht worden und enthielten ursprünglich umfassende Revisionen u.a. zu § 1 AStG und den deutschen Verrech-

⁴⁸ Vgl. Farruggia-Weber, Signifikante digitale Präsenz, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 640.

⁴⁹ Vgl. Lutzenberger, Digital Economy, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2018, S. 895 f.

⁵⁰ Auf die Ausführungen wird verwiesen.

⁵¹ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 107.; Fehling, Herausforderungen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2014, S. 638 ff.; Eilers/Oppel, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 364 f.; Staringer, Virtual, Steuer und Wirtschaft International (SWI), 2017, S. 343.

⁵² Vgl. BMF v. 10.12.2019, erster Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG, IWB 24/2019 S. 964

⁵³ Vgl. BMF v. 24.03.2020 zweiter Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG, 2020, BStBl. I S. 291

nungspreisvorschriften. Letztendlich bleibt das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) vom 25.06.2021 aber deutlich hinter den Forderungen zurück, sodass derzeit fraglich ist, wann und ob die deutschen Verrechnungspreisvorschriften i.S.d. OECD Forderungen harmonisiert werden.⁵⁴

1.2.2.5 Meilenstein V – Die EU-Richtlinienvorschläge (2018)

Die vom ECONFIN Rat⁵⁵ instituierte Diskussion um Besteuerungslösungen für eine grundlegende Reform der Besteuerungsregeln für die digitale Wirtschaft mündeten am 21.03.2018 in den drei nachstehenden Vorschlägen:

1. Richtlinie für die Einführung einer Digital Service Tax (DST)⁵⁶
2. Richtlinie für eine Unternehmensbesteuerung anhand einer signifikanten digitalen Präsenz⁵⁷
3. Implementierung des Konzepts der signifikanten digitalen Präsenz in die DBAs⁵⁸

Die Vorschläge werden flankiert von entsprechenden Anhängen⁵⁹ und Arbeitsunterlagen⁶⁰ und sollten ursprünglich bis Ende 2020 umgesetzt sein, wobei der Vorschlag zur DST als Interimslösung gedacht war und der Vorschlag zur signifikanten digitalen Präsenz als langfristige Lösung wirken sollte.⁶¹

⁵⁴ Vgl. ATADUmsG v. 25.06.2021, 2021, BGBl. I S. 2305 (Nr. 37), BMF v. 24.03.2021, Entwurf eines Gesetz zum ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG, NWB WAAAH-74650.

⁵⁵ Dem Rat *Wirtschaft und Finanzen* gehören die Wirtschafts- und Finanzminister der EU-Mitgliedstaaten an. Es wurde beschlossen: „In den Schlussfolgerungen des Rates „Wirtschaft und Finanzen“ vom 5. Dezember 2017 wurde betont, dass eine weltweit akzeptierte Definition des Begriffs der Betriebsstätte und die damit verbundenen Vorschriften für die Verrechnungspreisgestaltung und die Gewinnzuordnung auch dann das Schlüsselmoment bleiben sollten, wenn es gilt, die Problematik der Besteuerung der Gewinne der digitalen Wirtschaft zu bewältigen, und es wurde eine enge Zusammenarbeit zwischen der Union, der OECD und anderen internationalen Partnern bei den Maßnahmen zur Bewältigung der Problematik der Besteuerung der Gewinne der digitalen Wirtschaft empfohlen.“ Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, S. 1 f., https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁵⁶ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁵⁷ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁵⁸ Vgl. Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁵⁹ Vgl. Anhänge (EU) v. 21.03.2018 zum Richtlinienvorschlag, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_annex_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁶⁰ Vgl. Anhänge (EU) v. 21.03.2018 zum Richtlinienvorschlag, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_annex_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁶¹ Vgl. Kofler et al., Taxation of the Digital Economy, European Taxation (IBFD), Volume 57, No. 12, 2017; Roderburg, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 5, 2018, S. 257 f.; Schanz/Sixt, Digitalsteuer, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2018, S. 1985 ff.; Larking, Digital Economy, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 72, No. 4a, 2018.

Mit den Vorschlägen hat die Europäische Kommission versucht, weiteren unilateralen Maßnahmen vorzubeugen und zumindest eine Harmonisierung von Besteuerungsregeln in der EU zu erreichen.

Die Arbeiten gehen dabei auf eine Initiative von Frankreich, Italien, Spanien und Deutschland zurück,⁶² die um eine Europäische Antwort baten, wie

- auf die allgegenwärtige Gerechtigkeitsdebatte im Steuerrecht und
- die drohende Zerstörung des digitalen EU-Binnenmarkts durch unilaterale Steuerlösungen von Mitgliedsstaaten

reagiert werden kann. Überdies dürften auch die Entwicklungen seinerzeit in Kuwait, Saudi-Arabien, Indien und Israel, die allesamt Konzepte zur virtuellen Betriebsstätte entwickelten, zum Reformbemühen beigetragen haben.⁶³

In den Besteuerungskonsequenzen sollten vornehmlich Geschäftsmodelle von US-Technologiekonzernen (z. B. Google, Facebook, Microsoft etc.) betroffen sein. So wird von einer Betriebsstätte nach Art. 4 des EU-Richtlinienentwurf 2018 ausgegangen, wenn eine *signifikante digitale Präsenz* des Unternehmens vorliegt. Diese setzt voraus, dass folgende drei Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind:⁶⁴

- Erbringung digitaler Dienstleistungen
- Ausnutzung digitaler Schnittstellen
- Überschreitung vordefinierter Parameter / Schwellenwerte

Die Vorschläge sind zurzeit zugunsten der OECD Arbeiten zu Pillar I und II (s.u.) suspendiert, so dass eine etwaige Umsetzung auf EU-Ebene maßgeblich vom Ausgang der laufenden Verhandlungen der OECD bzw. des Frameworks zum Unified Approach abhängen dürfte.⁶⁵

1.2.2.6 Meilenstein VI – Arbeiten am OECD Unified Approach (2019 – 2021)

Da die Arbeiten in den OECD Berichten 2015 / 2018 keine Handlungsempfehlungen enthielten, wurde der Diskussionsprozess in 2019 neu aufgesetzt. In Zuge dessen veröffentlichte die OECD in 2019 – 2021 eine Reihe von Zwischenergebnissen und Konsultationen, die nachstehend zusammengefasst werden:⁶⁶

- **23.01.2019:** Veröffentlichung der OECD Policy Note (Richtlinien) 2019: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy⁶⁷
- **13.02.2019:** Veröffentlichung des OECD Berichts 2019 (öffentliche Konsultation): Addressing the tax Challenges of the Digitalisation of the Economy (Konsultationszeitraum: 13.02.2019 – 06.03.2019)⁶⁸

⁶² Vgl. Richter, Grenzüberschreitende Direktgeschäfte, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2018, S. 132.

⁶³ Vgl. Mammen/Jansen, Steuergerechtigkeit, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 2019, S. 348.

⁶⁴ Vgl. Richtlinienentwurf (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, Art. 4, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 18 f.

⁶⁵ Vgl. Europäische Kommission, EU, Pressemitteilung v. 12.07.2021 zum G20-Beschluss 2021, 2021, https://ec.europa.eu/germany/news/20210712-gerechtere-besteuerung_de, 31.12.2021.

⁶⁶ Vgl. Kapitel 1.4.4 für einen weitergehenden Detailüberblick. Geberth/Loibl, OECD Arbeitsprogramm, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, R 196.

⁶⁷ OECD, Policy Note, Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy (engl. Fassung), 2019.

⁶⁸ OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019.

- **31.05.2019:** Veröffentlichung des OECD Berichts 2019 (Arbeitspapier): Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy⁶⁹
- **09.10.2019 – 02.12.2019:** Konsultationen zu Pillar I und II⁷⁰
- **29.01.2020:** OECD Statement 2020 betreffend dem Two-Pillar-Approach⁷¹
- **09.10.2020 / 11.10.2020:** OECD Brochure 2021 v. 09.10.2020 betreffend dem Two-Pillar-Approach⁷² und Blueprint Report zu Pillar I v. 11.10.2020⁷³
- **05.06.2021:** Beschluss der G7 Finanzminister zum Two-Pillar-Approach⁷⁴
- **10.07.2021:** Beschluss der G20 Finanzminister zum Two-Pillar-Approach⁷⁵

Als zentrale Meilensteine der Arbeiten gelten

- die Veröffentlichung der Konsultationen zum Unified Approach zu Pillar I (Konsultation: 09.10. – 12.11.2019) sowie
- des Global Anti-Base Erosion Proposal zu Pillar II (Konsultation: 08.11. – 02.12.2019),

welche die bisherigen Denkansätze zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft und zur Betriebsstättenbesteuerung zusammenführen (unify) sollen, um einen innerhalb der Mitgliedsstaaten konsensfähigen Einheitlichen Ansatz (EA) entwickeln zu können.⁷⁶

Entsprechende Arbeiten werden auch unter den Bezeichnungen *integriertes Zwei-Säulen-Modell* oder *Unified Two-Pillar-Approach* beschrieben.

Die Arbeiten werden von der Überlegung getragen, dass zur Sicherstellung einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten den Marktstaaten ein Besteuerungsrecht (auch ohne physische Präsenz) am Gewinn multinationaler Unternehmen zugesprochen werden soll, wenn diese vom lokalen Markt partizipieren. Hierbei hält die OECD u.a. an der aus ihrer Sicht notwendigen Änderung des Nexusbegriffs fest, um insbesondere

- Unternehmen mit automatisierten digitalen Dienstleistungen (automated digital services, ADS) und
- konsumorientierte Unternehmen mit B2C-Geschäftsmodellen (consumer-facing businesses, CFB)

⁶⁹ OECD, Arbeitsprogramm, Tax Challenges Arising from the Digitalisation (engl. Fassung), <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, 31.12.2021.

⁷⁰ OECD, Public consultation document for a Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") under Pillar Two (engl. Fassung), 2019; OECD, Public consultation document for a "Unified Approach" under Pillar One (engl. Fassung), 2019.

⁷¹ OECD, 2020, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>, 31.12.2021.

⁷² Vgl. OECD/G20, Brochure 2020 v. 09.10.2020 betr. dem Unified Approach (eng. Fassung).

⁷³ Vgl. OECD/Inclusive Framework, OECD, Blueprint Report on Pillar I (engl. Version), 2020.

⁷⁴ Vgl. Gruppe der Sieben (G7), G7 Treffen, Abschlusserklärung London (engl. Fassung), 2021, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/2021-06-05-Kommunique-G7-London.pdf?__blob=publicationFile&v=14, 31.12.2021.

⁷⁵ Vgl. Gruppe der Zwanzig (G20), G20 Treffen, Abschlusserklärung Venedig (engl. Fassung), 2021, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/G20-Dokumente/2021-07-10-kommunique-g20-venedig.pdf?__blob=publicationFile&v=7, 31.12.2021.

⁷⁶ Vgl. Schön, Digitalisierte Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 647 ff.

(zusammen: in-scope activities) erfassen zu können.⁷⁷ Als Anknüpfungspunkte für einen Nexus wird derzeit diskutiert, diesen primär an den Unternehmensumsätzen im jeweiligen Marktstaat auszurichten und überdies eine dauerhafte Teilnahme am Marktgeschehen über die Merkmale

- immaterielle Vermögenswerte
- Nutzerbeiträge oder
- signifikante wirtschaftliche Präsenzen

abzuleiten.

Durch den einheitlichen Ansatz soll zudem verhindert werden, dass weitere unilaterale Maßnahmen im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung von den Mitgliedstaaten umgesetzt werden und dadurch ein ruinöser Wettbewerb und Steuerdumping entsteht. So werden beiden Säulen ausdrücklich vom Inclusive Framework unterstützt, dessen Erklärung zur möglichen Architektur eines neuen Besteuerungskonzepts am 29.01.2020 veröffentlicht wurde.⁷⁸

Von besonderem Interesse für diese Arbeit sind indessen die Ergebnisse zu Pillar I, da dort die entsprechenden Maßnahmen zur gerechten Allokation von Wertschöpfungen und damit ggf. einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten einschließlich eines geeigneten Nexus-Ansatzes diskutiert werden.⁷⁹

Da Pillar II wiederum den Fokus auf Fragen zur Sicherung von Steuersubstrat setzt und damit Methoden zur Herstellung einer Mindestbesteuerung zwecks Verhinderung einer Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer diskutiert,⁸⁰ werden entsprechende Ansätze – aufgrund der Zielsetzung dieser Arbeit – fortlaufend nicht weiter analysiert. Stattdessen wird der Fokus auf die Vorstellung und kritische Auseinandersetzung zu Pillar I gelegt.⁸¹

Auf die entsprechenden Ausführungen zum Unified Approach in Kapitel 6.4 wird verwiesen.

1.2.3 (Zwischen-) Ergebnis: Übersicht zur (Rechts-) Entwicklung und Fahrplan / Kurzvorstellung in tabellarischer Form

Der Rechtsanwender sieht sich mittlerweile einer Fülle an Berichten, Konsultationen und Meinungsgebungen der Standardsetzer von OECD / Inclusive Framework und EU ausgesetzt. Nachstehende Übersicht soll eine allgemeine Orientierung über die bisherigen Veröffentlichungen geben, welche dann im Speziellen in den beiden darauffolgenden Tabellen, unterteilt nach OECD / Inclusive Framework und EU, mit Blick auf Titulierung (dt. / engl.), Abkürzung und inhaltliche Positionen näher betrachtet werden.

⁷⁷ Vgl. Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 10 f.

⁷⁸ Vgl. Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 6.

⁷⁹ „Pillar One focuses on the application of taxation rights, and seek to undertake a coherent and concurrent review of the profit allocation rules.“ OECD, 2020, S. 27, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>, 31.12.2021; Becker/van der Ham, Digitale Wirtschaft, Der Betrieb (DB), 2019.

⁸⁰ „Pillar Two (also referred to as the “GloBE” proposal) focuses on the remaining BEPS issues and seeks to develop rules that would provide jurisdictions with a right to “tax back” where other jurisdictions have not exercised their primary taxing rights or the payment is otherwise subject to low levels of effective taxation.“ OECD, 2020, S. 27, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>, 31.12.2021.

⁸¹ Vgl. Hierstetter in: Kroppen et al., Festschrift, Heinz-Klaus Kroppen, 2020, S. 41 ff.; Heidecke, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), 2019, S. 533 ff.



Abbildung 2: Gang der (Rechts-) Entwicklung und des Fahrplans / Übersicht⁸²

1.2.3.1 EU-Ebene

Tabelle 2: (Rechts-) Entwicklung und Fahrplan auf Ebene der EU

Jahr	Bezeichnung (deutsch/englisch)	Kurzform	Kurz Vorstellung / Wesentliche Positionen
25.10.2016	- Veröffentlichung der Richtlinienentwürfe über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage („GKB“) und über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage („GKKB“) ⁸³	- EU-Richtlinienentwurf zur GKB - EU-Richtlinienentwurf zur GKKB	- Mit Umsetzung der GKB sollen Unternehmen zur Berechnung ihres Gewinns für Steuerzwecke nur die Regeln eines einzigen EU Systems befolgen müssen; die Beachtung mehrerer z.T. divergierender Steuersysteme würde sich erübrigen. - GKB steht für eine gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage. - GKKB steht für gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage. - Derzeit ist ein zweistufiges Vorgehen geplant: Zunächst soll die GKB eingeführt werden, anschließend soll der Übergang zur GKKB erfolgen. - Die GKKB-Richtlinie soll für Unternehmen gelten, deren konsolidierter Gruppenumsatz mindestens 750m € beträgt. Für kleinere Unternehmen soll es Optionsmöglichkeiten geben.

⁸² Vgl. auch Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1056.

⁸³ Vgl. Richtlinienentwurf (EU) v. 25.10.2016, GKB, COM(2016) 685 final, SWD(2016) 341, 342, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_de.pdf, 31.12.2021.

21.09.2017	<ul style="list-style-type: none"> - Aufruf der Europäischen-Kommission zur Schaffung eines fairen und effizienten Steuersystems in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt⁸⁴ - Commission to the European parliament and the council, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market⁸⁵ 	- EU-Aufruf 2017	<ul style="list-style-type: none"> - Die Europäische Kommission ist bereit Legislativvorschläge zu unterbreiten. Der Aufruf dient als Grundlage für die EU-Richtlinien-vorschläge 2018 (s.u.). - In dem Aufruf werden die dieser Arbeit zugrunde gelegten Geschäftsmodelle vorgestellt.
05.12.2017	- Aufruf des Europäischen Rates zu Gesprächen auf internationaler Ebene über die Besteuerung der digitalen Wirtschaft ⁸⁶	-n/a	<ul style="list-style-type: none"> - Der Europäische Rat ruft dazu auf, steuerliche Reformen anzustoßen, da die vereinbarten Konzepte internationaler Steuervorschriften durch die digitale Wirtschaft in Frage gestellt werden. - Die aktuellen Steuervorschriften wurden für die traditionelle Wirtschaft ausgearbeitet und gelten nicht für Tätigkeiten, die keine physische Präsenz in dem Land erfordern, in dem die Waren und Dienstleistungen verkauft werden.
26.10.2017-03.01.2018	- Konsultation über die faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft	- EU-Konsultation 2017	<ul style="list-style-type: none"> - Die Europäische Kommission startete eine Konsultation zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft. - Beteiligen konnten sich alle Bürger/-innen, Unternehmen und Organisationen der EU mit einem Interesse an der Entwicklung der digitalen Wirtschaft.

⁸⁴ Vgl. Aufruf (EU) v. 21.09.2017, Faires Steuersystem (dt. Fassung), COM(2017) 547 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_de.pdf, 31.12.2021.

⁸⁵ Vgl. Aufruf (EU) v. 21.09.2017, A fair tax system (engl. Fassung), COM(2017) 547 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf, 31.12.2021.

⁸⁶ Vgl. Europäische Kommission, Mitteilung (EU). 05.12.2017, Faire Besteuerung, https://ec.europa.eu/germany/news/20171205-faire-besteuerung_de, 31.12.2021.

	mitsamt Fragebogen ⁸⁷		<ul style="list-style-type: none"> - Der Konsultation lag ein umfangreicher Fragebogen bei. - Der Konsultationszeitraum lief vom 26.10.2017 – 03.01.2018. Berücksichtigt wurden 446 Beiträge und 121 Positionspapiere. - Die Ergebnisse der Konsultation liegen den EU-Richtlinienvorschlägen vom 21.03.2018 (s.u.) zugrunde.
21.03.2018	- Richtlinienvorschläge der Europäischen Kommission (i) zur Besteuerung signifikanter digitaler Präsenzen und (ii) bestimmter digitaler Dienstleistungen ⁸⁸	<ul style="list-style-type: none"> - EU-Richtlinienentwurf 2018 (digitale Betriebsstätte) - EU-Richtlinienentwurf 2018 (DST) 	<ul style="list-style-type: none"> - Der Richtlinienentwurf zur signifikanten digitalen Präsenz zielt darauf ab, die Körperschaftsteuervorschriften zu überarbeiten, damit Gewinne dort registriert und besteuert werden, wo über digitale Kanäle Interaktionen zwischen Unternehmen und Nutzern stattfinden. Dies ist die langfristige Lösung. - Der Richtlinienentwurf zur DST formuliert eine Art indirekte Steuer, die auf Erträge angewandt werden soll, die mit bestimmten, bisher überhaupt nicht besteuerten digitalen Tätigkeiten, erwirtschaftet werden. Die DST soll als Übergangslösung dienen, um steuerliche Gewinne kurzfristig zu erfassen. - Die Einführung der Richtlinienvorschläge wird damit begründet, dass die geltenden internationalen Steuervorschriften nicht mehr zeitgemäß sind und keine Geschäftsmodelle erfassen, mit denen ohne

⁸⁷ Vgl. Europäische Kommission, Konsultation 2017/2018, https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_de, 31.12.2021.; Europäische Kommission, Fragebogen (EU) v. 20.12.2017, Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (dt. Fassung), https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_de, 31.12.2021.; Europäische Kommission, Fragebogen (EU) v. 20.12.2017, Fair taxation of the digital economy (engl. Fassung), 2017, <https://circabc.europa.eu/sd/a/b1efab65-a5e9-4c3e-9d52-f6f70937436d/Digital%20economy%20questionnaire.pdf>, 31.12.2021

⁸⁸ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_de.pdf, 31.12.2021.; Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021

			physische Präsenz in einem Land Gewinne erwirtschaftet werden können.
Der EU-Richtlinienentwurf 2018 ist zugunsten einer möglichen Einigung auf OECD Ebene derzeit suspendiert.⁸⁹			
Ursprüng- lich 2018- 2020	- Einigung auf eine (Übergangs-)Lösung zur Besteuerung digitaler Dienstleistun- gen ⁹⁰		
Ursprüng- lich 2019	- Einführung der Gemeinsamen Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) ⁹¹		
Ursprüng- lich 2020	- Einigung auf die Einführung des Konzepts einer digitalen Betriebstätte ⁹²		
Ursprüng- lich 2021	- Einführung der Gemeinsamen konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungs- grundlage (GKKB) ⁹³		

1.2.3.2 OECD-Ebene

Tabelle 3: (Rechts-) Entwicklung und Fahrplan auf Ebene der OECD / des Inklusive Frameworks

Jahr	Bezeichnung (deutsch/englisch)	Kurzform	Kurz Vorstellung / Wesentliche Positionen
19.07.2013	- OECD Bericht über die „Base Erosion and Profit Shifting“ – Aushöhlung der Be- messungsgrundlage und Gewinnverlage- rung ⁹⁴	- OECD BEPS- Aktionsplan 2013	- Veröffentlichung des BEPS-Akti- onsplans und Benennung der 15 Maßnahmen / Problemfelder ge- gen angenommene Gewinnver- kürzung sowie -Verlagerung. - Hierauf folgend Zwischen-Be- richte der TFTD und Veröffentli- chungen der ersten „finalen“ Be- richten in 2015.

⁸⁹ Vgl. einführend m.w.N.: Brauner, Digital Economy Front, INTERTAX, Voume 47, Issue 5, 2019, S. 422 ff; Ehlermann, Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle, Der Betrieb (DB), 2019, M4 ff.

⁹⁰ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 42, Artikel 25.

⁹¹ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 25.10.2016, GKB, COM(2016) 685 final, SWD(2016) 341, 342, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_de.pdf, 31.12.2021, S. 59, Artikel 70.

⁹² Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 21, Artikel 9.

⁹³ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 25.10.2016, GKKB, 2016/0336 (CNS), SWD(2016) 341, 342 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_de, 31.12.2021, S. 48 f., Artikel 80.

⁹⁴ Vgl. OECD, Aktionsplan 2013 (engl. Fassung), 2013.

<p>16.09.2014 / 05.10.2015</p>	<ul style="list-style-type: none"> - OECD Berichte zu den Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnisse 2014⁹⁵ - OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015, Final Report.⁹⁶ 	<ul style="list-style-type: none"> - OECD Bericht 2015 (BEPS Aktionspunkt 1) 	<ul style="list-style-type: none"> - Die OECD erklärt erstmalig, dass die digitale Wirtschaft nicht abgrenzbar von der Gesamtwirtschaft ist. Eine Einführung neuer steuerlicher Anknüpfungsmerkmale wird hingegen nicht empfohlen. Bestehende Besteuerungsprinzipien (z. B. beim Betriebstättenbegriff) sollen stattdessen angepasst und erweitert werden. - Die digitale Wirtschaft funktioniert anders als herkömmliche Geschäftsmodelle. Bestehende Konzepte der internationalen Besteuerung greifen nicht mehr um einen gerechten Steuerzugriff am Ort der Wertschöpfung sicherzustellen.
<p>16.03.2018</p>	<ul style="list-style-type: none"> - OECD (Zwischen-)Bericht zu den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung⁹⁷ - OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015, Final Report.⁹⁸ 	<ul style="list-style-type: none"> - OECD (Zwischen-) Bericht 2018 	<ul style="list-style-type: none"> - Der Bericht thematisiert die Veränderung von Wertschöpfungsprozessen durch die Digitalisierung, um im Wege eines fallstudienbasierten Vergleichs von gängigen und digitalisierten Geschäftsmodellen, typische Charakteristika für die digitale Wirtschaft herzuleiten. Der Bericht dient der Diskussion um eine Notwendigkeit und Ausgestaltung einer passenden Steuerreform. - Der Bericht enthält keine Handlungsempfehlungen zur Umsetzung.
<p>23.01.2019</p>	<ul style="list-style-type: none"> - OECD Auffassung zu den Herausforderungen bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft - Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the 	<ul style="list-style-type: none"> - OECD Policy 2019 	<ul style="list-style-type: none"> - Veröffentlichung eines weiteren Diskussions- und Lösungsvorschlags (in Form einer Policy Note) für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Die Policy Note dient als Grundlage für die Vorstellung des Two-Pillar-Approachs vom 13.02.2019 (s.u.).

⁹⁵ Vgl. OECD, Arbeitsergebnisse BEPS Aktionspunkt 1 (dt. Fassung), 2015.

⁹⁶ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015.

⁹⁷ Vgl. OECD, Zwischenbericht, Herausforderungen der Digitalisierung (dt. Fassung), 2018.

⁹⁸ Vgl. OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018b.

	<p>Economy – Policy Note</p> <ul style="list-style-type: none"> - As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019⁹⁹ 		
13.02.2019	<ul style="list-style-type: none"> - OECD Unified-Approach (öffentliche Konsultation) zu den Herausforderungen bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft¹⁰⁰ - OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, 13 February – 6 March 2019¹⁰¹ 	<ul style="list-style-type: none"> - OECD Bericht 2019 (öffentliche Konsultation) 	<ul style="list-style-type: none"> - Vorstellung eines Zwei-Pillar-Modells zur möglichen Ausgestaltung der zukünftigen Besteuerung der digitalen Wirtschaft: <ul style="list-style-type: none"> - Pillar 1 diskutiert, ob für digitale Geschäftsmodelle eine Anknüpfung der Besteuerung in den Marktstaaten zu definieren ist durch einen neuen Nexus und wie diesbezügliche Gewinnallokationsregelungen auszugestalten sind. - Pillar 2 verfolgt den Ansatz der Schaffung einer globalen Minimumbesteuerung. - Die Konsultation wurde Mitte März 2019 in Paris diskutiert nachdem über 200 Rückmeldungen der OECD zukamen.
31.05.2019	<ul style="list-style-type: none"> - OECD Bericht (Arbeitsprogramm) zur Entwicklung einer einvernehmlichen Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung - OECD/G20 INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges, Aris- 	<ul style="list-style-type: none"> - OECD Bericht 2019 (Arbeitsprogramm) 	<ul style="list-style-type: none"> - Das Arbeitsprogramm dient der Präzisierung des ZweiPillarn-Modells und der Vorstellung steuer-technischer Details zur Umsetzung. - Das Arbeitsprogramm enthält keine abschließenden Lösungen. Es dient, wie die Titulierung nahelegt, vielmehr der Erarbeitung und Strukturierung von Problemfeldern und dazugehörigen Lösungsmöglichkeiten.

⁹⁹ Vgl. OECD, Policy Note, Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy (engl. Fassung), 2019.

¹⁰⁰ Ein deutschsprachiges Berichtsformat ist derzeit nicht verfügbar (eigene Übersetzung).

¹⁰¹ Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019.

	ing from the Digitalisation of the Economy ¹⁰²		
09.10.2019– 12.11.2019	- Public consultation document: Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One (9 October - 12 November 2019) [Pillar I] ¹⁰³	- OECD Pillar I 2019	<ul style="list-style-type: none"> - Der Konzeptvorschlag definiert steuerliche Anknüpfungspunkte für einen Nexus für eine nicht physische Betriebsstätte (Pillar I). Einher geht mit dem Konzeptvorschlag eine Ausweitung der internationalen steuerlichen Anknüpfungspunkte und damit auch der Gewinnzuteilungsregeln. - Ein Nexus soll begründet werden, wenn automatisierte und standardisierte digitale Dienste für einen großen Kunden- / Nutzerstamm bereitgestellt werden (automated digital services) oder wenn der Vertrieb von Konsumgütern unter digitaler Interaktion an den Endkunden erfolgt (consumer facing businesses). - Ein Kern des Konzeptvorschlags ist es, dass größere weltweit agierenden Unternehmen einen bestimmten Prozentsatz ihres sog. Residualgewinns in den Marktländern versteuern sollen. Ein Residualgewinn liegt vor, wenn der Gewinnanteil eine gewisse Rentabilitätsgrenze überschreitet.

¹⁰² Vgl. OECD, Arbeitsprogramm, Tax Challenges Arising from the Digitalisation (engl. Fassung), <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, 31.12.2021.

¹⁰³ Vgl. OECD, Public consultation document for a "Unified Approach" under Pillar One (engl. Fassung), 2019.

08.11.2019– 02.12.2019	- Public consultation document: Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) - Pillar Two 8 November 2019 – 2 December 2019 [Pillar II] ¹⁰⁴	- OECD Pillar II 2019	- Das maßgebliche Ziel des Konzeptvorschlags zu Pillar II besteht in der Begründung einer weltweiten Mindestbesteuerung (d.h. von Mindeststeuersätzen) um eine Erosion von Steuereinnahmen vor allem in den Sitzstaaten der Unternehmen zu vermeiden und den Steuersatzwettbewerb einzuschränken. Dem liegt die Idee zugrunde, dass wenn Gewinne ausländischer Unternehmen zu niedrig besteuert werden, dass dann ein anderes Land in der Unternehmenskette berechtigt ist, zusätzlich Gewinne zu besteuern.
29.01.2020	- Statement by the OECD / G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar-Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy ¹⁰⁵	- OECD Statement 2020 betreffend dem Two-Pillar-Approach	- Bekräftigung des Unified Approach (Pillar I) als Grundlage der weiteren Verhandlungen. Zudem erfolgten technische Präzisierungen vornehmlich zu Pillar I und eine Bekräftigung zur Neuordnung des Welt-Steuersystems.
09.10.2020 / 11.10.2020	-Brochure: Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Highlights (engl. Fassung) ¹⁰⁶ -Blueprint Report zu Pillar I v. 11.10.2020 ¹⁰⁷	- OECD Brochure 2020 betreffend dem Unified Approach - OECD Blueprint Report 2020	

¹⁰⁴ Vgl. OECD, Public consultation document for a Global Anti-Base Erosion Proposal (“GloBE”) under Pillar Two (engl. Fassung), 2019.

¹⁰⁵ Vgl. Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020.

¹⁰⁶ Vgl. OECD/G20, Brochure 2020 v. 09.10.2020 betr. dem Unified Approach (eng. Fassung).

¹⁰⁷ Vgl. OECD/Inclusive Framework, OECD, Blueprint Report on Pillar I (engl. Version), 2020.

<p>05.06.2021 / 10.07.2021</p>	<ul style="list-style-type: none"> - G7 Finance Ministers & Central bank Governors meeting, Communiqué¹⁰⁸ - G20 Finance Ministers & Central Bank Governors meeting, Communiqué¹⁰⁹ 	<ul style="list-style-type: none"> - G7 Beschluss 2021 - G20 Beschluss 2021 	<ul style="list-style-type: none"> - Erste Einigung G20 Staaten (vorausgegangen: Einigung der G7 Staaten) über die zukünftige Ausgestaltung des Unified Approachs und Verabschiedung eines Vorlagebeschlusses an die G20 Staaten: - Neuverteilung der Besteuerungsrechte anhand einer teilweise Besteuerung von Gewinnen am Umsatzort unter strikten Schwellenwerten (Pillar I) - Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung von 15% (Pillar II) für Unternehmen mit einer Umsatzschwelle von 750m € p.a.
------------------------------------	---	---	--

1.3 Das Problem

1.3.1 Einführung

Die Wahrnehmung, dass Gewinne großer Internet- und Technologiekonzerne unter dem Aspekt eines fairen, d.h. leistungsadäquaten Besteuerungsregimes, am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung keiner oder nur einer unzureichenden Besteuerung unterworfen werden, stellt den Ausgangspunkt dieser Arbeit dar.¹¹⁰

Dieser Wahrnehmung liegt darüber hinaus die Tatsache zugrunde, dass die Europäische Kommission davon ausgeht, dass eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung, insbesondere bei den nachstehenden Geschäftsmodellen (im Folgenden: ausgewählte digitale Geschäftsmodelle), ausbleibt, die dieser Arbeit permanent als Ausgangspunkt des Untersuchungsgegenstands zugrunde liegen sollen:

1. Kooperations-Modell
2. Social-Media-Modell
3. Abonnementen-Modell¹¹¹
4. Fernabsatz-Modell

¹⁰⁸ Vgl. Gruppe der Sieben (G7), G7 Treffen, Abschlusserklärung London (engl. Fassung), 2021, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/2021-06-05-Kommunique-G7-London.pdf?__blob=publicationFile&v=14, 31.12.2021.

¹⁰⁹ Vgl. Gruppe der Zwanzig (G20), G20 Treffen, Abschlusserklärung Venedig (engl. Fassung), 2021, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/G20-Dokumente/2021-07-10-communique-g20-venedig.pdf?__blob=publicationFile&v=7, 31.12.2021.

¹¹⁰ Vgl. OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a, S. 3.

¹¹¹ Der verdeutschte Begriff Abonnementen-Modell entspricht der deutschsprachigen Übersetzung aus dem EU-Aufruf 2017 und wird daher dieser Arbeit zugrunde gelegt. Siehe auch Kapitel 3.2.2.

Die Europäische Kommission unterstellt, dass die Digitalisierung nicht alle Unternehmen in gleichem Maß betrifft und eine Abgrenzung bestimmter Bereiche bzw. eine Fokussierung möglich ist;¹¹² was im englischen Sprachgebrauch kurz als *fencing* bezeichnet wird.

Mit dem EU-Richtlinienentwurf 2018 (digitale Betriebstätte) hat die Europäische Kommission letztendlich eine Erweiterung des Betriebstättenbegriffs sowie eine Anpassung der Regelungen zur Gewinnzuordnung vorgenommen, die auch *signifikante digitale Präsenzen* miteinschließt, und maßgebende Ansichten zur nachfrageseitig implizierten Besteuerung formuliert.

Vorgenannter EU-Richtlinienentwurf ist auf internationaler Ebene sowohl (i) in Bezug auf das Erfordernis zur Einführung eines solch umfassenden Betriebstättenkonzepts vom Grunde her (d.h. den Rechtfertigungsgründen) als auch (ii) von seiner vorgeschlagenen Ausgestaltung und gesetzestechnischen Konkretisierung umstritten. Es stellen sich folgende Fragen, die zugleich die Gliederungssystematik der Problemfelder bilden:

1. Was bedeutet Wertschöpfung und Gerechtigkeit im steuerlichen Kontext, sodass ein wertschöpfungsgerechter Steuerzugriff erfolgen kann?
2. Wie ist ein passendes Wertschöpfungsverständnis ausgestaltet?
3. Welche Begrifflichkeiten und Inhaltsbeschreibungen sind im weitesten Sinne geeignet zur allgemein gültigen Beschreibung / Diskussion von Wertschöpfung im Rahmen der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle?
4. Wo befindet sich der Ort der Wertschöpfung für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle?
5. Besteht ein Bedarf zur Reform des internationalen steuerlichen Betriebstättenkonzepts vor dem Hintergrund des existierenden Regelwerks?
6. Welche weiteren Grundbedingungen hat eine steuerliche Konzeption zu beachten, damit der steuerliche Zugriff auch rechtmäßig ist?
7. Eignen sich die Reformvorschläge von EU und OECD zur wertschöpfungsgerechten und rechtmäßigen Besteuerung?

Die dieser Arbeit zu Grunde liegende Problembeschreibung umfasst darüber hinaus im Einzelnen weitere Problemstellungen und Spannungsfelder, die einander bedingen, eine detaillierte Auseinandersetzung rechtfertigen und bisher zusammenhängend keiner steuerimplizierten Untersuchung zugänglich waren. Entsprechend zeigt weder der OECD Bericht 2015 (BEPS Aktionspunkt 1) noch der OECD (Zwischen-) Bericht 2018 konkrete Lösungs- / und Handlungsempfehlungen zur Besteuerung von Unternehmen mit internetbasierten Geschäftsmodellen auf.¹¹³ Zwar könnte am Ende des in 2019 begonnenen Konsultationsprozesses zu den Vorschlägen der OECD / Inklusive Framework zu Pillar I und II ein Besteuerungskonzept stehen; ob dieses wiederum im Einklang mit dem geforderten Verständnis einer Besteuerung am Ort der Wertschöpfung steht, ist jedoch fraglich, womit der Konsultationsprozesses selbst und seine Vorschläge bereits untersuchungswürdig sind.¹¹⁴

¹¹² Vgl. Europäische Kommission, Fragebogen (EU) v. 20.12.2017, Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (dt. Fassung), S. 1 f., https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_de, 31.12.2021; Dourado, Pandora Box, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 570 f.; Mitteilung (EU) v. 17.06.2015, Faire Unternehmensbesteuerung, COM(2015) 302 final, SWD(2015) 121 final, S. 2, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/DE/1-2015-302-DE-F1-1.PDF>, 31.12.2021.

¹¹³ Vgl. OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a, S. 212.; OECD, Arbeitsergebnisse BEPS Aktionspunkt 1 (dt. Fassung), 2015, S. 13.

¹¹⁴ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1048.

1.3.2 Wertschöpfungsverständnis

Die Forderung nach einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung dient regelmäßig als Rechtfertigungsgrund für die Erhebung (neuer) Steuern bzw. einer Reform des bestehenden Systems.¹¹⁵ Da sie zugleich dieser Arbeit als Vorgabe dient, ist eine Auseinandersetzung zwangsläufig.

Die Forderung impliziert, dass verwendete Begrifflichkeiten steuersystematisch definiert, inhaltlich besetzt und abgrenzbar sein müssen. Ohne solche Detaildefinitionen ist eine wissenschaftlich fundierte Auseinandersetzung im Spannungsfeld zwischen Wertschöpfung und Ort der Besteuerung schlichtweg unmöglich.

Aus wissenschaftlicher Sicht fällt auf, dass derzeit – national wie international – weder ein steuerlich besetztes Verständnis zum (i) Wertschöpfungsbegriff (dem sog. value added) existiert, noch eine ergebnisbehafte Auseinandersetzung zum postulierten (ii) steuerlichen Gerechtigkeitsbild stattfindet.¹¹⁶

Fraglich ist zudem, welche Rechtfertigung für eine Besteuerung am Ort der Wertschöpfung besteht und was dies impliziert. Als Rechtfertigungsansätze werden u.a. die allgemeinen Ausführungen zum völkerrechtlichen Nexus und zu den volkswirtschaftlichen Steuerrechtfertigungstheorien herangezogen, d.h. z.B.

- zum Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsprinzip (resident principle),
- zum Quellenprinzip (source principle) und
- zum Äquivalenzprinzip (benefit principle).¹¹⁷

Auf der anderen Seite mag eine Korrelation aber auch schlicht unmöglich sein, analog dem Satz: „Everything can contribute to the creation of value.“¹¹⁸ Schließlich fehlt es an einer konzeptionellen Legitimation, an der Ausgestaltung eines äußeren Ereignisses, das eine Überführung des Wertschöpfungsverständnisses in einen Steuertatbestand kleidet.

Des Weiteren ist ausstehend, welche Forderungen und Vorgaben an das deutsche / internationale steuerliche Regelungsumfeld die Begriffsverwender aus Praxis und Theorie aus dem Wertschöpfungs- und Gerechtigkeitsbegriff respektive deren Verknüpfungen ableiten wollen.

¹¹⁵ Vgl. z.B. Indien: „Therefore, the existing nexus rule based on physical presence no longer holds good for taxation of business profits in source country. As a result, the rights of the source country to tax business profits that are derived from its economy are unfairly and unreasonably eroded.“ Government of India, Ministry of Finance, Mitteilung v. 13.07.2018, Significant economic presence (engl. Fassung), 2018, <https://www.incometaxindia.gov.in/news/sep-rules-calling-stakeholder-comments-13-07-2018.pdf>, 31.12.2021.

¹¹⁶ Vgl. Morse, Value Creation, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 196-202 m.w.N.; Hey, Taxation Where Value is Created, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 205; Ministry of Finance (UK), HM Treasury, Bericht (UK) v. November 2017, Corporate tax and the digital economy (engl. Fassung), 2017, S. 2 f. Fuest, ifo Schnelldienst, 3/73, 2020, S. 6.

¹¹⁷ Vgl. Rocha, Permanent Establishment (Brazil), Bulletin for International Taxation (IBFD), Februar, 2016.; Blum, Permanent Establishments, Bulletin for International Taxation (IBFD), Juni/Juli, 2015, S. 315 ff; Becker, Principle of Territoriality I, Bulletin for International Taxation (IBFD), April, 2016, S. 194 ff; Becker, Principle of Territoriality II, Bulletin for International Taxation (IBFD), Mai, 2016, S. 251 ff; Stikeman et al., International Tax Policy, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 191 f.; Keen, Competition, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 222 ff; Goel/Goel, Permanent Establishment, SSRN Electronic Journal, 2018, S. 5 ff; Morse, Value Creation, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 197 ff m.w.N.; Bierbrauer, Working Paper (Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft) v. 2016, Effizienz oder Gerechtigkeit, S. 25 ff, https://econpapers.repec.org/paper/mpgwpa-per/2016_5f03.htm, 31.12.2021; Fuest, ifo Schnelldienst, 3/73, 2020, S. 7..

¹¹⁸ Hey, Taxation Where Value is Created, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 206.

Diskrepanzen bestehen auch in der Abgrenzung zwischen digitalen und herkömmlichen Geschäftsmodellen und den vornehmlich von der OECD entwickelten Charakteristika digitaler Geschäftsmodelle. Als Charakteristika werden u.a. genannt: (i) Grenzüberschreitender online Handel ohne physische Präsenz, (ii) immaterielle Vermögenswerte und (iii) nutzergenerierte Produkte und Datenerhebungen.¹¹⁹

Es verwundert ferner, dass eine detaillierte Auseinandersetzung mit den von der Europäischen Kommission genannten ausgewählten Geschäftsmodellen bisher nicht erfolgte.

Diesbezüglich existieren weder von Seiten der Europäischen Kommission, der OECD / des Inclusive Frameworks noch von dritter Seite wissenschaftlich verwertbare Erläuterungen oder Visualisierungen zu den selbstgenannten Geschäftsmodellen. Das Inclusive Framework zählt im OECD Statement 2020 betreffend dem Two-Pillar Approach gar weitere Geschäftsmodelle auf [u.a. Suchmaschinen (online search engines), Soziale Netzwerke (social media platforms), Kooperationsplattformen (online intermediation platforms), Abonnements Modelle (digital content streaming, online gaming), Datenspeicherung (cloud services), Werbemodelle (online advertising service)],¹²⁰ unterlässt es aber auch hier klarzustellen, welche Geschäftsaktivitäten im Detail gemeint sind.

Vielmehr entsteht der Eindruck, dass zu den Geschäftsmodellen nur Worthülsen vorgetragen wurden, die zwar oft rezitiert werden, inhaltlich aber nicht besetzt sind. Dabei verlangt die Forderung nach einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung eben dieser ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle Kenntnis über die Art und Weise bzw. der Aktivitäten eines im Rahmen des Leistungsprozesses generierten Werts. Von zentraler Bedeutung ist damit die Identifikation und Lokalisierung von Werttreibern im Leistungsprozess der ausgewählten Geschäftsmodelle. Es fehlt an Übersichtskarten und an Darstellungen der Leistungsarchitekturen für die (neuen) Leistungsprozesse, die eben solche digitalen Geschäftsmodelle prägen.

Zudem gilt es, das gewonnene Verständnis zur Wertschöpfung und zur Gerechtigkeit an ein mögliches Wertschöpfungsmodell anzubinden und zugleich ein ganzheitliches Wertschöpfungsmodell aufzuzeigen, dass (auch) auf die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle zutrifft.

Zwar hat die Forschung, vornehmlich im Bereich der betriebswirtschaftlichen Organisations- und Managementlehre, diverse Wertschöpfungsmodelle entwickelt, die jedoch nicht zur Abbildung der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle samt (noch zu bestimmenden) Wertschöpfungsverständnis geeignet sein dürften.

¹¹⁹ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 68-74.; Dourado, Pandora Box, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 567 ff; Unnikrishnan/Nagappan, Virtual Permanent Establishments, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 520 ff; Turina, Source Taxation, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 495 ff; Olibert/Spengel, Digital Economy, World Tax Journal, 2017, S. 3 ff.

¹²⁰ Vgl. Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 10.; Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1057.

Als sog. herkömmliche Wertschöpfungsmodelle dienen (i) die Wertkette, (ii) das Wertnetzwerk und der (iii) Wertshop,¹²¹ die allesamt auch von der OECD im 2018er (Zwischen-)Bericht angeführt werden und auch dieser Arbeit als Startpunkt eines weiteren möglichen Analyserahmens zu Grunde liegen.¹²²

Zu beachten ist aber, dass vorgenannte herkömmliche Wertschöpfungsmodelle womöglich nur die Aktivitätenkonfigurationen / die Architekturen der internen Wertschöpfung darstellen und es daher unterlassen, die mit dem Internet verbundenen Charakteristika von neuen Wertschöpfungsquellen¹²³ – und damit den Leistungserstellungsprozess in der Gesamtschau – aufzuzeigen. Demnach könnten vorgenannte Wertschöpfungsmodelle nicht geeignet sein, eine autonome Schaffung von (externen) Werten durch den Kunden als Konsumenten und Datenlieferanten abzubilden.¹²⁴

Zu untersuchen ist u.a., ob eine Anbindung jüngster Forschungsansätze aus dem Dienstleistungsbereich an die herkömmlichen Wertschöpfungsmodelle zielführend ist, um insbesondere Kunden (und andere Akteure) im Leistungsprozess und einhergehende potenzielle virale Effekte in der Kundenkommunikation und deren Einfluss auf den Leistungsprozess zu berücksichtigen und welche weiteren Erkenntnisse problemlösend sind.

Es fehlt im Ergebnis also an einem integrierten Wertschöpfungsmodell, indem das Wertschöpfungsverständnis und die Leistungsarchitekturen der jeweiligen Geschäftsmodelle reflektiert werden. Letztendlich ist der Frage nachzugehen, ob zumindest eine Abgrenzung (im Verständnis einer Selektion) der ausgewählten Geschäftsmodelle innerhalb der Gesamtwirtschaft möglich ist und folglich eine Rechtfertigung für eine Besteuerung besteht.¹²⁵

1.3.3 Bedarf zur Reform / Herleitung eines Betriebstättenkonzepts

Ob ein Bedarf zur Reform des Betriebstättenkonzepts besteht, ist vor dem Hintergrund bereits bestehender Modelle und Regelwerke zur Besteuerung digitaler Dienstleistungen und Produkte dem Grunde und der Höhe nach in Deutschland und im Abkommensrecht zu würdigen.

Erst dann kann eruiert werden, ob die bestehenden steuerlichen Vorschriften für sich genommen oder zusammen und unter Beachtung von (zu bestimmendem) Wertschöpfungsverständnis und Bewertungsvorgaben geeignet sind, die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle zu besteuern und wo ggf. Handlungsbedarf besteht und wie ein Betriebstättenkonzept auszugestalten ist.

Es fehlt in der Diskussion derweil an einem übergeordneten Bewertungsmaßstab / einem ordnungsstiftenden Rahmen, der inkludierend, zivilrechtliche und wirtschaftliche Vorgaben berücksichtigt und resümierend die Zielvorgaben und Maxime von EU¹²⁶ und OECD / Inclusive Framework¹²⁷ vereint und generelle Ableitungen ermöglicht, ob ein normativ fundierter (i) Bedarf oder

¹²¹ Vgl. Woratschek/Horbel/Popp/Ströbl in: Bartsch/Blümelhuber, Always Ahead im Marketing, 2015, S. 99 ff m.w.N.; Corsten/Roth, Dienstleistungsmanagement, 1. Aufl., 2016, S. 283 ff m.w.N.; Stabell/Fjeldstad, Configuring value, Strat. Mgmt. J., 5, 1998, S. 413 ff.; Woratschek et al., Geschäftsmodelle, ZFP – Journal of Research and Management, 2002, S. 57 ff.; Benkenstein et al., Wertkette, 1. Aufl., 2013, S. 54 ff.; Prahal Prahalad/Ramaswamy, Co-creating unique value with customers, Strategy & Leadership, 3, 2004, S. 5 ff.

¹²² Vgl. OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a, S. 23 ff.; Woratschek/Horbel/Popp/Ströbl in: Bartsch/Blümelhuber, Always Ahead im Marketing, 2015, S. 103 ff.

¹²³ Vgl. Woratschek et al., Geschäftsmodelle, ZFP – Journal of Research and Management, 2002, S. 69.

¹²⁴ Vgl. Woratschek/Horbel/Popp/Ströbl in: Bartsch/Blümelhuber, Always Ahead im Marketing, 2015, S. 111 ff.

¹²⁵ Vgl. Olbert/Spengel, Digital Economy, World Tax Journal, 2017, S. 30.

¹²⁶ Mitteilung (EU) v. 17.06.2015, Faire Unternehmensbesteuerung, COM(2015) 302 final, SWD(2015) 121 final, S. 7, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/DE/1-2015-302-DE-F1-1.PDF>, 31.12.2021.

¹²⁷ Vgl. OECD, Report: Electronic Commerce, Taxation Framework conditions (Ottawa) (engl. Fassung), 1998, 4 f., <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>, 31.12.2021.

gar ein (ii) Zwang zur Reform besteht und welche für die Konzeptionierung eines Betriebsstättenkonzepts zu beachteten Vorgaben und Rechtfertigungsgründe vorliegen.

Mit Blick auf die bestehenden steuerlichen Regelwerke ist vornehmlich die Eignung

- des herkömmlichen Betriebsstättenkonzepts nach §§ 12, 13 AO bzw. Art. 5, 7 OECD MA,
- der Dienstleistungsbetriebsstätte (Ideen und Konzepte) und
- der Regelungen zur Zuordnung von Betriebsvermögen und der Aufteilung von Einkünften zur wertschöpfungsgerechten Besteuerung zu untersuchen.

Dabei kommen Teile der Literatur zu dem Ergebnis, dass die Einführung eines digitalen Betriebsstättenkonzepts unabdingbar ist, u.a. heißt es mit Verweis auf folgende Autoren:

- BRAUNER/PISTONE: „In the authors’ view, the concept of digital permanent establishment (PE) is the preferable solution to tackle the challenges of the digital economy.“¹²⁸
- HIDIEN/VERSIN: „Erst eine Reform der steuerlichen Rahmenbedingungen hin zu einer virtuellen Betriebsstätte würde [...] etwas ändern.“¹²⁹

Entsprechende Aussagen gilt es zu verifizieren.

Eine entsprechend steuerbesetzte Diskussion im Kontext der Digitalisierung wurde verstärkt ab der letzten Jahrhundertwende und dem Aufstreben des sog. Elektronischen Handels über das Internet (E-Commerce) geführt – auf die ausgewählte Literatur wird für Zwecke der Einführung und Themeneinordnung verwiesen.¹³⁰

Ein zumindest langfristiger Bedarf zur Reform des Betriebsstättenkonzepts dürfte hingegen nicht bestehen, wenn, wie von der OECD erwartet, bereits die Maßnahmen des BEPS Aktionsplans zu einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung führen und zudem die in Verbindung mit der digitalen Wirtschaft identifizierten Risiken beseitigt werden. So formuliert die OECD: „Once the new measures become applicable, it is expected that profits will be reported where the economic activities that generated them are carried out and where value is created.“¹³¹

Wie jedoch der zeitliche Verlauf zeigte, ist hiervon nicht auszugehen, sodass die von EU und OECD separaten erarbeiteten Reformvorschläge bzw. Ideen zur Betriebsstättenbesteuerung für digitale Produkte / Dienstleistungen die Hauptansatzpunkt dieser Arbeit bilden. Da die Vorschläge

¹²⁸ Brauner/Pistone, Digital Permanent Establishment, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 72, No. 4a / Special Issue, 2018.

¹²⁹ Hidién/Versin, Digitales Geschäftsmodell, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, S. 769.

¹³⁰ Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl., 2017, Kapitel B ab S. 41; Bendlinger, OECD-Musterabkommen 2017, Steuer und Wirtschaft International (SWI), 2017, S. 450 ff; Kahle et al., Server-Betriebsstätten, FinanzRundschau (FR), 5, 2016, S. 193 ff; Kahle/Kindich, Begriff der Betriebsstätte, StuB - Unternehmensteuern und Bilanzen, 20, 2015, S. 782 ff; Kessler/Peter, Weiterentwicklung des Betriebsstättenprinzips, Betriebs-Berater (BB), 2000, S. 1546 ff; Leisner-Egensperger, Betriebsstättenbegriff, Steuern und Wirtschaft (StuW), 2014, S. 298 ff; Käbisch, Elektronischer Geschäftsverkehr, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2001, S. 373 ff; Kahle, Betriebsstättenbegriff, Deutsche Steuer Zeitung (DStZ), 2009, S. 834 ff; Eicker/Scheifele, Betriebsstättenproblematik, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), 8, 1999, S. 377 ff; Boehme-Neßler, Electronic Commerce, FinanzRundschau (FR), 2001, S. 1089 ff; Pinkernell, Steuer-oasen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2013, S. 180 ff; Seeger, Digitale Betriebsstätte, S. 187 ff; Kofler et al., Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, Betriebs-Berater (BB), 2017, S. 1751; Kofler et al., Betriebsstättenkonzept, Betriebs-Berater (BB), 2017, S. 1815.

¹³¹ Vgl. OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a, S. 3.

bis dato keine umsetzbaren steuerlichen Konzepte darstellen dürften und Gegenstand divergierender (politischer) Diskussionen sind, gilt es, ein hinreichendes Verständnis über das Gewollte zu erreichen und die Vorschläge damit nutzbar für die Analyse zu machen.

Zusätzlich wurden u.a. in Israel, Indien und Taiwan bereits unilaterale Maßnahmen zur Betriebsstättenbesteuerung umgesetzt bzw. befinden sich diese im Gesetzgebungsverfahren.¹³² Vorgenannte Länder, und konkreter deren Gesetzeskonzepte / Maßnahmen, dienen dieser Arbeit auch als Analysebasis sowie als Ansatzpunkt für einen möglichen Konzeptionierungsrahmen, sodass auf die Gesetzeskonzepte / Maßnahmen der Länder in den jeweiligen Kapiteln Bezug genommen wird, sofern dies angebracht erscheint. Die Länder werden fortan auch als Betrachtungsländer bezeichnet. Vorweg ist zu betonen, dass diejenigen Staaten nur in die Betrachtung einbezogen werden können, wenn ausreichend Informationen über Maßnahmen / Konzepte zugänglich sind, um eine Würdigung auf gewissem Niveau rechtfertigen zu können.

Die bisherigen Vorschläge und Ideen haben gemeinsam, dass sie in ihrer tatbestandlichen Ausgestaltung den Nutzer in den Mittelpunkt setzen.

Offen und unklar bleiben jedoch die für die steuerliche Anknüpfung geeigneten ganzheitlichen (Nutzer-) Eigenschaften und die steuertechnische Verwertbarkeit in Gesetzesform, die es zu untersuchen, zu konkretisieren und festzuschreiben gilt.¹³³

Unklar ist darüber hinaus, ob alternative steuerpolitische Optionen und konzeptionelle Gestaltungen, die bspw. in der Einführung von Quellensteuern, Ausgleichssteuern, (Sonder-) Abgaben und Regelungen zur Missbrauchsvermeidung liegen könnten, als Lösungsvorschlag geeignet sind, was der Vollständigkeit halber am Rande zu untersuchen ist.¹³⁴

1.3.4 Implementierung ins deutsche steuerliche Regelungsumfeld

Die theoretische Auseinandersetzung mit dem existierenden Regelwerk, dem Bewertungsrahmen und den Reformvorschlägen von EU und OECD mündet zugleich in der Herausforderung, Vorgaben an eine mögliche Betriebsstättenkonzeption und dessen anschließenden Einführung ins deutsche Regelungsumfeld zu erfassen und zu konzeptualisieren.

Schließlich kommt der Betriebsstätte die Funktion zu, nationale Besteuerungsansprüche für Unternehmen territorial zu definieren – was Fragen an die Gesetzgebung und an den Vollzug stellt.

Neben der eigentlichen Hauptleistung sind weitere Problemfelder unter dem Mantel des steuerlichen Ermittlungs-, Erhebungs- und Festsetzungsverfahrens zu erkennen und vornehmlich, und immer dann, wenn möglich in den Analyseschritten, u.a. unter den Aspekten

1. der Lokalisierung der zu ändernden Rechtsvorschriften,
2. der konkreten Ausgestaltung der Gesetzestexte,
3. deren Interpretation und damit verbunden, der Identifikation und normativen Erörterung von Problemstellungen und Folgefragen,
4. der Mitwirkungs- und Handlungspflichten im Umsetzungs- und Deklarationsprozess und
5. der Automatisierung im Besteuerungsverfahren

¹³² Vgl. Kapitel 1.4.3 / Anhang für weitere Informationen. Vgl. auch grundsätzlich: Wagh, Digital Transactions, Bulletin for International Taxation (IBFD), September, 2016, 540 ff.

¹³³ From z.B. in Anlehnung an den sog. significant economic presence Test, Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 107 ff.

¹³⁴ Vgl. Benz, Zwischenbericht der OECD 2018, Der Betrieb (DB), 21, 2018, S. 1233 ff.

zu würdigen.

1.4 Das Ziel

Das Ziel dieser Arbeit ist die Untersuchung, ob eine gerechte, wertschöpfungsbasierte und rechtmäßige Betriebsstättenbesteuerung im Ertragsteuerrecht durch das

- geltende Betriebsstättensystem und / oder durch die
- ausgewählten Reformvorschläge von EU und OECD

gewährleistet wird. Dem Ziel folgend, sollen, immer dann, wenn möglich, Vorgaben an eine ertragsteuerliche Betriebsstättenkonzeptionierung aufgezeigt werden.

Folgerichtig folgt diese Arbeit der Intention, die Grundlagen für weitere Untersuchungen in diesem (umfangreichen) Themenkomplex zu setzen.

Grundlegend ist die Frage zu untersuchen, ob und wie sich eine wirtschaftlich substantielle, aber nicht physische Präsenz von Unternehmen systemkonform zum Anknüpfungspunkt an die Wertschöpfung für ein Besteuerungsrecht im Quellenstaat heranziehen lässt, ob dies auch einen steuerlichen Zugriff erlaubt (Nexus-Merkmale), und wie die Betriebsstättenergebnisermittlung und Zuordnung auf die Vertragsstaaten auszusehen hat. Damit beschränken sich die Untersuchungen in dieser Arbeit auf die Einführung eines Betriebsstättenkonzepts, wengleich alternative steuerpolitische Optionen am Rande gewürdigt werden.

Die Bearbeitung des Untersuchungsgegenstands orientiert sich des Weiteren an nachstehenden Einschränkungen / Vorgaben, die klarstellend aufgeführt werden. Weitere Einschränkungen oder gar Prämissen bestehen unter dem Vorbehalt des zu erarbeiteten Bewertungs- und Zielsystems nicht.

1. Die Arbeit ist zu Beginn weitestgehend konzeptionell geprägt und nicht abhängig von nationalen / supranationalen Entwicklungen. Dies gilt nicht für die Untersuchung der Reformvorschläge von EU und OECD.
2. Eine Eingrenzung des Steuersubjektes erfolgt ausdrücklich nicht – Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Einzelunternehmer sind von Fragen an die wertschöpfungsgerechte Besteuerung betroffen.
3. In Bezug auf zu untersuchende Implementierungs- und Regelungsfragen beschränkt sich diese Arbeit vornehmlich auf direkte Steuern, d.h. auf das EStG, das KStG, das GewStG, und das AStG. Dagegen werden die AO und weitere Gesetze indessen nur am Rande behandelt; Unberücksichtigt bleiben im weitesten Sinne auch steuerliche Fragestellungen zu indirekten Steuern, vornehmlich zur Umsatzbesteuerung (UStG), und weiterer sonstiger Abgaben, die in den Bereich der öffentlich-rechtlichen Lasten fallen, sowie nichtertragsteuerliche Problemfelder der Betriebsstättenbesteuerung,
4. Diese Arbeit ist primär steuerlich motiviert. Die Arbeit verfolgt einen systembasierten, argumentationstheoretischen Ansatz, der nur dann eine Diskussionsverlangt, wo es nötig ist.
5. Weitere betriebswirtschaftliche Spezialgebiete werden nur zur Unterstützung steuerlicher Aspekte – soweit sinnvoll – herangezogen, was bedeutet, dass dort, wo das Steuerrecht seine Grenzen findet, Festlegungen für den weiteren Gang der Untersuchung getroffen werden, um eine Fokussierung auf die Zielsetzung der Arbeit zu gewährleisten.

6. Konkret heißt dies, dass z.B. interdisziplinäre Auseinandersetzungen zum Wertschöpfungs- und Gerechtigkeitsbild nicht erfolgen können. Entsprechende Begriffe und Diskussionen werden vielschichtig und wortstark von Akteuren aus der Wissenschaft, der Praxis und der Politik / Verwaltung in verschiedensten Kontexten geführt. Für diese Arbeit ist daher eine Festlegung für die Ausgestaltung einer Schwerpunktsetzung und Orientierung unerlässlich.
7. Die Arbeit richtet sich an den deutschsprachigen und deutschen Rechtsanwender (Adressatenkreis). Ausgangspunkt der Analyse bildet immer das deutsche Steuer-/ Zivilrecht bzw. dessen Interpretation von Verwaltungs- und Fachkommentarseite.
8. Diese Arbeit versucht, primär und wenn möglich, Anglizismen zu vermeiden bzw. wo geboten, deutschsprachig besetzte Alternativen zu verwenden respektive herzuleiten. Da eine Vielzahl der (Erst-) Veröffentlichungen zum grenzüberschreitenden Bereich jedoch nur auf Englisch verfügbar ist, eine wissenschaftliche Auseinandersetzung aber nicht vernachlässigen sollte, (auch) die Originalquellen zu untersuchen, greift diese Arbeit – wo sinnvoll und für das Forschungsergebnis bzw. dessen Herleitung dienlich – auch auf englischsprachige Texte zurück und zitiert diese.

1.5 Verwendung von Begrifflichkeiten und Abgrenzungen

Mit Blick auf die Bestimmung und Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands ist eine in sich widerspruchsfreie Begriffsverwendung und Definition sicherzustellen, was bei näherer Betrachtung vorliegend herausfordernd ist, da die geläufigen Bezeichnungen zumeist aus dem angelsächsischen Sprachraum stammen, z.T. technischer Natur sind, und auch auf Grund der Aktualität der Thematik noch keiner ausnahmslos geltenden Termini zugänglich sind.

Das Fehlen allgemein gültiger Definitionen und weitergehend das Fehlen entsprechender Begriffe und Titulierungen zur Beschreibung der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle und möglicher Verbindungen zur Wertschöpfung und zum Steuerrecht, führt jedoch zu Schwierigkeiten der Standardsetzer von OECD / Inclusive Framework und EU, präzise und zielgerichtete Besteuerungsregelungen zu entwickeln.¹³⁵

Bereits die derzeit im Gesetz verwendete deutsche Schreibweise zum Begriff der Betriebsstätte ist uneinheitlich. In § 4 EStG und § 2 GewStG¹³⁶ wird die Betriebsstätte mit einem doppelten [s] geschrieben, während § 12 AO und die entsprechenden Regelungen im StAnpG die Betriebsstätte mit nur einem [s] schreiben. Entsprechende Unklarheiten sind abzulehnen, bergen sie doch erhebliche Rechtsunsicherheiten, und sind mit Blick auf eine erneuerte Betriebsstättenkonzeption zu vermeiden. Diese Arbeit folgt in der Schreibweise dem Betriebsstättenbegriff des § 12 AO (Schreibweise mit einem [s]).

Unter dem Begriff E-Business werden verallgemeinernd alle kommerziellen Aktivitäten in Verbindung mit dem Internet verstanden. E-Business stellt damit die Integration von Systemen, Prozessen, Organisationen und Wertschöpfungsketten dar.

Electronic Commerce (elektronischer Geschäftsverkehr) wiederum dürfte, soweit eine Abgrenzung möglich ist, in der Tendenz enger gefasst sein und sich im Wesentlichen auf Marketing und Verkaufsprozesse beziehen.¹³⁷ Vor diesem Hintergrund erarbeitete z.B. BRUNSBACH aus einer Bandbreite möglicher Definitionen, dass das Begriffsverständnis für den Electronic Commerce in

¹³⁵ Vgl. Brüggen/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1048.

¹³⁶ Z.B. § 4 Abs. 1 S. 4 EStG und § 2 Abs. 1 S.3 GewStG.

¹³⁷ Vgl. Stähler, Digitale Ökonomie, 2. Aufl., 2002, S. 53 f.

„einer weiten Form als unternehmerische Tätigkeiten unter Einsatz moderner Informations- und Kommunikationssysteme“ zu bestimmen ist.¹³⁸

Die Begriffsverwendung von EU und OECD ist zudem in sich nicht homogen und zusammen betrachtet nicht eindeutig; auf die zahlreichen unilateralen Definitionen wird verwiesen.¹³⁹

Tabelle 4: Begriffsverwendung zum E-Commerce von EU und OECD

Staaten- und Rechtsetzungs- verbund	Definition
EU	<ul style="list-style-type: none"> – „Der Begriff e-commerce (elektronischer Geschäftsverkehr) umfasst in seiner üblichen Verwendung verschiedene Arten wirtschaftlicher Tätigkeiten, darunter auch die Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen über elektronische Systeme wie das Internet.“¹⁴⁰ Oder <u>auch</u>: – „E-commerce refers here to the trading of goods or services over computer networks such as the internet. It can be divided into e-commerce sales (e-sales) and e-commerce purchases (e-purchases) depending whether an enterprise receives or places orders respectively. Essentially, e-commerce is part of the business model of enterprises, complementing their conventional commercial activities for selling and buying aimed at enhancing their performance.“¹⁴¹
OECD	<ul style="list-style-type: none"> – „An e-commerce transaction is the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing of orders.“¹⁴²

Die Digital economy wird z.B. von der OECD definiert als „result of a transformative process brought by information and communication technology (ICT), which has made technologies cheaper, more powerful, and widely standardised, improving business processes and bolstering

¹³⁸ Brunsbach, Electronic Commerce, 1. Aufl., 2003.

¹³⁹ Vgl. z.B. Definition des taiwanesischen Finanzministeriums zum Electronic Commerce: „Dienstleistungen, die via elektronischen Transfer von Daten (Download) erbracht werden; Dienstleistungen, die online genutzt werden können, ohne dass dafür ein Download notwendig ist; Dienstleistungen, die über das Internet oder andere elektronische Medien erbracht werden.“ Verordnung (Thailand), Decree Tai-Cai-Shui-Zi No. 10604704390 (Englische Übersetzung), No. 10604704390.; Darüber hinaus auch zusammenfassend mit zahlreichen Definitionsbeispielen: Minister of Finance (India), Vorschlag (Indien) v. 2018, Draft National-e-Commerce Policy, 2019, S. 38, Anlage 2, https://dipp.gov.in/sites/default/files/DraftNational_e-commerce_Policy_23February2019.pdf, 31.12.2021.

¹⁴⁰ Durchführungsverordnung (EU) v. 03.04.2014, Mehrwertsteuervorschriften für elektronische Dienstleistungen, ABl. EU Nr. 1042/2013, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_de.pdf, 31.12.2021, Tz. 1.3.

¹⁴¹ Europäische Union, Definition von E-Commerce (engl. Fassung), 2018, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=E-commerce_statistics, 31.12.2021.

¹⁴² OECD, Definition von E-Commerce (engl. Fassung), 2013, <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4721>, 31.12.2021.

innovation across all sectors of the economy.“¹⁴³ Auf weitere Begriffsdefinitionen wird verwiesen.¹⁴⁴

Zu konstatieren bleibt, dass die Begrifflichkeiten des *E-Business*, des *Electronic Commerce* und der *Digital Economy* zwar äußerst gebräuchlich sind, diese jedoch bei genauerer Betrachtung selbst von OECD und der EU sowie in der Literatur und der Anwendungspraxis uneins verwendet werden, sodass ein weit akzeptiertes Definitionsbild schlichtweg nicht zu erkennen ist.

Die Begrifflichkeiten eignen sich daher keinesfalls als führende Obergriffe für digitale Geschäftsmodelle. Bewusst wird daher auf eine Subsumierung der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle unter vorstehende Begrifflichkeiten verzichtet.

Wenn in dieser Arbeit Bezug auf die *digitale Wirtschaft* genommen wird, fallen hierunter verallgemeinernd Unternehmen mit einem internetbasierten und technologiebasierten Geschäftsmodell.¹⁴⁵ Die im Englischen z.T. feinen, subtilen sprachlichen Differenzierungen zur Wirtschaft und zu den Geschäftsmodellen von z.B. *digitization*, *digitalization* oder *digital transformation*, sind für diese Arbeit irrelevant. Eine sinnvolle deutschsprachige Übersetzung und Einordnung sind zudem nicht erkennbar.

1.6 Vormalige Untersuchungen / Forschungslücke

Die mögliche Reformbedürftigkeit des Betriebstättenkonzepts in konzeptioneller Hinsicht und folglich in Bezug auf die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle hat zur Entwicklung diverser Lösungsvorschläge geführt.

Zu konstatieren bleibt aber auch, dass die bisherigen Veröffentlichungen im Schrifttum zu einer Reform des Betriebstättenkonzepts für digitale Dienstleistungen und Produkte, wenn überhaupt, skizzenhaft und zumeist nicht tiefergehend fundiert aufgearbeitet wurden. Zwar sind Forschungsarbeiten zur Frage der Wertschöpfung und zu unilateralen Maßnahmen publiziert,¹⁴⁶ ein integrierter normativ basierter Forschungsansatz, der die Fragen der wertschöpfungsgerechten Besteuerung mit einem Betriebstättenkonzept kombiniert, wurde bisher nicht gewählt bzw. fällt nicht darunter.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass im Bereich der Ertragsbesteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten bisher kaum Forschungsarbeiten publiziert wurden und die Diskussion vornehmlich von den internationalen Staaten- und Rechtsetzungsverbänden von OECD / Inclusive Framework und EU und nur vereinzelt von in der Fachliteratur publizierten Beiträgen bzw. universitären Schriften¹⁴⁷ vorgebracht wird.

Insbesondere fehlen bisher konzeptionelle Grundarbeiten zu einer möglichen Betriebstättenbesteuerung für den Problembereich digitaler Geschäftsmodelle, aus denen sich mögliche Erkenntnisse ableiten lassen könnten, die eine Abstraktion von der einzelstaatlichen Ebene hin zu einer konzeptionellen Würdigung ermöglichen würden, was dann in Teilen eine rechtsvergleichende Arbeit erübrigen würde.

¹⁴³ OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 11.

¹⁴⁴ Vgl. u.a. mit zahlreichen weiteren Nachweisen: Minister of Finance (India), Vorschlag (Indien) v. 2018, Draft National-e-Commerce Policy, 2019, S. 38 ff (Anlagen), https://dipp.gov.in/sites/default/files/DraftNational_e-commerce_Policy_23February2019.pdf, 31.12.2021.

¹⁴⁵ Auf die Herleitung von Charakteristika für die digitale Wirtschaft in Kapitel 3.4 wird verwiesen.

¹⁴⁶ Vgl. z.B. Olbert/Spengel, Digital Economy, World Tax Journal, 2017, S. 3 ff; Hey, Taxation Where Value is Created, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 203 ff; Morse, Value Creation, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 196 ff.

¹⁴⁷ Vgl. Hubbert, Besteuerung des Electronic Commerce, 1. Aufl., 2007.

Ebenso fehlen Arbeiten, die einen ganzheitliche Ansatz verfolgen, stattdessen vorwiegend nur rein darstellender Art sind, Grundsatzfragen aufarbeiten und strittige Standpunkte zusammenfassen. Demnach ist es für die Anwendungspraxis ambitioniert, einen Überblick in der laufenden Debatte (besonders ab dem Jahr 2015 ff) zu behalten.

Ausnahme bilden hier u.a. die bereits in 2001 erschiene Dissertation von LABERMEIER, in der, beschränkt auf den Bereich der virtuellen Verkaufsräume, ein Gesetzestext zur beschränkten Steuerpflicht erarbeitet wird,¹⁴⁸ sowie die Dissertation aus 2018 von VAN LÜCK für virtuelle Geschäftstätigkeiten, in der u.a. ein Formulierungsvorschlag zur Besteuerung sog. virtueller Geschäftstätigkeiten präsentiert wird.¹⁴⁹ Vorgenannte Dissertationen beschäftigen sich jedoch nur am Rande mit der Frage einer Betriebsstättenkonzeptionierung; entsprechende Erkenntnisse dienen, sofern sinnvoll verwertbar, dieser Arbeit jedoch als Beitrag zur Analyse.

Die Untersuchungen der OECD¹⁵⁰ wiederum beschränken sich auf Standardmodelle, die zwar Aspekte der herrschenden Meinung im Bereich des (internen) Leistungserstellungsprozesses abbilden, jedoch nicht neuere Erkenntnisse u.a. zu Fragen der Datengewinnung, den Netzwerkeffekten, dem möglichen Wertschöpfungsbeitrag von Nutzern (externer Beitrag zum Leistungsprozess) und resümierend zur Extrahierung von Wissen zur Nutzbarmachung für die Produktion berücksichtigen.

Führende Autoren in internationalen Fachzeitschriften weisen sogar auf Forschungslücken zur steuerimplizierten Betriebsstättenkonzeptionierung und deren Relevanz hin. Auf die entsprechenden Ausführungen soll im Folgenden kategorisiert kurz eingegangen werden:

Im Allgemeinen bleibt festzuhalten, dass die Ansicht zur Reformbedürftigkeit des Besteuerungssystems für digitale Geschäftsmodelle in der Fachliteratur anerkannt ist, und Lösungsmöglichkeiten erarbeitet werden sollen.

So schlussfolgerte z.B. SCHÖN noch in 2020 zum OECD Unified Approach, dass ein *solides Steuermodell* (mit Verweis auf eine Betriebsstättenart) erst noch zu entwickeln ist und das u.a. zahlreiche Fragen zu Pillar I bestehen.¹⁵¹

Die OECD stellt klar, dass es einen klaren untersuchungswürdigen Aspekt gibt, trotz eigener Feststellungen: „Today it is possible to be heavily involved in the economic life of another country, e.g. by doing business with customers located in that country via the internet, without having a taxable presence in that country. In an area where non-resident taxpayers can derive substantial profits from transacting with customers located in another country, questions are being raised on whether the current rules are fit for purpose.“¹⁵²

OLBERT / SPENGLER stellen fest, dass die Geschäftsmodelle bisher nicht hinreichend analysiert wurden: „Apart from basic definitions and statistics, these business models are not further analysed.“¹⁵³ WÜNNEMANN fordert gar mit Blick auf die neuen digitalen Geschäftsmodelle eine neue Diskussion, wo Wertschöpfung stattfindet.¹⁵⁴ TURINA verlangt eine tiefgreifende Schematisierung der Geschäftsaktivitäten der einzelnen Geschäftsmodelle, um einen Steuerzugriff überhaupt zu

¹⁴⁸ Vgl. Labermeier, *Electronic Commerce*, 1. Aufl., 2001.

¹⁴⁹ Vgl. van Lück, *Digital Economy*, 1. Aufl., 2018.

¹⁵⁰ Vgl. OECD, *Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation* (engl. Fassung), 2018a, S. 33 ff.

¹⁵¹ Vgl. z.B. Schön, *ifo Schnelldienst*, 3/73, 2020, 29.

¹⁵² OECD, *Update: Base Erosion and profit shifting*, 2013, S. 37.

¹⁵³ Olbert/Spengel, *Digital Economy*, *World Tax Journal*, 2017, S. 7.

¹⁵⁴ Vgl. Wünnemann, *Herausforderungen, Internationales Steuerrecht (IStR)*, 2019, S. 139.

ermöglichen: „This implies, in particular, the need to outline and schematize the prevailing business models. As the any exercise of stylized modelling, this task implies some significant simplifications and generalizations in the form of broad taxonomies.“¹⁵⁵ Ebenso STAUSS, der eine „Überarbeitung der bestehenden Ansätze zu[r] Wertschöpfungskonfiguration [erwartet,] um einen zeitgemäßen Rahmen zur Analyse der Wertentwicklung für digitale Unternehmen zu erhalten.“¹⁵⁶

DOURADO äußert überdies, dass kein Konsens darüber besteht, was Wertschöpfung überhaupt heißt, wie diese ausgestaltet ist, und was Wertschöpfungsbestandteile sind: „To no surprise, [...] there is no consensus on the relevance of the aforementioned three characteristics [scale without mass, reliance on intangible assets, user value creation] to the location of value creation and the identity of the value creator.“¹⁵⁷ Die Wissenslücken im Bereich der Wertschöpfung werden vermehrt in der Fachliteratur benannt, z.B. mit Verweis auf folgende Auszüge:

- „Erstaunlicherweise ist gleichzeitig ungeklärt, was die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung in der Unternehmensbesteuerung genau bedeutet.“¹⁵⁸
- „Mit anderen Worten gehen die Meinungen darüber, wo die Wertschöpfung stattfindet, auseinander.“ „The inherent questions is where and when profits of multinational business ultimately arise.“¹⁵⁹
- „Value creation is a currently popular but undefined criterion in international tax policy for the digital economy. Consistent with the latest academic work in several disciplines, value creation (for tax purposes) could encompass any activity related to generating revenue by digitized products and services.“¹⁶⁰
- „[A]s unclear as the concept is the nature of the value creation standard.“¹⁶¹
- „So maybe justice is not the problem. The real problem is that not much is known regarding the effects of value creation as a factor for the allocation of taxing rights with regard to efficiency, neutrality or even practicability.“¹⁶²
- „Some of the ideas in the OECD’s project on BEPS [...] may be clear and specific. But the concept of value creation is not one of them.“¹⁶³
- „The international tax policy community has not provided a clearly defined and commonly acknowledged notion of the term “value creation”.“¹⁶⁴

Es scheint insbesondere unklar, ob Nutzern, Daten und immateriellen Vermögenswerten überhaupt ein Wertschöpfungsbeitrag zugewiesen werden kann.¹⁶⁵ In Bezug auf Daten äußern

¹⁵⁵ Turina, Source Taxation, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 497.

¹⁵⁶ Stauss in: Bartsch/Blümelhuber, Always Ahead im Marketing, 2015, S. 515.

¹⁵⁷ Dourado, Pandora Box, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 568.

¹⁵⁸ Fuest, ifo Schnelldienst, 3/73, 2020, S. 6.

¹⁵⁹ Olbert/Spengel, Digital Economy, World Tax Journal, 2017, S. 10.

¹⁶⁰ Olbert/Spengel, Digital Economy, World Tax Journal, 2017, S. 30.

¹⁶¹ Hey, Taxation Where Value is Created, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 205.

¹⁶² Hey, Taxation Where Value is Created, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 205.

¹⁶³ Morse, Value Creation, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 196.

¹⁶⁴ Olbert/Spengel, Digital Economy, World Tax Journal, 2017, S. 12.

¹⁶⁵ Vgl. Roderburg, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 5, 2018, S. 251.

SCHWARZ/STEIN/FREUDENBERG: „Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass von regulatorischer Seite bisher keine praxistauglichen Vorgaben hinsichtlich der Würdigung des Beitrags von Daten zur Wertschöpfung vorliegen.“¹⁶⁶

Ob und welcher Anteil am Gesamtgewinn des Unternehmens im Marktstaat besteuert werden soll, bleibt zudem offen.¹⁶⁷ So blieben nach SAINT-AMANS (OECD) die grundsätzlichen Fragen der Anknüpfung- und Gewinnzuweisungsregeln im OECD Bericht 2015 zum BEPS Aktionspunkt 1 ungelöst.¹⁶⁸

1.7 Ergebnis: Gang der Untersuchung

Der Gang der Untersuchung folgt der Problemstellung und der Zielsetzung der Arbeit:

Der vertieften Auseinandersetzung zur wertschöpfungsgerechten und rechtmäßigen Betriebsstättenbesteuerung geht eine theoretische Analyse zum Rechtfertigungskonzept, zum Wertschöpfungsverständnis (Oberbegriff), dem Wertschöpfungsbegriff sowie der äußeren Gestalt des Steuerzugriffs voraus, womit Kapitel 2 eine Argumentationsbasis für den Gang der Untersuchung schafft.

Anschließend erfolgt die Darstellung und Auseinandersetzung mit den zugrundeliegenden ausgewählten digitalen Geschäftsmodellen nebst Bestimmung von Merkmalen, woraufhin entsprechende Leistungsarchitekturen für die Geschäftsmodelle aufzuzeigen sind, um schließlich ein ganzheitliches Wertschöpfungsmodell zu erarbeiten. Dies erfolgt in Kapitel 3, das mit der Modellierung eines integrierten Wertschöpfungsmodells unter Anbindung des, zuvor erarbeiteten, Wertschöpfungsverständnisses schließt.

In Kapitel 4 werden die herkömmlichen Modelle und Regelwerke zur Betriebsstättenbesteuerung dem Grunde und der Höhe nach für digitale Dienstleistungen / Produkte in Deutschland und im Abkommensrecht vorgestellt, die anschließend an den Erkenntnissen zum Wertschöpfungsverständnis (Kapitel 2) und dem Wertschöpfungsmodell (Kapitel 3) gemessen werden, um der Frage nachzugehen, ob das bestehende steuerliche Regelungsumfeld eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle ermöglicht und ob, de lege lata, ein Bedarf bzw. Zwang zur Reform besteht.

In Kapitel 5 wird ein Bewertungsmaßstab erarbeitet, der inkludierend weitere rechtliche und wirtschaftliche Vorgaben und Ziele vereint, um zu einer generellen Bewertung einer Betriebsstättenkonzeption zu kommen.

Im Anschluss daran werden in Kapitel 6 die Reformvorschläge von EU und OECD zur Besteuerung digitaler Dienstleistungen / Produkte vorgestellt, verglichen und analysiert, um ein Verständnis über das Gewollte zu erhalten und die Vorschläge demnach nutzbar für die weitere Analysehandlung in Kapitel 7 zu machen. Kapitel 6 schließt zudem mit einem Resümee zu den zentralen Feststellungen und offenen Fragen zu den Reformvorschlägen.

Schließlich bildet Kapitel 7 die verbindende Klammer zur Zielsetzung der Arbeit, indem problematisiert wird, ob die Reformvorschläge von EU und OECD zur wertschöpfungsgerechten Besteuerung taugen (Anbindung an das Wertschöpfungsverständnis, Kapitel 2 und 3) und rechtmäßig sind (Anbindung an den Bewertungsmaßstab, Kapitel 5).

Die Arbeit schließt mit einer Schlussbetrachtung in Kapitel 8.

¹⁶⁶ Schwarz/Stein/Freudenberg, Digitale Geschäftsmodelle, Betriebs-Berater (BB), 2018, S. 2268.

¹⁶⁷ Vgl. Becker/van der Ham, Digitale Wirtschaft, Der Betrieb (DB), 2019, S. 1352.

¹⁶⁸ Vgl. Saint-Amans, ifo Schnelldienst, 3/73, 2020, S. 4.

Ziel dieser Arbeit ist die Untersuchung, ob eine wertschöpfungsgerechte und rechtmäßige Betriebsstättenbesteuerung im Ertragsteuerrecht (i) durch das geltende Betriebsstättensystem und / oder (ii) durch die ausgewählten Reformvorschläge von EU und OECD gewährleistet wird.



1. Klärung der Vorgabe, dass die Gewinnbesteuerung am Ort der Wertschöpfung zu erfolgen hat
2. Analyse der Wertschöpfung im Rahmen der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle
3. Analyse, ob ein Bedarf zur Reform des aktuellen Betriebsstättensystems im Rahmen der internationalen Unternehmensbesteuerung besteht
4. Schaffung eines Bewertungs- und Analyserahmens
5. Darstellung und Kritik vorhandener Reformvorschläge von EU und OECD
6. Analyse, ob die Reformvorschläge eine wertschöpfungsbasierte und rechtmäßige Besteuerung sicherstellen

Abbildung 3: Zusammenfassung – Ziel und Gang der Untersuchung

2 Der wertschöpfungsgerechte Steuerzugriff – Erörterung und Herleitung eines Rechtfertigungskonzepts zur Besteuerung, Wertschöpfungsbegriff und Gestalt des Steuerzugriffs

2.1 Vorbemerkungen

Das Ziel dieses Kapitels besteht in der Klärung der Vorgabe, dass die Gewinnbesteuerung am Ort der Wertschöpfung zu erfolgen hat. Damit ist einhergehend zu untersuchen, ob ein wertschöpfungsbasierter Steuerzugriff gerecht ist.

Deshalb erfolgt in einem ersten Schritt eine Auseinandersetzung zum steuerlichen Gerechtigkeitsbild, bevor in einem zweiten Schritt ein für diese Arbeit dienliches Begriffsverständnis zur Wertschöpfung bzw. der Wertschöpfungsrechnung bestimmt wird. Daran anbindend wird aus steuertheoretischer Sicht eine Auseinandersetzung zum Steuertatbestand und der Position des Steuerzugriffs stattfinden.

Der Auseinandersetzung ist ein Grundlagenkapitel vorausgeschickt, um ein weiterführendes Verständnis zu den Regelungslücken, zur Ausgestaltung des Nutzers und fortführend über die Begriffe Netzwerkeffekte, Datensammlung und immaterielle Wirtschaftsgüter zu erhalten.

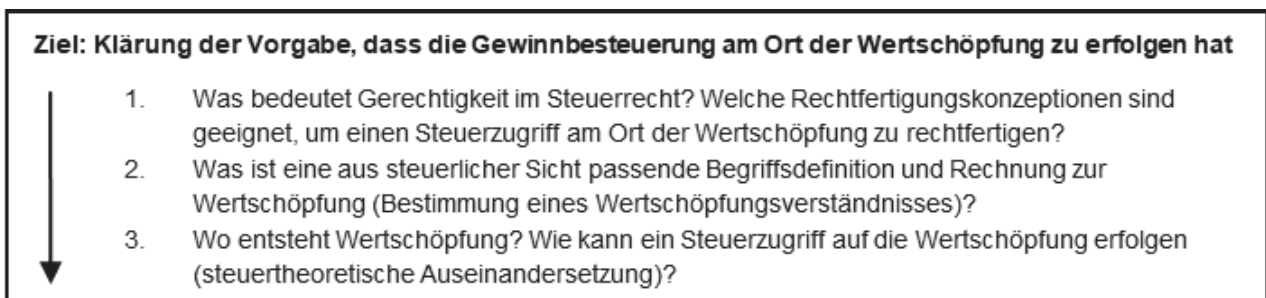


Abbildung 4: Ziel und Untersuchungsgang von Kapitel 2

2.2 Grundlegendes zur Frage der Wertschöpfung und zum Nutzer / Begriffliche Vorstellung

2.2.1 Regelungslücken

Eine Besteuerung am *Ort der Wertschöpfung* soll als das allumspannende Fundamentalprinzip dienen, um eine (verursachungs-)gerechte Besteuerung herzustellen und damit eine Neuordnung der Besteuerungsgrundsätze durch ein digitales Betriebsstättenkonzept zu rechtfertigen. Die Forderung wird flankiert von einem - wie auch immer gearteten - Gerechtigkeitsaspekt.

Die aus dem BEPS Projekt erwachsende Forderung nach einer Besteuerung am Ort der Wertschöpfung ist zu einer Art Mantra der internationalen Steuerordnung avanciert, welches im OECD Bericht 2015 (Aktionspunkt 1),¹⁶⁹ dem OECD (Zwischen-) Bericht 2018,¹⁷⁰ der OECD Policy 2019¹⁷¹ und der OCED Konsultation 2019¹⁷² immer wieder repetiert wird.

Die Forderung wurde jüngst auch vom Europäischen Parlament in der Sitzung vom 29.04.2021 wiederholt: „Das Steuerrecht sollte berücksichtigen, dass die Interaktion zwischen Unternehmen

¹⁶⁹ OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 16.

¹⁷⁰ Vgl. OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a, S. 3.

¹⁷¹ Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note (engl. Fassung), 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>, 31.12.2021, S. 1.

¹⁷² Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 7.

und Verbrauchern infolge der Digitalisierung bei hochgradig digitalisierten Geschäftsmodellen erheblich zur Wertschöpfung beiträgt. Damit sei es möglich, dass mehr Steuern dort gezahlt werden, wo die Wertschöpfung stattfindet.“¹⁷³

Bei Betrachtung der steuerlichen Fachliteratur fällt auf, dass sich sowohl OECD / Inclusive Framework, EU als auch nationale Gesetzgeber¹⁷⁴ dieser Maxime, auch unter Stetigkeitsgesichtspunkten, verpflichtet fühlen, da aussagegemäß geltendes Steuerrecht und seine Interpretation eben stets auf diesem Fundamentgedanken aufbauen.¹⁷⁵

Für Zwecke des G7 Gipfels hält die deutsche Bundesregierung zusammen mit den Regierungen von Frankreich, Italien und Spanien zum Reformbedarf des geltenden Systems in 2021 fest, dass, obwohl die großen Technologieunternehmen so viel Gewinne wie kein anderer Wirtschaftssektor einfahren, sie keinen fairen Anteil an den Steuern zahlen. Konsequenterweise ist das Steuersystem weiterzuentwickeln, da sich die Wertschöpfung der Volkswirtschaften allmählich auf das Internet verlagert. Wie jedes andere Unternehmen sollten daher große Technologieunternehmen ihren gerechten Anteil zur Finanzierung des Gemeinwohls auf einem ihrem Erfolg angemessenen Niveau zahlen.¹⁷⁶

Gefordert wird damit unter Verweis auf SAINT-AMANS, Director des Centre for Tax Policy and Administration der OECD, dass „es [...] gesichert sein [muss], dass Unternehmen dort, wo sie tätig sind und ihre Gewinne erwirtschaften, auch einen Beitrag zum Steueraufkommen leisten.“¹⁷⁷

Entsprechende Meinung ist dominierend und wird innerhalb der Staaten- und Rechtsetzungsverbund geteilt, wie nachstehende Aussagen belegen:

¹⁷³ Europäisches Parlament, Studie (EU), Impact of Digitalisation (TAX3 Committee) (engl. Fassung), 2019, S. 169,

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/IPOL_STU\(2019\)626078_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/IPOL_STU(2019)626078_EN.pdf), 31.12.2021; Vgl. Ottmar, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (EuZW), 2021, S. 459.

¹⁷⁴ Vgl. Geberth, Arbeitsprogramm zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, R210.

¹⁷⁵ Vgl. z.B. Devereux/Vella, Digital Economy, British Tax Review, Issue 4, 2018, S. 392 m.w.N. Wünnemann, Herausforderungen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 139; Becker/Englisch, Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 162 m.w.N.; Petruzzi/Koukoulioti, The European Commission's Proposal, European Taxation (IBFD), Volume 58, No. 9, Nr. 2 m.w.N.; Lennard, Value Creation, Transnational Corporations, Volume 25, No. 3, 2018, S. 55 ff

¹⁷⁶ Vgl. Calvino et al., Gastbeitrag zum G7 Gipfel, 03.06.2021 (engl. Fassung), 2021, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Interviews/2021/2021-06-03-gastbeitrag.html#>, 31.12.2021.

¹⁷⁷ Saint-Amans, ifo Schnelldienst, 3/73, 2020, S. 3.

Tabelle 5: Maxime - Besteuerung am Ort der Wertschöpfung (Auswahl)

Staaten- und Rechtsetzungsverbund	Zitate
OECD	<p>– „Gewinne sollen dort besteuert werden, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden und die Wertschöpfung erfolgt“¹⁷⁸</p> <p>– Auch die Diskussion um die Einführung von Pillar / Pillar I und die neuen Ansätze (User Partizipation und Marketing Intangibles) orientieren sich am Grundsatz der Wertschöpfung.¹⁷⁹</p>
EU	<p>– „The fundamental principle for profit allocation should remain that taxation takes place in the jurisdiction where value is created.“¹⁸⁰</p>
Deutschland	<p>– Die Bundesregierung fordert in einer Stellungnahme zum Unified Approach 2020, dass „eine Besteuerung [...] dort erfolgen [soll], wo die Unternehmen ihre unternehmerischen Aktivitäten entfalten und ihre wirtschaftliche Wertschöpfung erzielen.“¹⁸¹</p> <p>– Der Deutsche Bundesrat kommentiert die EU- Richtlinienvorschläge 2018 (digitale Betriebstätte, DST) mit den Worten, dass „an dem bewährten Grundsatz festgehalten werden [soll], dass die Besteuerung am Ort der Wertschöpfung stattfindet. Dies gilt auch für die Wertschöpfung von Nutzerdaten.“¹⁸²</p>
Großbritannien	<p>– Zustimmend auch z.B. das britische Finanzministerium (HM Treasury): „The international tax framework is based on a principle that the profits of a business should be taxed in the countries in which it creates value. The UK continues to support that principle.“¹⁸³ „The overall principle underpinning that framework is to tax a multinational group's profits in the countries in which it undertakes its value-generating activities.“¹⁸⁴</p>

¹⁷⁸ OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a; Vgl. auch Hey, Taxation Where Value is Created, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 203 m.w.N.; van Lück, Digital Economy, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2018, S. 167 m.w.N.

¹⁷⁹ Vgl. Wünnemann, Herausforderungen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 139 f.

¹⁸⁰ Arbeitspapier (EU) v. 21.03.2018, Impact assessment, Significant digital presence / DST (engl. Fassung), SWD(2018) 81, 82 final, COM(2018) 147, 148 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>, 31.12.2021, S. 32. Siehe auch: Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 2; Becker/van der Ham, Folgen der Digitalisierung, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), S. 225 ff; Für eine kurze Übersicht des Meinungsstands auf Staatenebene: Geberth/Loibl, OECD Arbeitsprogramm, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, S. 1

¹⁸¹ Antwort der Bundesregierung, BT-Drs. 19/17870.

¹⁸² BR-Drs. 94/18, Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, Drucksache 94/18 (Beschluss), https://www.bundesrat.de/SharedDocs/beratungsvorgaenge/2018/0001-0100/0094-18.html;jsessionid=E85F8C67D7F0C74B7FC1C1171A9E52F0.2_cid339?nn=4732016&cms_topNr=94%2F18#top-94/18, 31.12.2021, S. 2.

¹⁸³ Ministry of Finance (UK), HM Treasury, Bericht (UK) v. März 2018 (update), Corporate tax and the digital economy (engl. Fassung), 2018, S. 4.

¹⁸⁴ Ministry of Finance (UK), HM Treasury, Bericht (UK) v. November 2017, Corporate tax and the digital economy (engl. Fassung), 2017, S. 4.

Schweiz

–Das Eidgenössische Finanzdepartment (Schweiz) fordert, dass „Gewinne [...] dort zu besteuern [sind], wo die Wertschöpfung erbracht wird. [...] Dabei sollen die zugeteilten Gewinne mit der Wertschöpfung und den zugrundeliegenden wirtschaftlichen Aktivitäten im Einklang sein.“¹⁸⁵

Es mag dabei einleitend durchaus verwundern, dass der Begriff der Wertschöpfung, eben aufgrund seiner Bedeutung, wissenschaftlich und sogar verwaltungssprachlich bisher weder im nationalen noch im internationalen (Steuer-) Recht hinreichend definiert ist,¹⁸⁶ was wiederum einer Regelungslücke gleichkommt und Folgefragen an die Geltung des bisherigen Rechtfertigungsgedankens aufwirft. Im Ausgangsproblem scheint die bisherige steuerliche Besetzung des Wertschöpfungsverständnisses vielmehr politisch instrumentalisiert, statt wissenschaftlich fundiert zu sein und ist,¹⁸⁷ in der Sache, steuertheoretisch nicht erfasst.

Augenscheinlich wurden mit dem Wertschöpfungsbegriff auf OECD-Ebene verschiedene Ziele angesprochen und rechtfertigt:

Ursprünglich spielte der Wertschöpfungsbegriff eine entscheidende Rolle um nicht reale Wirtschaftseinheiten (Briefkastenfirmen) zu identifizieren und diesen eine Vorteilsziehung aus steuerlichen Präferenzsystemen (z.B. Schachtelprivileg und Patentboxen) zu versagen. Typisierend wurden Steueroasen somit weitestgehend von der Zuordnung von Besteuerungsrechten ausgeschlossen.¹⁸⁸ Im Kontext von Besteuerungsfragen der digitalen Wirtschaft dient der Wertschöpfungsbegriff nunmehr der Bestimmung des Steuerzugriffs und damit als Maßstab für die Zuordnung von Gewinnen dem Grunde und der Höhe nach zwischen Steuerjurisdiktionen.

Auch überrascht es, dass, wenn eine Begriffsdefinition zum Wertschöpfungsaspekt in der steuerlichen Fachliteratur Verwendung findet, der Begriff der Wertschöpfung als gesetzter Ausgangspunkt per Kurzdefinition abgehandelt wird und im Wesen keiner weiteren detaillierten Diskussion zugänglich ist. Eine homogene Begriffsbelegung ist nicht erkennbar.

GRINBERG stellt hierzu fest, dass nur insoweit Konsens auf akademischer Ebene besteht, als dass der Wertschöpfungsbegriff und seine Auslegung gänzlich subjektiv sind.¹⁸⁹ VELLA be-

¹⁸⁵ Schweizerische Eidgenossenschaft, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF), Bericht (Schweiz), Digitale Wirtschaft, <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/fokus/aktualisierte-position-des-sif-zur-besteuerung-der-digitalisiert.html>, 31.12.2021.

¹⁸⁶ Vgl. Olbert/Spengel, Digital Economy, World Tax Journal, 2017, S. 12; Hey, Taxation Where Value is Created, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 203 m.w.N.

¹⁸⁷ Vgl. Morse, Value Creation, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 198; Farruggia-Weber, Signifikante digitale Präsenz, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 641.

¹⁸⁸ Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note (engl. Fassung), 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>, 31.12.2021, S. 6. Hier heißt es: „These countries were concerned that while the BEPS project had significantly contributed to realigning income from intangibles with value creation, notably by putting greater emphasis on real economic activities (e.g. Action 5, Actions 8-10), and by taking a more holistic approach to the review of cross-border transactions (e.g. Action 13), risks remain for highly mobile intangible income-producing factors which can be shifted into low-tax environments based on contractual allocations accompanied by a relatively modest level of decision-making capacity.“ Vgl. auch: Schön, Digitalisierte Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 649.

¹⁸⁹ „Finally, the consensus academic view is that any exercise to define specific sources of value creation is entirely subjective“, Grinberg, Era of Digital Disruption, 2018, S. 19, https://www.law.uchicago.edu/files/2018-11/grinberg_chicago_2018_conference_paper_102918_for_circulation_to_partici.pdf, 31.12.2021.

schreibt den Wertschöpfungsbegriff als vages Konzept, der für verschiedene Adressaten verschiedenes bedeutet.¹⁹⁰ BECKER / ENGLISCH stellen fest, dass die Wertschöpfungsterminologie flexibel nach politischen Tendenzen ausgerichtet werden kann: „The new *value creation* terminology was sufficiently vague and flexible to allow every party to project its own tax policy preferences into it, facilitating international agreement.“¹⁹¹ HEY wirft zusätzlich die Frage nach den politischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Eigenschaften des Begriffs auf und schlussfolgert, „that the OECD has invented a guiding principle without conducting any thorough analysis of its effects and without any clear theoretical foundation.“¹⁹² HALLERs Arbeiten, welchen im weiteren Verlauf der Arbeit noch einen entscheidenden Beitrag liefern werden, münden in der Erkenntnis, dass „aufgrund vielfältiger Ermittlungszwecke [...] national und international in Theorie und Praxis eine Vielzahl von im Detail unterschiedlichen Wertschöpfungsdefinitionen [existieren].“¹⁹³

Rückblickend scheint Klarheit aus akademischer Sicht hingegen nur in der Negativabgrenzung zu bestehen, dass keine Wertschöpfung an einem Ort erfolgen soll, der nur auf dem Papier existiert.¹⁹⁴

Die im Ergebnis offenen Fragen zur fehlenden Definition des Wertschöpfungsbegriffs werden darüber hinaus von zahlreichen weiteren Autoren aufgeworfen, auf deren Ausführungen verwiesen wird.¹⁹⁵ Zudem wird auf Anlage II verwiesen, die einen weiteren Überblick über das existierende steuerbesetzte Begriffsverständnis zum Wertschöpfungsbegriff gibt.

Das Fehlen wissenschaftlich fundierter Erläuterungen führt damit zu der Vermutung, dass sich die Staaten- und Rechtsetzungsverbände von OECD / Inclusive Framework und EU einer Begriffsdefinition gar verweigern wollen,¹⁹⁶ womit sich die bisher geführte Diskussion zum Begriffsverständnis vielmehr an Lenkungs- und Wirkungsgeschichtspunkten, vor dem Hintergrund einer möglichen Abkehr vom anbieterseitig geprägten Wertschöpfungsverständnis (supply-side approach) hin zu einer nachfrageseitig geprägten Auslegung (supply-demand-side approach), orientieren dürfte.

Insbesondere ist damit auch unklar, wo der Ort der Wertschöpfung verordnet sein soll. RANJAN DAS bemerkt, dass, mit Verweis auf die Fachliteratur, der bisher verwendete Wertschöpfungsbegriff rein von Produzenten geprägt ist, aber nicht die Nutzersicht umfasst: „Accordingly, value creation is examined from the point of view of the firm rather than from the customer’s perspective.“¹⁹⁷ Gemeinhin wird der Ort der Wertschöpfung damit grundsätzlich am Produktionsort und nicht am Nachfrageort verordnet.¹⁹⁸ So geht selbst die OECD von einem anbieterseitig geprägten Verständnis (supply-side perspective) aus, wonach Wertschöpfung dort entsteht, wo die Produktion erfolgt.¹⁹⁹ Ob diese Sichtweise weiterhin Gültigkeit behält und sachgerecht ist, ist aber aufgrund vorheriger Aussagen zu hinterfragen.

¹⁹⁰ „Value creation is a vague concept, which means different things to different people“, Devereux/Vella, Digital Economy, British Tax Review, Issue 4, 2018, S. 393.

¹⁹¹ Becker/Englisch, Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 162.

¹⁹² Hey, Taxation Where Value is Created, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 203.

¹⁹³ Haller, Wertschöpfungsrechnung, 1. Aufl., 1997, S. 548.

¹⁹⁴ Vgl. z.B. Morse, Value Creation, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018 ff. m.w.N.

¹⁹⁵ Vgl. Hofmann/Riedel, Taxing Where Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 173 m.w.N.

¹⁹⁶ Vgl. Krause/Pellens, Digitale Transformation, 1. Aufl., 2018, S. 123; Bauer et al., Beitrag, Digitalised business models, 2019, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3348544, 31.12.2021, S. 6 f.

¹⁹⁷ Ranjan Das, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 74, No. 3, 2020, Tz. 2.1.

¹⁹⁸ Vgl. Farruggia-Weber, Signifikante digitale Präsenz, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 639 m.w.N.

¹⁹⁹ Vgl. Becker/Englisch, Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 164.

Zudem unterlag die Gerechtigkeitsforderung bisher keiner weiteren Auseinandersetzung im steuerlichen Kontext oder gar einer Verständnisbildung.²⁰⁰ Dabei mag der Gerechtigkeitsaspekt als Legitimierungsgedanke für die laufende Debatte gar ursächlich sein. Denn nach Auffassung der Europäischen Kommission ist das Unternehmenssteuerrecht nur dann fair und effizient, wenn die „Wiederherstellung der Einheit von Besteuerungsort und Ort der Wirtschaftstätigkeit“²⁰¹ gelingt. „Die Anwendung der bestehenden Körperschaftsteuervorschriften auf die digitale Wirtschaft [hat] [...] zu einer Diskrepanz zwischen dem Ort der Gewinnbesteuerung und dem Ort der Wertschöpfung geführt,“²⁰² was insbesondere auf nutzerbasierte Geschäftsmodelle zutrifft.²⁰³ Ursächlich hierfür ist, dass das wirtschaftliche Umfeld globaler und mobiler wurde, Unternehmenseinkünfte aber nach wie vor auf nationaler Ebene besteuert werden.²⁰⁴ Die deutsche Bundesregierung schreibt hierzu in 2017: „Zu einem fairen Wettbewerb zwischen digitalen Plattformen in globalen digitalen Märkten zählt nicht zuletzt auch Fairness im Hinblick auf die steuerliche Behandlung digitaler Geschäftsmodelle.“²⁰⁵

Aus dem Gerechtigkeitsgedanken wird zugleich die Forderung nach einer Wiederherstellung von Wettbewerbsgleichheit²⁰⁶ (wohl zwischen - wie auch immer - gearteten traditionellen und digitalisierten Geschäftsmodellen), gefordert, weshalb das im Englischen bezeichnete *value creation principle* auch beherrschend das BEPS Projekt motiviert.²⁰⁷

Entsprechende Wahrnehmungen scheinen auch dominierend von der Bevölkerung und der Wirtschaft in der EU geteilt zu werden. Die Umfrageergebnisse der von der Europäischen Kommission in 2017 gestarteten öffentlichen Befragung von Bürgern und Interessensvertretern zur zeitgemäßen und fairen Besteuerung der digitalen Wirtschaft zeigen jedenfalls, dass >65% (36,55% strongly agree, 28,92% agree) der Befragten der Meinung sind, dass die geltenden steuerlichen Regelungen nicht zu einem fairen Wettbewerb zwischen traditionellen und digitalen Unternehmen beitragen.²⁰⁸ Darüber hinaus stimmen >67% der befragten Bürger, Unternehmen und Institutionen der Aussage zu, dass die soziale Gerechtigkeit (social fairness) dadurch beeinflusst wurde, dass Unternehmen aus dem digitalen Bereich keinen fairen Beitrag zum Steueraufkommen leisten.²⁰⁹

²⁰⁰ Vgl. zum „Gerechtigkeitsdilemma“: Lamberts, Fair Taxation, INTERTAX, Volume 45, Issue I, 2017, S. 52 f.

²⁰¹ Mitteilung (EU) v. 17.06.2015, Faire Unternehmensbesteuerung, COM(2015) 302 final, SWD(2015) 121 final, S. 7, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/DE/1-2015-302-DE-F1-1.PDF>, 31.12.2021.

²⁰² Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 1.

²⁰³ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 3.

²⁰⁴ Vgl. Mitteilung (EU) v. 17.06.2015, Faire Unternehmensbesteuerung, COM(2015) 302 final, SWD(2015) 121 final, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/DE/1-2015-302-DE-F1-1.PDF>, 31.12.2021, S. 2.

²⁰⁵ Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Weißbuch digitale Plattformen, 2017, <https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Publikationen/Digitale-Welt/weissbuch-digitale-plattformen.html>, 31.12.2021, S. 66.

²⁰⁶ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 3 f.

²⁰⁷ Vgl. Devereux/Vella, Statement (European Tax Policy Forum), Value Creation, 2018, S. 1, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3275759, 31.12.2021, S. 1.

²⁰⁸ Vgl. Europäische Kommission, Statistics (engl. Fassung) / Umfrageergebnisse, 2017, S. 5, https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_de, 31.12.2021.

²⁰⁹ Vgl. Europäische Kommission, Statistics (engl. Fassung) / Umfrageergebnisse, 2017, S. 7, https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_de, 31.12.2021.

Bei genauerer Betrachtung offenbart sich damit des Weiteren eine fundamentaltheoretische Regelungslücke: Wenn ein Steueranspruch mit Wertschöpfung begründet, gar rechtfertigt wird, entspricht dies einer Ausweitung des Wertschöpfungsgedankens hinein in die Fundamentaltheorien (Leistungsfähigkeitsprinzip und Äquivalenzprinzip) des deutschen Steuerrechts, sodass zusammenfassend folgende Regelungslücken existieren, die den weiteren Untersuchungsgang motivieren:

- Darlegung eines Rechtfertigungsprinzips zur Besteuerung am Ort der Wertschöpfung unter Beachtung geltender Fundamentaltheorien
- Erarbeitung eines Begriffsverständnisses zur Wertschöpfung
- Verordnung eines Ortes zur Wertschöpfung als möglicher Ort des steuerlichen Zugriffs

2.2.2 Der Nutzer

Nutzer digitaler Produkte können gleich auf mehrere Arten am Leistungsprozess teilnehmen:²¹⁰

- Nutzer konsumieren Leistungen und stellen damit Kunden respektive Konsumenten dar
- Nutzer erzeugen durch den Konsum von Leistungen absatzrelevante Informationen, z.B. Übermittlung von Softwarestörungen etc., und fungieren damit als Datenlieferanten

Hinzukommen die Nutzer, die ungewollt Leistungen konsumieren. Dies kann z.B. geschehen, wenn Werbung über ein Pop-up Fenster verfolgt wird. Nutzer können dabei Einzelpersonen oder Unternehmen sein.

Ob der Nutzer wiederum selbst Anbieter von Leistungen ist, hängt vom konkreten Geschäftsmodell ab. So ist der Nutzer z.B. auf sog. virtuellen Marktplätzen / virtuellen Auktionsplattformen zugleich Konsument gegenüber dem Plattformbetreiber und Anbieter eigener Leistungen gegenüber einem Dritten (Kunden). Für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle gilt es damit die Nutzerstellung zu spezifizieren.

2.2.3 Netzwerkeffekte und mehrseitige Märkte

Für Geschäftsmodelle, die insbesondere sog. virtuelle Marktplätze nutzen und auf denen Nutzergruppen verbunden werden, wird die Nutzerbeteiligung als wesentlicher Wertschöpfungsfaktor angesehen.

Virtuelle Marktplätze sind für eine Nutzergruppe aber nur dann von Wert, wenn die andere Nutzergruppe ebenfalls präsent ist. Der Wert der Plattform steigt nur dann dauerhaft, wenn es dem Plattformbetreiber gelingt, weitere Nutzer zu gewinnen. Der Plattformbetreiber schöpft damit weiteren Wert durch die Interaktion zwischen den Nutzergruppen. Der Schlüssel liegt darin, dass die Plattform alle Beteiligten zu einem Zeitpunkt an einem virtuellen Ort zusammenbringen muss, um Werte zu genießen.

Ein solches Phänomen wird als Netzwerkeffekt bezeichnet.²¹¹

Dabei steigt der Nutzen für den einzelnen Teilnehmer und damit auch der Wert der Plattform, je mehr zusätzliche Teilnehmer das Netzwerk nutzen. Unterhalb einer kritischen Größe hat die Gemeinschaft hingegen keinen Wert. Auch ist es für die Wertbildung entscheidend, dass die Gemeinschaft über gleiche Interessen verfügt und die für den einzelnen Kunden definierte Gemein-

²¹⁰Vgl. Brügggen/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1050.

²¹¹ Vgl. Osterwalder/Pigneur, Business Model Generation, 1. Aufl., 2011, S. 81.

schaft damit Vorteile bringt. Zudem unterstützt sich ab einer gewissen Größe das Netzwerk komplementär selbst. Demnach ist es vorstellbar, dass Akteure im Netzwerk selbstständig Lösungen für Problemfelder entwickelt und damit Drittangebote verdrängen. An dieser Stelle kann auf z.B. eine Auktionsplattform verwiesen werden, die nun auch einen eigenen Bezahlservice anbietet.²¹²

Unter dem Begriff des Netzwerks wird ein

- starkes, stabiles Gebilde verstanden,
- mit kooperativen Beziehungen,
- zwischen relativ unabhängigen Akteuren (natürliche Personen, Unternehmen), die unterschiedliche, aber wechselseitige Interessen und Abhängigkeiten aufweisen und
- die an einem Informationsaustausch Interesse haben.²¹³

Netzwerkeffekte treten vornehmlich nur dann in Erscheinung, wenn das Geschäftsmodell von sog. zweiseitigen (bzw. mehrseitigen) Märkten abhängt.²¹⁴ Einem solchen Markt können nachstehende Merkmale zugewiesen werden, die auch von der OECD geteilt werden:²¹⁵

- Zweiseitige (bzw. mehrseitige) Märkten finden auf einem virtuellen Marktplatz statt.
- Auf dem virtuellen Marktplatz agieren (mindestens) zwei voneinander unabhängige, komplementäre Nutzergruppen. Wenn es sich um mehr als zwei Gruppen handelt, liegt ein mehrseitiger Markt vor.
- Der Nutzen der Mitglieder einer Gruppe ändert sich mit der Größe der anderen Gruppe.
- Es bedarf eines Intermediärs, eines Plattformbetreibers, der beide Nutzergruppen zusammenbringt.
- Die Nutzergruppen sind nicht direkt, wohl aber indirekt miteinander verbunden. Diese Interaktion wird wesentlich durch einen Intermediär, den Plattformbetreiber, geformt und entwickelt. Er koordiniert und organisiert das Netzwerk.

Positive Netzeffekte liegen dann vor, wenn die Anzahl der Teilnehmer auf der jeweils anderen Marktseite den Nutzen des Netzwerkes mitbestimmt. Marktakteure bevorzugen größere Marktplätze, da potentielle Käufer davon ausgehen, dass auf einem Marktplatz mit vielen Verkäufern der Wettbewerb intensiver und die Preise niedriger sind. Es kommt folglich dann zu einem zusätzlichen Wertschöpfungsbeitrag, wenn der Plattformbetreiber eine gewisse Vormachtstellung in seinem Segment erreicht hat.²¹⁶ Denkbar sind aber auch negative Netzwerkeffekte, wenn z.B. die Plattform überlastet ist.²¹⁷

Ein weiteres Wesensmerkmal zweiseitiger bzw. mehrseitiger Märkte ist ein im Vergleich zum einseitigen Markt, geänderter Preisbildungsprozess: Auf einseitigen Märkten bildet sich der Preis unabhängig von anderen Akteuren. Auf zweiseitigen Märkten wiederum ist das Marktergebnis abhängig von der Preisstruktur und den Interaktionen der Nutzergruppen.

²¹² Vgl. Stähler, Digitale Ökonomie, 2. Aufl., 2002, S. 227 f.

²¹³ Vgl. Pindl, Virtuelle Netzwerke, 2002, S. 53 f.

²¹⁴ Vgl. Devereux/Vella, Digitalization, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 557.

²¹⁵ Vgl. Clement/Schreiber, Internet-Ökonomie, 3. Auflage, 2016, S. 266; OECD, Zwischenbericht, Herausforderungen der Digitalisierung (dt. Fassung), 2018, S. 27 ff.

²¹⁶ Vgl. Hidien/Versin, Digitales Geschäftsmodell, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, S. 770.

²¹⁷ Vgl. Clement/Schreiber, Internet-Ökonomie, 3. Auflage, 2016, S. 266 f.

Für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle gilt es damit den Einfluss von Netzwerkeffekten aufzuzeigen.

2.2.4 Datensammlung und immaterielle Wirtschaftsgüter

Eine *Datensammlung* beschreibt die Speicherung und IT-gestützte Erfassung mittels Datenverarbeitungssystemen von großen und komplexen Informationszusammenhängen, der mit dem englischen Begriff *Big Data* in Verbindung steht. *Big Data* dient jedoch nur als Oberbegriff für die technische Sammlung von Daten und der Extraktion von Wissen aus solchen Datenmengen, der im Speziellen einem kontinuierlichen Wandel unterliegt und nicht näher definiert ist. Zudem ist der Begriff *Big Data* dem Anschein nach in seiner gesellschaftlichen und sozialen Prägung negativ besetzt, und eignet sich daher nicht als maßgebender Oberbegriff für diese Arbeit.

Aus technischer Sicht kommt der künstlichen Intelligenz und damit immateriellen Vermögensgegenständen eine besondere Bedeutung bei der Extrahierung von Wissen aus der Datensammlung zu. Aus Daten können (weitere) Erkenntnisse von wirtschaftlichem Wert für das Geschäftsmodell gewonnen werden. Eben nur die für solche Zwecke erstellten immateriellen Vermögensgegenstände sollen betrachtet werden. Die Gewinnung wirtschaftlich verwertbarer Erkenntnisse aus Datensammlungen wird im Englischen als *data mining* bezeichnet.²¹⁸

Zu den immateriellen Vermögensgegenständen gehören alle materiell nicht erfassbaren Vorteile eines Betriebs einschließlich tatsächlicher Zustände und konkreter Möglichkeiten, sofern ihnen im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt wird und sie allein oder mit dem Betrieb verkehrsfähig sind.²¹⁹ Da der Begriff gesetzlich nicht definiert ist und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgelegt wird, ist er folglich weitgefasst. Unter den Begriff fallen u.a. selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte, entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten, Geschäfts- oder Firmenwerte, sowie geleistete Anzahlungen.²²⁰

Eine in dieser Weise verstandene Fungibilität vermögenswerter Vorteile mit Geldeinheiten ist auch ursächlich dafür, dass bilanziell eine Aktivierungspflicht für sämtliche, entgeltlich erworbenen immateriellen Vermögensgegenstände besteht (§ 246 HGB).

Wie der Große Senat des BFH im Beschluss vom 07.08.2000²²¹ ausführte, stimmten der handelsrechtliche Begriff des *Vermögensgegenstandes* mit dem steuerlichen Begriff des *Wirtschaftsgutes* grundsätzlich überein. Daher folgt auch das Steuerrecht der handelsrechtlichen Handhabung, nach der für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivposten anzusetzen ist, wenn sie entgeltlich erworben wurden (§ 5 Abs. 2 EStG).

Handelsrechtlich, nicht aber steuerrechtlich, besteht seit der Umsetzung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)²²², in § 248 Abs. 2 HGB die Besonderheit, dass bestimmte, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in die Bilanz aufgenommen werden dürfen; hierbei handelt es sich um die in der Bilanzgliederung nach

²¹⁸ Vgl. Becker/Englisch, Stück vom Kuchen, Wirtschaftsdienst, 11, 2017, S. 805.

²¹⁹ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Urteil v. 26.08.1992, I R 24/91, BStBl. II 1992, S. 977. Mit Verweis u.a. auf den Großen Senat des BFH. Bundesfinanzhof (BFH), Urteil v. 03.02.1969, GrS 2/68, BStBl. II 1969, S. 291

²²⁰ Vgl. Schubert/Waubke/F. Huber in: Grottel et al., Beck'scher Bilanz-Kommentar, 11. Aufl., 2018, § 266 HGB, Rz. 59 ff.

²²¹ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Urteil v. 07.08.2000, GrS 2/99, BFHE 192, S. 339, BStBl. II 2000, S. 632, Rz. 45.

²²² Vgl. BilMoG v. 25.05.2009, BGBl. I 2009, S. 1102.

§ 266 HGB genannten immateriellen Vermögensgegenstände. Dieses Aktivierungswahlrecht zieht aus Gründen des Gläubigerschutzes aber eine Ausschüttungssperre nach sich, die in § 268 Abs. 8 HGB geregelt ist.

Für Zwecke der Verrechnungspreise wurde zudem durch das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) erstmalig eine Definition immaterieller Werte in das Gesetz aufgenommen (§ 1 Abs. 3c AStG n.F.).²²³ Danach sind immaterielle Werte Vermögenswerte,

- die weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen sind,
- die Gegenstände eines Geschäftsvorfalles sein können, ohne einzeln übertragbar sein zu müssen, und
- die einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.²²⁴

Zugleich wird hiermit das DEMPE-Konzept in Deutschland gesetzlich verankert, sodass stets eine eigenständige Funktions- und Risikoanalyse durchzuführen ist um die Fremdüblichkeit der Vergütung bestimmen zu können. Denn das Eigentum oder die Inhaberschaft an einem immateriellen Wert dient lediglich als Ausgangsbasis.²²⁵

Ebenso spricht bereits die BsGaV von der Schaffung *immaterieller Werte* – wohl in Bezug auf den OECD Begriff der *intangible* und BEPS Aktionspunkt 8.²²⁶ Der Begriff ist damit weiter zu fassen als der des immateriellen Vermögensgegenstands.²²⁷

Aufgrund des weitgefassten Begriffsbildes der immateriellen Vermögensgegenstände, ist dieses für Zwecke dieser Arbeit und der weiteren Analyse einzugrenzen: Unter dem Begriff immaterielle Vermögensgegenstände respektive Wirtschaftsgüter wird nur solche Software (im weiteren Sinne) subsumiert, die ursächlich für die Erhebung von Daten und der Extrahierung von Wissen aus der Datenansammlung ist.

2.2.5 Klärung des Rangverhältnisses von Nutzerbeteiligung und Datensammlung

Bei genauerer Betrachtung offenbart sich ein Spannungsfeld zwischen der Nutzerbeteiligung und der Sammlung von Daten. Vereinfacht dargestellt stellt sich die Frage, was zuerst da war, und womöglich ursächlich für eine Wertsteigerung im Leistungsprozess ist. Womit indirekt die Frage nach der Rangstellung zur klären ist, da ansonsten in der weiteren Argumentationslinie technisch ein Zirkelschluss droht.

Aus Staatenperspektive scheint, soweit überblickbar, das Thema nicht bekannt bzw. wird im Ausgangspunkt gar unterschiedlich behandelt.

So sieht die indische Regierung nicht die Nutzerbeteiligung, sondern die Sammlung von Daten und deren Interpretation als maßgebend für den Wertsteigerungsprozess an. Das Vorhandensein von Netzwerkeffekten führt nur dazu, dass der Zugang zu potenziellen Datenquellen und damit die Erfolgsaussichten größer werden, je mehr Verbraucher und Verkäufer mit den Daten verbunden sind.²²⁸

²²³ Vgl. AbzStEntModG v.02.06.2021, BGBl. I S. 1259.

²²⁴ Vgl. AbzStEntModG, BT-Drs. 19/28925, S. 46 f.

²²⁵ Vgl. Nientimp/Scherer, Internationales Steuerrecht (IStR), 2021, S. 54.

²²⁶ Vgl. Ditz et al., Lizenzgebühren, Internationales Steuerrecht (IStR), 2014, S. 49 f.

²²⁷ Vgl. Junkers, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2019, S. 126.

²²⁸ Vgl. Minister of Finance (India), Vorschlag (Indien) v. 2018, Draft National-e-Commerce Policy, 2019, S. 6, https://dipp.gov.in/sites/default/files/DraftNational_e-commerce_Policy_23February2019.pdf, 31.12.2021.

Konträr hierzu stellt das britische Finanzministerium (HM Treasury) klar, dass die bloße Erhebung von Daten keinen Wertschöpfungsbeitrag darstellt, da dieser erst bei einer breiteren und aktiveren Benutzerbeziehung zum Leistungsprozess entstehen kann.²²⁹

Nach dem hier vertretenen Verständnis sind Nutzer gleichwohl ursächlich für die Erzeugung von Daten. Nutzer liefern diese, womit die Rangfrage zugunsten des Nutzers aufgelöst werden soll. Aus der Nutzererstellung heraus entstehen mögliche Netzwerkeffekte. Die verbindende Klammer bilden immaterielle Wirtschaftsgüter, die oftmals zum Funktionieren der technischen Abläufe benötigt werden und die aber zugleich sicherstellen, dass Daten gesammelt und Wissen aus der Datensammlung extrahiert und für den Leistungsprozess nutzbar gemacht werden kann.

Im Umkehrschluss bedeutet dies aber auch, dass die Anzahl, Bedeutung und Eignung von Nutzern, die z.B. werberelevante Informationen liefern, von der Anzahl, Bedeutung und Eignung von Nutzer als Konsumenten werberelevanter Produkte aus Staatenperspektive abweichen kann. Bspw. können von einem Unternehmen Daten in der Mehrzahl bzw. einer definierten Größenordnung im Staat X gesammelt werden, dessen Leistungen dann aber in einer Mehrzahl bzw. einer definierten Größenordnung von Konsumenten im Staat Y nachgefragt werden.²³⁰

2.3 Rechtfertigung für einen Steuerzugriff

2.3.1 Gerechtigkeit im Steuerrecht / ein ökonomisches Verständnis

Wie nachstehend gezeigt, ist der Begriff Gerechtigkeit (i) ökonomisch zu besetzen und (ii) steuerlich als Prinzipientreue, auch im Sinne einer folgerichtigen Steuergesetzgebung, zu verstehen.

Bei dem Begriff *Gerechtigkeit* (gleichgesetzt mit Fairness) handelt es sich um einen unbestimmten Begriff, der durch eine soziologische Vielfalt menschlichen Verhaltens bestimmt und geprägt wird und sich etwa nach ethischen, kulturellen, sozialen, rechtsstaatlichen oder wirtschaftlichen Maßstäben ausrichtet und dem Wandel der Zeit unterliegt. Nachstehend wird dem Verständnis einer *gerechten* Wertschöpfung nun aus steuerrechtlicher Perspektive nachgegangen, um dieses in ein steuerliches Rechtfertigungskonzept zu überführen.

Bei genauerer Betrachtung bleibt die Forderung nach absoluter Gerechtigkeit im Steuerrecht ein durchaus ehrendes, aber keinesfalls real erreichbares Ziel, weil faktisch viele heterogene Kräfte mit ihren jeweiligen Partikularinteressen versuchen, auf dieses eine Ziel andauernd in ihrem Sinne einzuwirken und es dadurch letztlich an seiner finalen Ausgestaltung hindern. Gerechtigkeit kann unterschiedlicher kaum verstanden werden.²³¹ Gleichwohl bleibt in einem Rechtsstaat die Forderung nach einer *relativen* Gerechtigkeit im Steuerrecht eines der staatstragenden und ambitioniertesten, in der Verfassung verankerten Prinzipien, an deren Zustandekommen alle politischen und gesellschaftlichen Institutionen und Kräfte aufgefordert sind, permanent und intensiv mitzuwirken.

Es spricht indes vieles dafür, den Gerechtigkeitsbegriff für diese Arbeit ökonomisch zu besetzen.

Hat sich doch die Art und Weise der Produktion und Dienstleistungserbringung, besonders ab der letzten Jahrtausendwende, rasend verändert: Internetbasierte digitale Geschäftsmodelle, die weitestgehend ohne physische Präsenz in den Absatzstaaten auskommen, dominieren heute die klassischen Industrien, die noch physische Produktionsstandorte aufweisen.²³²

²²⁹ Vgl. Ministry of Finance (UK), HM Treasury, Bericht (UK) v. März 2018 (update), Corporate tax and the digital economy (engl. Fassung), 2018, S. 10 f.

²³⁰ Vgl. Brüggen/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1050.

²³¹ Vgl. Törnblom et al., Distributive Justice, 2015, m.w.N.

²³² Siehe Kapitel 1.2.

Wie nachstehend gezeigt wird, haben die Nutzer und hieraus abgeleitet, Kunden, Daten und immaterielle Wirtschaftsgüter zur Extrahierung von Wissen aus der Datenmenge Einfluss auf die Produktion und damit unmittelbar auf das Produkt respektive die Dienstleistung, den Absatz. Nutzer sind wertschöpfungsrelevant und damit, unter dem Ziel einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung im Leistungsprozess, steuerungsrelevant. Das existierende steuerliche Regelwerk unterlässt es jedoch (weitestgehend), den Nutzer in die Ertragsbesteuerung des Unternehmens aufzunehmen und damit das Unternehmen leistungsgerecht, d.h. am Ort der Wertschöpfung, zu besteuern.

Dabei wird nicht verkannt, dass auch andere Sichtweisen zum steuerlichen Gerechtigkeitsaspekt vertreten werden, welche sich jedoch einem Leistungscharakter des Steuerrechts entziehen und daher für die weitere Analyse unbrauchbar sind. Denkbar scheint u.a. die Definition von Adam Smith zu sein, der einen volkswirtschaftlichen Ansatz wählte, wonach ein Steuersystem dann gerecht ist, wenn es negative Auswirkungen auf die private Wirtschaft und die staatliche Konjunktur vermeidet.²³³ Das Steuersystem beeinflusst die wirtschaftliche Tätigkeit damit im besten Fall gar nicht, sondern bleibt dem Leistungsprozess, wenn möglich, fern. Diese Sichtweise ermöglicht aber eben keinen wertschöpfungsgerechten Steuerzugriff im Leistungsprozess, sondern fordert im Ergebnis eine Besteuerung des Leistungsprozesses in Gänze bzw. gar eine Besteuerung des fertigen Produkts / der Dienstleistung.

Steuern werden derweil definiert als Geldleistungen, die zwecks ökonomischen Verständnisses nur aus dem Einkommen respektive aus einem Ertragsüberschuss aufgebracht werden sollten, da ansonsten eine Zahlung aus der Substanz der Unternehmung / dem Vermögen (vor allem im Verlustfall) erfolgen würde. Nach HEY hat die Einkommensteuer von allen Steuern die höchste Gerechtigkeitsqualität.²³⁴ Eine indirekte Besteuerung, und damit ein Anknüpfungspunkt an den Konsum, wird daher nicht weiter untersucht, da ein solches Besteuerungskonzept es nicht vermag, den Leistungsprozess zu besteuern,²³⁵ wie nachstehende Übersicht, in Anlehnung an HEY,²³⁶ über das Zusammenwirken von Einkommen, Vermögen und Konsum auch verdeutlicht.

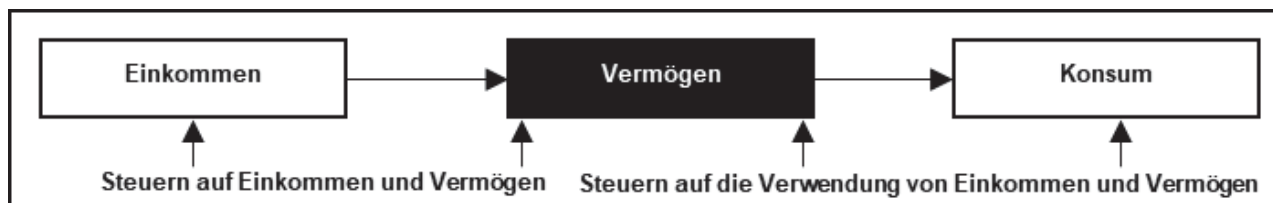


Abbildung 5: Einwirkung von Steuern

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die hier betrachtete Gerechtigkeitsfrage maßgeblich das internationale Steuerrecht berührt, womit Fragen zur *gerechten Allokation* von Besteuerungsrechten in den Fokus rücken. Diese Erkenntnis ist eingangs durchaus wichtig, denn Gerechtigkeitsfragen im steuerlichen Umfeld sollen nicht orientierungslos abgehandelt, sondern strukturiert, d.h. begründet aus den Prinzipien und Gesetzen eines Rechtsstaats, diskutiert werden, was aber auch zwangsläufig eine nationale Perspektive hat. Dieses Vorgehen schließt zugleich eine politische Instrumentalisierung des Gerechtigkeitsgedankens aus. Eine mögliche Verschiebung des Steueraufkommens darf nicht Basis eines Rechtfertigungsgedankens sein. Der Anfall von

²³³ Vgl. Birk et al., Steuerrecht, 20. Aufl., 2017, S. 10 f.

²³⁴ Vgl. Hey, in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, 313 m.w.N. HEY verweist u.a. auf SCHUMPETER, der die Einkommensteuer „als die reinste, technisch und juristisch schönste Gestalt des Steuergedankens, als den Höhepunkt der Steuerkunst des liberalen Bürgertums“ bezeichnet.

²³⁵ Siehe auch die Auseinandersetzung mit SCHÖN zu den indirekten Steuern in Kapitel 2.3.3.2.

²³⁶ Vgl. Hey in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 82.

Steueraufkommen ist hingegen Ausfluss und Konsequenz eines funktionierenden Steuersystems. Verteilungsfragen sind einer rechtlichen Argumentation gerade nicht zugänglich.²³⁷

Da Grundlage für die Darstellung eines Besteuerungskonzepts stets die Klärung seiner Ausgangspunkte, der Axiome und damit der Prinzipien in der steuerlichen Gesamtrechtsordnung sein muss, hat zudem zu gelten, dass Steuergerechtigkeit nur dann erreichbar sein kann, wenn sich der Gesetzgeber sowohl formal als auch inhaltlich Prinzipien und Regeln unterwirft.²³⁸

Nach TIPKE ist Gerechtigkeit im Steuerrecht immer Sachgerechtigkeit, d.h. rechtliche Lösungen haben sachgebunden zu erfolgen, um Antworten auf ganz bestimmte Sachfragen der staatlichen und gesellschaftlichen Ordnung zu geben und daher konträr gesehen, gar nicht beliebig gestaltbar sind.²³⁹

Dazu ist es nötig, das zu erarbeitende Wertschöpfungsverständnis übergeordnet an den ordnungsstiftenden Grundwerten, den maßgebenden Prinzipien der Besteuerung, zu diskutieren, denen ein rechtsethischer Konsens zugrunde liegt. Das übergeordnete Rechtsprinzip dient dabei als Richtwert zur optimalen Verwirklichung eines rechtsethischen Konsenses und zeigt, anders als Normen und Regeln, keine Einzelwertung auf.

Damit sind in einem ersten Schritt die nötigen Verteilungs- und Rechtfertigungsprinzipien heranzuziehen, die eine gerechte Besteuerung am Ort der Wertschöpfung, zumindest steuertheoretisch, rechtfertigen: Als das systemtragende Prinzip der Besteuerung gilt in Deutschland das Leistungsfähigkeitsprinzip, das aus ökonomischer Sicht eine Konkretisierung verfassungsrechtlicher Prinzipien vornimmt.²⁴⁰ Als zweite Leitlinie zum Leistungsfähigkeitsprinzip gilt das Gebot der Folgerichtigkeit im Steuerrecht, ein gleichheitsrechtlicher Maßstab, der die Grundlagen und Grenzen in der Steuergesetzgebung setzt.²⁴¹ Für Zwecke der Visualisierung soll die Prinzipienpyramide, in Anlehnung an die Ausführungen von HEY zur Hierarchie von Prinzipien im deutschen Steuerrecht, eingeführt werden:

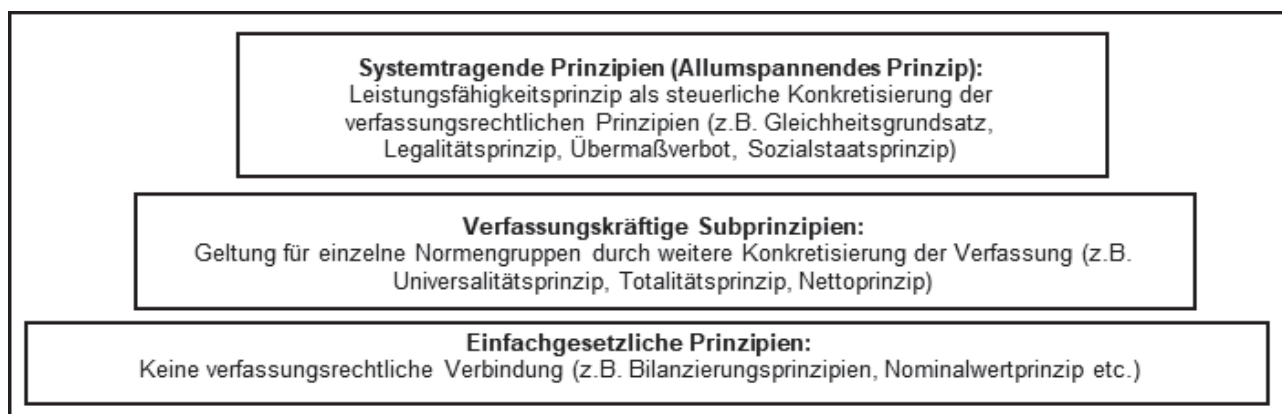


Abbildung 6: Prinzipienpyramide des Steuerrechts in Anlehnung an HEY²⁴²

²³⁷ Vgl. van Lück, Digital Economy, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2018, S. 168.

²³⁸ Vgl. Hey in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 66.

²³⁹ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 1. Aufl., 1993, S. 471.

²⁴⁰ Auf die verfassungsrechtlichen Prinzipien wiederum soll nicht näher eingegangen werden, da sich für Zwecke der Arbeit bewusst für eine ökonomische Betrachtungsweise entschieden wird und eine ins Detail gehende juristische Aufarbeitung nicht zweckmäßig erscheint, um sich der übergeordneten Frage nach einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung zu widmen.

²⁴¹ Vgl. Drüen, Folgerichtigkeit im Steuerrecht, Steuern und Wirtschaft (StuW), 2019, S. 208.

²⁴² Vgl. Hey in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 68 ff.

In einem zweiten Schritt ist zu hinterfragen, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip ergänzt werden kann durch das Äquivalenzprinzip in seiner Auslegung als Nutzenprinzip.²⁴³ Das Äquivalenzprinzip dient, ebenso wie das Leistungsfähigkeitsprinzip, vor allem im internationalen Kontext als theoretisches Rechtfertigungsprinzip für eine gerechte Verteilung von Steuern und ist daher – aufgrund seiner internationalen Verwendung – zwingend für Zwecke dieser Arbeit zu berücksichtigen.

Die Diskussion soll losgelöst von der Rechtsform, der Ebene der Besteuerung (Zugriff auf Ebene der Kapitalgesellschaft, der Anteilseigner) und damit auch unabhängig von staatlichen Rahmenbedingungen analysiert werden, um rein aus steuertheoretischer, stark abstrahierter Sicht, Antworten auf die Forderung nach einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung zu erhalten.

2.3.2 Untersuchung ausgewählter Grundsätze und Verteilungsprinzipien

2.3.2.1 Quelle vs. Ansässigkeit

Die Dichotomie von Besteuerung im Quellenstaat und Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ist geprägt durch das Quellenprinzip (Ursprungsprinzip bzw. Territorialitätsprinzip) und das Welteinkommensprinzip (Universalitätsprinzip).

Das Quellenprinzip versteht eine Besteuerung von Einkünften vorrangig, oder gar ausschließlich, in dem Territorium, aus dem die Einkünfte stammen. Es existiert eine sachliche Beziehung des Steuerpflichtigen zum Quellenstaat.

Das Welteinkommensprinzip wiederum fragt nicht nach der Herkunft der Einkunftsbestandteile, da es in der Rechtsfolge an den steuerlichen Status des Einkunftserzielungssubjekts anknüpft. Der sachlichen Steuerpflicht werden die weltweit erzielten Einkünfte unterworfen. Es existiert eine persönliche Bindung des Steuerpflichtigen zum Ansässigkeitsstaat.²⁴⁴

2.3.2.2 Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt, dass jeder nach seiner (persönlichen) Zahlungsfähigkeit besteuert werden soll, womit die Steuerlast die unterschiedlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu berücksichtigen hat.²⁴⁵ Es fragt daher nicht, was ein Steuerpflichtiger als öffentliche Leistung vom Staat erhält, sondern nur danach, was er aus dem Einkommen beitragen kann.

Als Maßstab der Leistungsfähigkeit gilt das Einkommen, aus dem sich das Konsumpotenzial des Einkommensempfängers ergibt. Eine Belastung des Vermögens wird aus systematischer Sicht abgelehnt, da dies eine Mehrfach-Besteuerung von Einkommen bedeuten würde. Nicht das Vermögen, nur dessen Mehrung sollte aus systematischer Sicht besteuert werden. Steuerliche Leistungsfähigkeit ist zusammenfassend die Fähigkeit von Personen, Steuern aus dem gespeicherten Einkommen in der Höhe des disponiblen Einkommens zu leisten.²⁴⁶

Das Leistungsfähigkeitsprinzip hat im deutschen steuerlichen Regelungsumfeld eine hinreichende Historie. Das Prinzip wurde bereits 1919 in die Verfassung des Deutschen Reiches (Weimarer Reichsverfassung, kurz: WRV) in Art. 134 WRV aufgenommen. Dort heißt es: „Alle Staatsbürger ohne Unterschied tragen im Verhältnis ihrer Mittel zu allen öffentlichen Lasten nach Maßgabe der Gesetze bei.“

²⁴³ Die Frage nach dem Rangverhältnis, der Ergänzung und Vorrangigkeit der Verteilungsprinzipien, wird in der Fachliteratur intensiv geführt. Auf Einzelfragen wird, soweit sinnvoll, im weiteren Verlauf eingegangen.

²⁴⁴ Vgl. Lehner, Verteilungsprinzipien, Internationales Steuerrecht (IStR), 2005, S. 542; Brähler, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., 2009, S. 107.

²⁴⁵ Vgl. Birk et al., Steuerrecht, 20. Aufl., 2017, S. 12 ff.

²⁴⁶ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 1. Aufl., 1993, S. 481 ff.

Obwohl das Grundgesetz eine entsprechende Vorschrift nicht kennt, leitet das BVerfG in ständiger Rechtsprechung aus Art. 3 Abs. 1 GG („alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich“) den Grundsatz der Steuergerechtigkeit ab, wonach die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu orientieren ist. „Einer der maßgebenden Gesichtspunkte für die Bemessung der Einkommensteuer [...] [ist] die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit; das Steueropfer soll nach Möglichkeit für alle *gleich schwer empfindlich* sein.“²⁴⁷ Ferner sei der „allgemeine Gleichheitsgrundsatz [...] verletzt, wenn der Staat eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen können. [...] Daraus folgt für das Gebiet des Steuerrechts vor allem, dass die Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ausgerichtet werden muss.“²⁴⁸

Das BVerfG hebt das Leistungsfähigkeitsprinzip damit in einen verfassungsmäßigen Rang und füllt es mit verbindlichem Inhalt, womit das Leistungsfähigkeitsprinzip als das tradierte Fundamentprinzip der deutschen Steuergerechtigkeit verstanden werden kann.²⁴⁹

Des Weiteren wird das Leistungsfähigkeitsprinzip in objektiver und subjektiver Sicht weiter konkretisiert.

Die objektive Leistungsfähigkeit artikuliert sich im Welteinkommensprinzip, das gesetzestech- nisch dahingehend wirkt, dass die unbeschränkte Steuerpflicht die Summe der weltweit erzielten Einkünfte einbezieht (§ 2 Abs. 1 bis 3 EStG). Konträr hierzu wirkt das Territorialitätsprinzip im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. In diesem Fall findet das objektive Leistungsfähigkeits- prinzip nur teilweise Verwirklichung.²⁵⁰

Das subjektive Leistungsprinzip findet im deutschen Regelungsumfeld Eingang z.B. beim Sonderausgabenabzug oder der Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen. Maßgebende Erweiterung erfährt der Leistungsfähigkeitsgedanke außerdem durch das Nettoprinzip, da nur der nach Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten verbleibende Überschuss besteue- rungswürdiges Konsumpotenzial darstellen sollte.²⁵¹

Ob alle steuerlichen Normen letztendlich, wie vom BVerfG gefordert, am Leistungsfähigkeitsprin- zip ausgerichtet und zu messen sind, ist umstritten.²⁵² Für Zwecke dieser Arbeit und der system- orientierten Diskussion wird dem aber Folge geleistet.

2.3.2.3 Das Äquivalenzprinzip

Das Äquivalenzprinzip sagt aus, dass steuerliche Lasten danach zu verteilen sind, welchen Nut- zen der Steuerpflichtige aus den (öffentlichen) Leistungen zieht. Dem Prinzip liegt damit der Ge- danke zugrunde, einen Marktmechanismus auf das Verhältnis zwischen Staat und Steuerpflichti- gen zu übertragen, was bedeutet, dass entsprechend der Inanspruchnahme von staatlichen Lei- stungen respektive Vorteilen Steuern entrichtet werden sollen.

²⁴⁷ Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss v. 17.01.1957, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, Rz. 16.

²⁴⁸ Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss v. 23.01.1990, 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228, Rz. 27.

²⁴⁹ Vgl. Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 75.

²⁵⁰ Vgl. Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, S. 1104.

²⁵¹ Auf die Diskussion zur Abgrenzung des objektiven Nettoprinzips zum subjektiven Nettoprinzip (d.h. nach Abzug von Sonderausgaben und damit einer faktischen systematischen Gleichstellung mit Betriebsausga- ben/Werbungskosten) wird mangels Relevanz für dieses Kapitel nicht weiter eingegangen.

²⁵² Vgl. Hongler, Steuergerechtigkeit, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 758 m.w.N.

Nach dem Äquivalenzprinzip gelten Steuern als allgemeines Äquivalent für die Leistungen des Staates. Demnach werden Steuern als Gegenleistung für staatliche Leistungen (benefit principle) bzw. als Kompensation staatlicher Kosten (cost principle) aufgefasst.

Das Äquivalenzprinzip fordert damit intuitiv ein Messkriterium, um den Nutzen zu quantifizieren, denn in der Theorie dürften

- nur Steuern abverlangt werden, soweit öffentliche Leistungen verbraucht werden und
- die betreffenden Steuern müssten zweckgebunden für die öffentlichen Ausgaben verwendet werden.²⁵³

In der praktischen Konsequenz führt dies dazu, dass das Steueropfer nur bei klar abgrenzbaren und bewertbaren Leistungen festgesetzt werden kann. Daher kann mit dem Äquivalenzprinzip bei der Besteuerung hauptsächlich auch nur die Erhebung einer bestimmten Steuer bei bestimmten Gruppen, seltener jedoch die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage begründet werden. Als abgabenrechtliches Instrument wird hierfür nicht die Steuer, sondern die Gebühr vorgeschlagen. Mit Einführung des Leistungsfähigkeitsprinzips verlor das Äquivalenzprinzip an Bedeutung.

Nach TIPKE entspricht das Äquivalenzprinzip nicht dem allgemeinen Rechtsbewusstsein der Gegenwart, da es nicht (i) praktikabel ist und darüber hinaus eine Steuerfestsetzung im (ii) Verlustfall vorsehen würde, wonach Unternehmen, die Verluste erwirtschaften, die Steuerzahlungen aus der Substanz leisten müssten, was aus ökonomischer Sicht nicht *gerecht* ist.²⁵⁴ Auch SCHAUMBURG lehnt das Äquivalenzprinzip als Gerechtigkeitsprinzip ab und sieht eine Unvereinbarkeit beider Prinzipien.²⁵⁵ Ein Rangverhältnis käme folglich erst gar nicht zustande.

Hinzu kommt aus deutscher steuerlicher Sicht, dass Steuern per Gesetz nach § 3 AO „Geldleistungen ohne staatliche Gegenleistung“ sind. Das Äquivalenzprinzip ist daher strenggenommen aus deutscher rechtlicher Sicht nicht geeignet, um als systemumspannendes Verteilungsprinzip zu fungieren; folglich wurde es zunächst vom Leistungsfähigkeitsprinzip abgelöst.

2.3.2.4 Das Gebot der folgerichtigen Steuergesetzgebung

Der steuerliche Gestaltungsspielraum im Kräftedreieck von Steuergesetzgebung, Finanzverwaltung und Finanzrechtsprechung ist an der Folgerichtigkeit der Steuergesetzgebung zu messen.²⁵⁶

Das BVerfG fasst die gleichheitsmäßigen Maßstäbe für Steuergesetze wie folgt zusammen:

„Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden. Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangsstatbestands). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag.“²⁵⁷

²⁵³ Vgl. Birk et al., Steuerrecht, 20. Aufl., 2017, S. 11.

²⁵⁴ Vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, 1. Aufl., 1993, S. 476 ff.

²⁵⁵ Vgl. Schaumburg: in Lang, Steuerrechtsordnung, 1. Aufl., 1995, S. 130.

²⁵⁶ Vgl. Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Urteil v. 09.12.2008, 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, Rz. 23.

²⁵⁷ Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Urteil v. 10.04.2018, 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl. II 2018, S. 303, Rz. 105.

Das Gebot fordert damit Gleichheit (in der steuerlichen Behandlung) und fordert auf der anderen Seite einen Ausschluss von Ungleichheit, die, wenn vorhanden, durch besonders sachliche Gründe zu rechtfertigen sind.

2.3.3 Bewertung: Auslegung des Äquivalenzprinzips als Nutzenprinzip

2.3.3.1 Wirkungen der Verteilungsprinzipien

Mangelnde Praktikabilität, drohende Besteuerung im Verlustfall und fehlende Gesetzesgrundlage sind für sich genommen bereits berechtigte Punkte, um das Äquivalenzprinzip für das deutsche Steuerrecht abzulehnen.

Das Äquivalenzprinzip bietet jedoch auch die Möglichkeit kongruente Schlussfolgerungen in Bezug auf Zweifelsfragen ziehen zu können, nämlich immer dort, wo das Leistungsfähigkeitsprinzip dies nicht vermag. Diese Erkenntnis ist wichtig. Denn es ist vorliegend der Frage nachzugehen, ob bei Begründung eines Steueranspruchs durch Wertschöpfung eine Verbindung / Vereinbarkeit des Wertschöpfungsgedankens mit den Fundamentaltheorien (Leistungsfähigkeitsprinzip und Äquivalenzprinzip) des Steuerrechts hergestellt werden kann.

Für Zwecke der weiteren Analyse scheint es daher sinnvoll zu unterscheiden, ob die Verteilungsprinzipien Wirkung entfalten hinsichtlich eines

- Steuerrechtfertigungsprinzips und / oder eines
- Steuergerechtigkeitsprinzips.

Anhand eines Steuerrechtfertigungsprinzips könnten dann zumindest Fragen für einen Steuerzugriff dem Grunde nach diskutiert werden (Steuersubjekt und Steuerobjekt). Dem Gegenüber ermöglicht das Steuergerechtigkeitsprinzip eine Diskussion zum steuerlichen Tarif und damit zum Steuerzugriff der Höhe nach, umso letztendlich auch den Leistungsfähigkeitsgedanken hinreichend würdigen zu können.²⁵⁸

Dies bedeutet aber auch, dass das Äquivalenzprinzip eher als Nutzenprinzip verstanden werden müsste,²⁵⁹ um dieses auch für ein Betriebsstättenkonzept nutzbar zu machen.

2.3.3.2 Tauglichkeit zur wertschöpfungs-basierten Besteuerung

OLBERT / SPENGEL stellen mit Verweis auf HONGLER / PISTONE²⁶⁰ zumindest fest, dass das Quellensteuerprinzip wie auch das Äquivalenzprinzip als Rechtfertigungsgrundlagen für einen wertschöpfungs-basierten Zugriff taugen können. Demnach kann einerseits das Quellensteuerprinzip digitale Geschäfte umfassen, wenn die Wertschöpfung im modernen, weniger physischen Sinne stattfindet. Andererseits erhalten nicht-physische, digitale Aktivitäten auch Vorteile aus den Ländern, die für das Geschäftsmodell wichtig sind, wie etwa ein stabiles Rechtssystem, die Durchsetzung von Zahlungen, die Energieversorgung oder Infrastruktur, sodass das Äquivalenzprinzip wirken kann.²⁶¹

Nach MORSE kann das Nutzenprinzip als Rechtfertigung für eine Besteuerung von Wertschöpfung dienen: „Value creation is not entirely without a theoretical home. It is roughly in line with the

²⁵⁸ Siehe Kapitel 2.9.

²⁵⁹ Vgl. Hey in: Tipke, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 1. Aufl., 2011, S. 163 ff.

²⁶⁰ Vgl. Hongler/Pistone, Blueprints for a New PE Nexus, Digital Economy, S. 10 ff.

²⁶¹ Vgl. Olbert/Spengel, Digital Economy, World Tax Journal, 2017, S. 15.

idea of benefit taxation, a system in which taxpayers are taxed according to the benefits they receive from public expenditures.”²⁶²

So resümiert auch FUEST, dass sich Unternehmen für die Bereitstellung öffentlicher Leistungen in Form von Gewinnsteuern bereits am Steueropfer selbst beteiligen. „Die Forderung, dass der Ort der Besteuerung mit dem Ort der Wertschöpfung übereinstimmen soll, ist mit dieser Funktion der Unternehmensbesteuerung [(analog dem Nutzenprinzip)] eher vereinbar.“²⁶³

SCHÄFER / SPENDEL präzisieren das Nutzenprinzip, lassen es historisch als Rechtfertigungsprinzip für einen Steuerzugriff wirken, und stellen fest, dass die Digitalisierung eine erweiterte Sichtweise für die Rechtfertigung von Betriebstättengewinnen verlangt: Denn wenn Wertschöpfung (value added) im Quellenstaat erfolgt, ist diese einer Besteuerung zuzuführen. Konkret heißt es:

- „The source country should have the priority to tax profits resulting from activities conducted within its jurisdiction if the taxable entity participates accordingly in the economic life. [...]
- Since the current definition of the PE-rule is based on economic activities, it is reasonable and might be necessary for this threshold to be adjusted in case of changes in the nature of business and in the way the business is carried on.
- Source-based principles have been developed in an era when commerce was typically conducted through a “bricks and mortar” presence in a country. It was assumed that a physical location was necessary for the production of income. [...]
- Nowadays, the conditions of economic life have changed due to the increased use of ICT [information and communications technology]. It is argued that, today, enterprises could participate more easily to a substantial extent in the economic life of another country without having a “fixed place of business [...] Due to this weakening connection between physical and economic presence, the current definition of a PE which largely relies on physical manifestations of an economic presence might give rise to anomalous results and to a violation of the tax principles outlined above. [...]
- According to the principle of economic allegiance, the source country should be entitled to tax the income resulting from a relevant economic activity within its jurisdiction. In the given examples, a relatively big portion of the value added is created and thus an economic activity is performed in the source country. The source country provides services such as education, a civilized society or the digital infrastructure. Nevertheless, the country of source is not entitled to tax. This outcome is not consistent with the principle of economic allegiance.
- Pursuant to the benefit principle, taxation is justifiable if the taxpayer takes part in the economic life of a jurisdiction. In the given example, the only participation is the sale of goods to consumers. Pursuant to the supply approach, a mere consumer market does not represent a factor that contributes to the value added of a company. Therefore, if the only participation of a company in the economy of the source country consists in selling goods or services to customers, it is consistent with the benefit principle that no taxation takes place.”²⁶⁴

²⁶² Morse, Value Creation, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 197.

²⁶³ Fuest, ifo Schnelldienst, 3/73, 2020, S. 8.

²⁶⁴ Schäfer/Spengel, Studie ZEW v. 2002, International Corporate Taxation, 2002, S. 14 ff, <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp0281.pdf>, 31.12.2021.

SCHÖN stimmt dem nutzentheoretischen Aspekt und damit einer grundsätzlichen Eignung des Äquivalenzprinzip zwar zu, verneint überdies aber eine steuertatbestandliche Berücksichtigung der Nutzer, da die Nutzung der digitalen Infrastruktur einen geringeren öffentlichen Aufwand erfordert als beispielsweise die Nutzung der Straßen- und Schieneninfrastruktur: „It may even be that the use of digital infrastructure requires a lower level of public input than, for example, the use of road and rail infrastructure.“²⁶⁵

Es mag fallabhängig zwar zutreffen, dass die betragsmäßige Höhe / der Aufwand des Staats für die Zurverfügungstellung öffentlicher Ressourcen abweicht. Aus steuersystematischer Sicht ist diese Vermutung aber irrelevant, geschäftsmodellübergreifend nicht verallgemeinerbar und daher abzulehnen,²⁶⁶ womit jedoch zusammenfassend die Erkenntnis bleibt, dass Nutzer von digitalen Geschäftsmodellen wohl nicht als von Unternehmen entschädigte Wertschöpfungsfaktoren (uncompensated production factor) gesehen werden können,²⁶⁷ was im Übrigen auch der weitere Verlauf der Arbeit zeigen wird.

2.3.3.3 Bedeutung des Nutzenprinzips im nationalen Steuerrecht

Mit Verweis auf (i) das für die Körperschaftsteuer geltende Trennungsprinzip (Besteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft und auf Ebene des Anteilseigners) und (ii) die beschränkte Steuerpflicht bleibt zumindest zu konstatieren, dass das Äquivalenzprinzip bereits im deutschen Steuerrecht wirkt, dem Steuerrecht damit nicht fremd ist.

Denn für die Rechtfertigung des Trennungsprinzips werden, in Teilen, Argumente angeführt, die nicht zwingend mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip in seinem ursprünglichen Wesen zusammenhängen. Hervorgehoben wird vielmehr, dass das Unternehmen einen Beitrag leisten soll für die Inanspruchnahme und die damit verbundene Nutzenziehung staatlicher Rahmenbedingungen und daher, wie selbstverständlich, einen Beitrag zum (geteilten) Steueropfer schultern soll.²⁶⁸

Darüber hinaus steht nach LABERMEIER das Nutzenprinzip als Rechtfertigungsprinzip für die Einführung einer beschränkten Steuerpflicht in Deutschland. Nach LABERMEIER ist es *gerecht*, dass derjenige, der auf Dauer von den Vorteilen eines Markts partizipiert, auch einen Beitrag durch Steuern leistet, eben zur Aufrechterhaltung des gezogenen Vorteils. Das geltende Quellenprinzip sei demnach äquivalenztheoretisch gerechtfertigt.²⁶⁹ Der gewährte staatliche Nutzenvorteil, der eine Wertschöpfung der Unternehmung erst ermöglicht, rechtfertigt folglich eine Erfassung beschränkt steuerpflichtiger Personen.²⁷⁰ Ebenso KOFLER / MAYR / SCHLAGER, die ebenso zu bedenken geben, dass das Nutzenprinzip dem gegenwärtigen Ertragsteuersystem nicht vollkommen fremd ist.²⁷¹

2.3.3.4 Bedeutung des Nutzenprinzips im internationalen Steuerrecht

Im internationalen Steuerrecht regelt das Nutzenprinzip seit jeher die Verteilungsfragen zwischen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat und dient damit als theoretisches Fundament für eine gerechte steuerliche Lastenverteilung. Käme man zu dem Ergebnis, dass das Äquivalenzprinzip

²⁶⁵ Schön, How to Tax the Digitalized Economy, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 72, No. 4/5, 2018, S. 288.

²⁶⁶ Auf die steuerpolitische Diskussion wird gemäß der Zielsetzung der Arbeit nicht weiter eingegangen.

²⁶⁷ Vgl. Hofmann/Riedel, Taxing Where Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 173; Becker/Englisch, Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 162 ff.

²⁶⁸ Vgl. Schramm, Ertragsbesteuerung, FinanzRundschau (FR), 2019, S. 346.

²⁶⁹ Vgl. Lehner, Verteilungsprinzipien, Internationales Steuerrecht (IStR), 2005, S. 542.

²⁷⁰ Vgl. Labermeier, Electronic Commerce, 1. Aufl., 2001, S. 54.

²⁷¹ Vgl. Kofler et al., Betriebsstättenkonzept, Betriebs-Berater (BB), 2017, S. 1815.

nicht als Nutzenprinzip wirkt, würde man damit die Grundfeste des internationalen Steuerrechts schlichtweg ignorieren.

Gemäß dem Nutzenprinzip (benefit principle) soll der Staat den primären Steuerzugriff erhalten, der den Rahmen der Ausübung der Unternehmung, d.h. der Steuerquelle, ermöglicht.²⁷² Damit wird die Steuerzahlung als Kompensation für den, wie auch immer gearteten, vom Staat gewährten und gezogenen Nutzen für die Unternehmung gesehen.²⁷³ Das Nutzenprinzip wirkt damit als theoretische Herleitungsform, um in grenzüberschreitenden Sachverhalten das Quellenprinzip (Steuerzugriffsrecht des Quellenstaats) und das Ansässigkeitsprinzip (Steuerzugriffsrecht des Ansässigkeitsstaats) auszugestalten.²⁷⁴

Nach HEY ist das Nutzenprinzip gar das Fundamentalprinzip im internationalen Steuerrecht: „As already noted, this is a source principle and can be traced back to the benefit principle as one, if not the fundamental, justification for countries levying taxes.“²⁷⁵

Die OECD greift das Nutzenprinzip im OECD Bericht 2015 (BEPS Aktionspunkt 1) auf und konkretisiert es ebenso als Fundamentalprinzip des internationalen Steuerrechts. Demnach sieht das Leistungsfähigkeitsprinzip vor, dass ein Staat das Recht hat, ansässige und nicht ansässige Unternehmen zu besteuern, die einen Nutzen aus den von ihm erbrachten Dienstleistungen ziehen. Diese Vorteile können spezifischer oder allgemeiner Natur sein. Der Staat kann aber auch förderliche und operative Rechtsstrukturen für das reibungslose Funktionieren des Unternehmens bereitstellen, zum Beispiel in Form eines stabilen rechtlichen und regulatorischen Umfelds, des Schutzes des geistigen Eigentums und des wissensbasierten Kapitals des Unternehmens, der Durchsetzung der Verbraucherschutzbestimmungen Schutzgesetze oder gut ausgebaute Verkehrs-, Telekommunikations-, Versorgungs- und andere Infrastrukturen.

BECKER / ENGLISCH ordnen die Ausführungen der OECD weiter ein und verdeutlichen auch die Motivation hinter dem Nutzenprinzip. Hiernach sollten Steuern gezahlt werden, wenn das Unternehmen i.d.R. über ein beträchtliches Maß an öffentlicher Infrastruktur und anderen öffentlichen Gütern verfügt, die vom Staat bereitgestellt werden, und wenn sie gleichzeitig für die Steuerbehörden sichtbar und zugänglich sind.²⁷⁶

2.3.4 Exkurs: Ausgestaltung des Nutzenprinzips als sog. supply-demand based approach bzw. supply-demand based approach

Vornehmlich in den anwendungsorientierten Schreiben von OECD und EU erfährt das Nutzenprinzip für grenzüberschreitende Sachverhalte eine Erweiterung in der Ausgestaltung als sog. supply-demand based approach (angebotsseitig erzeugte Wertschöpfung) und supply-demand based approach (nachfrageseitig erzeugte Wertschöpfung), die an dieser Stelle aufgrund ihrer Dominanz im Schrifttum, vollständigheitshalber kurz dargestellt werden sollen.

Der supply-demand based approach bzw. der supply-demand based approach wirkt im grenzüberschreitenden Kontext als Rechtfertigungsgedanke, um zu einer Einigung über die Allokation von Besteuerungsrechten zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat zu gelangen.

²⁷² Vgl. Hey in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 78.; Bierbrauer, Working Paper (Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft) v. 2016, Effizienz oder Gerechtigkeit, S. 25 ff, https://econpapers.repec.org/paper/mpgwpaper/2016_5f03.htm, 31.12.2021.

²⁷³ Vgl. Hey in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 78.

²⁷⁴ Vgl. Becker, Principle of Territoriality I, Bulletin for International Taxation (IBFD), April, 2016, S. 195 ; Hey, Taxation Where Value is Created, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 205..

²⁷⁵ Hey, Taxation Where Value is Created, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 205.

²⁷⁶ Vgl. Becker/Englisch, Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 162.

Zu diesem Zweck werden Argumente des Nutzenprinzips herangezogen und sodann versucht, Wertschöpfungsgedanken mit entsprechenden Besteuerungsfolgen zu verknüpfen.²⁷⁷

Bei näherer Betrachtung dürfte es sich aber weder bei dem supply-demand based approach noch beim dem supply-demand based approach um systematisierbare, steuertheoretisch fundierte Prinzipien handeln; vielmehr dürften deren inhaltliche Ausgestaltungen den Einigungsstand zu einem bestimmten Zeitpunkt zwischen verschiedenen Verhandlungspartnern widerspiegeln. Mangels Prinzipientreue stehen die aus der zwischenstaatlichen Einigung hervorgegangenen Konzepte insofern außerhalb einer objektivierbaren Verständigung.

Die OECD fasst die Sichtweisen zum supply-demand based approach bzw. dem und supply-demand based approach wie folgt zusammen:

- „Under the supply-demand based approach, profits originate from where the factors that produce the profits operate and the source of the normal return of equity capital should therefore be identified to the location in which the actual operation of the capital occurs. Pursuant to this approach, the mere consumer market does not represent a factor contributing to the added value of the company. [...]
- Under the supply demand view, however, the interaction of supply and demand is what creates business profits. This view would therefore require to take account of the fact that the demand of the products arise from the consumer market.”²⁷⁸

Ein anbieterseitig geprägtes Wertschöpfungsverständnis, analog dem supply-demand based approach, dürfte das bisher vorherrschende Verständnis sein,²⁷⁹ dem sich neben OECD auch die EU verpflichtet fühlen.²⁸⁰ Nachfrageseitig erzeugte Aktivitäten und damit auch der Konsum von digitalen Produkten / Dienstleistungen analog dem supply-demand based approach, sollten dem Wertschöpfungsbegriff hingegen nicht zurechenbar sein.²⁸¹

Die TAG Gruppe²⁸² der OECD urteilte in 2004 noch, dass der Nutzen aus der rechtlichen und wirtschaftlichen Infrastruktur eines Landes besteuernswürdig ist. Denn eine Quellenbesteuerung ist in einem solchen Fall gerechtfertigt, da die Geschäftsgewinne der ausländischen Unternehmen zum Teil aus der Nutzung wichtiger Standortvorteile der dortigen Infrastruktur resultieren, die den Geschäftsbetrieb rentabel machen. Dazu können unter anderem Transportmittel (z. B. Straßen), öffentliche Sicherheit, ein Rechtssystem, das den Schutz der Eigentumsrechte gewährleistet, und eine finanzielle Infrastruktur gehören.²⁸³

²⁷⁷ Vgl. Turina, Source Taxation, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 499 f.

²⁷⁸ OECD, Report (TAG): Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce, 2004, S. 14, <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>, 31.12.2021.

²⁷⁹ Vgl. Devereux/Vella, Digital Economy, British Tax Review, Issue 4, 2018, S. 394 ff; Devereux/Vella, Statement (European Tax Policy Forum), Value Creation, 2018, S. 3 ff, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3275759, 31.12.2021.

²⁸⁰ Vgl. Europäisches Parlament, Studie (EU), Impact of Digitalisation (TAX3 Committee) (engl. Fassung), 2019, S. 19, [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/I-POL_STU\(2019\)626078_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/I-POL_STU(2019)626078_EN.pdf), 31.12.2021.

²⁸¹ Vgl. Dourado, Pandora Box, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 567 m.w.N.

²⁸² Zu dem Zeitpunkt war die TAG von der OECD mandatiert, die Eignung geltender nationaler und internationaler Besteuerungsregelungen für Zwecke der digitalisierten Industrie zu untersuchen.

²⁸³ Vgl. OECD, Report (TAG): Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce, 2004, S. 14, <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>, 31.12.2021.

Spätestens mit Beginn des Arbeitsprozesses an den EU-Richtlinienvorschlägen 2018 (digitale Betriebsstätte, DST) ist es zu einem Umdenken gekommen, sodass nun eine Abkehr vom supply-side approach hin zu einem supply-demand based approach gefordert wird:²⁸⁴

„Digital business conducting sizeable activities in a jurisdiction will usually also benefit from the public infrastructure offered by that jurisdiction. [...] [T]his will include physical internet infrastructure, rule of law and judiciary in the country, but also the education and digital skills of potential users.“

Als weitere stark treibende Kraft hat sich das indische Finanzministerium auf steuertheoretischer Ebene mit einer nachfrageseitig erzeugten Wertschöpfung analog dem supply-demand based approach auseinandergesetzt und verknüpft diese mit der Preistheorie. So heißt es in Bezug auf Verständnis und zur Einordnung:

„The market price as well the volume of sales, in turn, results from the interaction of demand and supply within a market, and are contributed by factors on both demand side and supply side. The supply side factors are related to production and marketing, whereas the primary demand side factor that influences the price of a good or service and the profitability of the enterprise supplying them, is the paying capacity of consumers. [...] Such new nexus finds its inspiration in a revised theoretical framework for the traditional sourcing theory, reflects the benefit theory and reduces the existing bias in the tax treatment of cross-border digital and physical business activities“.²⁸⁵

2.4 (Zwischen-) Ergebnis: Das Nutzenprinzip als Rechtfertigungskonzept für einen wertschöpfungsbasierten Steuerzugriff

Aus steuertheoretischen Überlegungen folgernd erscheint es zwingend, dass Äquivalenzprinzip (im Verständnis als Nutzenprinzip) zumindest dann wirken zu lassen, wenn Fragen nach der Besteuerung dem Grunde nach zu beantworten sind. Das Äquivalenzprinzip als Nutzenprinzip soll sodann - für Zwecke dieser Arbeit - als Rechtfertigungskonzept wirken, das ergänzend zum Leistungsfähigkeitsprinzip steht und auch auf das nationale deutsche Steuerrecht übertragbar ist, gar bereits diesem als Leitgedanke teilweise dient.

Gerecht im steuerlichen Sinne ist ein Steuerzugriff, wenn dieser mit den Verteilungsprinzipien (Leistungsfähigkeitsprinzip und Äquivalenzprinzip als Nutzenprinzip) in Einklang steht und folgerichtig vom Gesetzgeber und dem Gesetzesvollzug angewendet wird.

Die Auslegung des Äquivalenzprinzips als Nutzenprinzip impliziert, dass Regelungen eine Besteuerung am Ort des gezogenen Nutzens, hier im Verständnis als Ort der Wertschöpfung, sicherstellen sollen.

Eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung ist indessen das Ergebnis der durch das Gebot der folgerichtigen Steuergesetzgebung geforderten steuerlichen Gleichbehandlung. Da eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung durch das Äquivalenzprinzip gar systematisch gefordert ist, wäre das Nichtbefolgen einer wertschöpfungsbasierten Besteuerung als Ungleichbehandlung sogar verfassungswidrig.

²⁸⁴ Arbeitspapier (EU) v. 21.03.2018, Impact assessment, Significant digital presence / DST (engl. Fassung), SWD(2018) 81, 82 final, COM(2018) 147, 148 final, S. 19, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>, 31.12.2021. Vgl. auch Farruggia-Weber, Signifikante digitale Präsenz, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 640 ff

²⁸⁵ Committee on Taxation of E-Commerce (India), Ministry of Finance (India), Proposal from February 2016, Equalization levy, 2016, S. 26, 57, <https://www.incometaxindia.gov.in/news/report-of-committee-on-taxation-of-e-commerce-feb-2016.pdf>, 31.12.2021.

Eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung komplementiert damit den Schutzbereich des steuerlichen Rechtskreises in ihren Voraussetzungen und Rechtswirkungen, sodass das zutreffende steuerliche Einkommen als Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfasst werden kann. Auch mit Blick auf den handelsrechtlichen Schutzbereich bleibt damit zu resümieren, dass die Sicherung des Stammkapitals der Gesellschaft durch eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung eine Stärkung erfährt.

2.5 Einführung eines wirtschaftlich besetzten Begriffsverständnisses zur Wertschöpfung

2.5.1 Wirtschaftliche Vorgaben

Die Arbeit betrachtet ausschließlich Geschäftsaktivitäten auf Wettbewerbsmärkten, weshalb auch für die Frage der Begriffsdefinition zur Wertschöpfung zwingend eine Fokussierung auf das in der Betriebswirtschaft geltende Wirtschaftlichkeitsprinzip zu erfolgen hat.

Vorliegend wird daher davon ausgegangen, dass das Maximum-/ und Minimumprinzip als Gliederungsformen des Wirtschaftlichkeitsprinzips gelten. Das Maximumprinzip verlangt, dass mit gegebenen Mengen an Ressourcen ein maximaler Output und mit dem Minimumprinzip ein vorgegebenes Resultat mit einem minimalen Einsatz von Inputfaktoren erzielt wird. Dabei kennzeichnet die Ergiebigkeit des Produktionsprozesses die Beziehung zwischen Output und Input. Es wird unterstellt, dass der Output als Wertgröße durch die Wertschöpfung feststellbar und einer rechnerischen Herleitung damit zugänglich ist.²⁸⁶

Eine Wertschöpfungsbetrachtung aus volkswirtschaftlicher Sicht erfolgt nicht, da das Steuerrecht auf die Unternehmensebene zielt und daher im Wesen betriebswirtschaftlich geprägt ist.

2.5.2 Grundform des betriebswirtschaftlichen Leistungsprozesses

Die Teilfunktionen Produktion und Absatz analysieren in der Betriebswirtschaftslehre produktionswirtschaftliche Gestaltungsansätze der Produktivität in Industriebetrieben.

Unter Produktion verstand die Lehre die Erstellung von Leistungen durch Kombination verschiedener Produktionsfaktoren. Produktionsfaktoren stellten dabei materielle Güter oder Dienstleistungen dar, die im Rahmen eines Transformationsprozesses mittels physikalischer, chemischer oder geistiger Vorgänge in andere Güter umgewandelt wurden. Das so erzeugte Produkt, also der Output, ist entweder ein materielles Gut oder eine Dienstleistung.

Letztlich war die Produktion mit einer Leistungserstellung gleichzusetzen, in der durch Faktorkombination aus dem Input verschiedener Güter und Dienstleistungen (nämlich mittels Verwendung von Ressourcen und Stammdaten) ein wertgesteigerter Output erzeugt wurde.²⁸⁷

Vorleistungen sind dabei Leistungen, die im Zuge der eigenen Leistungserstellung von anderen Unternehmern (Lieferanten) bezogen wurden und selbst Leistung dieser anderen Unternehmen war.

Begrifflich stehen der Produktion die Termini des *Leistungsprozesses*, der *Leistungserstellung* oder auch des *Wertschöpfungsprozesses* gleich, welche oft als Synonyme in der Fachliteratur gebraucht werden. Der Begriff *Output* steht für im Leistungsprozess erstellte Dienstleistungen oder Produkte.

²⁸⁶ Vgl. Nebl, Produktionswirtschaft, 7. Aufl., 2011, S. 15 ff.

²⁸⁷ Vgl. Kummer et al., Grundzüge der Beschaffung, Produktion und Logistik, 4. Aufl., 2019, S. 230.

Nicht vereinbar mit einem produktionswirtschaftlichen Verständnis ist dagegen die Ansicht, dass Wertschöpfung der rechnerische Überschuss von Umsatz minus Ausgaben ist.²⁸⁸

Der Begriff des Wertschöpfungsverständnisses dient als Obergriff. Unter dem Obergriff sind begrifflich aufgefächert das *Wesen der Wertschöpfung* (Charakteristika und Merkmale) sowie die *Wertschöpfungsrechnung* und das *Wertschöpfungskonto*. Letztere dienen allein der Darstellungsform des Wertschöpfungsverständnisses und seiner Nutzbarmachung im weiteren Verlauf der Arbeit.

Nachstehend skizzierte Übersicht nebst Begriffen soll einer ersten Visualisierung und Eingliederung des (ursprünglichen) Produktionsverständnisses dienen, welche fortlaufend an die Zielsetzungsbedürfnisse der Arbeit anzupassen ist.²⁸⁹



Abbildung 7: Betriebswirtschaftlicher Leistungsprozess in Anlehnung an BERNDT/CANSIER²⁹⁰

An das Produktions- und Wertschöpfungsverständnis anlehnend entwickelte sich der Begriff des *Supply-Chain-Management*, was im Deutschen übersetzt so viel bedeutet wie Analyse von Leistungsprozessen. Prämisse hierbei ist, dass Unternehmen als organisatorische Einheiten dabei das oberste Ziel verfolgen, Güter und Dienstleistungen zu erstellen. Eine Aufgabe des Supply-Chain-Management besteht darin, durch Koordination und Integration von Lieferanten, Produktmengen und Handel, den Bedarf des Kunden effizient zu befriedigen.

Da in einer Wettbewerbswirtschaft, analog dem Maximum- und Minimumprinzip, das Ziel besteht, dem Markt Leistungen zur Verfügung zu stellen, bei denen die Wertschöpfung bei geringem Materialeinsatz möglichst hoch ausfällt, kann Wertschöpfung indirekt über den Marktpreis als Wert gemessen und abgeleitet werden, den die Nachfrager bereit sind zu zahlen,²⁹¹ womit die Grundsätze der Preisbildungstheorien in Wettbewerbsmärkten uneingeschränkt gelten.

Die Leistungserstellung kann dabei durch folgende Aspekte gesteigert werden:

- Je schneller die industrielle Erzeugung ist, desto größer ist die Wertschöpfung, da die Entwicklungsprozesse beschleunigt und die Fertigung einen höheren Output in kürzerer Zeit erstellen kann.
- Je geringer die Ausschussraten in der Produktion sind, desto größer ist die Wertschöpfung, da die Qualität der Produktion gesichert und gesteigert werden kann.

²⁸⁸ Vgl. Kapitel 2.3.3.2.

²⁸⁹ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1049.; Berndt/Cansier, Produktion und Absatz, 2. Aufl., 2007, S. 50 m.w.N.

²⁹⁰ Vgl. Berndt/Cansier, Produktion und Absatz, 2. Aufl., 2007, S. 50.

²⁹¹ Vgl. Kummer et al., Grundzüge der Beschaffung, Produktion und Logistik, 4. Aufl., 2019, S. 230, 348.

- Je zuverlässiger, langlebiger und umweltfreundlicher die Produktion ist, desto größer ist die Wertschöpfung, da mit geringeren Instandhaltungskosten aufgrund von z.B. Alter, Witterung und Abschreibung zu rechnen ist.
- Je größer die Fähigkeit der Produktion ist, sich an neue Umweltbedingungen anzupassen, desto größer ist die Wertschöpfung, da die Produktion ohne großen Umbau oder Rückbau sich kosteneffizient an neuartige Veränderungen und Produktgruppen anpassen kann.

Zusammenfassend wird die Produktion damit durch die Faktoren (i) Zeit, (ii) Qualität und (iii) Flexibilität beeinflusst.²⁹²

2.6 Erweiterung I: Darstellung und Analyse des Wertschöpfungsbegriffs nach HALLER

Der einleitend illustrierte (ursprüngliche) Wertschöpfungsprozess in Anlehnung an BERNDT / CANSIER ist aufgrund seiner Übersichtlichkeit hilfreich, um einen ersten Zugang zum Begriff der Wertschöpfung und der Einordnung in den betriebswirtschaftlichen Leistungsprozess zu erhalten, vernachlässigt aber, sich mit weiteren charakterlichen Definitionsbestandteilen der Wertschöpfung zu beschäftigen.

Daher ist vorstehender Prozess zunächst in Anlehnung an die von HALLER²⁹³ in seiner Habilitationsschrift zum Verständnis der Wertschöpfung als Instrument zur Steigerung der Aussagefähigkeit von Unternehmensabschlüssen um systematisierte Erkenntnisse zum

- Wesen der Wertschöpfung und dessen
- Definition

zu erweitern und sodann fortzuschreiben. Folgende Übersicht zum HALLERschen Wertschöpfungsverständnis dient der Einführung:

²⁹² Vgl. Kummer et al., Grundzüge der Beschaffung, Produktion und Logistik, 4. Aufl., 2019, S. 234.; Berndt/Cansier, Produktion und Absatz, 2. Aufl., 2007, S. 49.

²⁹³ Vgl. Haller, Wertschöpfungsrechnung, 1. Aufl., 1997.

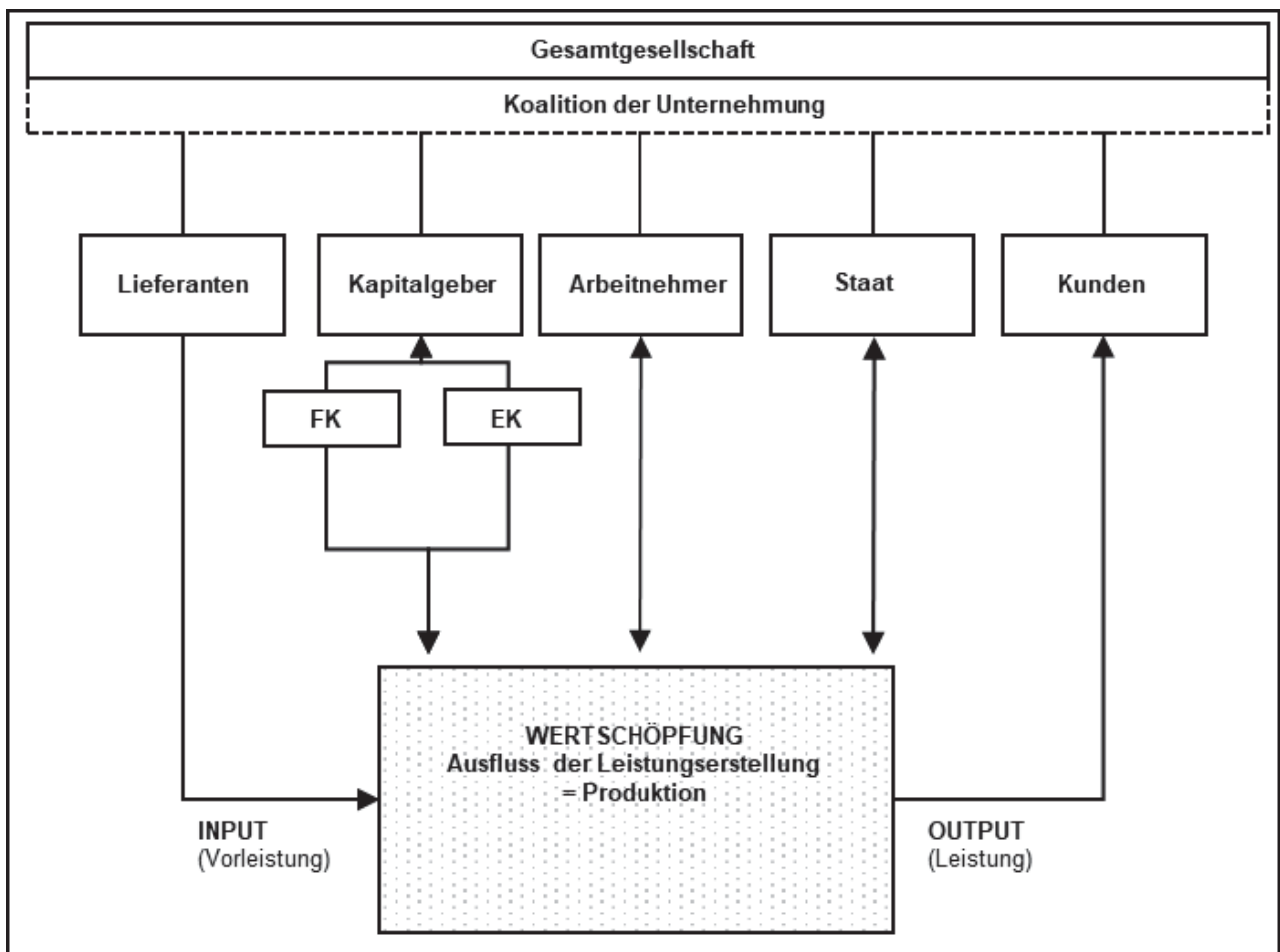


Abbildung 8: Wertschöpfung nach HALLER²⁹⁴

2.6.1 Wesen der Wertschöpfung

Nach HALLER liegt dem Begriff der Wertschöpfung zumeist eine quantitative ökonomische Betrachtung zugrunde, obwohl bei wörtlicher Auslegung auch eine ästhetische und ethnische Schöpfung von abstraktem Wert gemeint sein kann (analog dem Wortlaut *Wert-Schöpfung*).

In Allgemeiner Form kann Wertschöpfung als die von einer Wirtschaftseinheit geschaffenen Mehrwerte im Leistungsprozess abzüglich der von ihr verzehrten Werte interpretiert werden, was der Differenz zwischen Abgabeleistungen und den von anderen Wirtschaftseinheiten übernommenen Leistungen (Vorleistungen) entspricht. Begrifflich steht Wertschöpfung hierdurch der Summe der von den Wirtschaftseinheiten erbrachten Eigenleistungen gleich.²⁹⁵

Für die Arbeit von besonderer Bedeutung ist die an HALLER anlehende Erkenntnis, dass Wertschöpfung damit in seiner ursprünglichen Form für den geschaffenen Wertzuwachs im Leistungserstellungsprozess steht. D.h. auch, dass zur Wertschöpfung eine Vielzahl von Unternehmen und Wirtschaftseinheiten auf verschiedenen Stufen beitragen, wodurch eine Lokalisierung von Wertschöpfung auf ein Zentrum in der Regel nicht möglich ist. Vorstellbare Eigentumskonflikte und Verteilungsinteressen an erschaffenen Wert haben demnach auf die Erzeugung von Wertzuwachs keinen Einfluss.

²⁹⁴ Vgl. Haller, Wertschöpfungsrechnung, 1. Aufl., 1997, S. 42.

²⁹⁵ Vgl. Haller, Wertschöpfungsrechnung, 1. Aufl., 1997, S. 30 ff.

HALLER betrachtet die Wertschöpfung überdies aus zwei Perspektiven: Zum einen gibt es den (i) Entstehungsaspekt, wonach Gütereinkommen durch die in der Unternehmung ablaufende Leistungserstellung (der Produktion) erzeugt wird. Zum anderen gibt es den (ii) Verwendungsaspekt, der sich mit der Frage beschäftigt, wem das in der Unternehmung erzeugte Geldeinkommen zusteht.²⁹⁶

In diesem Zusammenhang benutzt HALLER den Terminus der *Partizipantengruppen*, d.h. der Parteien, die am Leistungserstellungsprozess beteiligt sind und denen aufgrund dessen eine Vergütung, wie immer sie auch ausgestaltet sein mag, zusteht. Der Terminus *Koalition der Unternehmung* geht hingegen über die Partizipantengruppen hinaus und umschließt auch die Lieferanten und Kunden, letztere wohl nach HALLER als exogene, nicht am Wertschöpfungsprozess beteiligte Personen.²⁹⁷ Dabei entspricht das Ergebnis der Entstehungsseite dem der Verwendungsseite.

Die Wertschöpfung, interpretiert als Erfolgsmaßstab, stellt die Unternehmenstätigkeit damit in einen gesellschaftlichen Kontext. Womit es sich im Vergleich zum Gewinn um eine deutlich breitere Erfolgsgröße handelt, die eben nicht nur den Mehrwert, z.B. den beim Eigenkapitalgeber, berücksichtigt, sondern eben auch auf die Koalition von unterschiedlichen Interessensgruppen eingeht.

Der entsprechend verstandene Wertschöpfungsbegriff weicht damit fundamental vom englischen Pendant des *value added* ab, unter dem gemeinhin ausschließlich Wertschöpfungsbeiträge der Shareholder (Eigenkapitalgeber) gefasst werden.²⁹⁸

2.6.2 Der Entstehungsaspekt – Erzeugung von Gütereinkommen

$$\text{Wertschöpfung} = \text{Outputmenge} \times \text{Absatzpreis} - \text{Inputmenge} \times \text{Beschaffungspreis}$$

Abbildung 9: Entstehungsaspekt der Wertschöpfung (formelhafte Darstellung) in Anlehnung an HALLER²⁹⁹

Im Entstehungsaspekt ist Wertschöpfung ursprünglich definiert als Differenz zwischen der Gesamtleistung des Unternehmens und erbrachter Vorleistungen, d.h. den von anderen Wirtschaftsobjekten bezogenen Sach- oder Dienstleistungen. Wertschöpfung ist als Differenz von Output minus Input zu sehen und hängt von den mengenmäßigen Umfängen beider Komponenten ab. Wertschöpfung findet seine Entstehung in der Leistungserstellung, dem eigentlichen Transformationsprozess der Unternehmung.

Für den Umfang der Wertschöpfung kommt es laut HALLER letztendlich darauf an, welche Aktivitäten als produktiv, schöpferisch und folglich unternehmerisch gewertet werden.

Die Inputmenge, d.h. die Vorleistung, ist in Abzug zu bringen, um die eigene Aktivität aus der Unternehmung zu ermitteln. Als Vorleistung gilt alles, was von anderen Unternehmern (Lieferanten) bezogen wurde (Wertschöpfung fand bereits auf der Vorstufe statt) und als Vorprodukt in die Unternehmung des beziehenden Unternehmens eingeht.³⁰⁰

²⁹⁶ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1050.

²⁹⁷ Vgl. Haller, Wertschöpfungsrechnung, 1. Aufl., 1997, S. 34 ff, S. 60 ff.

²⁹⁸ Vgl. Haller, Wertschöpfungsrechnung, 1. Aufl., 1997, S. 547 f.

²⁹⁹ Vgl. Haller, Wertschöpfungsrechnung, 1. Aufl., 1997, S. 51.

³⁰⁰ Vgl. Haller, Wertschöpfungsrechnung, 1. Aufl., 1997, S. 51.

2.6.3 Der Verwendungsaspekt – Verwendung von Geldeinkommen

$$\text{Wertschöpfung} = \text{Bezug von Arbeitnehmern} + \text{Bezug von Kapitalgebern} + \text{Bezug des Staats} + \text{unverteilte Wertschöpfung}$$

Abbildung 10: Verwendungsaspekt der Wertschöpfung (formelhafte Darstellung) in Anlehnung an HALLER³⁰¹

Der Verwendungsaspekt berücksichtigt ursprünglich, dass Wertschöpfung neben der erbrachten Leistung eines Unternehmens auch das im Unternehmen erzeugte Einkommen darstellt. Wertschöpfung ist dabei auch immer das Ergebnis eines Leistungsgeschehens, das zum einen auf innerbetriebliche Beiträge und andererseits auf die Anerkennung des Geleisteten durch den Markt beruht.

Der sog. Wertschöpfungsbeitrag versucht die Ursachen, Triebfedern und Stimulanzen für den Leistungsprozess darzustellen.

Das durch die Wertschöpfung folglich generierte Einkommen lässt sich wiederum in der Gesamtheit den Produktionsfaktoren zurechnen. HALLER definiert diese als Partizipantengruppen, d.h. den Einkommensbezugsgruppen, denen er im Umkehreffekt sogleich einen Wertschöpfungsbeitrag zuspricht. Partizipanten sind laut HALLER:

- (i) Arbeitnehmer,
- (ii) Staaten und
- (iii) Kapitalgeber (Eigen-/ und Fremdkapitel).

Zudem kommt der Unternehmung selbst ein Wertschöpfungsbeitrag zu. Die Position für die Unternehmung dient zugleich als Auffangposition, um (iv) unverteilte Wertschöpfung zu berücksichtigen.

Verallgemeinert gesagt tragen die Arbeitnehmer aufgrund ihrer Arbeitskraft und ihrem Know-How zur Leistungserstellung bei und erhalten als Gegenwert hierfür Basisvergütungen, Geldäquivalente und sonstige Bezüge [z.B. Gratifikationen, Prämien, Provisionen, Lohnzusatzleistungen (z.B. Pensionszahlungen) (zusammenfassend als Löhne und Gehälter)].

Die Staaten schaffen mit der Vorhaltung z.B. eines rechtlichen, infrastrukturellen und logistischen Rahmens erst die Voraussetzungen für die Ausübung der Unternehmung, wofür die Staaten als *quasi* Gegenleistung das Recht auf Steuereinnahmen aus direkten und indirekten Steuern zugesprochen bekommen.³⁰²

Zudem tragen die Kapitalgeber zur Kapitalausstattung der Unternehmung bei und sollen, je nach Ausgestaltung der Finanzierung, Kapitaleinkünfte in Form von Zinsen, Dividenden o.ä. als Gegenleistung erzielen.

Letztendlich bleibt die Unternehmung selbst Verwender von Geldeinkommen, der die finanzielle Dispositionsfreiheit obliegt, darüber zu entscheiden, ob Einkommen thesauriert, investiert und damit nicht verbleibenden Partizipantengruppen zugerechnet oder ausgeschüttet werden soll.³⁰³

³⁰¹ Vgl. Haller, Wertschöpfungsrechnung, 1. Aufl., 1997, S. 44 f., S. 60 ff.

³⁰² An dieser Stelle wird bewusst noch nicht auf § 3 Abs. 1 AO eingegangen, wonach Steuern per Gesetz Geldleistungen ohne Gegenleistung darstellen, sondern ausschließlich auf die wirtschaftlich motivierte Sichtweise verwiesen.

³⁰³ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1051.

Die konzeptionelle Berücksichtigung von Miet- und Pacht aufwendungen sowie Aufwendungen für die Überlassung von Kapital oder die Gewährung von Patenten, Lizenzen und Nutzungsrechten mag je nach Ausgestaltung unter die Vorleistungsdefinition fallen.³⁰⁴ HALLER zählt den Bezug von Kapitalgebern separat auf.

2.6.4 Darstellung der Wertschöpfungsrechnung und Aufzeigung des Anpassungsbedarfs

Aufbauend auf der anfänglichen Erkenntnis von HALLER, dass der Wertschöpfung stets ein Entstehungs- und Verwendungsaspekt innewohnt, können die Definitionsformen zur Wertschöpfung in nachstehende Wertschöpfungsrechnung und in Kontenform überführt werden.

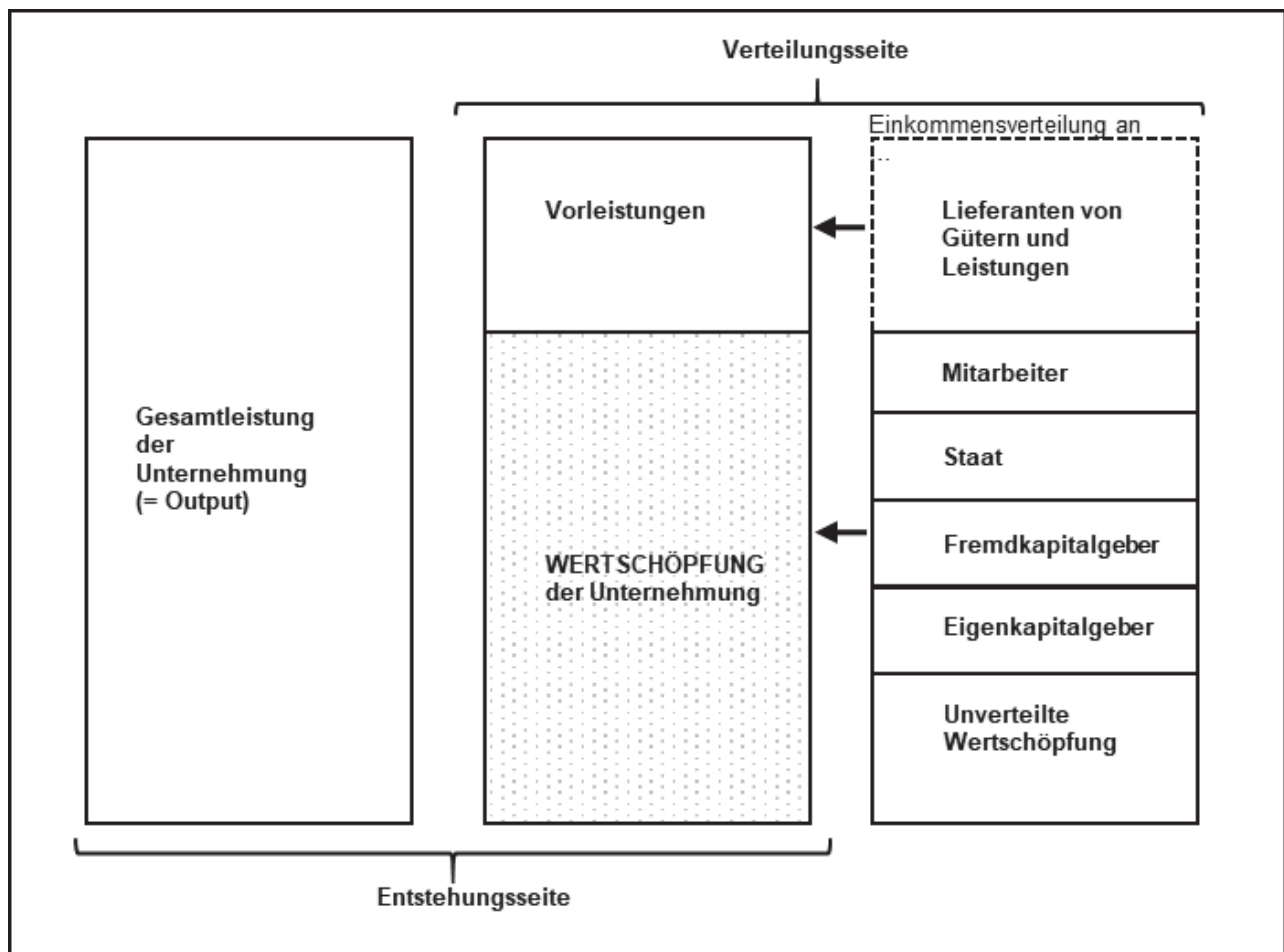


Abbildung 11: Wertschöpfungsrechnung in Anlehnung an HALLER³⁰⁵

An der Wertschöpfungsrechnung lässt sich erkennen, dass auf der Verteilungsseite die Partizipantengruppen (Arbeitnehmer, Staat, Kapitalgeber und Unternehmung selbst) für ihren Wertschöpfungsbeitrag eine (monetäre) Vergütung erhalten; z.B. erhält der Arbeitnehmer Lohn/Gehalt, der Staat erhält Steuern und der Kapitalgeber erhält Zinsen / Dividenden.

Wertschöpfung erfolgt immer an dem Ort, wo die Wertschöpfungsbeiträge der Partizipantengruppen im unternehmerischen Transformationsprozess verwendet respektive verbraucht werden.³⁰⁶ Folglich lässt sich die Position und Art des Steuerzugriffs über den Verteilungsaspekt bestimmen.

³⁰⁴ Vgl. Haller, Wertschöpfungsrechnung, 1. Aufl., 1997, S. 57 f.

³⁰⁵ Vgl. Haller, Wertschöpfungsrechnung, 1. Aufl., 1997, S. 45, 65.

³⁰⁶ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1052.

An dieser Stelle drängt sich damit die Frage auf, warum die Partizipantengruppen in dieser Form und Nennung gebildet wurden. Was war Motivation und Ursache der Clusterfestlegung?

Aus der Zielsetzung dieser Arbeit fällt auf, dass Kunden und daraus abgeleitete Netzwerkeffekte, Daten und die Extrahierung von Wissen im Allgemeinen bisher keinen Einfluss auf das Begriffsbild von HALLER zu haben scheinen, was unter Beachtung der Erarbeitung der Erkenntnisse von Haller aus dem Jahre 1997 auch nachvollziehbar ist: Digitale und internetbasierte Geschäftsmodelle gab es Ende der 90iger Jahre des letzten Jahrhunderts schlichtweg in ihrer heute anzutreffenden wirtschaftlichen Dominanz noch nicht.

Ebenso fällt im Exkurs auf, dass Haller eine Berücksichtigung von Vermietern und Lizenzgebern in der Wertschöpfungsrechnung unterlässt. Letzteren wird - zumindest nicht in der Ausdrücklichkeit - aber ein Wertschöpfungsbeitrag zugesprochen, auch wenn eine Subsumierung unter den Vorleistungsbegriff denkbar erscheint.

Im Umkehrschluss mag dies in Bezug auf den Nutzer bedeuten, dass dieser keinen Wertschöpfungsbeitrag leistet und damit im Transformationsprozess fehlt. Ob dies der Fall ist, ist weiter untersuchungswürdig, was einhergehend die Frage aufwirft, ob ein Bedarf zur Anpassung von HALLERs Wertschöpfungsverständnis besteht.

2.7 Erweiterung II: Einfluss des Nutzers auf den Wertschöpfungsprozess

2.7.1 Standpunkte und Entwicklungslinien

Die Staaten und Rechtssetzungsverbünde und weite Teile der Fachliteratur weisen der Nutzerbeteiligung und Sammlung von Daten, respektive der Extrahierung von Wissen, einen manifestierbaren Wertschöpfungsbeitrag zu.

Dem liegt im Ergebnis eine geänderte Sichtweise zum Quellenverständnis zugrunde, die seit längeren im Schrifttum diskutiert wird: (Teile) des Marktes selbst sind als Wertschöpfungsfaktoren zu betrachten, da sich die steuerliche Bemessungsgrundlage aus der Produktion und der Nachfrage speist.³⁰⁷

Damit würde anerkannt werden, dass eine dauerhafte, ortsungebundene Teilnahme am Wirtschaftsgeschehen besteuernswürdig ist;³⁰⁸ was zu einer Besteuerung in den Marktstaaten als (ein) Ort der Wertschöpfung führen könnte.

JIMENEZ³⁰⁹ gibt zu bedenken, dass eine durch das Wertschöpfungsverständnis begründete Besteuerung im Quellenstaat nur auf Basis einer *positiven* Wertschöpfungsfeststellung erfolgen kann, was auf der anderen Seite bedeutet, dass bei einer *negativen* Wertschöpfungsfeststellung kein Besteuerungserfordernis besteht. In der Fachliteratur wird dieser Gedankengang als *positive* respektive *negative source rule* beschrieben, hierzu heißt es:

- Positive source rule: Jurisdiction in which value is created has the taxing jurisdiction over the income (positive account)
- Negative source rule: Jurisdiction in which value is not created cannot have jurisdiction over the income (negative account).³¹⁰

³⁰⁷ Vgl. Cloer/Gerlach, Virtuelle Betriebstätte, FinanzRundschau (FR), 2018, S. 108 m.w.N.

³⁰⁸ Vgl. Saint-Amans, ifo Schnelldienst, 3/73, 2020, S. 4.

³⁰⁹ Vgl. Jimenez, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 74, No. 4/5, 2020.

³¹⁰ Vgl. Kysar, Value Creation, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 74, No. 4/5, 2020,, Tz. 3.1.

Zusammenführend scheint die Nutzbarmachung des Wertschöpfungsbegriffs - als Maßstab für die Zuordnung von Gewinnen zwischen Steuerjurisdiktionen - zwei wesentlichen Argumentationslinien zu folgen, die es zu untersuchen und ggf. zu verbinden gilt:³¹¹

Zum einen heißt es, dass die Mitwirkung von Nutzern und die Zurverfügungstellung von Daten zu einem Wertschöpfungsbeitrag führt (Entwicklungslinie I). Zum anderen heißt es, dass die Existenz von Nachfrage und Kaufkraft im Wohnsitzstaat des Kunden zu einem Wertschöpfungsbeitrag führt (Entwicklungslinie II).

Als Konsequenz wäre der Wertschöpfungsgedanke, in Anlehnung an HALLER, weiter zu zerlegen und anzupassen.

2.7.2 Die Rolle des Nutzers

2.7.2.1 Beitrag im Leistungsprozess

Im Allgemeinen beruhen die Geschäftsmodelle digitaler internetbasierter Technologieunternehmen i.d.R. auf einer Kombination von Nutzerdaten, Algorithmen und Wissen.

In der klassischen Arbeitswelt geht der Mitarbeiter jeden Tag zur Arbeit und schafft über seinen Arbeitseinsatz einen Beitrag zur Leistungserstellung.

Für digitale Geschäftsmodelle vermögen Nutzer einen wesentlichen Beitrag zur Leistungserstellung zu leisten, z.B. durch das Unterstützen (*liken*) von Internetmaterialien und der Lieferung von Daten.³¹² Aus den Datensätzen lassen sich Präferenzen der Nutzer herleiten und abbilden, die dann, geschäftsmodellabhängig, Bestandteil des Veräußerungsgeschäfts sind (um z.B. Werbeplätze für personalisierte Anzeigen zur Verfügung zu stellen).³¹³

Die Datensammlung ist oft Teil des Leistungsprozesses der digitalen Wirtschaft.³¹⁴ Oder anders gesagt: In dem ein Unternehmen Nutzerverhalten beobachtet, produziert es wertschöpfungsrelevante Daten für den Leistungsprozess.³¹⁵

Hieran anbindend lässt sich - zugespitzt formuliert - die Sichtweise bemühen, dass der Nutzer im imaginären *Arbeitsverhältnis* zwischen Nutzer und Unternehmen für bestimmte Geschäftsmodelle den klassischen Mitarbeiter zu ersetzen vermag. Nutzer konsumieren nicht nur – sie leisten als Mitarbeiter einen Beitrag zum Output. Womit es wichtig zu erkennen ist, dass eine Wechselwirkung und Abhängigkeit zwischen Nutzern und Unternehmen existiert.

In der Literatur wird zur Rolle des Nutzers in der Leistungserstellung wie folgt Stellung genommen:

PETRUZZI / KOUKOULIOTI weisen darauf hin, dass der Wertschöpfungsanteil von Nutzern steigt, je aktiver diese sind, desto kontinuierlicher diese am Leistungsgeschehen teilnehmen.³¹⁶

Wie in der klassischen Arbeitswelt auch, schafft ein einzelner Mitarbeiter selten einen messbaren Vorteil – eine Gruppe von Mitarbeitern hingegen schon. Gesteigerte Nutzeraktivität vermag daher zur Gründung von Netzwerkeffekten führen, welche für den Erfolg des digitalen Geschäftsmodells ursächlich sein können. Denn desto mehr *Arbeitseinsatz* ein Nutzer leistet, desto höher fällt der

³¹¹ Vgl. Brüggemeyer/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1050.

³¹² Titgemeyer, Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeit, Der Steuerberater (StB), 2019, S. 11.

³¹³ Vgl. Rasch, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, FinanzRundschau (FR), 10, 2018, S. 441.

³¹⁴ Vgl. Becker, Digitale Präsenz, Internationales Steuerrecht (IStR), 16, 2018, S. 637.

³¹⁵ Vgl. Zöllner, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Betriebs-Berater (BB), 2018, S. 2908; Heggmaier et al., Digital Economy, Internationales Steuerrecht (IStR), 2015, S. 94 ff.

³¹⁶ Vgl. Petruzzi/Koukoulioti, The European Commission's Proposal, European Taxation (IBFD), Volume 58, No. 9, Nr. 2.

Wertschöpfungsbeitrag für den Leistungsprozess aus. BECKER / ENGLISCH bezeichnen diesen Umstand als externe Gegebenheit zum Konsum (consumption externality), wonach der Konsum eines Gutes durch andere den Wert eines Gutes erhöhen oder verringern kann. In Netzwerken tritt eine spezielle Form der *consumption externality* auf, da (i) Nutzer zur Verbesserung der Netzwerkeffekte beitragen, (ii) das data mining erleichtern und (iii) an der Produktion digitaler Inhalte beteiligt sind.³¹⁷

RANJAN DAS betont in diesem Zusammenhang, dass der Nutzereinfluss damit über den Nachfrageaspekt hinausgeht und die reine Teilnahme am Wirtschaftsverkehr bereits einen eigenen Wert für den Nutzer und, über den Aspekt der Netzwerkeffekte, für das Unternehmen schafft (customers as a co-creator of value).³¹⁸

BECKER / ENGLISCH setzten sich des Weiteren mit der Frage auseinander, ob der Wertschöpfungsanteil von Nutzern überhaupt lokalisierbar ist. In dieser Frage kommt man, in Übereinstimmung mit den Autoren, zu dem Ergebnis, dass der Ort der Wertschöpfung entweder (i) am Ort der Herstellung der zentralen Inputgüter oder eben (ii) am Ort der Leistungserbringung und damit im eigentlichen Wertschöpfungsprozess auch am *Arbeitsplatz* der Nutzer liegt.

Die Informationsgewinnung ist indessen notwendigerweise standortgebunden: Daten entstehen am Ort der Nutzung, genauer, dem Ort des Konsums von digitalen Leistungen, womit der Ort der Produktion von Inputgütern bestimmbar ist. Die Extrahierung von Wissen aus den Daten kann wiederum weltweit erfolgen (Computer und Server können abweichend vom Ort des Konsums liegen).

Ebenso ist der Ort der Leistungserbringung, die Verwertung von Daten, standortgebunden (z.B. beim Werbekonsum), was dazu führt, dass diese Wertschöpfungsfaktoren lokalisierbar sind und als Tatbestandsmerkmal Eignung finden können.³¹⁹

GRINBERG stellt ferner fest, dass Nutzer nicht nur Wertschöpfungsbeiträge für digitale Geschäftsmodelle leisten, sondern auch herkömmliche Geschäftsmodelle erfasst sind, wo durch Nutzer ein sinnvoller Beitrag zur Wertschöpfung geschaffen wird. Banken profitieren z.B. davon, wenn viele Geschäftsleute sie als Hausbank akzeptieren. Patienten profitieren davon, wenn Ärzte viele ähnliche Krankheitsbilder behandelt haben.³²⁰

FUEST resümiert, dass für die Werthaltigkeit eines Produktes oder einer Dienstleistung die Reputation eines Unternehmens beim Kunden, die Entwicklung von Marken sowie die Werbung eine zentrale Rolle spielt, sodass zu den Orten der Wertschöpfung jegliche Orte zählen, an denen die Kunden des Unternehmens angesiedelt sind (Marktländer).³²¹

Auch die internationalen Staaten- und Rechtssetzungsverbände sowie die Politik weisen Nutzern einen grundsätzlichen Wertschöpfungsbeitrag zu:

³¹⁷ Vgl. Becker/Englisch, Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 166 f.

³¹⁸ Vgl. Ranjan Das, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 74, No. 3, 2020, Tz. 2.4.2.

³¹⁹ Vgl. Becker/Englisch, Stück vom Kuchen, Wirtschaftsdienst, 11, 2017, S. 805 f.

³²⁰ Grinberg, Era of Digital Disruption, 2018, S. 24, https://www.law.uchicago.edu/files/2018-11/grinberg_chicago_2018_conference_paper_102918_for_circulation_to_partici.pdf, 31.12.2021.

³²¹ Vgl. Fuest, ifo Schnelldienst, 3/73, 2020, S. 7.

Der EU-Richtlinienentwurf 2018 (digitale Betriebstätte) qualifiziert den Nutzer als geeignetes Messkriterium für eine Marktteilnahme und damit als Steuertatbestandsmerkmal. Besteuerungswürdig soll u.a. dann eine Aktivität sein, wenn der Schwellenwert von > 100 T Nutzern p.a. überschritten wird.³²²

Den EU-Richtlinienentwurf 2018 (DST) kennzeichnet, dass Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen besteuert werden sollen, „die dadurch gekennzeichnet sind, dass die Wertschöpfung durch die Nutzer erfolgt.“³²³ Konkret soll wohl Wertschöpfung dadurch erfolgen, dass durch gewisse Nutzeraktivitäten Netzwerkeffekte generiert werden, wobei der geschaffene Wert umso größer wird, desto vernetzter die Nutzer sind.³²⁴ Die Europäische Kommission hierzu:

- „Es gibt verschiedene Möglichkeiten, wie die Beteiligung der Nutzer zum Wert eines Unternehmens beitragen kann. So können digitale Unternehmen beispielsweise Daten über die Aktivitäten der Nutzer auf digitalen Schnittstellen sammeln, was typischerweise gemacht wird, um für solche Nutzer gezielt Werbung zu platzieren; solche Daten können aber auch gegen Entgelt an Dritte übermittelt werden.
- Eine andere Möglichkeit besteht im aktiven, laufenden Zugriff von Nutzern auf mehrseitige digitale Schnittstellen, wodurch Netzwerkeffekte entstehen und grob gesagt der Wert der Dienstleistung mit der Zahl der Nutzer steigt, die auf die Schnittstelle zugreifen. Der Wert solcher Schnittstellen liegt in den Verbindungen zwischen Nutzern und der Interaktion zwischen ihnen, die häufig darin besteht, dass sie Informationen hochladen oder über das Netzwerk austauschen. Solche mehrseitigen digitalen Schnittstellen können auch die Lieferung zugrundeliegender Gegenstände oder Dienstleistungen unmittelbar zwischen Nutzern ermöglichen, was eine weitere offensichtliche Form der Nutzerbeteiligung darstellt.“³²⁵

Die OECD fügt hinzu, dass Nutzer ein Schlüsselement für digitale Geschäftsmodelle darstellen, und dass entsprechende Netzwerkeffekte massiv zur Wertsteigerung des Unternehmens beitragen. Denn die Förderung von User-to-User-Netzwerken ist ein wichtiger Aspekt bei Internetunternehmen: Je mehr Benutzer vorhanden sind und je mehr Zeit sie im Netzwerk verbringen, desto mehr Inhalte können erstellt werden, um gezielt mit Werbung zu werben. All diese Faktoren sind von zentraler Bedeutung, um den Wert des Werbegeschäfts der Plattform zu steigern.³²⁶

Auch das österreichische Bundesfinanzministerium nimmt Bezug auf den Nutzer als exogenen Wertschöpfungsfaktor und wirft im sog. Schelling-Plan die Frage auf, ob z.B. das Erbringen von Suchleistungen im Internet oder die Zurverfügungstellung von Social Media Plattformen tatsächlich „gratis“ ist.³²⁷ Der Nutzerinteraktion wird ein Wertschöpfungsbeitrag zugewiesen.

³²² Vgl. Richtlinienentwurf (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 16.

³²³ Richtlinienentwurf (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 8.

³²⁴ Vgl. Farruggia-Weber, Signifikante digitale Präsenz, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 641; Wünnemann, Herausforderungen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 135 m.w.N.

³²⁵ Richtlinienentwurf (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 8 f.

³²⁶ Vgl. OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a, S. 48.

³²⁷ Vgl. Schelling Plan: Bundesministerium für Finanzen (Österreich), Bericht (Österreich) v. 2017, Schelling-Plan, 2017, https://www.bmf.gv.at/aktuelles/Schelling-Plan_zur_Schliessung_der_internationalen_Steuerflu.pdf?5yveb5, 31.12.2021.

Das britische Finanzministerium (HM Treasury) weist der Nutzerbeteiligung eine überragende Rolle im Wertschöpfungsprozess zu und weist zugleich darauf hin, dass die Nutzerbeteiligung im gängigen Wertschöpfungsverständnis und Besteuerungsumfeld derzeit (fast) keine Berücksichtigung findet:

- „The [British] government maintains its view that user participation is an important value driver for certain types of digital businesses, and one that deserves recognition in the rules for allocating taxing rights and taxable profits between countries.”³²⁸
- „For many digital businesses that operate in markets through an online platform, the users of the platform (which may or may not be identical to a business’s consumer) play a more integral role in the pursuit of revenue and create material value for a business through their sustained engagement and active participation.”³²⁹

Vor dem Hintergrund der durch das britische Finanzministerium bereits erfolgten Modellierung digitaler Geschäftsmodelle leitet das Ministerium gar folgende Ausprägungen der Nutzerbeteiligung am Wertschöpfungsprozess ab.³³⁰

Tabelle 6: Ausprägung der Nutzerbeteiligung am Leistungsprozess (Großbritannien)

Ausprägungen (HM Treasury) ³³¹	Definition / erläuternde Angaben
Generation of content Erstellung von Produkten	„Some digital businesses operate platforms that are substantially made up of user-generated content e.g. a social network. As a result, while the technology and branding of the platform will be an important driver of value, a core part of the business offering remains the content generated by users. These businesses invest heavily in engaging users and encouraging them to supply content as part of the platform’s offering.”
Depth of engagement Ausprägung der Nutzerbeteiligung	„Users form strong relationships with certain types of online platforms, including spending significant Amounts of time on a platform, contributing content and interacting with other users. These interactions allow certain business models to tailor their platform to each individual user and gain valuable insights about user behavior through the collection of data.”
Network effects and externalities Netzwerkeffekte und externe Beiträge	„For some digital businesses, the value that a user derives from a platform is strongly correlated with the number of other active users on that platform. Building a large user network is therefore central to the success of the business. Users themselves play -and are encouraged to play - an important role in building these networks, through their engagement and through actions which foster connections e.g. sharing content, rating products, creating internal networks.”

³²⁸ Ministry of Finance (UK), HM Treasury, Bericht (UK) v. März 2018 (update), Corporate tax and the digital economy (engl. Fassung), 2018, S. 7.

³²⁹ Ministry of Finance (UK), HM Treasury, Bericht (UK) v. November 2017, Corporate tax and the digital economy (engl. Fassung), 2017, S. 8.

³³⁰ Vgl. Ministry of Finance (UK), HM Treasury, Bericht (UK) v. November 2018, Digital Services Tax (engl. Fassung), 2018, S. 6.

³³¹ Ministry of Finance (UK), HM Treasury, Bericht (UK) v. November 2018, Digital Services Tax (engl. Fassung), 2018, S. 6 f.

Contribution of brand Beitrag zur Unternehmensmarke	„Some digital businesses are reliant on their users for platform content, or for the provision of goods and services that are exchanged on the platform. Users will be encouraged to review and rate content or services provided by third parties, which is crucial in regulating what appears on the platform and establishing an important trust mechanism for other users.“
---	---

Im Ergebnis bleibt der Akt der Wertschöpfung nicht auf das Unternehmen als klar abgrenzbares Gebilde beschränkt; vielmehr kommt den Nutzern eine wesentliche Größe zu.³³² Entscheidend ist, dass ein signifikanter Teil der Wertschöpfung dort erfolgt, wo die Nutzer ansässig sind, die Nutzerdaten erhoben und die Leistungen konsumiert werden.³³³ Auf die weithin zustimmenden Ausführungen in der steuerlich besetzten Fachliteratur wird verwiesen.³³⁴

2.7.2.2 Datengewinnung und Datenverwertung

Nachdem die Nutzerstellung im Allgemeinen thematisiert wurde, bleibt nun im Speziellen für die Elemente Datengewinnung und Datenverwertung zu konstatieren, dass diese essentiell für digitale Geschäftsmodelle sind.³³⁵

Daten stehen den Unternehmen dabei oftmals als kostenloser Produktionsfaktor (free labor) zu Verfügung.³³⁶ Dabei ermöglicht eine dauerhafte Nutzerbeteiligung erst die Sammlung riesiger Datenmengen, was für viele internetbasierte Geschäftsmodelle die eigentliche Unternehmensbasis darstellt. Denn erst hierdurch wird es möglich, neue Nutzer zu gewinnen, an das Geschäftsmodell zu binden und Netzwerkeffekte zu erzeugen. Daten sind wertschöpfungsrelevant und ein Ausfluss aus der Nutzerbeteiligung.³³⁷

In der Literatur wird zum Einfluss von Daten in der Leistungserstellung wie folgt Stellung genommen:

BECKER / ENGLISCH präzisieren die Eigenschaften von Daten und heben deren Bedeutung für den Leistungsprozess digitaler Geschäftsmodelle hervor und kommen eindeutig zu dem Ergebnis, dass Daten einen Wertschöpfungsfaktor darstellen:

- „Activities such as local data collection or warehousing that were previously considered to be of a merely auxiliary nature, typically contributed only marginally to business profits and were therefore neglected for the purposes of profit allocation or justified only low profit attributions.

³³² Vgl. Richter, Grenzüberschreitende Direktgeschäfte, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2018, S. 215.

³³³ Vgl. Schlund, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2018, S. 941; Kofler et al., Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, Betriebs-Berater (BB), 2017, S. 1752.

³³⁴ Vgl. Dourado, Taxing the Digital Economy, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 138 m.w.N.; Cloer/Gerlach, Virtuelle Betriebstätte, FinanzRundschau (FR), 2018, S. 109; Petruzzii/Koukouloti, The European Commission's Proposal, European Taxation (IBFD), Volume 58, No. 9, Nr. 2 m.w.N.; Kofler et al., Taxation of the Digital Economy, European Taxation (IBFD), Volume 57, No. 12, 2017 Nr. 3 ff m.w.N.; Valente, Tax Revolution, Bulletin for International Taxation (IBFD), No. 72, 2018, m.w.N.; Andersson, Value Creation, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 72, No. 4; Brauner/Pistone, Digital Permanent Establishment, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 72, No. 4a / Special Issue, 2018, m.w.N.; Larking, Digital Economy, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 72, No. 4a, 2018, m.w.N.; Greil/Fehling, Verrechnungspreisbestimmung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2017, S. 763 m.w.N.; Schlund, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2018, S. 938 f.

³³⁵ Vgl. Roderburg, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 5, 2018, S. 251.

³³⁶ Vgl. Cloer/Gerlach, Virtuelle Betriebstätte, FinanzRundschau (FR), 2018, S. 109.

³³⁷ Vgl. z.B. auch Schneemelcher, ifo Schnelldienst, 3/73, 2020, S. 24.

Now they form core elements of the business models of some of the most successful multinationals of the digital age. [...] Moreover, unique IP has become an essential value driver for globalized businesses, that is easy to shift across borders and hard to value for transfer pricing purposes due to the lack of comparable, not the least because network effects created monopolistic or oligopolistic structures in many sectors of genuine Internet businesses.”³³⁸

- „In this sense, any data collected from or about a customer contributes to value creation. However, data has arguably become a crucial / input in the value creation process of the digitalized economy. It has become a strategic asset for most business models that rely on data used to acquire or maintain a competitive advantage in the relevant market by way of knowledge-based product improvements or services.”³³⁹

Zudem soll nach BECKER / ENGLISCH dem Marktstaat nur dann ein Besteuerungsrecht zugesprochen werden, wenn in diesem Staat Datengewinnung oder Datenverwertung oder beides erwirkt wird.³⁴⁰ Diesbezüglich wird verlangt, dass eine *qualifizierende Verwertungshandlung* im Marktstaat erfolgen muss, sodass die gewonnenen Daten standortspezifisch sind – d.h. dass explizit z.B. deutsche Nutzerprofile aus der Datensammlung generiert werden und mit dem Umsatzgeschäft verbunden werden können.³⁴¹ Folglich verweisen Becker / Englisch damit auf die Dominanz des Input-Faktors und wollen diesen für eine Steuerkonzeption alleinig wirken lassen, was den Output-Faktor wiederum in den Hintergrund rücken lässt.

Auch HAAS / NUSSBAUM sehen eine Steuerverhaftung im Marktstaat als dann gegeben an, wenn eine nachhaltige Interaktion stattfindet, die daraus resultiert, dass der Nutzerstamm und die von den Endkunden generierten Daten als wesentliche Merkmale Einfluss in die Wertschöpfungskette haben.³⁴²

Die Europäische Kommission geht davon aus, dass nutzergenerierte Daten sowie die Datenerfassungen zu einer wesentlichen Aktivität der Wertschöpfung von Unternehmen geworden sind und konstatiert, dass der Beitrag, den Nutzer zu den Unternehmensgewinnen leisten, bei der Besteuerung des Unternehmens nicht berücksichtigt wird.³⁴³

Die OECD teilt diese Sichtweise, denn nach dem OECD Bericht 2015 (BEPS Aktionspunkt 1) kann das Sammeln von Daten als steuerlicher Anknüpfungspunkt gewertet werden.³⁴⁴ Denn mit zunehmender Verbesserung der Informations- und Kommunikationstechnologie hat die Bedeutung und Verwendung von Daten (Sammlung, Speicherung und Nutzung) einen immer höheren Stellenwert für die Generierung von Unternehmensergebnissen erlangt:

- „The growth in sophistication of information technologies has permitted companies in the digital economy to gather and use information across borders to an unprecedented degree. This raises the issues of how to attribute value created from the generation of data through digital products and services, and of how to characterize for tax purposes a person or entity’s supply

³³⁸ Becker/Englisch, Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 162.

³³⁹ Becker/Englisch, Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 167.

³⁴⁰ Vgl. Becker/Englisch, Stück vom Kuchen, Wirtschaftsdienst, 11, 2017, S. 806.

³⁴¹ Vgl. Becker/Englisch, Stück vom Kuchen, Wirtschaftsdienst, 11, 2017, S. 808.

³⁴² Vgl. Haas/Nussbaum in: Gosch et al., Festschrift, Jürgen Lüdicke, 2019, S. 219.

³⁴³ Vgl. Rasch, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, FinanzRundschau (FR), 10, 2018, S. 444; Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 1 ff.

³⁴⁴ Vgl. OECD, Arbeitsergebnisse BEPS Aktionspunkt 1 (dt. Fassung), 2015, S. 146.; Rogge, Brennpunkte, Betriebs-Berater (BB), 49, 2015, S. 2973.; Olbert/Spengel, Digital Economy, World Tax Journal, 2017, S. 9.

of data in a transaction, for example, as a free supply of a good, as a barter transaction, or some other way.”³⁴⁵

- „Digital technologies enable the collection, storage and use of data, and also enable data to be gathered remotely and from a greater distance from the market than previously. Data can be gathered directly from users, consumers or other sources of information, or indirectly via third parties. Data can also be gathered through a range of transactional relationships with users, or based on other explicit or implicit forms of agreement with users. Companies collect data through different methods. [...] As a result, addressing the growing role of data would require consideration of potential impact on more traditional business models as well.”³⁴⁶

Im OECD Bericht 2019 (Arbeitsprogramm) wird zudem für alle drei Lösungsvorschläge (User Participation, Marketing Intangible und Significant Economic Presence) die Erhebung von Daten als Wertschöpfungskomponente und als Begründungstatbestand für einen Nexus angeführt.³⁴⁷

BAUER / FRITZ / SCHANZ / SIXT ordnen der Datenerhebung explizit einen Wertschöpfungsbeitrag zu und kommen zu dem Ergebnis, dass es zu einem Auseinanderfallen von Wertschöpfungs- und Besteuerungsort kommen kann.³⁴⁸

Die deutsche Bundeskanzlerin stellt den wirtschaftlichen Gehalt von Daten wiederum dem Gehalt von Arbeitskraft gleich: „Aus Daten kann man nämlich neue Produkte entwickeln. [...] Die Tatsache, dass Daten zu einem wichtigen Faktor in der sozialen Marktwirtschaft werden, bedeutet im Grunde, dass wir neu denken müssen. [...] Daten [werden] auch einen Wert haben wie Arbeit oder anderes.“³⁴⁹

Die indische Regierung geht darüber hinaus und identifiziert im 2019er Bericht zur nationalen E-Commerce-Politik, dass die Gewinnung von Daten und deren Analyse der maßgebende Wertschöpfungsfaktor im Leistungsprozess ist; dort heißt es: „Access to data has emerged as a main determinant of success of an enterprise in the digital economy.“³⁵⁰

Die Arbeiten der indischen Regierung sind in Fortführung mit der bereits in 2016 eingeführten Ausgleichsabgabe (Equalization Levy) für Unternehmen der digitalen Wirtschaft zu sehen. Unter dem Begriff Datengewinnung wird verstanden:

„Data is any type of information converted into a binary digital form that is efficient to store, process and transfer across different devices, platforms, servers and borders. Data is a valuable resource for any individual, corporation or a Government. It has a real and measurable value, and can be processed to aid decision-making. Data generated over the internet is automatically stored

³⁴⁵ OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 99.

³⁴⁶ OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 102 f.

³⁴⁷ Vgl. OECD, Arbeitsprogramm, Tax Challenges Arising from the Digitalisation (engl. Fassung), <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, 31.12.2021, S. 5.

³⁴⁸ Vgl. Bauer et al., Wertschöpfung, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, 892 f.

³⁴⁹ Bundeskanzler Dr. Angela Merkel, Rede zum Haushaltsgesetz 2018, 2018, <https://www.bundesregierung.de/Content/DE/Bulletin/2018/05/51-1-bkin-bt.html>, 31.12.2021.

³⁵⁰ Minister of Finance (India), Vorschlag (Indien) v. 2018, Draft National-e-Commerce Policy, 2019, S. 12, https://dipp.gov.in/sites/default/files/DraftNational_e-commerce_Policy_23February2019.pdf, 31.12.2021.

³⁵⁰ Vgl. Committee on Taxation of E-Commerce (India), Ministry of Finance (India), Proposal from February 2016, Equalization levy, 2016, <https://www.incometaxindia.gov.in/news/report-of-committee-on-taxation-of-e-commerce-feb-2016.pdf>, 31.12.2021.

in the data cloud, which is a network of computers, information technology and software applications.”³⁵¹

2.7.3 Push- und Pull-Strategie

Im Wettbewerbsmarkt ist der Preis eines Produkts der größte Gewinntreiber. Der Preis entscheidet mit über Höhe und Anfall von Wertschöpfung.

Mit der Preisauszeichnung eines Produkts beschäftigen sich - aus akademischer Sicht - die Bereiche des Vertriebsmanagements, des Marketings und im Speziellen namentlich die Konditionenpolitik, die zum einen den Nutzen des Produkts für den Kunden bewerten muss und zum anderen wettbewerbsfähige Preise zu finden hat.³⁵²

Dabei ist eine der größten Herausforderungen der Konditionenpolitik, die Kundenerwartungen zu beobachten und zu bewerten. Ein Versandhändler ist z.B. dem Zwang ausgesetzt, sein Sortiment ständig zu modifizieren, da die Kundenerwartungen sich kontinuierlich verschieben, was wiederum Einfluss auf seine Möglichkeit hat, die Ware zu einem bestimmten Preis am Markt anzubieten.

Mit entsprechenden Erkenntnissen, und daraus abgeleitet den Auswirkungen der Kundenerwartungen auf Angebot und Nachfrage, beschäftigen sich die im Vertriebsbereich entwickelten sog. Push- und Pull-Strategien.

Grunderkenntnis der Push-Strategie ist, dass der Einkäufer nicht mehr in der Lage ist, die von ihm beschaffte Ware am Markt anzubieten. In diesem Fall steht Push synonymhaft für das *Hineindrücken* von Produkten in den Vertriebsprozess.

Stattdessen sollte der Einkäufer, vorwegnehmend bei der Beschaffung, die Nachfrage im Markt antizipieren. Pull steht in diesem Zusammenhang synonymhaft für das *Heranziehen* von Kundenorientierungen.³⁵³ Um die Push- und Pull-Strategie zu verstehen, soll von einem vereinfachten Leistungsprozess ausgegangen werden. Auf nachstehende Visualisierung wird verwiesen.

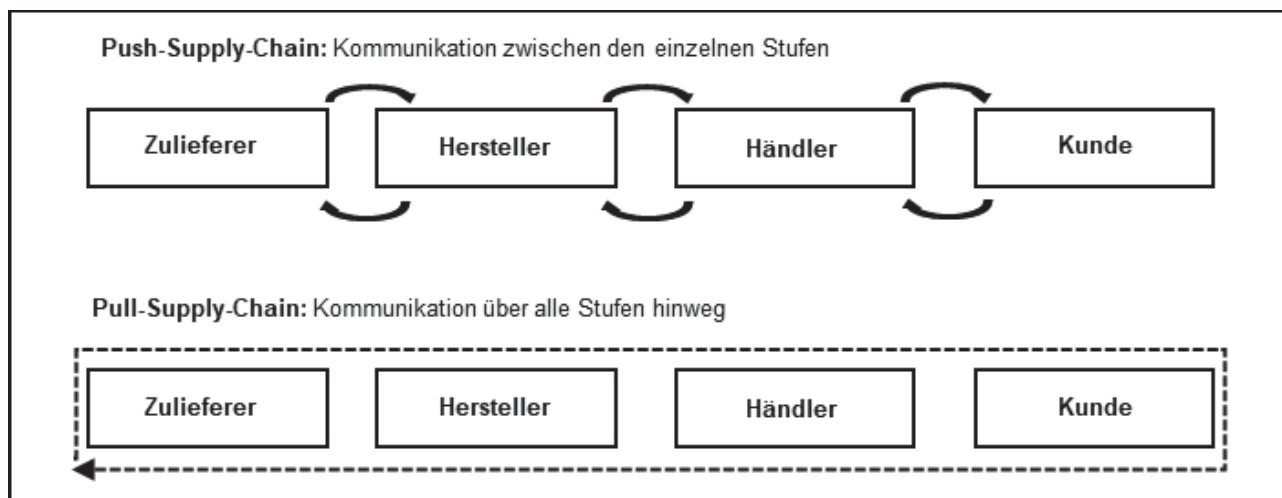


Abbildung 12: Wertekette zur Push- und Pull-Strategie³⁵⁴

³⁵¹ Minister of Finance (India), Vorschlag (Indien) v. 2018, Draft National-e-Commerce Policy, 2019, S. 11, https://dipp.gov.in/sites/default/files/DraftNational_e-commerce_Policy_23February2019.pdf, 31.12.2021.

³⁵² Vgl. Winkelmann, Marketing und Vertrieb, 8. Aufl., 2013, S. 239 f.

³⁵³ Vgl. Graf/Schneider, Das E-Commerce-Buch, 2. Aufl., 2017, S. 77 ff.

³⁵⁴ Vgl. Kotler et al., Grundlagen des Marketing, 5. Aufl., 2011, S. 825.; Graf/Schneider, Das E-Commerce-Buch, 2. Aufl., 2017, S. 80.

Die Push-Strategie wird eingesetzt, wenn ein Produkt für den Kunden unbekannt und der Nutzen vom Kunden folglich nicht eingeschätzt werden kann. Ein Beispiel bildet ein neues Getränk, welches aktiv beworben werden muss, und wo verkaufsfördernde Aktivitäten (z.B. Verteilung von Proben) notwendig sind. Bei der Push-Strategie werden demzufolge unternehmensrelevante Informationen von der Zulieferer-/ Herstellerseite unmittelbar in den Vertriebsprozess gedrückt und das anschließende Feedback des Kunden bzw. der Zwischenstufen erst retropektivisch ausgewertet – die unternehmensrelevante Kommunikation erfolgt von *links* nach *rechts*.

Für die Arbeit von Interesse sind jedoch die Beobachtungen zur Pull-Strategie: Mittels Pull-Strategie versucht ein Unternehmen sein Angebot strategisch auf die Nachfrage des Konsumenten auszurichten. Der Hersteller baut ein Image auf, indem er z.B. mittels Screening und Marktforschung die Bedürfnisse des Kunden erforscht, antizipiert und diese dem Herstellungs- und Vertriebsprozess zugrunde legt. Die Kundenorientierungen haben in der Wechselwirkung damit Einfluss auf die Angebotsseite. Folglich werden absatzrelevante Informationen zunächst aus Kundensicht bzw. aus Zwischenstufen eingeholt, bevor der Erstellungs- und Vertriebsprozess beginnt – die unternehmensrelevante Kommunikation erfolgt insofern über sämtliche Stufen von *rechts* nach *links*.

Damit kann zugespitzt die Frage gestellt werden, ob Händler, die zugleich auch Hersteller sind, selbstständig Trends setzen oder nur auf diese reagieren.

Solche produzierenden Händler entwickeln ein Produkt für den Kunden, womit der Erfolg einer sog. *kundenorientierten Beschaffung / Herstellung* maßgeblich von der Datenlage und den Informationen über die Kunden abhängen dürfte. Umso genauer und detaillierter die zur Verfügung stehenden Kundendaten sind, desto höher dürfte der Wettbewerbsvorteil des Unternehmens ausfallen.

Im Ergebnis haben der Kunde bzw. die durch Datenerhebung gewonnenen Erkenntnisse im Fall der Pull-Strategie Einfluss auf die Leistungserstellung eines Produkts, womit der Kunde, aus rein ökonomischer Sicht, die Ausgestaltung des Angebots, die Preisbildung und schließlich die Wertschöpfung mitbestimmt.

2.7.4 Situation im Marktgleichgewicht bei Angebots- und Nachfragekurve

Wie für Zwecke des Entstehungsaspekts erarbeitet, besteht das Sachziel einer jeden Unternehmung im Wettbewerbsmarkt darin, Leistungen zur Verfügung zu stellen, bei denen die Wertschöpfung (Wertsteigerung des Outputs) möglichst hoch ausfällt.

Eine Messgröße für die Gesamtleistung der Unternehmung und damit der Wertschöpfung bildet der (Verkaufs-) Preis, den die Nachfrager aufgrund der Beschaffung des Produkts / Dienstleistung bereit sind zu zahlen.

In der Situation des Marktgleichgewichts passen sich die Preise für den Output (Produkt / Dienstleistung) einer Unternehmung solange an, bis die Menge, welche von den Kunden nachgefragt wird, gleich der angebotenen Menge ist. Dieses Erkenntnis wird in der VWL als Gleichgewichtsprinzip bezeichnet.

Die Nachfragekurve beschreibt dabei die Abhängigkeit der Nachfrage vom Preis. Bei hohen Preisen wird wenig nachgefragt, bei sinkenden Preisen mehr. Die Angebotskurve zeigt, wie viel von einem Gut (Produkt / Dienstleistung) bei einem bestimmten Preis angeboten (bzw. produziert) wird. Steigen die Preise, so steigt der Anreiz, die nachgefragten Güter anzubieten, sodass immer mehr Anbieter auf den Markt kommen. Visualisiert wird der Preis auf der vertikalen Y-Achse und die Nachfrage bzw. das Angebot auf der horizontalen X-Achse dargestellt.

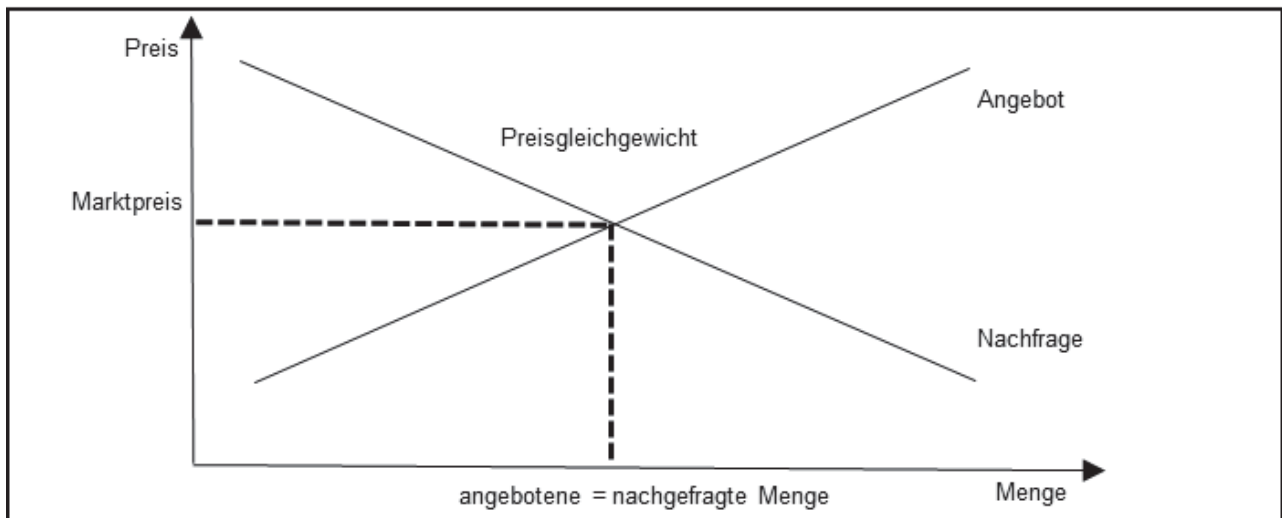


Abbildung 13: Darstellung des Gleichgewichtspreis / Angebots- und Nachfragekurve

Beim Gleichgewichtspreis entspricht die Nachfragemenge dem Angebot, d.h. es gibt zu dem Gleichgewichtspreis weder einen Nachfrage- noch einen Angebotsüberhang,³⁵⁵ was, aufbauend auf HALLERs Überlegungen zur Wertschöpfung, zu folgender Erkenntnis führt:

Da der Output der Gesamtleistung der Unternehmung entspricht und folglich die Wertschöpfung messbar ist und sich diese damit im Marktpreis manifestiert, ist die Wertschöpfung zumindest (auch) abhängig von der Nachfrageseite und damit von den Kunden. Schärfer formuliert kann geschlossen werden, dass allein aus der Situation des Marktgleichgewichts heraus die Nachfrageseite auf das Angebot Einfluss nimmt und letztendlich die Wertschöpfung als Messgröße des Outputs beeinflusst.

DEVEREUX / VELLA führen hierzu aus, dass, da der Preis im Marktgleichgewicht gleichermaßen durch die Menge an Angebot und Nachfrage bestimmt wird, es einfach unwahr sei, zu behaupten, dass Kunden keinen Anteil an der Wertschöpfung haben.³⁵⁶ DEVEREUX / VELLA benennen hier anschaulich das Beispiel von Verkauf von Thunfisch, der aufgrund der hohen kulturellen Nachfrage in Japan deutlich höhere Erträge abwirft als z.B. in Europa.³⁵⁷

Ebenso BECKER / ENGLISCH, die feststellen, dass über den Marktpreis die Wertschöpfung von Produkten / Dienstleistungen für steuerliche Zwecke hergeleitet werden kann: „Thus, the value of a good in conventional tax terms means the selling price. This is also the point of departure for the determination of profits for income tax purposes. To sum up, if market prices are considered reasonable approximations of true economic value, the textbook understanding of the term *value* does not seem to obviously contradict the current set of tax rules regarding the determination of business profits.“³⁵⁸

BAUER / SCHANZ erarbeiten für steuerliche Zwecke, dass ein Produkt / eine Dienstleistung keinen Eigenwert besitzt, sondern der Wert erst durch den Nutzer über die Nachfrage entsteht:

³⁵⁵ Vgl. Varian, Mikroökonomik, 8. Aufl., 2011, S. 2 ff.

³⁵⁶ „From a standard economic perspective, it is simply incorrect to state that consumers are not „factors that produce the income. [...] It might be argued that consumers do to create value [...] because consumers merely consume, but this simply ignores the role of consumers in the generation of profits“, Devereux/Vella, Digital Economy, British Tax Review, Issue 4, 2018, S. 394.

³⁵⁷ Vgl. Devereux/Vella, Digital Economy, British Tax Review, Issue 4, 2018, S. 394.

³⁵⁸ Becker/Englisch, Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 163.

„A good or a service can never have an intrinsic value; hence, each consumer individually attributes value to a certain good. Consequently, the value of a good is not identical for each consumer, but is subjectively attached to it. [...] [O]n average, the price and the value of a good or a service are the same.“³⁵⁹

Die Theorien zum Marktgleichgewicht sind zudem auch aus steuerlicher Sicht akzeptiert und finden Verwendung im Fremdvergleichsgrundsatz (arm's length standard), auf den für Zwecke der Entwicklung einer in der Steuerpraxis umsetzbaren Matrixdarstellung im späteren Verlauf weiter eingegangen wird.³⁶⁰

2.7.5 Gegensätzliche Sichtweisen

Soweit erkennbar lassen sich in der steuerlich besetzten Fachliteratur aber auch die folgenden Gegenstimmen finden, die, aus verschiedenen Gründen, dem Nutzer einen Wertschöpfungsbeitrag absprechen:

CLOER / GERLACH weisen zwar der digitalen Wirtschaft einen Wertschöpfungsfaktor zu, sehen das Problem einer Besteuerung aber in der Unmöglichkeit der Erfassung der Wertbeiträge: „Die Wertschöpfung der digitalen Wirtschaft ist unbestritten, ihre genaue Identifikation und Zuordnung zu einzelnen Prozessen ist aber die große Unbekannte.“³⁶¹

DE WILDE qualifiziert die Nutzer als exogene Wertschöpfungsfaktoren, die mit dem Unternehmen an sich nicht verbunden sind, sondern als Dritte auftreten und keine Funktionen ausführen. Vielmehr qualifiziert DE WILDE die Nutzer als sog. *Inhaltsnutzer*, die oft unwissentlich für die kostenlose Nutzung digitaler Inhalte bezahlen müssen, indem sie persönliche oder andere Informationen zu ihren Verhaltensmustern, Gewohnheiten, Entscheidungsprozessen und Vorlieben preisgeben.³⁶²

Zu gleichem Ergebnis kommen DEVEREUX / VELLA, die dem Nutzer zwar einen Wertschöpfungsbeitrag zuweisen („From a basic economic perspective value is created by a wide-range of factors, including consumers and users.“)³⁶³, diesen jedoch nicht als Teil des Unternehmens sehen:

„Thus far the authors have argued that the common understanding of value creation is economically unsound, and is problematic on its own terms because it requires impossible distinctions to be drawn between users and consumers who perform similar functions. But even if these issues are set to one side, another issue arises. From a company's perspective a user is a third party who provides an input at a favorable price. Conceptually there is no reason to allocate taxing rights to countries where users are located but not to other providers of inputs at favorable prices. If one is deemed to create value, it is not clear why the other is not.“³⁶⁴

DEVEREUX / VELLA bezweifeln zudem, dass der Wertschöpfungsanteil von Nutzern rechnerisch ermittelt werden kann: „Finally, the case falls because it is generally impossible to know how much value users create.“³⁶⁵

³⁵⁹ Bauer et al., Beitrag, Digitalised business models, 2019, S. 7, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3348544, 31.12.2021.

³⁶⁰ Siehe Kapitel 7.2.6.

³⁶¹ Cloer/Gerlach, Virtuelle Betriebstätte, FinanzRundschau (FR), 2018, S. 109.

³⁶² Vgl. Wilde, Digitalizing Economy, INTERTAX, Volume 46, Issue 6, 2018, S. 470.

³⁶³ Devereux/Vella, Digital Economy, British Tax Review, Issue 4, 2018, S. 395.

³⁶⁴ Devereux/Vella, Digital Economy, British Tax Review, Issue 4, 2018, S. 396.

³⁶⁵ Devereux/Vella, Digital Economy, British Tax Review, Issue 4, 2018, S. 399.

Auch HOFMANN / RIEDEL weisen dem Nutzer einen Wertschöpfungsbeitrag zwar zu, kommen aber zu dem Ergebnis, dass Nutzer nicht Teil der Firma sind und daher nicht besteuert werden können:

„From our perspective, it is difficult to fully reject a tax nexus at user locations based on the notion that users do not create value. The mere fact that firms incentivize user contributions and spend resources to collect data indicates that there is plausibly a positive contribution to firm profits. [...] But does this contribution emerge on the supply side, or, in other words, are users' unconscious workers for the multinational firm? [...] We would like to add that, even if they were contributions on the supply side, it can be questioned whether these contributions take place within the firm. [...] Are users really outside the firm? We believe they are.“³⁶⁶

DITZ / PINKERNELL sprechen dem Nutzer einen Wertschöpfungsbeitrag gar ab: „Auch die Teilnahme an einem Netzwerk [...] ist u.E. keine Wertschöpfung, sondern schafft lediglich die Voraussetzung für unternehmerische Wertschöpfung im Rahmen späterer Transaktionen.“³⁶⁷

SCHÖN beruft sich abschließend darauf, dass ein Wertschöpfungsbeitrag der Nachfrageseite bereits durch indirekte Steuern erfasst wird, was eine ertragsteuerliche Berücksichtigung systemseitig bereits verbieten würde. Denn die bloße Existenz der Nachfrageseite des Marktes, also die Konsumkraft der Kunden, wird regelmäßig durch die Umsatzsteuer und andere konsumorientierte Steuern gedeckt. Damit gilt es zu begründen, warum der Marktstaat neben der umsatzsteuerlichen Erfassung ein Besteuerungsrecht am Markt erhalten sollte.³⁶⁸

2.7.6 Exkurs: Wertschöpfungsbeitrag von Vermietern und Lizenzgebern

Als Wertschöpfungsbeitrag von Vermietern und Lizenzgebern kommt die Einräumung eines zeitlich begrenzten Nutzungsrechts an beweglichen, unbeweglichen und immateriellen Gütern o.ä. in Betracht, wenn diese über den Mietzins bzw. die Lizenzzahlung vergütet werden. Eine separate Aufnahme von Vermietern und Lizenzgebern in die Wertschöpfungsdefinition und Wertschöpfungsrechnung von HALLER erscheint für den weiteren Verlauf der Arbeit sinnvoll.

Der Mietvertrag ist ein schuldrechtlicher Vertrag für die zeitlich befristete Überlassung eines Mietobjektes gegen Entgelt. Der Vermieter verpflichtet sich, der anderen Partei (dem Mieter), den Gebrauch der Sache zu gewähren, während für den Mieter die Obliegenheit zur Zahlung der Miete (bzw. des Mietzinses) besteht. Mietobjekte können bewegliche wie unbewegliche Sachen sein.³⁶⁹

Der Lizenzvertrag ist im deutschem Regelungsumfeld nicht aufgenommen. Er gilt gemäß der Rechtsprechung des BGH als typengemischter Vertrag, der sowohl Elemente des Kauf- als auch des Pachtrechts verbindet. Der Lizenzvertrag wird zwischen dem Lizenzgeber (Rechtsinhaber) und dem Lizenznehmer abgeschlossen und umfasst als Hauptleistungspflicht die Rechteüberlassung durch den Lizenzgeber und als Erfüllungsanspruch die Entrichtung der Lizenzgebühr durch den Lizenznehmer. Das Eigentum am Recht bleibt beim Lizenzgeber. Dem Lizenznehmer wird lediglich ein Nutzungsrecht für die Geltungsdauer der Vereinbarung eingeräumt.³⁷⁰

³⁶⁶ Hofmann/Riedel, Taxing Where Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 173 f.

³⁶⁷ Ditz/Pinkernell, Internationale SteuerRundschau (ISR), 11, 2019, S. 3.

³⁶⁸ Vgl. Schön, How to Tax the Digitalized Economy, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 72, No. 4/5, 2018, S. 288.

³⁶⁹ Das Mietrecht richtet sich in Deutschland nach §§ 535 bis 580a BGB. Auf die Gesetztestexte wird verwiesen.

³⁷⁰ Vgl. Harke, in: Henssler/Krüger, Münchener Kommentar: BGB, 7. Aufl., 2016, § 581 BGB, Rz. 18.

2.8 (Zwischen-) Ergebnis: Aufnahme des Nutzers in den Wertschöpfungsprozess / Antworten auf die Streitpunkte

Die einleitend vorgestellten zwei Entwicklungslinien sind, bei näherer Betrachtung und Gegenüberstellung der gegensätzlichen Sichtweisen, Gegenstand einer miteinander verschränkten Debatte, dessen zwei konträre Feststellungen sich wie folgt einengen lassen:

1. Nutzer stellen keine Mitarbeiter oder Subunternehmer des jeweiligen Geschäftsanbieters dar, sondern geben im eigenen Interesse Daten ab, um wirtschaftlich werthaltige Leistungen des Internet-Unternehmens zu erhalten. Eine Nutzerwertschöpfung wird verneint. Nutzer qualifizieren sich als exogener, nicht steuerbarer Wertschöpfungsfaktor.
2. Obgleich eine erhöhte Nachfrage zu höheren Preisen führt, realisieren Nutzer (alleine aus ihrer Existenz heraus) nicht in gleicher Weise einen Wert im Leistungsprozess, wie z.B. bei einem Produktionsstandort. Es findet allemal ein Leistungsaustausch statt, der bereits über indirekte Steuern erfasst wird,³⁷¹ womit sich im Ergebnis die Frage nach der Erhebungsart und dem immanenten Gedanken der Erfassung der steuerlichen Leistungsfähigkeit (wer soll besteuert werden?) stellt.

Damit sprechen auch die gegensätzlichen Sichtweisen dem Nutzer einen Wertschöpfungsbeitrag in der Regel nicht ab, stellen aber infrage, ob dieser als steuerlicher Anknüpfungspunkt wirken kann und damit (auch) als Maßstab für die Zuordnung von Gewinnen im steuerlichen Kontext geeignet ist.³⁷²

Die Meinungen, die dem Nutzer einen Wertschöpfungsbeitrag in Teilen gar aberkennen (z. B. DITZ / PINKERNELL), scheinen in der Minderheit zu sein und gehen von einem z.T. veralteten bzw. nicht näher präzisierten Wertschöpfungsbegriff aus. Sie ignorieren im Übrigen auch die vorstehend skizzierten Theorien (i) zur Situation im Marktgleichgewichts mittels Angebot- und Nachfragekurven und (ii) zur Push- und Pull Strategie (Vertriebsmanagement), die beide der *Nutzerwertschöpfung* zweifelsohne einen Wert zuweisen, und beschränken sich damit nur auf eine Mikroebene der Wertkette und eben nicht auf einen ganzheitlichen Ansatz. Womit die Nachfrage natürlich Einfluss auf die Erstellung eines Guts und seinen Preis als Ausfluss der Wertschöpfung hat.³⁷³ Dies ist, soweit erkennbar, unbestrittener Konsens auf Ebene der Staaten- und Rechtsetzungsverbünde und in weiten Teilen der steuerlich besetzten Fachliteratur.

Die Meinung von SCHÖN, dass ein möglicher Nutzerbeitrag bereits durch indirekte Steuern erfasst wird, ist hingegen bereits steuersystematisch nicht haltbar, da die Leistungsfähigkeiten zweier unterschiedlicher Personen, nämlich die der Unternehmen selbst und die der Nutzer (als Konsumenten), im steuerlichen Kontext erfasst werden sollen.

Denn indirekte Steuern sind darauf ausgelegt, die Steuerlast auf den Endverbraucher abzuwälzen. Der Steuerschuldner und der Steuerträger, d.h. die Person, die die Steuerlast im wirtschaftlichen Sinne trägt, sind nicht identisch.³⁷⁴ Das BVerfG stellte fest, dass „Verbrauchssteuern [...] die

³⁷¹ Vgl. Schön, Digitalisierte Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, 649 f.; Roderburg, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 5, 2018, S. 251 m.w.N.

³⁷² Es sei angemerkt, dass die USA zu einem der größten Vertreter einer steuerpolitischen Neuordnung zählen und vehement dafür plädieren, Unternehmensgewinne im Nutzerstaat zu besteuern. Die Position wird damit gerechtfertigt, dass die USA, abgesehen von den Sales Taxes in einigen Bundesstaaten, nicht über ein Umsatzsteuersystem nach europäischem Vorbild verfügen. Der entsprechende weltweite Kontext wird jedoch vernachlässigt. Vgl. selbst hierzu: Schön, Digitalisierte Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 648 f.

³⁷³ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1051.

³⁷⁴ Vgl. Hey in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 3, Rz. 47.

in der Einkommens- und Vermögensverwendung zu Tage tretende steuerliche Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers abschöpfen [sollen].³⁷⁵ Womit klar wird, dass mittels Verbrauchsteuern eben nicht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens selbst erfasst werden soll, was die Argumentationslinie, dass Nutzerwertschöpfung bereits durch indirekte Steuern erfasst wird, obsolet werden lässt.

Explizit wird betont, dass, in Übereinstimmung mit PETRUZZI / KOUKOULIOTI, dem Nutzer nur ein Teil des Wertschöpfungsbeitrags zugewiesen werden soll; Nutzer bilden mitnichten die gesamte Wertschöpfung ab.

„The user-created value should nonetheless undermine or allow us to ignore the value created by other factors, including finance and investment, research and development, marketing and sales, manufacturing and production, management and head office functions. Considering that value is created by the combined existence of all these factors, such that each is necessary but insufficient, the role of users should be examined and approached in the context of this multitude of value drivers. It is thus apparent that the determination of a user's contribution to value creation presupposes a very detailed examination of the value creation process under each particular business model.“³⁷⁶

Dem Nutzer kann damit zweifelsfrei eine Doppelrolle zugesprochen werden: Zum einen fungiert der Nutzer als Nachfrager / Konsument des Produkts / der Dienstleistung und des Weiteren kann er als nötiger Inputfaktor gewertet werden. Dies führt zu dem wichtigen Ergebnis, dass sich die eingangs aufgeworfenen Entwicklungslinien nicht ausschließen, sondern gar verbinden. Womit der Nutzer sowohl auf der Input- als auch Output-Ebene essentiell für die Funktionsweise des Geschäftsmodells ist.³⁷⁷

Resümierend schließt sich damit die Arbeit in Bezug auf Schwerpunkt und Anbindung an die Erkenntnisse aus der Wissenschaft³⁷⁸ der Festlegung an, dass Nutzer - und hieraus abgeleitet Netzwerkeffekte, Daten und immaterielle Wirtschaftsgüter - zur Extrahierung von Wissen zu einem Wertschöpfungsbeitrag im Leistungsprozess führen. Entsprechende Festlegungen soll für weitere Darstellungs- und Analysezwecke übernommen werden.

Als Antwort auf die eingangs aufgeworfene Zerlegungsproblematik ist der Nutzer folglich als gleichberechtigter Partner in HALLERs Nennung der Partizipantengruppen aufzunehmen. Dadurch bleiben die eingangs dargestellten Wertschöpfungsformeln zur Entstehungs- und Verwendungsaspekt weitestgehend gültig.

Die Überlassung immaterieller Vermögensgegenstände (Lizenzen, Patente, Urheberrechte, Konzessionsrechte) fällt derweil unter das bisherige Verständnis von Vorleistungen bzw. Lizenzen. Eine separate Aufführung weiterer immaterieller Vermögenswerte, z.B. Geschäfts- oder Firmenwert, Darstellungssoftware für das Unternehmenslayout etc.) ist hingegen nicht zielführend, da entsprechende Positionen nicht abgrenzbar sind und zuzuordnende Wertschöpfungsbeiträge dem Unternehmen (Position der unterverteilten Wertschöpfung) zugesprochen werden. Die Punkte Datensammlung und immaterielle Wirtschaftsgüter sind daher zusammenzufassen.

³⁷⁵ Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss v. 13.04.2017, 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171, Rz. 119.

³⁷⁶ Petruzzi/Koukoulioti, The European Commission's Proposal, European Taxation (IBFD), Volume 58, No. 9, Nr. 2.

³⁷⁷ Vgl. Mammen/Heidecke, Nutzeraktivitäten, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 2019, S. 622 f.

³⁷⁸ Die Themengebiete sind derzeit Forschungsschwerpunkt vornehmlich im Bereich des Marketings und des Dienstleistungsmanagements. Zentrale Forschungsansätze werden in Kapitel 3.10 vorgestellt.

Ob der Wertschöpfungsbeitrag des Nutzers indessen überhaupt vergütet wird oder als entschädigungsloser Wertschöpfungsfaktor (uncompensated production factor) zu sehen ist, ist Geschäftsmodell abhängig.

Eine monetäre Vergütung dürfte es nur indirekt sein, da sich über die Anpassung von Angebot- und Nachfragekurve auch der Marktpreis ändert. Die Vergütung des Nutzers dürfte oftmals in der Sache selbst liegen, denn der Kunde erhält für seinen Wertschöpfungsbeitrag einen, jedenfalls in monetärer Form, nicht erfassbaren Vorteil dergestalt, dass er ein auf seine Bedürfnisse (mit)konstruiertes Produkt konsumieren kann. Dem Wertschöpfungsbeitrag des Nutzers steht damit eine weitestgehend mögliche Anpassung des Leistungsprozesses und folglich des Outputs gegenüber. Für Besteuerungszwecke ist zumindest davon auszugehen, dass die Nutzer für den Konsum und für die Zurverfügungstellung von Daten und Inhalten keine Vergütungen im herkömmlichen Sinne erhalten.³⁷⁹

2.9 Position des Steuerzugriffs / steuertheoretischer Aspekt

2.9.1 Einführung des Steuertatbestands / Begriffsverständnis

Die Forderung nach einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung impliziert sogleich, dass Wertschöpfung an sich bereits besteuernswürdig ist, was im Gegenzug nur bedeuten kann, dass eine Wertschöpfung einen Steuerobjektcharakter hat und als Steuergut verstanden wird.

Letztendlich ist damit die Frage aufgeworfen, ob das zuvor bestimmte Wertschöpfungsverständnis in einen Steuertatbestand überführt werden kann, was auch für die Zielsetzung dieser Arbeit, entscheidend ist. Hieraus abgeleitet ist aus steuertheoretischer Sicht zu untersuchen, an welcher Position und auf welche Art ein (gerechter) Steuerzugriff gestaltet werden kann.

Voraussetzung für einen Steuerzugriff ist ein durchsetzbarer Steueranspruch aus dem Steuerschuldverhältnis zwischen Staat und Steuerzahler. Der Steueranspruch entsteht mit Verwirklichung des Steuertatbestands.³⁸⁰ Erst dann hat der Steuergläubiger einen Erfüllungsanspruch gegen den Steuerschuldner auf Leistung der geschuldeten Steuer (Geldleistung).

Dem Steuerzugriff im Quellenstaat liegen grundsätzlich die folgenden zwei Erhebungskonzeptionen zu Grunde:³⁸¹

1. Das Steuerabzugsverfahren auf bestimmte Zahlungsvorgänge: Der Schuldner der gezahlten Vergütung ist dazu verpflichtet, Steuern einzubehalten, anzumelden und abzuführen. Der Steuerzugriff erfolgt damit unmittelbar an der Quelle des Zahlungsabflusses. In Deutschland ist dies z.B. der Fall für bestimmte Einkünfte, die der Abzugsbesteuerung (§§ 43 ff EStG) oder der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 EStG i.V.m. § 50a EStG) unterliegen.
2. Das Veranlagungsverfahren (z.B. im Fall des Bestehens einer inländischen Betriebstätte): Das Steueropfer des Steuerpflichtigen wird dem Grunde und der Höhe nach im Wege des Veranlagungsverfahrens ermittelt (durch Steuererklärung, § 149 AO, § 88 AO) und festgesetzt (durch Steuerbescheid, § 155 AO). Der Steuerpflichtige trägt hierfür entsprechende Mitwirkungspflichten (§ 90 ff AO).

³⁷⁹ Vgl. Becker/Englisch, Stück vom Kuchen, Wirtschaftsdienst, 11, 2017, S. 804 ff; Hofmann/Riedel, Taxing Where Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 173 m.w.N.

³⁸⁰ Das Steuerschuldverhältnis ist in den §§ 37 ff. AO normiert. In § 38 AO heißt es: „Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.“

³⁸¹ Vgl. auch Martini/Valta, Generalthema II, Withholding tax, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 623 ff.

Der Steuertatbestand dient dabei als Oberbegriff und Ordnungsschema, unter welchem das Steuersubjekt, das Steuerobjekt, der Steuerzeitpunkt und der Steuersatz zu definieren sind:

- **Steuersubjekt:** Beim Steuersubjekt stellt sich die Frage nach der persönlichen Steuerpflicht. Vornehmlich ist zu klären, wer besteuert wird und wer die Steuer schuldet.
- **Steuerobjekt:** Das Steuerobjekt wirft Fragen zur sachlichen Steuerpflicht auf. Vornehmlich ist zu klären, was besteuert werden soll und wie die Bemessungsgrundlage, zwecks Ziels der Quantifizierung der Steuerlast, ausgestaltet werden soll.
- **Steuerzeitpunkt:** Der Steuerzeitpunkt erfragt den zeitlichen Anfall der Besteuerung. Wann soll besteuert werden?
- **Steuersatz:** Der Steuersatz (oder auch Steuertarif) regelt die prozentuale Höhe der Steuerlast. Wie hoch soll besteuert werden?

Dem Steuersubjekt werden das Steuerobjekt und die damit verbundene Steuerschuld zugewiesen. Als Steuersubjekt kommen Einzelpersonen oder Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gemäß KStG in Betracht.³⁸² Verallgemeinernd gesagt käme damit eine (unmittelbare) Besteuerung des Unternehmens als Gebilde wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit in Betracht und / oder eine (nachgelagerte) Besteuerung auf Ebene des Leistungsempfängers.

Eine weitergehende Antwort auf die Frage nach dem Steuersubjekt kann derweil zurückgestellt werden, da zunächst der Standort der Wertschöpfungsbeiträge als Ort eines möglichen Steuerzugs zu klären ist. Aufbauend hierauf kann dann das Steuersubjekt abgeleitet werden.

Der Steuerzeitpunkt entspricht bei Warenverkäufen der Realisierung des Gewinns aus dem Verkauf (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Bei gegenseitigen Verträgen ist dies indes der Fall, wenn der Leistungsverpflichtete seine Verpflichtung erfüllt hat und die Gegenleistung hinreichend sicher bestimmbar ist. Bei Dauerschuldverhältnissen (z.B. Mietverträge) wird die Leistung hingegen sukzessive während der Laufzeit erbracht. Gleiches gilt für Dienstleistungsverträge (im Speziellen Werkverträge), die eine kontinuierliche Leistungserbringung vorsehen. Womit festzuhalten ist, dass die den ausgewählten Geschäftsmodellen zugrundeliegenden Leistungserbringungen auch zu unterschiedlichen Zeitpunkten steuerlich zu erfassen sind.

Das Steuerobjekt erfasst das als besteuernswürdig angesehene Steuergut. Das Steuergut wird zum Steuerobjekt durch gesetzliche Normierung, wenn es hinsichtlich seines Inhalts und Umfangs im Tatbestand verwirklicht ist. In den jeweiligen Ertragsteuergesetzen ist das Steuerobjekt das *zu versteuernde Einkommen* bzw. der *Gewerbeertrag*.

Für gewerbliche Einkünfte liegt dem EStG nach § 2 Abs. 1 S.1 Nr. 2 EStG ein ökonomisches Verständnis zugrunde: Steuerobjekt ist die *Summe der Einkünfte* als Ergebnis von Erwerbstätigkeiten. Das KStG verzichtet auf eine eigene Definition des Einkommens, sondern verweist auch hinsichtlich der Ergebnisermittlung in § 8 Abs. 1 KStG auf die Vorschriften des EStG. Im GewStG ist der Gewerbebetrieb selbst das Steuerobjekt.

Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, der *Gewinn* der Besteuerung zu unterwerfen, der sich als Differenz zwischen dem Betriebs-

³⁸² Vgl. Seer, in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 256.

vermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen ergibt. Ausgangspunkt für diese Ergebnisermittlung ist im Regelfall der handelsrechtliche Jahresabschluss, aus dem durch Gegenüberstellung von Aufwendungen und Erträgen des Geschäftsjahres (Gewinn- und Verlustrechnung) gemäß § 242 Abs. 2 HGB der Jahreserfolg selektiert wird. Mittels steuerspezifischer Ansatz- und Bewertungsvorschriften in den §§ 5 ff. EStG wird hieraus die *Steuerbilanz* respektive der steuerliche Gewinn, das körperschaftsteuerliche *Einkommen*, ermittelt.

Ausgangspunkt für die Gewerbesteuer ist gemäß § 7 S. 1 GewStG die Ermittlung des *Gewerbeertrags*, der dem nach den Vorschriften des EStG oder des KStG ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb entspricht, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.

2.9.2 Wertschöpfungsverständnis und Steuerobjektgedanke / Anbindung des Entstehungsaspekts

Um das Verhältnis von Wertschöpfungsverständnis zum Steuerobjektgedanken laut Ertrag- und Einkommensteuerrecht und seine Verwendung aufzuzeigen, ist der Entstehungsaspekt der Wertschöpfung zu betrachten.

Hier wurde festgestellt, dass der Output eines Unternehmens im Marktpreis messbar ist. Denn die Unternehmenstätigkeit umfasst begrifflich jede Aktivität, die durch Leistungen an andere Marktteilnehmer erbracht wird.³⁸³

Da der Marktpreis über die Position Umsatzerlöse bereits Eingang in die Gewinn- und Verlustrechnung findet, kann Wertschöpfung, nach dem hier vertretenen Verständnis, auch über die (steuerliche) Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitet werden. Veranschaulicht werden kann dies an der Wertschöpfungsrechnung in Kontenform.

³⁸³ Vgl. Watrin, Betriebsstättenbesteuerung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2001, S. 429.

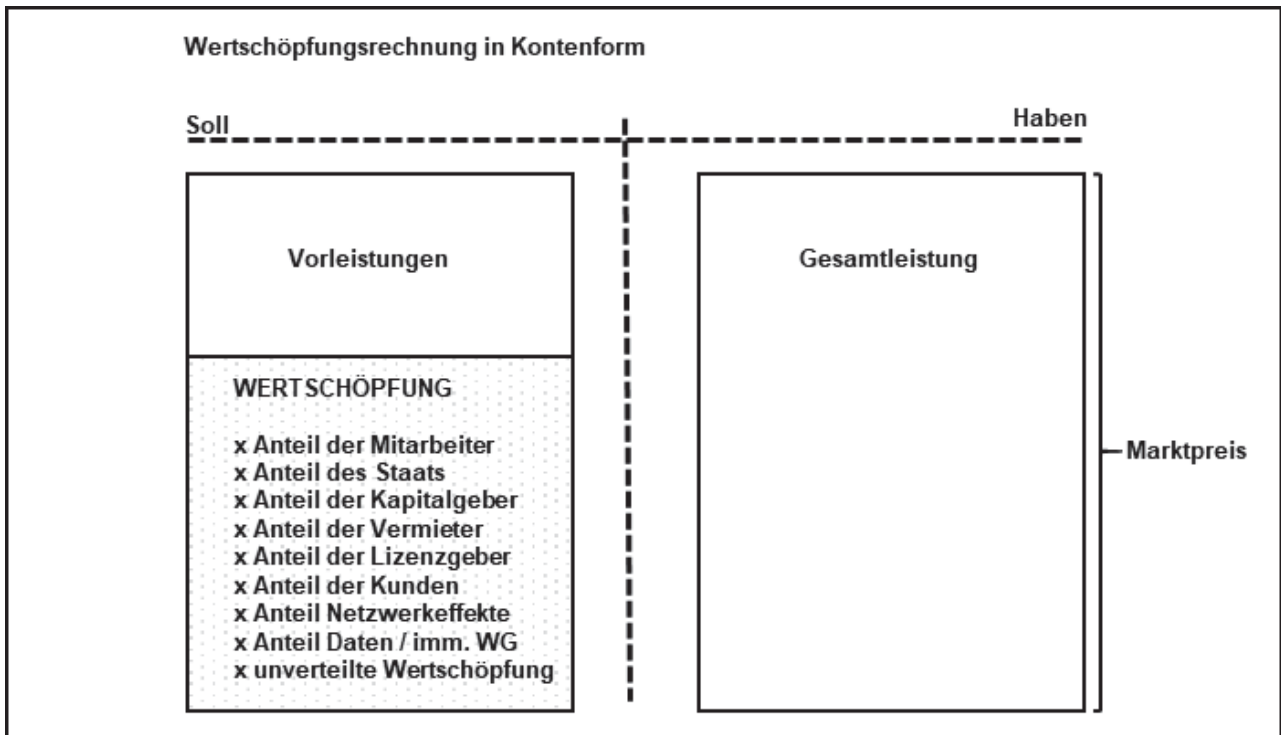


Abbildung 14: Wertschöpfungsrechnung in Kontenform

Auf der Soll-Seite werden die Aufwandpositionen dargestellt, während die Haben-Seite die Ertragspositionen abbildet. Der Output des Unternehmens ist begrifflich in der Gesamtleistung zusammengefasst, für die ein Marktpreis erzielt werden kann. Nachdem Vorleistungen in Abzug vom Output gebracht wurden, verbleibt als Differenz die Wertschöpfung des Leistungsprozesses.

Wertschöpfung an sich stellt damit zwar tatbestandstechnisch keinen Vorgang und damit kein Steuergut im normativen Sinne dar, findet aber als rechnerische Größe über die Einkommensermittlung bereits im deutschen Steuerrecht Berücksichtigung. Womit man zu der einleitenden Erkenntnis gelangt, dass zumindest keine Besteuerungslücke existieren dürfte,³⁸⁴ da jeder Wertschöpfungsbeitrag für Besteuerungszwecke auf Unternehmensebene berücksichtigt wird.

Nach dem Welteinkommensprinzip sind steuerpflichtige Inländer grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat unbeschränkt mit ihrem weltweiten Einkommen steuerpflichtig, unabhängig davon, wo die Einkünfte erzielt wurden. Das Welteinkommensprinzip wurde in fast allen Industriestaaten etabliert. Es kann folglich nicht von einer systematischen Regelungslücke bei der Besteuerung ausgegangen werden.

Vorstehende Abbildung veranschaulicht aber auch eine weitere Erkenntnis: Zum betrieblichen Aufwand gehören einerseits die Vorleistungen sowie Zahlungen (Mittelabflüsse) an die Mitarbeiter, den Staat, die Kapitalgeber, die Vermieter und die Lizenzgeber und andererseits der Aspekt des Nutzers. Übrig bleibt die unverteilte Wertschöpfung als Rechengröße des betrieblichen Ergebnisses.

2.9.3 Position und Art des Steuerzugriffs / Anbindung des Verwendungsaspekts

Position und Art des Steuerzugriffs sind über den Verwendungsaspekt zu ermitteln.

³⁸⁴ Bei Geltung des Welteinkommensprinzips.

In Anlehnung an diesen kann gezeigt werden, dass der Ort der Wertschöpfung dort ist, wo die Partizipantengruppen [Arbeitnehmer, Staat, Kapitalgeber, Vermieter, Lizenzgeber, Nutzer (Kunden, Netzwerkeffekte, Daten / immaterielle Wirtschaftsgüter)] ihren Wertschöpfungsbeitrag im Leistungsprozess leisten. Der Steuerzugriff hat entsprechend an der Position der Wertschöpfungsbeiträge zu erfolgen.

Dabei kann der Steuerzugriff entweder

- auf Unternehmensebene (Sitz der Muttergesellschaft),
- auf Empfängerebene (wo die Eigentümer der Firma ihren Sitz haben) oder
- auf Unternehmens- und Empfängerebene (geteilte Steuerlast)

eintreten. Wesentlich ist, ob ein *echter* Zufluss in Form von Geldeinheiten oder geldwerten Vorteilen erfolgte oder nicht.

Als alleinige Form der Erhebung kommt die Veranlagung in Betracht, da ein Steuerabzug mangels einer Schuldnerbene (dies müssten die Nutzer sein) nicht umzusetzen ist.

Zudem hat die Art des Steuerzugriffs der Tatsache Rechnung zu tragen, dass die Partizipantengruppen aufgrund unterschiedlicher Ansässigkeiten verschiedenen Jurisdiktionen steuerlich zugeordnet sein können, was wiederum Einfluss auf die Zuweisung von Besteuerungsrechten haben kann. Auch können die Wertschöpfungsbeiträge im Konzernverbund, je nach Ausgestaltung des Leistungsprozesses, auf verschiedenen Gesellschaftsebenen auftreten.

Im Abkommensrecht ist das Besteuerungsrecht an den Wertschöpfungsbeiträgen entweder

- dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens (Sitz der Gesellschaft),
- dem Quellenstaat (Sitz der Betriebsstätte / Ort der Erträge) oder
- dem Ansässigkeitsstaat, verbunden mit einem beschränkten Quellenbesteuerungsrecht des Quellenstaats,

zuzuweisen. Darüber hinaus gäbe es die (theoretischen) Möglichkeiten einer Erfassung von Erträgen / Umsätzen an dem Ort,

- wo die (letzten) Unternehmenseigentümer ihren Wohnsitz haben oder
- wo Güter oder Dienstleistungen abgesetzt werden (Marktländer).³⁸⁵

Letztere Möglichkeiten sind im existierenden Steuersystem für die Ertragsbesteuerung zur Aufteilung von Besteuerungsrechten aber nicht relevant und sollen daher nicht weiter betrachtet werden.

Aus dem Verwendungsaspekt lassen sich resümierend mögliche Steueranknüpfungspunkte für einen Steuerzugriff ableiten, welche in der tatbestandstechnischen Ausgestaltung ein Steuergut darstellen können.

³⁸⁵ Vgl. Saint-Amans, ifo Schnelldienst, 3/73, 2020, S. 7.

2.9.4 Zusammenführung von Rechtfertigungskonzept und Verwendungsaspekt

Ein Steuerzugriff am Ort der Wertschöpfung ist nur dann gerecht, wenn dieser mit den Verteilungsprinzipien in Einklang steht. Übertragen auf die Erkenntnisse zum Ort der Wertschöpfung bedeutet dies, dass ein Steuerzugriff auf den Wertschöpfungsbeitrag nur erfolgen kann, wenn er durch die Verteilungsprinzipien gerechtfertigt ist.

Zusammenfassend rechtfertigt das Leistungsfähigkeitsprinzip die Besteuerung von Einkommen, denn es verlangt einen Beitrag aus der (persönlichen) Zahlungsfähigkeit. Zu fragen ist daher, welche Partizipantengruppen für ihren Wertschöpfungsbeitrag eine (monetäre) Vergütung erhalten, die Zugang zum Einkommen darstellt. Für ihren Wertschöpfungsbeitrag erhalten die Mitarbeiter, die Fremdkapitalgeber, die Eigenkapitalgeber, die Vermieter und die Lizenzgeber einen für Einkommenszwecke messbaren Wertzufluss, der sich auch in erhöhter Konsumaktivität widerspiegelt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip soll daher als Rechtfertigungsprinzip für einen Steuerzugriff auf den Wertschöpfungsbeitrag für vorgenannte Partizipantengruppen gelten. Ein Steuerzugriff erfolgt in der Regel erst auf der Empfängerebene (nachgelagerte Besteuerung).

Nach dem Äquivalenzprinzip – in der Ausgestaltung als Nutzenprinzip – ist ein Steuerzugriff auf den gezogenen Nutzen gerechtfertigt, den die Unternehmung aus der Inanspruchnahme von staatlichen Vorteilen zieht. Da weder der Staat noch die Nutzer eine unmittelbare Vergütung für ihren Wertschöpfungsbeitrag von der Unternehmung erhalten, ist der Wertschöpfungsbeitrag auf Ebene des Unternehmens steuerpflichtig. Durch das Nutzenprinzip kann ein Steuerzugriff folglich auf den Wertschöpfungsbeitrag des Staates und des Nutzers gerechtfertigt werden. Dabei entfaltet das Nutzenprinzip Wirkung in der Form als Rechtfertigungsprinzip als Ergänzung zum Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Ausgestaltung des Tarifs sollte jedoch wiederum analog dem Leistungsfähigkeitsprinzip erfolgen, um z.B. eine Besteuerung im Verlustfall zu vermeiden.

2.10 Ergebnis: Die Gestalt des wertschöpfungsgerechten Steuerzugriffs – Bestimmung von Wertschöpfungsverständnis, Wertschöpfungsdefinition, Wertschöpfungsrechnung und Wertschöpfungskonten

Die bisherigen Überlegungen zeigen, dass das hier entwickelte Wertschöpfungsverständnis aus steuertheoretischer Sicht als Vorgang für eine gerechte Besteuerung am Ort der Wertschöpfung dienen kann und als Basis für eine Betriebsstättenkonzeptionierung grundsätzlich geeignet ist.

Ein Wertschöpfungsverständnis nebst Rechtfertigungskonzept konnte erarbeitet werden.³⁸⁶

Damit ist es resümierend gelungen, die u.a. von OECD und EU geforderte wertschöpfungsge-rechte Besteuerung mit Inhalt auszugestalten, womit das Fundament für die weiteren Analyse-handlungen komplettiert wurde.

Folgerichtig gilt es nun für Kapitel 2 festzuhalten:

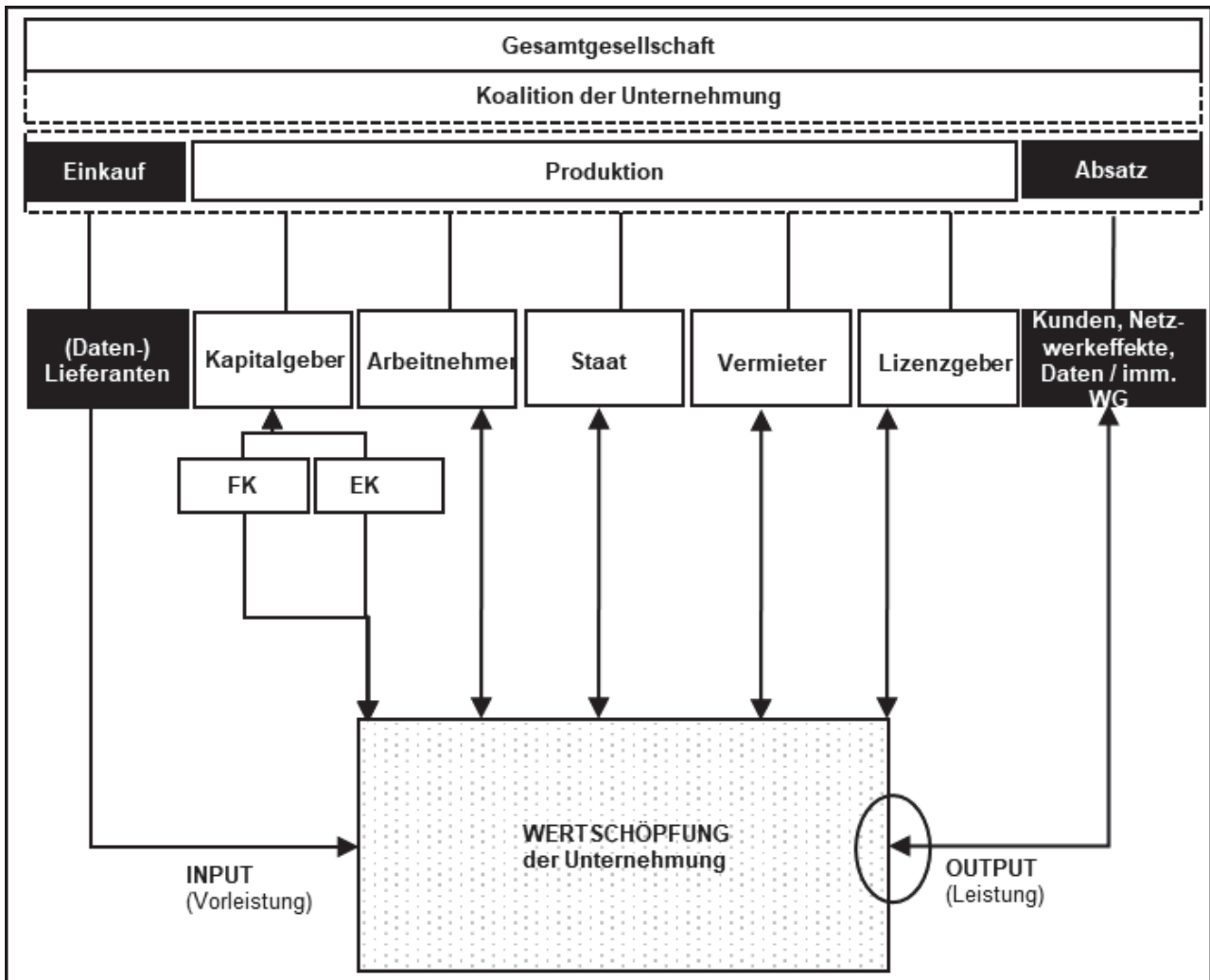
1. Wertschöpfung kann als die von einer Wirtschaftseinheit geschaffenen Werte abzüglich der von ihr verzehrten Werte interpretiert werden, was der Differenz zwischen Abgabeleistungen, dem Output, und den von anderen Wirtschaftseinheiten übernommenen Leistungen (Vorleistungen) entspricht (siehe Entstehungsaspekt) – kurz: Gesamtleistung minus Vorleistung.
2. Wertschöpfung ist immer auch das Ergebnis eines Leistungsgeschehens, das zum einen auf innerbetriebliche Beiträge und zum anderen auf die Anerkennung des Geleisteten durch den Markt beruht (siehe Verwendungsaspekt).

³⁸⁶ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1052.

3. Der Wertschöpfungsbegriff unterliegt einer quantitativen ökonomischen Betrachtung und beschreibt den geschaffenen Wertzuwachs eines Leistungsprozesses und eben nicht den Wert-erstellungsprozess selbst. Der Output der Wertschöpfung kann gemessen werden im Marktpreis.
4. Nach dem hier vertretenen Verständnis haben Absatz- und Einkaufsseite Einfluss auf die Wertschöpfung. Es ist nicht nachvollziehbar, wieso ausschließlich der Einkauf – und damit die Lieferantenseite – die Wertschöpfung beeinflussen soll, nicht aber die vom Nutzer beeinflusste Absatzseite, über welche – indirekt – wiederum eine Rückkopplung auf die Einkaufsseite erfolgt.
5. Der Wertschöpfungsbegriff von HALLER ist für Zwecke dieser Arbeit zu erweitern. Nutzer und daraus abgeleitete Netzwerkeffekte, Daten und immaterielle Wirtschaftsgüter zur Datensammlung und Extrahierung von Wissen stellen ebenso einen Wertschöpfungsbeitrag für die Leistungserstellung dar, wie die bereits von HALLER definierten Partizipantengruppen, und sind für Zwecke der weiteren Analyse- und Darstellungsarbeit separat aufzuführen. Gleiches gilt für die Positionen Vermieter und Lizenzgeber. Das Unternehmen selbst nimmt ebenso am Wertschöpfungsprozess teil. Entsprechende Vergütungen verbleiben in der Auffangposition *unverteilte Wertschöpfung*.
6. Komplementierend ist das *Wesen der Wertschöpfung* nebst *Wertschöpfungsrechnung* und *Wertschöpfungskonten* auszubauen. Das Wesen der Wertschöpfung wird dabei nicht nur um die Nutzererstellung - sondern auch zum Verständnisgewinn – um die betrieblichen Funktionen des Einkaufs, der Produktion und des Absatzes ergänzt. Dabei wird angemerkt, dass das Wertschöpfungsverständnis die einleitend dargestellten Meinungen aus der Fachliteratur³⁸⁷ umfassend ergänzt.
7. Der Ort der Wertschöpfung verbleibt dort, wo die Wertschöpfungsbeiträge der Partizipantengruppen entstehen. Im Ergebnis ist eine dauerhafte, ortsungebundene Teilnahme am Wirtschaftsgeschehen steuerungswürdig, sodass eine Messung von *qualifizierende Verwertungshandlung* im Marktstaat zu erfolgen hat.³⁸⁸

³⁸⁷ Siehe Kapitel 2.2.

³⁸⁸ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, 1051 f.



Entstehungsaspekt

$$\text{Wertschöpfung} = \text{Outputmenge} \times \text{Absatzpreis} - \text{Inputmenge} \times \text{Beschaffungspreis}$$

Verwendungsaspekt

$$\text{Wertschöpfung} = \text{Bezug von Arbeitnehmern} + \text{Bezug von Kapitalgebern} + \text{Bezug des Staats} + \text{Bezug des Vermieters} + \text{Bezug der Lizenzgeber} + \text{Bezug von Kunden / Netzwerkeffekten / Daten / imm. WG} + \text{unverteilte Wertschöpfung}$$

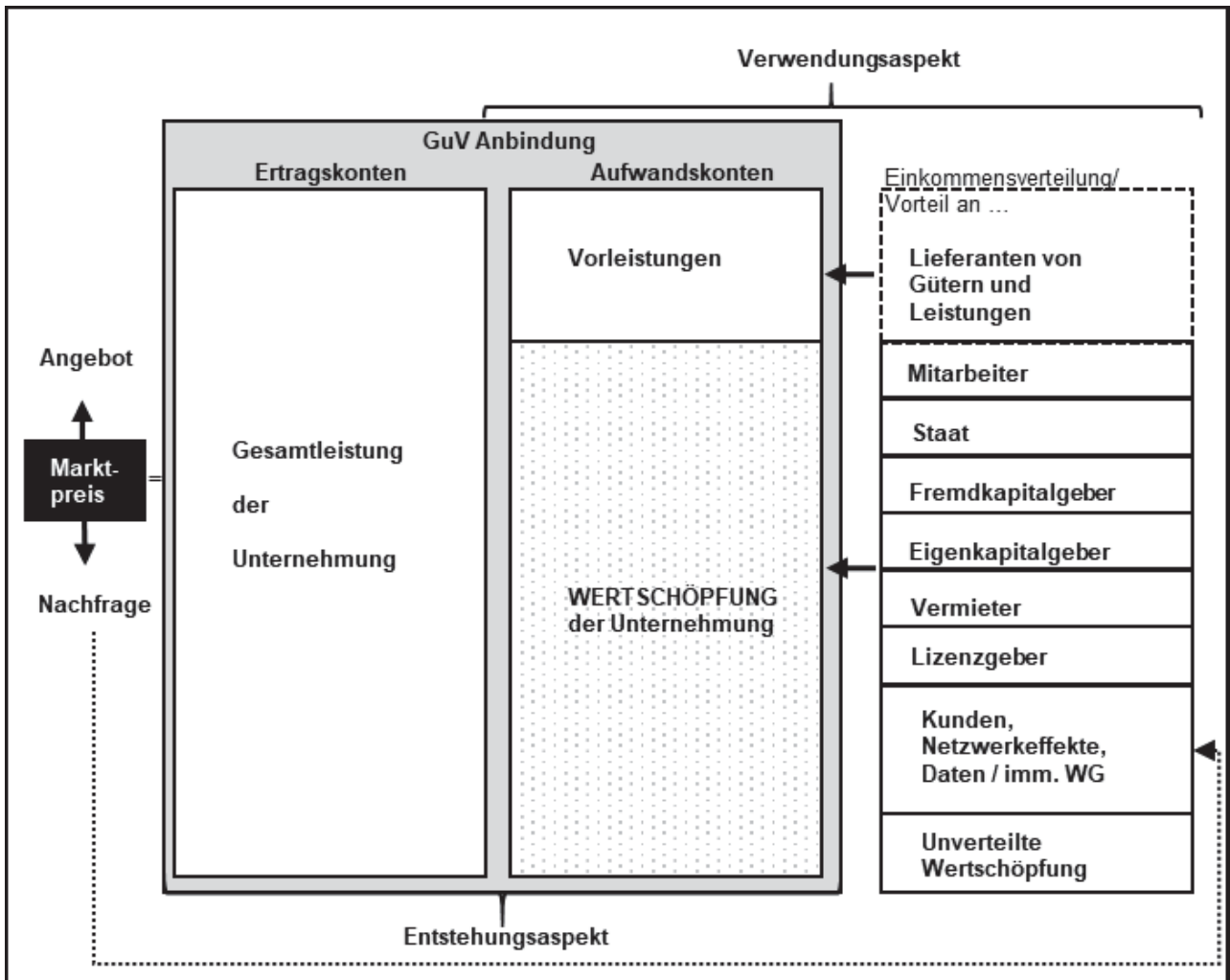


Abbildung 15: Das Wertschöpfungsverständnis / Komplementierende Übersichten zum Wesen der Wertschöpfung, der Wertschöpfungsrechnung und den Wertschöpfungskonten

3 Ein Wertschöpfungsmodell für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle

3.1 Vorbemerkungen

Kapitel 2 zeigte, dass der Nutzer wertschöpfungsrelevant ist und dass grundsätzlich zuzurechnendes Einkommen besteuernswürdig ist.

Das übergeordnete Ziel dieses Kapitels besteht nun in der Analyse der Wertschöpfung der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle und damit in der Validierung der Streitfrage, ob die digitale Wirtschaft, und damit insbesondere die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle im Sinne des in Kapitel 2 entwickelten Wertschöpfungsverständnisses, wertschöpfungsbasiert besteuert werden kann oder nicht. Maßgebend ist somit der Einfluss der Nutzer und ihre Rolle im Wertschöpfungsprozess der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle aufzuzeigen.

Da die Forderung nach einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung der digitalen Wirtschaft zudem Kenntnisse über die Art und Weise bzw. der Aktivitäten eines im Rahmen der Leistungserstellung generierten Werts voraussetzt, gilt es

- Charakteristika für die digitale Wirtschaft und die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle zu erarbeiten, und die
- Leistungsprozesse der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle an das entwickelte Wertschöpfungsverständnis anzubinden.

Damit gilt gleichzeitig ein für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle zutreffendes Wertschöpfungsmodell als konzeptionelle Grundlage für ein Betriebstättenkonzept aufzuzeigen, um die Wertschöpfungsdeterminanten im Leistungserstellungsprozess abbilden zu können.

Hierzu ist im Voraus festzuhalten, dass es eine allgemein gültige Beschreibung der digitalen Wirtschaft in Literatur und Wissenschaft, soweit erkennbar, nicht gibt. Der Gang der Untersuchung ist folgender:³⁸⁹

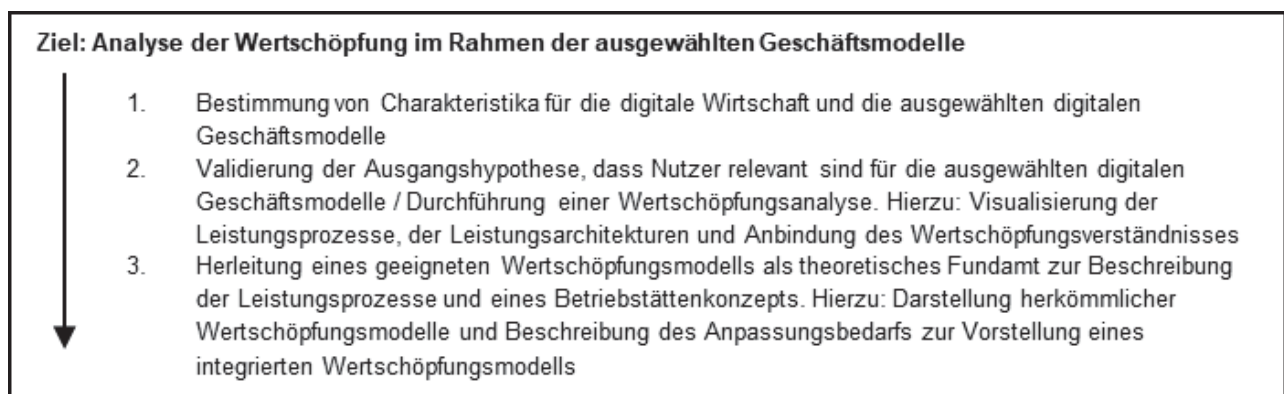


Abbildung 16: Ziel und Untersuchungsgang von Kapitel 3

³⁸⁹ Vgl. Eilers/Oppel, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 363 m.w.N.

3.2 Einführung der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle

3.2.1 Die Geschäftsmodelldefinitionen der EU

Der Arbeit liegen als Ausgangspunkt des Untersuchungsgegenstands die nachstehend ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle zugrunde, welche nach Auffassung der Europäischen Kommission bisher keiner wertschöpfungsgerechten Besteuerung zugänglich sind und eine Reform des internationalen Betriebsstättenkonzepts rechtfertigen:

1. Kooperations-Modell
2. Social-Media-Modell
3. Abonnenten-Modell
4. Fernabsatz-Modell

Aufgrund der Bedeutung der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle für diese Arbeit werden nachfolgend die Textstellen der EU systematisiert aufgearbeitet und rezitiert. Auf eine Umschreibung mit eigenen Worten wird zugunsten der darauffolgenden Arbeiten zur Begriffs- und Inhaltspräzisierung bewusst verzichtet.

Tabelle 7: Darstellung der Geschäftsmodelle EU / Gegenüberstellung von Begriffsbelegung und inhaltlicher Ausgestaltung

Geschäftsmodelle	EU Aufruf 2017 ³⁹⁰	EU Konsultation 2017 ³⁹¹	Begleitdokument zu EU-Richtlinienvorschlägen 2018 ³⁹²
Kooperations-Modell	– „Kooperations-Modell: Digitale Plattformen stellen die Verbindung zwischen freien Kapazitäten und Nachfrage her, verwenden Reputationsmechanismen zur Stützung des Konsums und versetzen die Menschen in die Lage, den „Zugang“ zu Vermögensgegenständen zu teilen, statt diese nur zu besitzen. Auf jeden Umsatz entfällt eine feste oder variable Gebühr. Beispiele sind Airbnb, Bla-bla-car, Didi Chuxing.“	– „Digitale Plattformen, die Zugang zu einem Markt bieten: Nutzer erhalten gegen Zahlung eines Entgelts Zugang zu einer digitalen Plattform und bieten dann untereinander Waren und Dienstleistungen an.“	– „The digital platform model granting access to a marketplace. This business model offers a marketplace for users of the platform, which acts as an intermediary. The model typically covers two services: (i) the platform offers access to users in exchange for a fee (transaction-based or subscription); and (ii) the users offer services or goods among themselves. This model connects demand and supply: this can be spare capacity and demand in the case of collaborative platforms; it uses reputational currency mechanisms to underpin consumption; and in some cases it enables individuals to share accesses to assets rather than exchanging them outright. Revenue models vary significantly among platforms. Most adopt a fixed or variable commission-based approach, with commissions ranging from 1-2% within peer-to-peer lending to up to 20% for ride-sharing services. The value is derived from marketing, brands, collection and exploitation of user data

³⁹⁰ Aufruf (EU) v. 21.09.2017, Faires Steuersystem (dt. Fassung), COM(2017) 547 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_de.pdf, 31.12.2021, S. 6; Aufruf (EU) v. 21.09.2017, A fair tax system (engl. Fassung), COM(2017) 547 final, S. 6, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf, 31.12.2021.

³⁹¹ Europäische Kommission, Fragebogen (EU) v. 20.12.2017, Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (dt. Fassung), S. 2, https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_de, 31.12.2021; Europäische Kommission, Fragebogen (EU) v. 20.12.2017, Fair taxation of the digital economy (engl. Fassung), 2017, S. 2, <https://circabc.europa.eu/sd/a/b1efab65-a5e9-4c3e-9d52-f6f70937436d/Digital%20economy%20questionnaire.pdf>, 31.12.2021.

³⁹² Arbeitspapier (EU) v. 21.03.2018, Impact assessment, Significant digital presence / DST (engl. Fassung), SWD(2018) 81, 82 final, COM(2018) 147, 148 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>, 31.12.2021, S. 15.

			<p>needed for the matching of users and developments in software to enable better this user matching.”</p>
<p>Social-Media-Modell</p>	<p>– „Social-Media-Modell: Der Besitzer eines Netzwerks erzielt Werbeeinnahmen, indem er Verbrauchern gezielte Werbebotschaften sendet. Beispiele dafür sind Facebook, Xing, Qzone.“</p>	<p>– „Social-Media- und Werbe-Modell: Dieses Modell umfasst in der Regel zwei Dienstleistungen - die Plattform bietet Nutzern kostenlosen Zugang, und die von den Nutzern erhobenen Daten werden an Werbeagenturen oder andere Unternehmen verkauft.“</p>	<p>– „The advertising model: The model typically covers two services: (i) a platform offers access to a service that can be a social network, a search engine, a content etc. to users for free, in exchange of personal data; and (ii) personal data obtained from such users is used to sell targeted advertisement placements or it is sold, either to advertising companies or to others businesses. The model relies on advertising revenues by targeting marketing messages to consumers or selling user data to business developers. The extent to which platform users have to provide personal data in exchange of an access to a service varies significantly from one activity or company to another as well as the degree of users' awareness and level of involvement (passive versus active participation) in giving away personal data. More and personalized user data enables better targeting of marketing messages and increases the value of the advertisement medium. This value is difficult to measure for tax purposes. The specificity of such revenue model is that it disconnects users from the revenue sources.”</p>

<p>Abonnement-Modell</p>	<p>– „Abonnementen-Modell: Plattformen erheben Abonnement-Gebühren für den ständigen Zugang zu einer digitalen Dienstleistung (z. B. Musik oder Videos). Beispiele hierfür sind Netflix, Spotify, iQiyi.“</p>	<p>– „Digitale Plattformen, die Zugang zu Produkten bieten: Die Nutzer erhalten gegen Zahlung eines Entgelts Zugang zu einer digitalen Plattform und Produkten (z.B. Musik oder Videos).“</p>	<p>– „The digital platform model granting access to content/solutions: The model covers typically one service: the platform offers users access to a platform and to content or solutions in exchange for a (subscription) fee. This model covers a diverse set of digital activities, including online media, streaming and broadcasting of digital content, gaming activities, the provision of digital solutions such as e-payment services or cloud computing. The business either provides access to digital contents such as music, videos or e-books that were traditionally connected to a physical product (for example, a DVD or a book) and charges a (subscription) fee for (continued) access. In cases where the services is provided for free and financed through the sale of targeted advertisement placements or the sale of data, the activity is considered to fall under business model 2 above. Or it offers a solution, such as cloud computing services or provision of software. The service provided is fully digitalized. In the business-to-consumer segment, the provision of the service often does not require any physical presence in the location, i.e. the market can be served fully remotely. For digital solutions in the business-to-business sector, the service is often highly customized and therefore tends to require more physical presence at the location of the consumer.“</p>
---------------------------------	---	---	---

Fernabsatz-Modell	<p>– „Online-Händler-Modell: Online-Plattformen verkaufen Waren oder stellen die Verbindung zwischen Verkäufern und Käufern her und erhalten im Gegenzug eine Transaktionsgebühr oder Platzierungskommission. Beispiele für dieses Modell sind Amazon, Zalando, Alibaba.“</p>	<p>– „Fernabsatz-Modell: Güter werden über eine Website Verkauf und anschließend versandt. Einnahmen werden durch den Verkauf von Gütern erzielt.“</p>	<p>– „The distant sales model/e-commerce: This model equates to online retail activities. Goods are sold via a website, and physically transferred afterwards. Revenues are generated from the sales of goods.“</p>
--------------------------	---	--	---

3.2.2 Problematisierung und Handlungsbedarf

Die vorangestellte Gegenüberstellung von EU-Aufruf 2017, EU-Konsultation 2017 und Begleitdokument 2018 verdeutlicht, dass die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle von der Europäischen Kommission begrifflich unterschiedlich titulierte und inhaltlich verschieden und zum Teil widersprüchlich definiert wurden.³⁹³ Konkret sind folgende Umstände nicht nachvollziehbar und stellen aufgrund des zugewiesenen Rechtsfertigungsaspekts für die Einführung der Steuer gravierende Unklarheiten dar:

1. Zunächst ist es bereits fraglich, was die Geschäftsmodelle als sog. digitale Geschäftsmodelle charakterisiert, welches Ergebnis genau einer Besteuerung entzogen wird und was die *gefühlte* Ungerechtigkeit hervorruft.
2. Die Verwendung der terminologischen Oberbegriffe und seine Schreibweisen sind uneins und unklar. Für das Kooperations-Modell wird auch der Begriff der *Digitalen Plattform* verwendet, für das Social-Media-Modell auch der Begriff des *Werbe-Modells*, für das Abonnementen-Modell auch ebenso der Begriff der *Digitalen Plattform* und für das Fernabsatz-Modell auch der Begriff des *Online Händlers*.
3. Die Ausgestaltung des Angebots an den Kunden ist unklar und nur vage formuliert. Die Vorstellungen unterlassen es, Art und Bedingungen des Angebots an den Kunden zu benennen. So bleibt für das Kooperations-Modell unklar, ob nur die Nutzer untereinander Waren / Dienstleistungen anbieten können, oder ob auch der Plattformbetreiber selbst Leistungen an die Kunden erbringen kann (z.B. im Fall von Transportdienstleistungen über die Gestellung von Transportboxen). Im Social-Media-Modell bleibt unklar, ob zwangsweise Werbebotschaften angeboten werden müssen, wie es die Alternativbezeichnung des sog. Werbe-Modells nahelegt, oder ob auch Daten nicht auch für andere Zwecke (z.B. Vermittlung von Personal über sog. Jobplattformen) an Unternehmen verkauft werden können. Im Fernabsatz-Modell ist die Abgrenzung zum Kooperations-Modell überdies unklar, sodass sich die Frage stellt, ob physische Warenlieferungen (auch) unter den Nutzergruppen vermittelt werden, oder ob ausschließlich ein Verkauf durch den Plattformbetreiber möglich ist.
4. Wer im jeweiligen Geschäftsmodell als Kunde oder als Nutzer qualifiziert wird, bleibt unbestimmt, sodass fraglich ist, an wen ein Angebot und an wen eine Leistung erbracht werden soll. So ist im Kooperations-Modell fraglich, ob aus Sicht des Plattformbetreibers auch Leistungen empfangen werden können, und ob im Fernabsatz-Modell der Plattformbetreiber Vermittlungsleistungen ausführt. Dementsprechend können mögliche Schuldverhältnisse auch nur gemutmaßt werden.
5. Die Art der Umsatzerzielung und der Ablauf der Transaktionen ist ungeklärt. Zudem ist fraglich, wer die Leistungen vergütet (Verkäufer oder Kunde), auf welcher Basis eine Honorierung erfolgt (z.B. Umsatzanteil oder Festbetrag), und ob Transaktionsgebühren oder Platzierungskosten anfallen.

Das Fehlen allgemeingültiger Begriffsdefinitionen zu den Geschäftsmodellen erschwert den Standardsetzern und Rechtssetzungsverbänden die Aufgabe, präzise und zielgerichtete Besteuerungsregelungen zu entwerfen.

³⁹³ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1048.

Aus deutscher Perspektive erfolgte bisher, soweit erkennbar, zudem keine Modellierung der Geschäftsmodelldefinitionen.³⁹⁴

Zu betonen ist, dass die mangelnden Übereinstimmungen der Geschäftsmodelldefinitionen nicht auf Übersetzungsaspekte zurückzuführen sind, da auch die englischen Originaltexte unterschiedliche Begriffsbelegungen aufweisen. In diesem Zusammenhang soll der verdeutschte Begriff *Abonnementen-Modell* analog der deutschsprachigen Übersetzung aus dem EU-Aufruf 2017 dieser Arbeit zugrunde gelegt werden.³⁹⁵ Eine zutreffendere Übersetzung des französischen Wortes *Abonnement* wäre jedoch *Abonnement-Modell* oder *Abonnenten-Modell*.

Da ferner von Seiten der EU keine weitergehenden wissenschaftlich verwertbaren Erläuterungen oder Visualisierungen zu den Geschäftsmodellen existieren, und auf internationaler Ebene kein allgemeingültiges Verständnis zu den Geschäftsmodellen bestehen dürfte, ist ein steuerbesetztes Verständnis im Wege der vergleichenden Methode nebst einer Begriffs-, Merkmals-, und Inhaltspräzisierung zu erarbeiten.

Um ferner ein Verständnis über digitale Geschäftsmodelle zu entwickeln ist ein Ausblick auf mögliche Merkmale der digitalisierten Wirtschaft unerlässlich.

Wo passend, werden die Ausprägungen gewertet, was mit den Abstufungen hoch, mäßig und niedrig deutlich gemacht wird. Die Wertungen erfolgen dabei stets im direkten Vergleich untereinander, d.h. abhängig von den Ausprägungen der jeweiligen ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle. Naturgemäß kann ein solcher Wertungsgang nicht frei von Subjektivität sein. Es wird daher bewusst Wert auf einen mehrschichtigen Kriterienkatalog gelegt und dem Leser werden zudem die Betrachtungsbasen präsentiert, um einer Willkür in der Bewertung entgegen zu treten.

Als Vorgabe gilt, dass die den Geschäftsmodellen zugrundeliegenden Geschäftsfelder / Aktivitäten einzeln und voneinander getrennt ausgeübt werden und sich nicht überschneiden, auch wenn nicht verkannt wird, dass in der Praxis oft Mischformen anzutreffen sind (ein Online-Versandhändler mag z.B. physische Produkte versenden und digitale Produkte zugleich online via Stream anbieten). Die Analyse orientiert sich dabei typisierend an gängigen Unternehmensformen und Häufungen, wobei außergewöhnliche Ausprägungen nicht behandelt werden. Dadurch erfolgt auch eine typisierende Modellierung der Wirtschaft, wie sie in der Praxis durch das Vorhandensein unternehmerischer Mischformen nur im Idealfall vorkommen dürfte. Digitale Geschäftsmodelle bieten oftmals ein ganzes Leistungsbündel an Produkten an (z.B. separater Bezahlendienst zum eigentlichen Produktverkauf), wobei Haupt- und Nebenleistung des eigentlichen Geschäfts in der Praxis oft verschwimmen und so für steuerliche Zwecke (Bestimmung des Besteuerungsgegenstands) zu separieren wären.³⁹⁶

³⁹⁴ Zwar hat das Bundesministerium für Arbeit und Soziales in 2017 Definitionen zu sog. neuen Märkten und Geschäftsmodellen eingeführt, die jedoch in einen anderen wirtschaftlichen Kontext stehen und sich nicht auf steuerlich besetzte Arbeiten übertragen lassen. Vgl. Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2017, S. 55 f.

³⁹⁵ Vgl. Aufruf (EU) v. 21.09.2017, Faires Steuersystem (dt. Fassung), COM(2017) 547 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_de.pdf, 31.12.2021, S. 6.

³⁹⁶ Vgl. Becker/van der Ham, Digitaler Geschäftsmodelle, Betriebs-Berater (BB), 2019, S. 1627.

3.3 Komplementierende Gedanken zu den Geschäftsmodelldefinitionen / Einführung eines eigenen Begriffsverständnisses

3.3.1 Merkmale einer Geschäftsmodelldefinition

Nach OSTERWALDER lässt sich aus der Beschreibung eines Geschäftsmodells bzw. den zugrundeliegenden Grundprinzipien ableiten, auf welche Weise eine Organisation Werte schafft, wie sie diese Werte ermittelt und erfasst, sowie aus welchen Quellen und auf welche Weise das Unternehmen Einkommen erwirtschaftet.³⁹⁷ Hieran anlehnend stellt das Geschäftsmodell ein selbst erstelltes Regelwerk dar, um den Entstehungsprozess einer Dienstleistung / eines Produkts zu beschreiben.³⁹⁸

Ein Geschäftsmodell zeigt damit Interaktionen und Interdependenzen der Akteure auf und versucht dem Leistungserstellungsprozess auch einen visualisierten Rahmen respektive eine Analyseeinheit zu geben.

Zusammenfassend soll die Beschreibung eines Geschäftsmodells damit möglichst Antworten auf nachstehende Fragen geben. Auf die weiteren Ausführungen zu von OSTERWALDER zum Business Model Canvas in Kapitel 3.5.1.1 wird verwiesen.

- Was ist das Angebot an den Kunden?
- Wer ist der Kunde und wie wird mit ihm kommuniziert?
- Wie wird die Leistung erbracht?
- Wie wird der Umsatz generiert und wie erfolgen Transaktionen?

3.3.2 Der Aspekt des digitalen / Charakteristika der digitalen Wirtschaft

Ungeklärt ist, wie ein digitales Geschäftsmodell von einem herkömmlichen Geschäftsmodell abgegrenzt werden kann. Was bedeutet digital im steuerlichen Kontext?

So sollen digitalisierte Unternehmen im weitesten Sinne dadurch erkennbar sein, dass sie ohne *physische* Präsenz am wirtschaftlichen Leben maßgeblich beteiligt sind, in immaterielle Vermögenswerte investieren, und ihre Geschäftsmodelle insbesondere Daten, Nutzerbeteiligung / Netzwerkeffekte und die Beschaffung von nutzergenerierten Inhalten beinhalten.³⁹⁹ Nach GREIL / FEHLING wird die digitale Wirtschaft primär durch Cloud-Leistungen, Internetsuchmaschinen, Soziale Netzwerke und virtuelle Marktplätze charakterisiert.⁴⁰⁰

³⁹⁷ Vgl. Osterwalder/Pigneur, Business Model Generation, 1. Aufl., 2011, S. 18 f.

³⁹⁸ In Abgrenzung zum Marketing Modell: Das Marketing Modell beschreibt ein komplexes und strategisch ausgelegtes Vertriebskonzept (Marketingplan) im Rahmen einer ganzheitlichen, marktorientierten Unternehmensführung. Im Marketing Modell werden zusätzlich Marketing Strategien dargestellt sowie die Kommunikation und der Einfluss des Kunden aufgezeigt. Es ist als Erweiterung des Verständnisses zum Geschäftsmodell zu sehen. Das Begriffsverständnis folgt in Anlehnung an TIMMERS. Für tiefere Auseinandersetzung mit den Begrifflichkeiten wird auf die Ausführungen von STÄHLER verwiesen (Stähler, Digitalen Ökonomie, 2. Aufl., 2002, S. 38 ff.).

³⁹⁹ Wünnemann, Herausforderungen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 135; Kofler et al., Taxation of the Digital Economy, European Taxation (IBFD), Volume 57, No. 12, 2017, Nr. 1.

⁴⁰⁰ Greil/Fehling, Verrechnungspreisbestimmung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2017, S. 763 ff.

Näherungsweise gehen OLBERT / SPENGLER, sowie ZEW und PWC davon aus, dass sich Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft grundsätzlich einer der drei Kategorien nebst Bestimmung zuordnen lassen:⁴⁰¹

- Digitalisierte, herkömmliche Geschäftsmodelle: „First, we acknowledge that many traditional business models experience a horizontal and vertical integration of value-chains through the increasing deployment of digital assets. [...] For the sake of our analysis, we model such digital transformation of traditional business models as a domestic investment of a firm in digital technologies.”
- Digital Business to Consumer (B2C) Geschäftsmodelle: „Digital B2C business models offer targeted and individualized products and services such as advertising and platform services to private end users. Paying users are private consumers making use of online services, which are independent of the physical location.”
- Digital Business to Business (B2B) Geschäftsmodelle: „Similar to the B2C model, the parent company engages in the core activities of the business developing software and creating essential assets. Local subsidiaries engage in customer management and sell the digital products to commercial clients. However, these local entities compensate the parent company for the use and sale of the digital products via royalty payments.”

Die OECD nennt indessen im OECD Bericht 2015 sowie im OECD (Zwischen-) Bericht 2018 sieben wesentliche Charakteristika der *digitalen Wirtschaft*, wovon drei, namentlich

- (i) Grenzüberschreitender online Handel ohne physische Präsenz,
- (ii) Immaterielle Vermögenswerte und
- (iii) Nutzergenerierte Datenerhebungen,

als dominante Hauptcharakteristika anzusehen sein dürften.⁴⁰² In die gleiche Richtung, wenn auch mit kleineren begrifflichen Unterschieden, die jedoch zu vernachlässigen sind, gehen die Merkmalszuweisungen der Europäischen Kommission, welche analog dem EU-Richtlinienentwurf 2018 (digitale Betriebstätte) wie folgt lauten:⁴⁰³

- (i) Grenzüberschreitender Handel ohne physische Präsenz,
- (ii) Schwer zu beziffernde immaterielle Wirtschaftsgüter und
- (iii) Nutzergenerierte Produkte und Datenerhebung [...] [als] Kerntätigkeit der Wertschöpfung

⁴⁰¹ Vgl. Olbert et al., Tax Attractiveness, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 151 f.; Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW)/PWC, Standortattraktivität, 2017, 34 f., ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Studie_Digitale_Geschaeftsmodelle_2017.pdf, 31.12.2021.

⁴⁰² Vgl. Benz, Zwischenbericht der OECD 2018, Der Betrieb (DB), 21, 2018, S. 1234 f.; Roderburg, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 5, 2018, S. 251 m.w.N.; Rasch, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, FinanzRundschau (FR), 10, 2018, 443.; Becker/van der Ham, Digitaler Geschäftsmodelle, Betriebs-Berater (BB), 2019, S.1624.

⁴⁰³ Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021, S. 1. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Significant digital presence (engl. Fassung), COM(2018) 147 final, SWD(2018) 81 final - SWD(2018) 82 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf, 31.12.2021, S. 1.

Darüber hinaus wird auf die Ausführungen der TAG zur Merkmalsdefinition digitaler Geschäftsmodelle für Zwecke des 2004er Berichts verwiesen. Die Ergebnisse dienen der TAG als Analysebasis, dürften für Zwecke dieser Arbeit aber nicht weiter zielführend sein, da entsprechende Herleitungen durch die BEPS Arbeiten zu diversen Erweiterungen geführt haben.⁴⁰⁴

Die wesentlichen Charakteristika werden durch die OECD wie EU nachfolgend beschrieben; ferner wird auf die komplementierende Übersicht in Anlage III verwiesen:

Dem *grenzüberschreitenden online Handel ohne physische Präsenz* wird maßgebende Mobilität bescheinigt, sowohl im Hinblick auf die immateriellen Werte, die in der digitalen Wirtschaft eine tragende Rolle spielen, als auch mit Verweis auf die Nutzer und die Standortwahl für z.B. Server und andere Ressourcen. Zugleich wird betont, dass der grenzüberschreitende Handel in den allermeisten Fällen mit nur minimaler Personalpräsenz betrieben werden kann, sodass ein Unternehmenswachstum (z.B. durch eine Generierung größerer Nutzerzahlen) nicht unbedingt und keinesfalls korrelierend von der Anzahl der Mitarbeiter abhängt (*scale without mass*).⁴⁰⁵

Den *immateriellen Vermögensgegenständen* wird schließlich maßgebende Unabdingbarkeit zugewiesen, ohne die die digitalen Geschäftsmodelle nicht auskommen können. So sind z.B. digitale Unternehmen oft stark von Software abhängig und investieren beträchtliche Ressourcen in Forschung und Entwicklung für entsprechende Weiterentwicklungen.

Die *nutzergenerierten Datenerhebungen* stellen zudem einen wichtigen Inputfaktor für den Wertschöpfungsprozess dar, womit digitalisierte Unternehmen einen nicht mehr wegzudenkenden Bedarf an Datensammlung haben (Big Data).

Im Ergebnis scheint sich die steuerlich besetzte Fachliteratur aber schwer zu tun, geeignete Inhaltsmerkmale zum Aspekt der Digitalität zu entwickeln, die der Diskussion als hinreichende Basis dienen könnte.

Mit Blick auf vorstehende, wesentliche Charakteristika dürfte aber deutlich werden, dass die digitale Wirtschaft sich nicht mehr an greifbaren, klassischen Transaktionen orientiert. Vielmehr verfügt die digitale Wirtschaft – nach Ansicht von OECD und EU – über ein hohes Maß an Mobilität mit Blick auf die Geschäftsfunktionen und die Standortwahl bei gleichzeitig gegebener hohen Abhängigkeit von immateriellen Vermögensgegenständen und nutzergenerierten Daten. Anbindend an die Hauptcharakteristika von OECD und EU sollen daher nachstehende, kurze und prägnante Inhaltsmerkmale dem digitalen Aspekt im Allgemeinen sowie der laufenden Arbeit zugewiesen werden.

⁴⁰⁴ Vgl. OECD, Report (TAG): Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce, 2004, S. 4 ff, <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>, 31.12.2021.

⁴⁰⁵ „Digitalisation also allows some highly digitalisiert enterprises to be heavily involved in the economic life of a jurisdiction without any, or any significant, physical presence, thus achieving operational local scale without local mass “

Tabelle 8: Hauptcharakteristika der digitalen Wirtschaft / Zuweisung von Inhaltsmerkmalen

Grenzüberschreitender Handel ohne physische Präsenz	Immaterielle Wirtschaftsgüter	Nutzergenerierte Produkte und Datenerhebung
Perspektive: Marktstaat	Perspektive: Ansässigkeitsstaat	Perspektive: Marktstaat
<ul style="list-style-type: none"> – Unternehmenssteuerung im Ansässigkeitsstaat / oft keine steuerliche Erfassung im Marktstaat (Absatzmarkt) – Keine/Geringe physische Präsenz im Marktstaat – Keine/Geringe Anzahl von Vermögensgegenständen am Standort der Auslandsverkäufe – Geringer Bedarf an lokalem Personal – Flexibilität bei der Standortwahl für Server und andere Ressourcen – Minimal erhöhter Personaleinsatz führt zu überproportionaler Skalierung des Geschäfts (scale without mass) 	<ul style="list-style-type: none"> – Wesentlicher Wettbewerbsvorteil mit Einfluss auf die Wertschöpfung – Zugleich starker Abhängigkeitsfaktor – Schwere Bewertbarkeit / Eindeutigkeit erst im Verkaufszeitpunkt – Schwere Lokalisierbarkeit und Zuordnung zum Produkt – (Oft) keine Aktivierungsmöglichkeit in der Bilanz – Hoher finanzieller Aufwand für Forschung und Entwicklung 	<ul style="list-style-type: none"> – Hohe Sammelbereitschaft an Daten – Masse der Nutzer und Qualität der bereitgestellten Daten / Nutzerbeiträge ist ein wesentlicher Erfolgsfaktor – Aktive und passive Teilnahme des Nutzers am Leistungsprozess – (Oft) Trennung von Einnahmeerzielung und erbrachten Dienstleistungen

3.3.3 Abgrenzungsfragen

Mit einer Definition der digitalen Geschäftsmodelle wird impliziert, dass eine Abgrenzung - zumindest in Teilen – der digitalen Wirtschaft von der Gesamtwirtschaft denkbar ist.

Entsprechend sind die Ausführungen der EU zu verstehen: In den Begleitdokumenten⁴⁰⁶ zum EU-Aufruf 2017 und der EU-Konsultation 2017 hat die Europäische Kommission in 2017 herausgearbeitet, dass „die Digitalisierung [...] alle Unternehmen [betrifft], wenn auch nicht in gleichem Maße.“⁴⁰⁷

⁴⁰⁶ Vgl. Europäische Kommission, Fragebogen (EU) v. 20.12.2017, Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (dt. Fassung), S. 2, https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_de, 31.12.2021; Europäische Kommission, Statistics (engl. Fassung) / Umfrageergebnisse, 2017, https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_de, 31.12.2021.

⁴⁰⁷ Aufruf (EU) v. 21.09.2017, Faires Steuersystem (dt. Fassung), COM(2017) 547 final, S. 5, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_de.pdf, 31.12.2021.

Die Europäische Kommission versucht damit, die digitale Wirtschaft von der Gesamtwirtschaft abzugrenzen,⁴⁰⁸ wie dies auch u.a. das TAX 3 Komitee des Europäischen Parlaments feststellte.⁴⁰⁹

Diese Feststellung scheint die Sichtweise der Europäischen Kommission zu vereinheitlichen und steht dadurch an entscheidender Stelle im Widerspruch zu den Ansichten der OECD, die bereits in ihrem OECD Bericht 2015 (BEPS Aktionspunkt 1) darlegte, dass eine Abgrenzung der digitalen Wirtschaft von der Gesamtwirtschaft nicht möglich ist.⁴¹⁰ Entsprechendes wiederholt der OECD Bericht 2019 (Arbeitsprogramm): „The Action 1 Report found that the whole economy was digitalizing and, as a result, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy.“⁴¹¹

Obwohl die OECD damit bestreitet, dass eine – wie auch immer gartete – Abgrenzung der digitalen Wirtschaft von der Gesamtwirtschaft vollziehbar ist, stellt auch die OECD mittels Fallstudien typische Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft im OECD Bericht 2015 (BEPS Aktionspunkt 1) und im OECD (Zwischen-) Bericht 2018 vor,⁴¹² um darauf aufbauend, allgemein gültige Charakteristika für die digitale Wirtschaft herzuleiten. Die Analysemethodik der OECD spricht indessen sehr wohl dafür, dass auch die Ergebnisse der OECD aus typischen Modellen abgeleitet wurden und folglich dem Versuch dienen, die digitale Wirtschaft schematisch einzuordnen.⁴¹³ Entsprechendes bestreitet der OECD (Zwischen-) Bericht 2018 auch nicht.⁴¹⁴

Für diese Arbeit bleibt damit die Erkenntnis, dass Begriffsbilder zwar vermitteln können, welche Geschäftsaktivitäten von neuen Regelungen umfasst werden sollen, es jedoch zunehmend schwieriger wird, Besteuerungsregelungen zu entwerfen, je unpräziser Begriffsbilder ausfallen.

Um gemäß dem Ziel dieser Arbeit eine konzeptionelle Grundlage für eine Betriebstättendefinition zu legen, ist eine weitergehende Geschäftsmodelldefinition unabdingbar, wengleich dies bedeutet, dass nur bestimmte Geschäftsmodelle besteuert werden sollen. Dieser auch von der EU verfolgten Zielsetzung ist damit zuzustimmen. Inwieweit in der gesetzestechnischen Umsetzung eine Grenzziehung zum Steuergut erfolgt, ist der tatbestandlichen Ausgestaltung (z.B. im Wege von Aufgriffsgrenzen) zu überlassen. Die Präsentation einer Auswahl an Geschäftsmodellen impliziert im Wesen aber bereits eine Abgrenzung.

⁴⁰⁸ Vgl. Dourado, Pandora Box, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 570.

⁴⁰⁹ Vgl. Europäisches Parlament, Studie (EU), Impact of Digitalisation (TAX3 Committee) (engl. Fassung), 2019, [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/I-POL_STU\(2019\)626078_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/I-POL_STU(2019)626078_EN.pdf), 31.12.2021, S. 18; Kaeser, IFA/EU, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 660 f.; Schön, How to Tax the Digitalized Economy, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 72, No. 4/5, 2018, S. 280 ff; Lutzenberger, Digital Economy, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2018, S. 895 ff.

⁴¹⁰ Vgl. Dourado, Pandora Box, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 570.; Wilde, Digitalizing Economy, INTERTAX, Volume 46, Issue 6, 2018, S. 469; Mitteilung (EU) v. 17.06.2015, Faire Unternehmensbesteuerung, COM(2015) 302 final, SWD(2015) 121 final, S. 2, <https://ec.europa.eu/transparency/reg-doc/rep/1/2015/DE/1-2015-302-DE-F1-1.PDF>, 31.12.2021; Haase, Digitale Präsenz, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 5, 2018.

⁴¹¹ OECD, Arbeitsprogramm, Tax Challenges Arising from the Digitalisation (engl. Fassung), <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, 31.12.2021, S. 5.

⁴¹² Vgl. OECD, Arbeitsergebnisse BEPS Aktionspunkt 1 (dt. Fassung), 2015, S. 54 f.; OECD, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung - Zwischenbericht 2018, S. 30 ff.

⁴¹³ Vgl. Hidien/Versin, Digitales Geschäftsmodell, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, S. 760.

⁴¹⁴ „Distinguishing between these stylized business models allows for a range of interesting observations which should lead to a better understanding of the dynamics of the digitalization of the economy, including its implications for the tax system.“ OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a, S. 31

Da die EU diese Begriffspräzisierung bisher unterlassen hat, wird diese nun nachstehend erarbeitet.

3.3.4 Kooperations-Modell / Interpretation und Erläuterung

3.3.4.1 Überblick

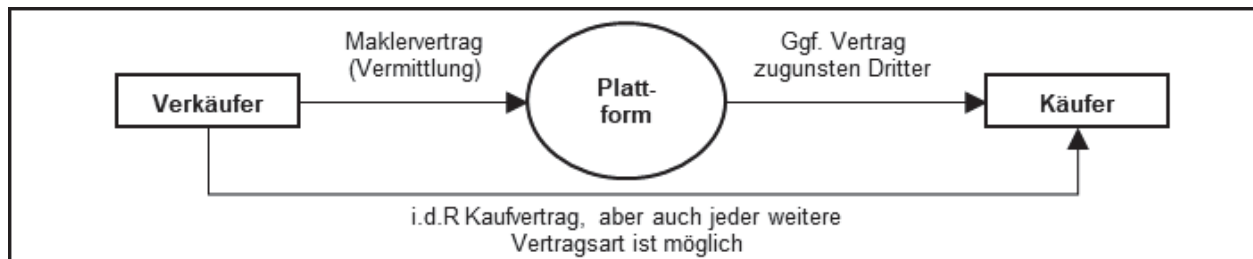


Abbildung 17: Das Kooperations-Modell / Zusammenwirken von Vertragsarten

Im Kooperations-Modell wird über einen virtuellen Marktplatz eine Plattform geschaffen, um Angebot und Nachfrage zusammenzubringen. Das unternehmerische Ziel besteht dann in der Zusammenführung von mindestens zwei Kundengruppen. Die Kunden erhalten einen ggf. kostenpflichtigen Zugang zur Oberfläche um sodann untereinander Dienstleistungen / Produkte anzubieten. Das Kooperations-Modell ist der Kategorie der Online Marktplätze zuzuweisen. Weitere Begrifflichkeiten sind z.B. *Intermediation platforms* oder *digitaler Marktplatz*.

3.3.4.2 Bestimmung der rechtlichen Merkmale

Im Kooperations-Modell tritt der Plattformbetreiber als Vermittler zwischen Verkäufer und Käufer auf, wodurch er (i) im fremden Namen und (ii) auf fremde Rechnung Geschäftsbeziehungen vermittelt. Der Umsatzerzielung dürfte dann im Regelfall ein Maklervertrag nach § 652 ff BGB zugrunde liegen.⁴¹⁵ Der eigentliche Hauptvertrag über die Dienstleistung / das Produkt wird zwischen dem Verkäufer und dem Käufer geschlossen. Der Hauptvertrag bildet damit sämtliche Vertragsbeziehungen (z.B. Kaufvertrag, Mietvertrag, Dienstleistungsvertrag etc.) ab. Die Plattform als solche wäre damit ursächlich für den Vertragsabschluss. Die Leistung des Plattformanbieters besteht u.a. in der technischen Zurverfügungstellung eines virtuellen Marktplatzes, auf dem die Dienstleistungen / Produkte des Verkäufers angeboten werden. Darüber hinaus könnte es zu einem Vertrag *zugunsten Dritter* zwischen der Plattform und dem Käufer kommen.⁴¹⁶

3.3.4.3 Einfluss der Nutzerbeteiligung

Es ist davon auszugehen, dass der ökonomische Wert der Plattform zunimmt, desto mehr Nutzer auf der Plattform untereinander interagieren. Denn der Erfolg des Geschäftsmodells ist maßgebend von der Interaktion und damit dem Volumen (Anzahl und Betrag) der eingegangenen Vertragsbeziehungen zwischen den Kundengruppen abhängig.

Folgerichtig ist die Bedeutung von Nutzerbeiträgen und Netzwerkeffekten als *hoch* einzustufen.

Darüber hinaus ist die Datengewinnung und die Extrahierung von geschäftsbezogenem Wissen aus den Datenmengen mittels immaterieller Vermögensgegenstände entscheidend für den Geschäftserfolg. Folgerichtig ist der Datengewinnung eine *hohe* Bedeutung zuzuweisen.

⁴¹⁵ Sind die Voraussetzungen eines Maklervertrags hingegen nicht erfüllt, dürfte ein Dienstleistungsvertrag respektive Werkvertrag vorliegen.

⁴¹⁶ Dies dürfte dann der Fall sein, wenn z.B. im Vertrag zwischen dem Käufer und Verkäufer geregelt ist, dass der Käufer die Provisionszahlung unmittelbar an den Plattformbetreiber zu leisten hat.

Der Einfluss der Nutzerbindung auf das Geschäftsmodell wäre im direkten Vergleich mit den weiteren ausgewählten digitalen Geschäftsmodellen hingegen *mäßig*, da der Marktplatz ausschließlich für das jeweilige Umsatzgeschäft besucht werden würde. Hier wäre wiederum entscheidend, dass die Nutzergruppen passende Transaktionspartner finden. Die Preisbildung ist damit abhängig von der Interaktion der Nutzergruppen.

3.3.4.4 Anmerkungen von Staaten- und Rechtssetzungsverbänden

Das britische Finanzministerium (HM Treasury) definiert *Intermediation platforms* wie folgt: „Platforms that match two pools of users. These platforms rely on users to provide content and critical mass of supply and demand. [Examples:] Sharing economy platforms, Online marketplaces, Appstores.“⁴¹⁷

Das deutsche Bundesministerium für Arbeit und Soziales umschreibt den *digitalen Marktplatz* wie folgt: „Digitale Marktplätze (wie eBay, MyHammer oder Kleiderkreisel), die einen virtuellen Ort anbieten, auf dem Anbieter und Nachfrager zusammentreffen können, ohne dass die Betreiber der Plattform direkt in die Transaktionen eingreifen. Hierzu gehören auch nicht-kommerzielle Tauschplattformen zur gemeinschaftlichen Nutzung von Gütern oder Infrastrukturen, die im engeren Sinne den Begriff Sharing rechtfertigen.“⁴¹⁸

In Abgrenzung hierzu stehen *Vermittlungsplattformen*, in denen der Händler aktiv in den Preisbildungsprozess der Nutzer eingreift: „Vermittlungsplattformen bzw. Händler mit Plattformcharakter (wie Uber, Helping oder Airbnb), die in unterschiedlichem Maße in die Interaktion zwischen den Marktteilnehmern eingreifen, z. B. durch Regeln für die Preissetzung und die Eigenschaften der gehandelten Produkte oder Dienstleistungen, und dadurch keine reinen Vermittler sind. Hierzu gehören insbesondere Dienstleistungsplattformen der sogenannten On-Demand-Economy, bei der zumeist Dienstleistungen vor Ort erbracht werden.“⁴¹⁹

Weitere passende Auseinandersetzungen zum Geschäftsmodell sind, soweit ersichtlich, keine erfolgt.

3.3.5 Social-Media-Modell / Interpretation und Erläuterung

3.3.5.1 Überblick

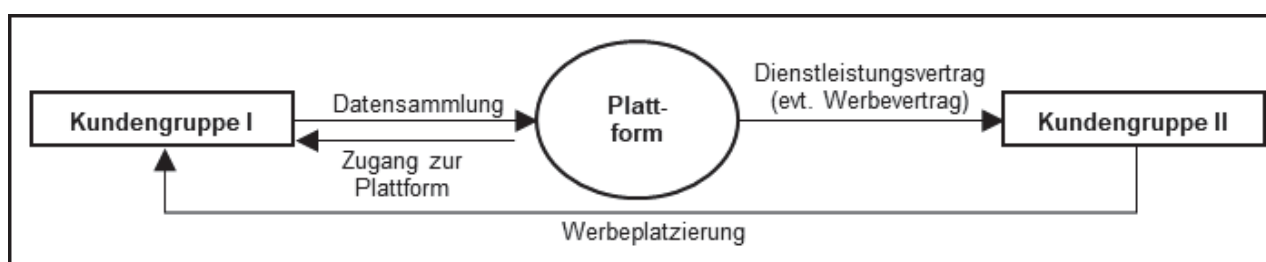


Abbildung 18: Das Social-Media-Modell⁴²⁰

⁴¹⁷ Ministry of Finance (UK), HM Treasury, Bericht (UK) v. März 2018 (update), Corporate tax and the digital economy (engl. Fassung), 2018, S. 11.

⁴¹⁸ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2017, S. 55 f., https://www.bmas.de/SharedDocs/Downloads/DE/PDF-Publikationen/a883-weissbuch.pdf?__blob=publicationFile, 31.12.2021.

⁴¹⁹ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2017, S. 55 f., https://www.bmas.de/SharedDocs/Downloads/DE/PDF-Publikationen/a883-weissbuch.pdf?__blob=publicationFile, 31.12.2021.

⁴²⁰ Eigene Darstellung.

Im Social-Media-Modell werden über eine digitale Plattform zwei Dienstleistungen an zwei unterschiedliche Kundengruppe angeboten. Dabei wird der *Kundengruppe I* ein (meist) kostenloser Zugang zur Plattform gegen den Austausch von personenbezogenen Daten gewährt. Auf der anderen Seite steht *Kundengruppe II* als kommerzieller Werbekunde zur Verfügung, welcher die von Kundengruppe I gesammelten Daten zur gezielten Werbeplatzierung nutzt.

Damit ist der Plattformbetreiber selbst durch Datenerhebung in der Lage, Aussagen über Vorlieben und Kundenwünsche zu sammeln und diesen Datenpool gegen Entgelt an dritte Werbekunden abzugeben bzw. zur Nutzung zu überlassen.

Die Plattform dient im privaten Bereich z.B. zur Darstellung der eigenen Person und zur Kontaktpflege. Unternehmen und öffentliche Personen (z.B. Parteien, Stiftungen) könnten die Plattform hingegen z.B. zur Darstellung der geschäftlichen Präsenz nutzen. Unter personenbezogenen Informationen sind z.B. Fotos, Nachrichten, Audio- und Videoaufzeichnungen zu subsumieren.

Das Social-Media-Modell ist der Kategorie der Sozialen-Netzwerke zuzuweisen. Weitere Begrifflichkeiten sind z.B. *Mehrseitige Plattformen*, *Social Network*, *Soziale Kommunikationsplattformen*.

3.3.5.2 Bestimmung der rechtlichen Merkmale

Im Social-Media-Modell tritt der Plattformbetreiber als Dienstleistungsverpflichteter auf, dessen Leistungen in der Bereitstellung eines virtuellen Werbemediums bzw. eines Werbeplatzes bestehen, auf der die personalisierte Werbung respektive Botschaft gegen Entgelt platziert wird.

Dem Geschäftsmodell dürfte ein Dienstleistungsvertrag nach § 611 ff BGB ff bzw. in den meisten Fällen sogar ein Werkvertrag nach § 631 ff BGB zugrunde liegen.

3.3.5.3 Einfluss der Nutzerbeteiligung

Die ökonomischen Werte von Plattform und Werbeplätze nehmen zu, je mehr Nutzer (Kundengruppe I) auf die Plattform zugreifen und gleichzeitig als Datenlieferanten und Werbekonsumenten auftreten, was wiederum zu einer *hohen* Abhängigkeit von Nutzerbeiträgen führt.

Denn der Erfolg des Geschäftsmodells hängt maßgeblich von der Gewinnung und dem Verkauf personalisierter werberelevanter Daten von Kundengruppe I ab, sodass auch die Bedeutung von Netzwerkeffekten, Daten und immateriellen Vermögensgegenstände (dem Logarithmus zur Datengewinnung und Aufbereitung) als *hoch* zu werten ist.

Zudem weist das Geschäftsmodell eine *hohe* Nutzerbindung auf, da eine hohe Motivation besteht, dass Profil zur Darstellung der eigenen Person (Kundengruppe I) zu pflegen, um eine Honorierung / Aufmerksamkeit durch die Nutzergemeinschaft zu erfahren. Letztendlich ist damit der Preisbildungsprozess von der Interaktion innerhalb von Kundengruppe I abhängig. Dies folgt aus der wirtschaftlichen Gegebenheit, dass Werbeinnahmen steigen, desto mehr personalisierte Daten vorhanden sind.

3.3.5.4 Anmerkungen von Staaten- und Rechtssetzungsverbänden

Die OECD definiert *Mehrseitige Plattformen* wie folgt: „Plattformen, die Austausch und Transaktionen zwischen Endnutzern ermöglichen, wobei die Rechte der Kontrolle sowie die Haftung gegenüber den Kunden aber großenteils beim Leistungserbringer verbleiben. Die Endnutzer schreiben

sich bei der Plattform ein und interagieren über die Marktseiten hinweg, sodass indirekte Netzwerkeffekte entscheidende Bedeutung erlangen. Beispiele hierfür sind: Uber, Didi Chuxing, Airbnb, Xiaozhu, [...], Amazon Marketplace, Taobaom, Facebook [...].⁴²¹

Das *Social Network* wird vom britischen Finanzministerium (HM Treasury) beschrieben als: „Platforms that facilitate the interaction of users that create and share their own content. [Examples:] Social media platforms, File or content sharing platforms.“⁴²²

Deutschland wiederum versteht unter dem Begriff der *Sozialen Kommunikationsplattformen* folgendes: „Soziale Kommunikationsplattformen (wie Facebook, Xing, Youtube oder Twitter), die Kontakte und zumeist personenbezogene Informationen, z. B. Nachrichten, Fotos, Audio- und Videoaufzeichnungen, vermitteln und den Austausch unter den Nutzern ermöglichen.“⁴²³

Weitere passende Auseinandersetzungen zum Geschäftsmodell sind, soweit ersichtlich, keine erfolgt.

3.3.6 Abonnements-Modell / Interpretation und Erläuterung

3.3.6.1 Überblick

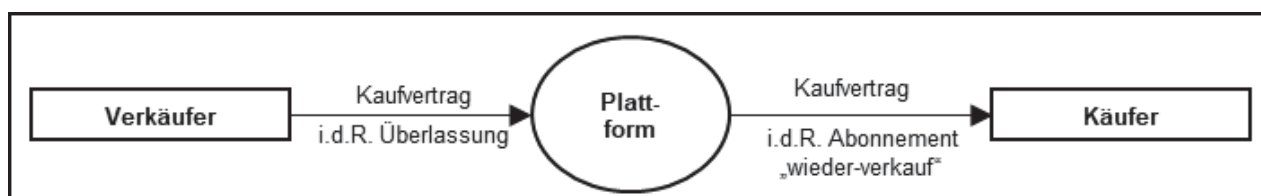


Abbildung 19: Das Abonnements-Modell⁴²⁴

Im Abonnements-Modell werden digitale Produkte gegen eine Abonnementgebühr angeboten.

Der Anbieter tritt als Wiederverkäufer auf, der entsprechende Produkte / Kontrollrechte zuvor erwarb. Der Anbieter ist damit allein verantwortlich für die Produktauswahl und die Preisgestaltung – die Nutzer hingegen qualifizieren alleinig als Konsumenten. Dienstleistungen werden keine ausgeführt.

Das Abonnements-Modell ist der Kategorie der Online-Händler zuzuweisen. Weitere Begrifflichkeiten sind z.B. *Wiederverkäufer von digitalen Produkten* und *Online content provider*.⁴²⁵

3.3.6.2 Bestimmung der rechtlichen Merkmale

Dem Geschäftsmodell und der Umsatzerzielung liegt ein Kaufvertrag nach § 433 ff BGB ff zugrunde. Ein Mietvertrag nach § 535 ff BGB scheidet hingegen aus, da Sachen nach § 90 BGB nur körperliche Gegenstände sein können, was den digitalen Konsum von Produkten ausschließt. Die Plattformbetreiber treten als Verkäufer auf.

⁴²¹ OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a, S. 31 f.; OECD, Zwischenbericht, Herausforderungen der Digitalisierung (dt. Fassung), 2018, S. 30 f.; Hidién/Versin, Digitales Geschäftsmodell, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, S. 758 ff.

⁴²² Ministry of Finance (UK), HM Treasury, Bericht (UK) v. März 2018 (update), Corporate tax and the digital economy (engl. Fassung), 2018, S. 11.

⁴²³ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, Weißbuch Arbeiten 4.0, 2017, S. 55 f., https://www.bmas.de/SharedDocs/Downloads/DE/PDF-Publikationen/a883-weissbuch.pdf?__blob=publicationFile, 31.12.2021.

⁴²⁴ Eigene Darstellung.

⁴²⁵ Siehe Fernabsatz-Modell.

3.3.6.3 Einfluss der Nutzerbeteiligung

Da der ökonomische Wert der Plattform unabhängig von der Interaktion zwischen den Nutzern ist, und auch keine Mitgliedschaft nötig ist, um ein Produkt zu erwerben, ist die Bedeutung von Nutzerbeiträgen und Netzwerkeffekten als *gering* einzustufen.

Die Bedeutung von Daten wiederum ist für das Geschäftsmodell als *mäßig* bis *hoch* zu werten, da den Nutzern regelmäßig personalisierte Vorschläge, z.B. zum Film-/ Musikgeschmack, unterbreitet werden. Entsprechend ist die Bedeutung von immateriellen Vermögensgegenständen zur Erlangung des Wissens durch die Unterbreitung personalisierter Vorschläge als *mäßig* bis *hoch* einzustufen. Die Nutzerbindung ist hingegen, aufgrund fehlender Interaktionen zwischen den Nutzergruppen, als *mäßig* bis *hoch* zu werten. Eine Steigerung der Nutzerbindung kann jedoch durch die Unterbreitung von Anregungen und / oder Mitgliedschaften erreicht werden. Letztendlich ist der Preisbildungsprozess losgelöst von einer möglichen Interaktion zwischen den Nutzergruppen zu sehen und hängt auch nicht unmittelbar von diesen ab.

3.3.6.4 Anmerkungen von Staaten- und Rechtssetzungsverbänden

Die *Online content providers* werden vom britischen Finanzministerium (HM Treasury) charakterisiert als: „Platforms that provide content online, either through acquiring rights to distribute content created by third parties/other users or delivering self-developed content. [Examples:] Entertainment streaming services, Online content websites.“⁴²⁶

Weitere passende Auseinandersetzungen zum Geschäftsmodell sind, soweit ersichtlich, keine erfolgt.

3.3.7 Fernabsatz-Modell / Interpretation und Erläuterung

3.3.7.1 Überblick

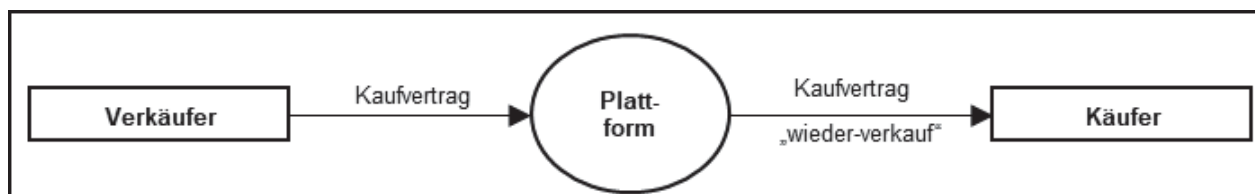


Abbildung 20: Das Fernabsatz-Modell⁴²⁷

In Fernabsatz-Modell werden physisch erworbene Waren in eigenem Namen durch den Plattformbetreiber weiterverkauft, womit in der physischen Produktbeschaffenheit der maßgebende Unterschied zum Abonnementen-Modell liegt, indem digitale Inhalte Gegenstand des Erwerbsgeschäfts sind.

Der Plattformbetreiber agiert damit als Wiederverkäufer, der seine Einnahmen aus dem Verkauf von Waren über eine virtuelle Plattform erzielt. Erneut ist der Anbieter alleine verantwortlich für die Produktauswahl und die Preisgestaltung. Die Nutzer hingegen treten nur als Konsumenten auf. Dienstleistungen werden keine angeboten.

Das Fernabsatz-Modell ist der Kategorie der Online-Händler zuzuweisen. Weitere Begrifflichkeiten sind z.B. *Wiederverkäufer von physischen Produkten* und *E-Retailers*.

⁴²⁶ Ministry of Finance (UK), HM Treasury, Bericht (UK) v. März 2018 (update), Corporate tax and the digital economy (engl. Fassung), 2018, S. 11.

⁴²⁷ Eigene Darstellung.

3.3.7.2 Bestimmung der rechtlichen Merkmale

Auf die Feststellungen zum Abonnements-Modell wird verwiesen.

Dem Fernabsatz-Modell liegt regelmäßig ein Kaufvertrag nach § 433 ff BGB ff zugrunde. Ein Mietvertrag nach § 535 ff BGB kommt hingegen nicht zustande, da Sachen nach § 90 BGB nur körperliche Gegenstände sein können, was den digitalen Konsum von Produkten ausschließt. Zur Verdeutlichung dient nachfolgendes Beispiel: Wird ein Film physisch (z.B. auf DVD) für eine bestimmte Zeit zur Verfügung gestellt und muss dieser Film anschließend zurückgesendet werden, liegt ein Mietverhältnis vor. Wird der Film hingegen dauerhaft physisch zur Verfügung gestellt, wird ein Kaufvertrag geschlossen.

Die Plattformbetreiber treten als Verkäufer oder Vermieter auf.

3.3.7.3 Einfluss der Nutzerbeteiligung

Auf die Feststellungen zum Abonnements-Modell wird verwiesen.

Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass beim Fernabsatz-Modell auch der Erwerb von Gütern als *Gast* möglich ist, sodass eben keine zwingende Registrierung und Mitgliedschaft auf der Plattform Voraussetzung für das Erwerbsgeschäft ist. Eine Interaktion zwischen den Nutzern ist zudem nicht nötig, weshalb u.a. die Bedeutung von Nutzerbeiträgen, Netzwerkeffekten und Nutzerbindungen als *niedrig* zu bewerten ist.

3.3.7.4 Anmerkungen von Staaten- und Rechtssetzungsverbänden

Die OECD definiert *Wiederverkäufer* wie folgt: „Unternehmen, die Produkte – einschließlich der entsprechenden Kontrollrechte – bei anderen Anbietern einkaufen und an Käufer weiterverkaufen; Wiederverkäufer haben die Kontrolle über die Preise und übernehmen die Haftung gegenüber den Kunden; sie gestatten keine Interaktion zwischen den Endnutzern und sie verlangen von den Kunden auch nicht unbedingt, sich bei ihrer Online-Plattform einzuschreiben; Beispiele sind „Amazon e-commerce, Alibaba, [...] Netflix [...]“⁴²⁸

Das britische Finanzministerium (HM Treasury) beschreibt *E-Retailers* folgendermaßen: „Businesses that sell acquired products on an online platform.“⁴²⁹

Weitere passende Auseinandersetzungen zum Geschäftsmodell sind, soweit ersichtlich, keine erfolgt.

3.4 (Zwischen-) Ergebnis: Charakteristika der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle / Vergleich der Geschäftsmodelle aus Nutzersicht

Der Zielsetzung entsprechend konnten unter Betrachtung vorstehender Ausführungen die wesentlichen Charakteristika der digitalen Wirtschaft bestimmt und die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle dargestellt und inhaltlich präzisiert werden.

Aus vorstehenden Überlegungen wird zudem ersichtlich, dass verallgemeinernd

- dem Kooperations-Modell ein Maklervertrag § 652 ff BGB,
- dem Social-Media-Modell ein Dienstleistungs- / Werkvertrag nach §§ 611 ff, 631 ff BGB und

⁴²⁸ OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a, S. 31 f.; OECD, Zwischenbericht, Herausforderungen der Digitalisierung (dt. Fassung), 2018, S. 30 f.; Hidien/Versin, Digitales Geschäftsmodell, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, S. 758 ff.

⁴²⁹ Ministry of Finance (UK), HM Treasury, Bericht (UK) v. März 2018 (update), Corporate tax and the digital economy (engl. Fassung), 2018, S. 11.

– dem Abonnements-Modell sowie dem Fernabsatz-Modell ein Kaufvertrag nach § 433 ff BGB zugrunde liegt.⁴³⁰ Das Abonnements-Modell und das Fernabsatz-Modell können zusammengefasst beurteilt werden, da in beiden Modellen Produkte zum Verkauf angeboten werden (visualisiert in nachstehenden Tabellen durch einen Graufilter).

Zudem wird die Nutzerbeteiligung für bestimmte Geschäftsmodelle als wesentlicher Wertschöpfungsfaktor angesehen. Die direkte Gegenüberstellung der Geschäftsmodelle aus Nutzersicht zeigt indes eine Gruppenbildung dergestalt, als dass der Stellenwert / das Ausmaß der Nutzerbeteiligung, der Netzwerkeffekte und der Nutzerbindung von unterschiedlicher Bedeutung für die Geschäftsmodelle zu sein scheinen.

So nimmt der Nutzer für das Kooperations-Modell und das Social-Media-Modell (zusammen Gruppe I) einen hohen Stellenwert ein, während die Nutzerstellung beim Abonnements-Modell und dem Fernabsatz-Modell (zusammen Gruppe II) zwar gegeben ist, aber im direkten Vergleich zu den vorherigen Modellen für den Geschäftserfolg untergeordnet sein dürfte.

Denn im Kooperations-Modell und im Social-Media-Modell agieren Nutzer auf einem vom Plattformbetreiber geschaffenen virtuellen Marktplatz und tauschen Informationen / Dienstleistungen / Produkte aus. Maßgebende Bedeutung dürften somit die Theorien zu den zweiseitigen (bzw. mehrseitigen) Märkten und damit auch die Erkenntnisse zu den Netzwerkeffekten, für das Kooperations-Modell und das Social-Media-Modell haben, da beide Modelle den mehrseitigen Plattformen zuzurechnen sein dürften. In beiden Modellen wird ein Wertschöpfungsbeitrag dadurch geschaffen, dass sie zwei oder mehrere verschiedene, aber voneinander abhängige Kundengruppen zusammenbringen. Die Plattformbetreiber schöpfen dann Werte, indem Sie vermittelnd tätig sind und die Nutzergruppen miteinander verbinden.⁴³¹

Entsprechendes dürfte in dieser Deutlichkeit nicht der Fall im Abonnements-Modell respektive Fernabsatz-Modell sein. Denn im Abonnements-Modell / Fernabsatz-Modell dürften Produkte digital / physisch zum Konsum angeboten werden. Eine Interaktion zwischen den Nutzergruppen dürfte nicht erfolgen. Die Bedeutung des Nutzers dürfte damit im Vergleich zu Gruppe I zwar gegeben sein, wenngleich aber von untergeordneter Bedeutung für den Geschäftserfolg.

Umgekehrt heißt dies aber auch: Der Nutzer hat Einfluss auf den Erfolg aller Geschäftsmodelle, wenngleich in unterschiedlicher Ausprägung und Intensität. Entsprechendes Fazit gilt es im Verlauf des Kapitels zu validieren.

Nachstehende Tabelle fast vorherige Darstellungen / Untersuchungen zusammen, erweitert diese – wo nötig – und überführt letztendlich das gewonnene Verständnis zum Zwecke der weitergehenden Analyse in ein Ordnungsschema mit entsprechender Gliederung:

- Allgemeine Charakteristik
- Praxisbeispiel
- Rechtliche Einordnung (Privatrecht)

⁴³⁰ Ratenlieferungsverträge nach § 510 ff BGB und Mietverträge nach § 535 ff BGB dürften die Ausnahme sein, da Sachen im Sinne des Gesetzes nach § 90 BGB nur körperliche Gegenstände sein können, womit digitale Angebote ausscheiden. Auch dürfte ein Auftragsverhältnis (Auftrag) nach § 662 ff BGB mangels Unentgeltlichkeit der Leistung nicht vorliegen.

⁴³¹ Vgl. Clark et al., Business Model You, 1. Aufl., 2012, S. 82.

- Umsatzprozess / Einnahmequellen
- Bedeutung des Nutzers
- Standorte (digital/physisch)

Tabelle 9: Charakteristika der ausgewählten Geschäftsmodelle / Typisierende Übersicht / Zusammenführung

Geschäftsmodelle / Merkmale	Kooperations-Modell	Social-Media-Modell	Abonnementen-Modell	Fernabsatz-Modell
Allgemeine Charakteristika				
Allgemeine Charakteristika	<ul style="list-style-type: none"> - Schaffung eines virtuellen Marktplatzes um Angebot und Nachfrage zusammenzubringen. Ziel ist die Zusammenführung von mindestens zwei Kundengruppen. - Die Kunden erhalten einen ggf. kostenpflichtigen Zugang zur Oberfläche und bieten sodann untereinander Dienstleistungen / Produkte an. 	<ul style="list-style-type: none"> - Schaffung einer Plattform um Kundengruppe I (Datenlieferant und Konsument) mit Kundengruppe II (Werbeanbieter) zusammenzuführen. - Kundengruppe I wird ggf. kostenloser Zugangs gewährt zur Darstellung der eigenen Person, Kontaktpflege etc. - An Kundengruppe II werden die von Kundengruppe I gesammelten Daten zur gezielten Werbeplatzierung verkauft. 	<ul style="list-style-type: none"> - Verkauf von digitalen Produkten in eigenem Namen gegen eine Abonnementgebühr auf einer virtuellen Plattform. Der Konsum erfolgt ausschließlich über das Internet und entsprechender Infrastruktur (z.B. per Stream). 	<ul style="list-style-type: none"> - Verkauf von physischer Ware in eigenem Namen gegen Entgelt auf einer virtuellen Plattform.
Art des Geschäftsmodells	<ul style="list-style-type: none"> - Online-Marktplatz 	<ul style="list-style-type: none"> - Soziales-Netzwerk 	<ul style="list-style-type: none"> - Online-Händler 	<ul style="list-style-type: none"> - Online-Händler
Branche	<ul style="list-style-type: none"> - Dienstleistungen 	<ul style="list-style-type: none"> - Dienstleistungen 	<ul style="list-style-type: none"> - Handel 	<ul style="list-style-type: none"> - Handel
Praxisbeispiel				

Beispielsunternehmen	– evt. Scout 24 AG	– evt. Xing SE, Fokus auf das Unternehmenssegment B2B Marketing Solutions & Events	– evt. Sky Deutschland Fernsehen GmbH & Co. KG	– evt. Zalando SE
Rechtliche Einordnung (Privatrecht)				
Vertragsart	– Maklervertrag, § 652 ff BGB	– Werkvertrag, § 631 ff BGB	– Kaufvertrag, § 433 ff BGB	– Kaufvertrag, § 433 ff BGB
Vertragspartner	– Der Verkäufer ist Auftraggeber, der Plattformbetreiber ist Makler.	– Der Plattformbetreiber ist Dienstverpflichteter, der Werkbekunde ist Dienstberechtigter.	– Der Plattformbetreiber ist Verkäufer.	– Der Plattformbetreiber ist Verkäufer.
Vertragsgegenstand / (Pflichten)	– Der Plattformbetreiber vermittelt auf einer virtuellen Plattform in fremdem Namen und für fremde Rechnung ein Umsatzgeschäft.	– Der Plattformbetreiber stellt eine virtuelle Plattform zur Werbepplatzierung zur Verfügung.	– Der Plattformbetreiber verkauft über eine virtuelle Plattform digital zu konsumierende Produkte.	– Der Plattformbetreiber verkauft über eine virtuelle Plattform physische Produkte. – Erwerb physischer Produkte z.B. via Sendungslieferung.
Umsatzprozess / Einnahmequellen				
Ausprägung der Leistung (physisch / digital)	– Digitale Leistung	– Digitale Leistung	– Digitale Leistung	– Digitale Leistung & physische Leistung
Gehandelte Produkte	– Vermittlung von physischen und digitalen Produkten	– Werbepplätze	– Digitale Produkte (Film/Musik)	– Physische Produkte (breites Sortiment denkbar von z.B. Film/Musik/Kleidung/Haushaltswaren etc.)

Form der Um-satzerzielung	<ul style="list-style-type: none"> – Plattformbetreiber greift über Regelungen zur Preis- und Produktplatzierung in das Umsatzgeschäft ein. Darüber hinaus ist er i.d.R. reiner Vermittler. 	<ul style="list-style-type: none"> – Plattformbetreiber greift über Regelungen zur Werbepplatzierung in das Umsatzgeschäft ein. 	<ul style="list-style-type: none"> – Anbieter tritt als Wiederverkäufer auf, indem er Produkte zuvor erwirbt und an den Endkunden weiterverkauft. 	<ul style="list-style-type: none"> – Anbieter tritt als Wiederverkäufer auf, indem er Produkte / Kontrollrechte zuvor erwirbt und an den Endkunden weiterverkauft.
Art der Vergütung	<ul style="list-style-type: none"> – Der Makler erhält für das Tätigwerden eine monatliche oder verkaufsbahängige Gebühr (Vermittlungsprovision). 	<ul style="list-style-type: none"> – Dem Dienstverpflichteten steht als Gegenleistung für seine Dienste eine Vergütung zu. 	<ul style="list-style-type: none"> – Der Verkäufer erhält als Gegenleistung den Kaufpreis. 	<ul style="list-style-type: none"> – Der Verkäufer erhält als Gegenleistung den Kaufpreis.
Anfall der Leistung	<ul style="list-style-type: none"> – Bei Dienstleistungserbringung – Besteuerung bei Erbringung der Leistungspflicht 	<ul style="list-style-type: none"> – Bei Dienstleistungserbringung – Besteuerung bei Erbringung der Leistungspflicht 	<ul style="list-style-type: none"> – Bei Verkauf – Besteuerung bei Realisierung des Gewinns 	<ul style="list-style-type: none"> – Bei Verkauf – Besteuerung bei Realisierung des Gewinns
Bedeutung des Nutzers (Kunden, Netzwerkeffekte, Daten / immaterielle Wirtschaftsgüter)				
Ausmaß / Bedeutung von Nutzerbeiträgen	<ul style="list-style-type: none"> – Hoch – Nutzer agieren untereinander und gehen miteinander Vertragsbeziehungen ein. Der Plattformbetreiber stellt nur den Rahmen zur Verfügung. 	<ul style="list-style-type: none"> – Hoch – Werbepplätze steigen an Wert, desto mehr Nutzer (Kundengruppe I) die Plattform benutzen und gleichzeitig als Datenlieferant und Werbekonsument dienen. 	<ul style="list-style-type: none"> – Gering – Keine Interaktion zwischen den Nutzern. – Mitgliedschaft ist in der Regel zum Kauf nötig. 	<ul style="list-style-type: none"> – Gering – Keine Interaktion zwischen den Nutzern. – (Meist) keine Mitgliedschaft zum Kauf nötig; dann Erwerb als Gast.
Ausmaß / Bedeutung von	<ul style="list-style-type: none"> – Hoch 	<ul style="list-style-type: none"> – Hoch 	<ul style="list-style-type: none"> – Gering 	<ul style="list-style-type: none"> – Gering

Netzwerkeffekten	<ul style="list-style-type: none"> – Das Geschäftsmodell hängt maßgebend von der Interaktion, den Vertragsbeziehungen, zwischen den Kundengruppen ab. 	<ul style="list-style-type: none"> – Das Geschäftsmodell hängt maßgebend von Kundengruppe I ab. Desto mehr Nutzer der Kundengruppe I gewonnen werden und je stärker die Nutzergruppe untereinander interagiert, desto mehr werberelevante Daten können gewonnen werden. 	<ul style="list-style-type: none"> – Nutzer agieren nicht untereinander. 	<ul style="list-style-type: none"> – Nutzer agieren nicht untereinander.
Ausmaß / Bedeutung von immaterielle VG (zur Sammlung / Extrahieren von Wissen aus Daten)	<ul style="list-style-type: none"> – Hoch – Wichtig für die bestmögliche Zusammenführung von Angebot und Nachfrage sowie für die Nutzerbindung. 	<ul style="list-style-type: none"> – Hoch – Verkauf von personalisierten Werbeflächen. 	<ul style="list-style-type: none"> – Hoch-Mäßig – Nutzer agieren zwar nicht untereinander; Daten sind jedoch wichtig zum personalisierten Vorschlag von Filmen / Musik etc. 	<ul style="list-style-type: none"> – Hoch-Mäßig – Die Bedeutung ist hoch, wenn Mitgliedschaften eingegangen und dem Nutzer personalisierte Produkte zum Kauf angeboten werden.
Ausmaß / Bedeutung der Nutzerbindung	<ul style="list-style-type: none"> – Mäßig – Der Marktplatz wird nur für das Umsatzgeschäft gesucht. 	<ul style="list-style-type: none"> – Hoch – Die Plattform dient laufend der Pflege des eigenen Profils. 	<ul style="list-style-type: none"> – Hoch-Mäßig – Aber generell höher als beim Fernabsatz-Modell durch die Abonnementen Struktur. 	<ul style="list-style-type: none"> – Mäßig – Oft wird keine Mitgliedschaft zum Kauf vorausgesetzt wird. Hoch, wenn Mitgliedschaft eingegangen wird.
Ausmaß / Bedeutung von Nutzerstellung	<ul style="list-style-type: none"> – Der Preisbildungsprozess ist abhängig von der Interaktion der Nutzergruppen. 	<ul style="list-style-type: none"> – Der Preisbildungsprozess ist abhängig von der Interaktion innerhalb von Kundengruppen. 	<ul style="list-style-type: none"> – Der Preisbildungsprozess findet nicht zwischen den Nutzergruppen statt und hängt auch nicht direkt 	<ul style="list-style-type: none"> – Der Preisbildungsprozess findet nicht zwischen den Nutzergruppen statt und hängt auch nicht direkt

<p>auf den Preisbildungsprozess</p>	<p>– Dabei ist die Wahrscheinlichkeit einen geeigneten Transaktionspartner zu finden umso größer, je höher die Anzahl der Nutzer beider Marktseiten ist.</p>	<p>dengruppe I (je mehr personalisierte Daten vorhanden sind, desto höher steigen die Werbeeinnahme).</p>	<p>von den Nutzergruppen ab.</p>	<p>von den Nutzergruppen ab.</p>
<p>Standorte (digital/physisch)</p>				
<p>Standorte (digital/physisch) – mit Ausnahme des Unternehmenssites</p>	<p>– Keine physischen Standorte nötig</p>	<p>– Keine physischen Standorte nötig</p>	<p>– Keine physischen Standorte nötig</p>	<p>– Benötigt u.a. Logistikzentren zur Ausfuhr und zur Annahme von Produkten/Retouren</p>

3.5 Die betrieblichen Leistungsprozesse der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle

3.5.1 Einführung in das Analysemodell / Vorgaben

Auf abstrahierter Ebene konnte ein Begriffs-, Merkmals- und Inhaltsverständnis für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle hergeleitet werden. Es gilt nun, die gewonnenen Erkenntnisse im Speziellen der weiterführenden Analyse zugrunde zu legen, um final und dem übergeordneten Ziel entsprechend, maßgebende Merkmale für eine Betriebsstättenbesteuerung herleiten zu können.

Hierzu sollen *Leistungsarchitekturen* erarbeitet werden, die zur visuellen und schematischen Darstellung des konkreten Leistungsprozesses eines Unternehmens oder, wenn möglich, eines Geschäftsmodells, taugen.

Per Definition fasst der *betriebliche Leistungsprozess* alle Maßnahmen und Tätigkeiten in einem Betrieb (z.B. Planung, Verwaltung und Produktion) zusammen, die der Erstellung von Leistungen, dem Output, dienen. Der Leistungsprozess wird auch gemeinhin als *Wertschöpfungskette* oder *Leistungskette* bezeichnet. Aufgrund der begrifflichen Nähe zum Wertschöpfungsmodell und der Wertkette – und auch um Verwechslungen auszuschließen – soll dieser Arbeit der Begriff des betrieblichen Leistungsprozesses zu Grunde liegen.

Die weitere Analyse in Bezug auf die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle soll zweistufig erfolgen:

- In Stufe I sollen geeigneten Übersichtskarten zwecks intuitiver Vorstellung der Geschäftsmodelle und Veranschaulichung der wichtigsten Schlüsselfaktoren erstellt werden.
- In Stufe II sollen zudem schematische Darstellungen zu den betrieblichen Leistungsprozessen erarbeitet werden, die der geglätteten Visualisierung der Kernprozess dienen. An die Darstellungen sollen sodann der Entstehungs- und Verwendungsaspekt angebunden werden, um das erarbeitete Wertschöpfungsverständnis komplettierend auf die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle zu übertragen.

Anhand von Stufe II sind die Wertschöpfungsbeiträge hinsichtlich Art und Bedeutung für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle einzuordnen.

Als Analyserahmen respektive Analysemodell dienen:

- Für Stufe I: Das Business Model Canvas zur Erstellung von Übersichtskarten
- Für Stufe II: Die Methodik des SPIOC Diagramms zur Erstellung schematischer Darstellungen der Leistungsprozesse / Visualisierung der Kernprozesse

Der Analyse liegt eine fallstudienbasierte, tabellarische Vorstellung von Beispielsunternehmen zugrunde, die auf Unternehmensveröffentlichungen, z.B. Geschäftsberichten, Jahresabschlussberichten etc. aufbaut. Die Auswahl der Beispielsunternehmen folgt u.a. unter der Vorgabe, dass möglichst Unternehmen ausgewählt werden sollen, die – zumindest hauptsächlich – in einem Geschäftsfeld aktiv sind, sodass sich die Geschäftsmodelle bestmöglich einem Unternehmen zuordnen lassen.

Hinsichtlich Entstehungs- und Verwendungsaspekt wird auf die Erkenntnisse aus Kapitel 2 verwiesen. Die Analysearbeiten erfolgen zu Übersichtszwecken zumeist in tabellarischer Form. Wie bei Modellierungen üblich, handelt es sich um Vereinfachungen, sodass einzelne Phasen der Modelle sich auch überschneiden oder spezielle Formen annehmen können.

3.5.1.1 Das Business Model Canvas

Das Business Model Canvas dient der Entwicklung und Überarbeitung von (komplexen) Geschäftsmodellen. Das Modell wurde von OSTERWALDER⁴³² eingeführt, ist als gängiges Modell zur Darstellung von Geschäftsmodellen akzeptiert und wird u.a. vom deutschen Bundesministerium für Wirtschaft und Energie⁴³³ zur Erstellung eines Business Plans empfohlen. Das Modell vereint vornehmlich drei Vorteile:

- Der Begriff *Geschäftsmodell* erhält einen erweiterten sprachlichen Bezugs- und Ordnungsrahmen,
- der Aufbau ist einfach und übersichtlich und
- Abhängigkeiten können schnell aufgezeigt werden.

Das Business Model Canvas ist damit ein wirkungsvolles Werkzeug, um die Dynamik und die Entwicklung von Geschäftsmodellen schnell, visuell und konkret zu diskutieren.

Nach OSTERWALDER kann ein Geschäftsmodell am ehesten anhand von vier Merkmalen beschrieben werden, die zusammenfassend der Umsatzerzielung zugrunde liegen, namentlich:

1. Kunden,
2. Angebote,
3. Infrastruktur und
4. Finanzielle Überlebensfähigkeit.

Hieraus abgeleitet stellt OSTERWALDER neun Bausteine, welche das *Business Model Canvas* bilden, zur Darstellung von Geschäftsmodellen vor. Das Business Model Canvas dient als Analyserahmen (siehe nachstehende Abbildung).

⁴³² Vgl. Clark et al., *Business Model You*, 1. Aufl., 2012, S. 25 ff.

⁴³³ Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, *Erläuterungen zum Business Model Canvas*, 2019, <https://www.existenzgruender.de/DE/Gruendung-vorbereiten/Businessplan/Business-Model-Canvas/inhalt.html>, 31.12.2021.

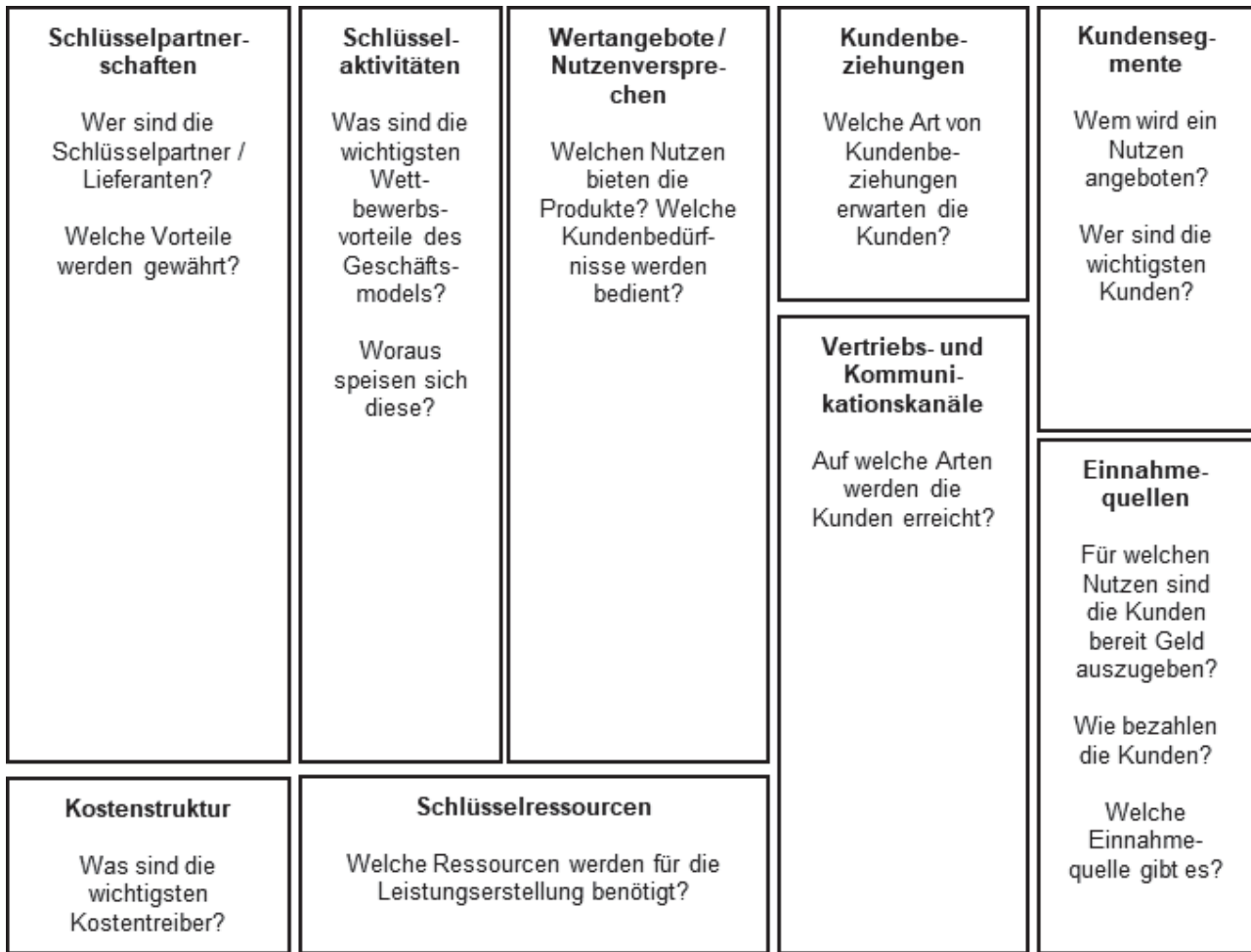


Abbildung 21: Bausteine des Business Model Canvas⁴³⁴

3.5.1.2 Das SPIOC Diagramm

Das SPIOC Diagramm wurde für Zwecke der Prozessoptimierung entwickelt und dient als gängiges Hilfsmittel zur Identifikation von Kernprozessen. Die Abkürzung SPIOC steht dabei für Supplier (Lieferant), Input (Einsatzfaktoren), Process (Prozess), Output (Ergebnis) und Customer (Kunden). Es gilt folgendes Begriffsverständnis:

- Supplier: Interne oder externe Zulieferer oder Dienstleister für den Prozess.
- Input: Materialien, Informationen und alle anderen Größen, die für den Prozess benötigt werden.
- Process: Darstellung der Prozessschritte, der Faktorkombination, um aus Input den Output zu generieren.
- Output: Ergebnisse eines Prozesses, z.B. im Prozess entstandene Produkte, Dokumente oder ein erbrachter Service.
- Customer: Interne oder externe Kunden eines Prozesses, z.B. Endkunden, Zwischenhändler etc.

⁴³⁴ In Anlehnung an Osterwalder/Pigneur, Business Model Generation, 1. Aufl., 2011, S. 20 ff.

Die SPIOC Methodik wird in der Prozessoptimierung mit Six Sigma verwendet und dient auch den Methoden des Lean Management. Six Sigma steht dabei für ein Management-Konzept zur Verbesserung der Prozessqualität, deren zugrundeliegende Idee ist, durch bestimmte Maßnahmen Prozesse eines Unternehmens zu identifizieren und letztendlich zu verbessern.

Six Sigma ist stark kundenorientiert, was bedeutet, dass nur durch fehlerfreie, und den Kundenwünschen passende Produkte, Kundenzufriedenheit und somit Kundenbindung erreicht werden kann, was dann zu einer Wertsteigerung des Unternehmens führt. In einer *Wertstromanalyse* werden die nicht-wertschöpfenden Prozesse identifiziert. Der Begriff Lean Management bezeichnet die zugehörige Verfahrensweise zur effizienten Gestaltung von Leistungsprozessen.⁴³⁵

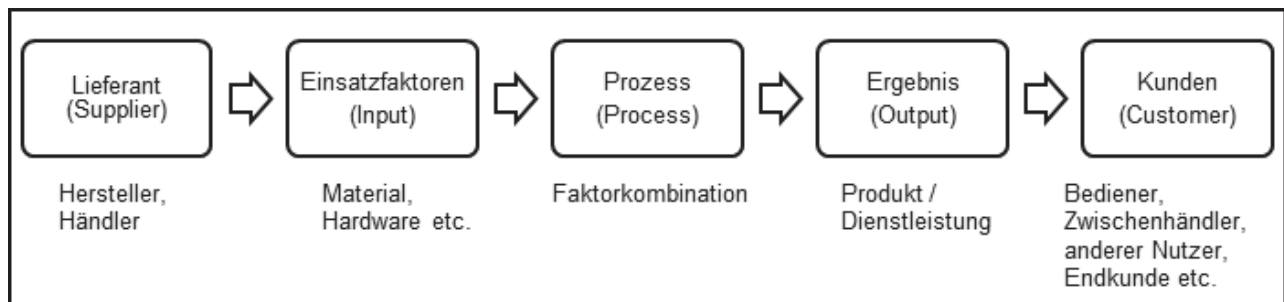


Abbildung 22: Darstellungsrahmen der SPIOC Methodik (exemplarische Darstellung)⁴³⁶

Komplementiert wird die Darstellungsform durch die bereits in Kapitel 2.5 eingeführte, leicht angepasste Übersicht zum Produktionsverständnis, welche sich aufgrund ihres schlichten Aufbaus dazu eignet, die Kernprozesse zu visualisieren. Die Übersicht entspricht der Darstellungsform des Entstehungsaspekts.



Abbildung 23: Darstellungsrahmen zum Entstehungsaspekt

3.5.2 Fallstudienbasierte Vorstellung zu den ausgewählten digitalen Geschäftsmodellen / Erarbeitung kurzer Unternehmensprofile

Zur weiteren Veranschaulichung der Geschäftsmodelle sowie zur Herleitung und Vervollständigung des Business Model Canvas (Stufe I) soll für jedes ausgewählte digitale Geschäftsmodell ein am Markt tätiges Beispielsunternehmen bestimmt werden. Für die Beispielsunternehmen werden entsprechende Unternehmensprofile anhand eines kurzen ausgewählten Ordnungsschemas, bestehend aus den Merkmalen der Geschäftstätigkeit und aktuellen Bilanzdaten, hergeleitet.

Als am deutschen Markt ansässige Unternehmen sollen den ausgewählten digitalen Geschäftsmodellen zugeordnet werden:

⁴³⁵ Vgl. Hofbauer/Sangl, Professionelles Produktmanagement, 1. Aufl., 2011, S. 174 ff.

⁴³⁶ In Anlehnung an Hofbauer/Sangl, Professionelles Produktmanagement, 1. Aufl., 2011, S. 185.

- Scout 24 AG / Zuordnung zum Kooperations-Modell
- Xing SE / Zuordnung zum Social-Media-Modell
- Sky Deutschland Fernsehen GmbH & Co. KG / Zuordnung zum Abonnenten-Modell
- Zalando SE / Zuordnung zum Fernabsatz-Modell

Die betrachteten Unternehmen weisen im Übrigen eine Steuerquote von z.T. deutlich über 20% aus, die nahe dem Regelsteuersatz von ca. 31% (KSt, SolZ und GewSt) liegt. Aggressive Steuer-
vermeidungstaktiken sind hier nicht erkennbar.

Tabelle 10: Erarbeitung von Unternehmensprofilen / Zuordnung von Beispielsunternehmen zu den Geschäftsmodellen / Angaben gemäß Jahresabschlussberichten, Geschäftsberichten

Geschäftsmodell	Kooperations-Modell	Social-Media-Modell	Abonnementen-Modell	Fernabsatz-Modell
Unternehmenszuordnung	Scout 24 AG	Xing SE (Fokus auf das Unternehmenssegment B2B Marketing Solutions & Events)	Sky Deutschland Fernsehen GmbH & Co. KG (100%ige Tochtergesellschaft der Sky Deutschland GmbH und gehörig zum Konzernverbund der britischen Sky plc.)	Zalando SE
Berichtsjahr ⁴³⁷	2018 ⁴³⁸	2018 ⁴³⁹	2016 ⁴⁴⁰	2018 ⁴⁴¹
Merkmale der Geschäftstätigkeit				
Gegenstand des Unternehmens / wichtige Merkmale	– Betrieb von Online-Marktplätzen in verschiedenen Branchen (z.B. Immobilien Scout, Auto Scout etc.).	– Berufliches online Netzwerk mit vielseitigen Aktivitäten. – Platzierung von Werbetafeln in einem beruflichen Kontext mittels	– Online Anbieter für Unterhaltungsmedien (Pay-TV). – Zum Empfang von Sky ist ein Abonnement notwendig. Dem Empfänger wird hierzu	– Online Plattform für Mode und Lifestyle Artikel. – Einkauf möglich bei kostenlosem Versand und Rückversand.

⁴³⁷ Die Angaben betreffen den Konzern und beziehen sich auf die IFRS und das HGB (§ 315e HGB). Eine Betrachtung für das Jahr 2019 - 2021 scheidet aufgrund der Berichtsveröffentlichungen (abweichende Wirtschaftsjahre) und den Effekten der Covid-19-Pandemie aus.

⁴³⁸ Vgl. Scout24 AG, Geschäftsbericht 2018, https://www.scout24.com/PortalData/2/Resources/ir/2019/190325_Geschaeftsbericht_2018_DE_final.pdf, 31.12.2021; Scout24 AG, Jahresabschluss 2018, https://www.scout24.com/PortalData/2/Resources/ir/2019/20190325_Jahresabschluss_Scout24_AG_DE_final.pdf, 31.12.2021.

⁴³⁹ Vgl. Xing SE, Geschäftsbericht 2018, 2018, https://corporate.xing.com/fileadmin/departments/investorrelations/publikationen/XING_SE_GB_2018.pdf, 31.12.2021.

⁴⁴⁰ Das Berichtsjahr 2016 wurde gewählt, da die Sky Deutschland GmbH ab dem Jahr 2017 in den Konsolidierungskreis der britischen Sky plc aufgenommen wurde und öffentlich verfügbare Informationen nur noch auf konsolidierter Ebene der Sky plc verfügbar sind. Vgl. Sky Deutschland Fernsehen GmbH & Co. KG, Jahresabschluss 2015, www.bundesanzeiger.de, 31.12.2021.

⁴⁴¹ Vgl. Zalando, Geschäftsbericht 2018, 2018, https://corporate.zalando.com/sites/default/files/media-download/Zalando-SE_geschaeftsbericht_2018.pdf, 31.12.2021; Zalando, Jahresabschluss 2018, 2018, <https://corporate.zalando.com/de/investor-relations/finanzberichterstattung>, 31.12.2021.

	<ul style="list-style-type: none"> – Vermittlung von Angebot und Nachfrage. – Kostenloser Zugang 	<ul style="list-style-type: none"> – Online und mobil 	<ul style="list-style-type: none"> – Online und mobil 	<ul style="list-style-type: none"> – Soziale Netzwerke 	<ul style="list-style-type: none"> – Online Marktplätze 	<ul style="list-style-type: none"> – Online und mobil 	<ul style="list-style-type: none"> – Online und mobil 	<ul style="list-style-type: none"> – Online, mobil und stationär – Stationäre Outlet-Läden in Berlin, Frankfurt am Main, Köln, Leipzig und Hamburg⁴⁴²
Absatzkanal								
Branche								<ul style="list-style-type: none"> – Medien
Rechtsform								<ul style="list-style-type: none"> – Internethandel / Modeversand
Gründung								<ul style="list-style-type: none"> – SE – 2008
Sitz								<ul style="list-style-type: none"> – GmbH & Co. KG – 1990
Leitung								<ul style="list-style-type: none"> – Unterföhring, Deutschland – Berlin, Deutschland
Anzahl Gesellschaften								<ul style="list-style-type: none"> – Unterföhring, Deutschland – Keine Angaben – ca. 21 Tochtergesellschaften
Anzahl Mitarbeiter								<ul style="list-style-type: none"> – ca. 20 Tochtergesellschaften – 1.519 – 1.567
Konzernstrategie / Absatzwirtschaft								
Strategie / Investitionen								<ul style="list-style-type: none"> – Strategischer Fokus liegt auf der Kundenorientierung.
								<ul style="list-style-type: none"> – Strategischer Fokus liegt auf der Kundenorientierung.

⁴⁴² Für die weiterführende Analyse irrelevant.

	<ul style="list-style-type: none"> – Ausbau der Kernkompetenz: Sammlung, Verarbeitung und Interpretation von Daten. Ziel: Erstellung datengetriebener Produktlösungen zur besten Entscheidungsfindung beim Immobilienkauf oder -verkauf sowie der Vermietung beziehungsweise beim Autokauf oder -verkauf. – Geleitet von den Bedürfnissen der Nutzer. 	<ul style="list-style-type: none"> – Weitere Monetisierung der Plattform über Werbeflächenvermarktung. <ul style="list-style-type: none"> – Ausbau des Targetings. Nutzer sollen mehr Möglichkeiten erhalten Kompetenzen und Fähigkeiten zu erläutern um den besten Arbeitgeber zu identifizieren. 	<ul style="list-style-type: none"> – Kundenzufriedenheit ist das oberste Ziel. Ausruf: Unsere Kunden verdienen etwas Besseres. <ul style="list-style-type: none"> – Bereitstellung der allerbesten Produkte, Innovationen und Dienstleistungen durch Kundenorientierung. 	<ul style="list-style-type: none"> – Websites und mobile Apps sind in 12 Sprachen verfasst und werden gestützt auf 22 Zahlungsoptionen.
Anzahl Kunden	– 337m Besucher p.a.	– 16,4m p.a.	– 4,6m p.a.	– 26m p.a.
Anzahl Länderaktivitäten	– 18 Märkte	– 3 Märkte (Deutschland, Österreich, Schweiz)	– 2 Märkte, Deutschland und Österreich	– 17 Märkte werden bedient (alle in Europa gelegen)
Anzahl Logistikzentren	– n/a	– n/a	– n/a	– 8 Logistikzentren werden unterhalten in Europa und nach Kundenbedürfnissen ausgewählt.
Bilanzdaten				
Umsatz	– 532m €	– 235m €	– 1,8 Mrd. €	– 5,3 Mrd. €
Werbeeinnahmen % vom Umsatz	– Keine Angaben	– 9,2% (Geschäftsbereich B2B Marketing Solutions & Events, Umsatz 21,7m €)	– 3% (Volumen: 58 T€)	– Keine Angaben

Jahresüberschuss	– 164m €	– 30m €	– (./.) 107m €	– 33m €
(wesentliche) Kostenpositionen in% vom Umsatz	<ul style="list-style-type: none"> – Personalaufwand: 25% – Verwaltung: 15% – Marketing: 12% 	<ul style="list-style-type: none"> – Personalaufwand: 38% – Verwaltung: 18% – Marketing: 12% 	<ul style="list-style-type: none"> – Materialaufwand: 83% – Verwaltung: 18% – Vertriebskosten: 14% – Marketing: 12% – Verwaltungskosten: 7% – Personalaufwand: 6% 	<ul style="list-style-type: none"> – Materialaufwand: 57% – Fulfillmentkosten: 27,9% – Marketing: 7,4% – Personalaufwand: 6% – Verwaltung: 5,0%
Forschung und Entwicklung	<ul style="list-style-type: none"> – Eigene Software Entwicklung, Volumen: 34m € 	<ul style="list-style-type: none"> – Eigene Softwareentwicklung, Volumen: 57,3m € 	<ul style="list-style-type: none"> – Volumen unklar 	<ul style="list-style-type: none"> – Eigene Softwareentwicklung, Volumen: 51,2m €
Laufender Ertragsteueraufwand	<ul style="list-style-type: none"> – 54m € 	<ul style="list-style-type: none"> – 14m € 	<ul style="list-style-type: none"> n/a (da Verlustträchtig, ausschließlich latente Steuern) 	<ul style="list-style-type: none"> – 52,8m. €
Steuerquote (Steuern/EBT) x 100%	<ul style="list-style-type: none"> – 24,7% 	<ul style="list-style-type: none"> – 31% 	<ul style="list-style-type: none"> – n/a 	<ul style="list-style-type: none"> – 38,3%

3.5.3 Vorstellung der Geschäftsmodelle mittels Übersichtskarten und Vorstellung der Leistungsarchitekturen

3.5.3.1 Kooperations-Modell / anlehnend am Beispiel der Scout24 AG

Das Kooperations-Modell zeichnet sich durch die Vermittlungsleistung zweier Kundengruppen aus. Dabei nimmt der Wert der Plattform zu, desto mehr Nutzer die Plattform frequentieren.

Tabelle 11: Übersichtskarte zum Kooperations-Modell / Überführung in das Business Model Canvas

Schlüsselfaktoren	Erläuterungen
1. Schlüsselpartnerschaften	– Wichtige Partnerschaften bestehen zu den Zwischenhändlern (sog. Market-Place Händlern), die auf der Plattform ihre Dienstleistungen / Produkte anbieten
2. Schlüsselaktivitäten	– Die starke Abhängigkeit von Nutzerinteraktionen und Netzwerkeffekten spiegelt sich in der Bedeutung des Marketings und der Technik wieder.
3. Wertangebot - Nutzenversprechen	– Das Angebot wird bestmöglich der Nachfrage zugeführt und umgekehrt. – Stets verfügbare, große Auswahl an Händlern und Produkten, günstige Preise und leichter und bequemer Bestellprozess. – Personalisierte Vorschläge und Aufnahme in die Gemeinschaft (personalisierte Werbung, Glückwünsche zum Geburtstag etc.).
4. Kundenbeziehungen	– Die Nutzer sind befähigt die Dienstleistungen der Plattform selbstständig, zeit- und ortunabhängig in Anspruch zu nehmen (Self-Service). – Die Aufnahme in die Gemeinschaft erfolgt automatisch.
5. Kundensegmente	– Nischen- und Massenprodukte – Privatanbieter und gewerbliche Anbieter – Kunden meist jung (<50 Jahre)
6. Einnahmequellen	– Verkaufsgebühr – Ggf. Marketing Service
7. Vertriebskanäle	– Online und Mobil
8. Schlüsselressourcen	– Daten, Technologien, Software zur zielgenauen Platzierung von Produkten / Inhalten (Matching der Nutzergruppen)
9. Kostenstruktur	– Hohe Personal- und Marketingaufwendungen – Hohe Gewinnmargen

Abgeleitet aus den vorherigen Erkenntnissen lässt sich der Leistungsprozess bzw. die konkrete Leistungsarchitektur visualisieren.

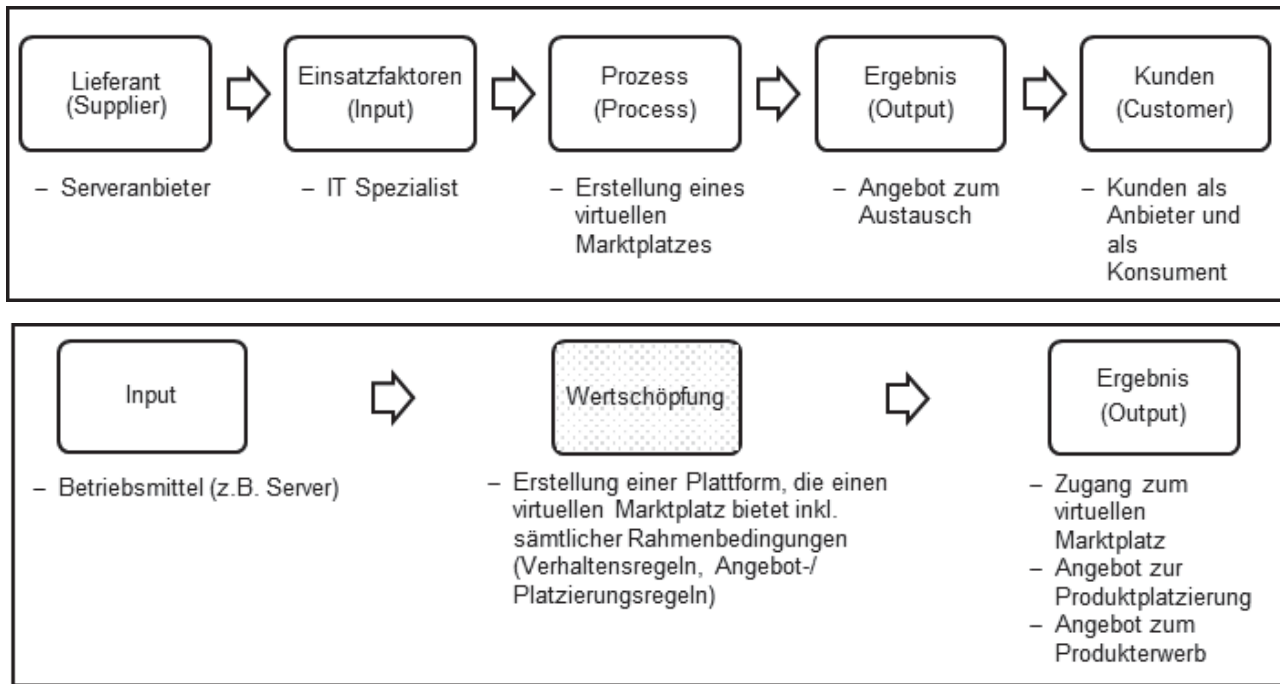


Abbildung 24: Leistungsarchitektur zum Kooperations-Modell / Überführung in die SPIOC Methodik

3.5.3.2 Social-Media-Modell / anlehnend am Beispiel der Xing SE

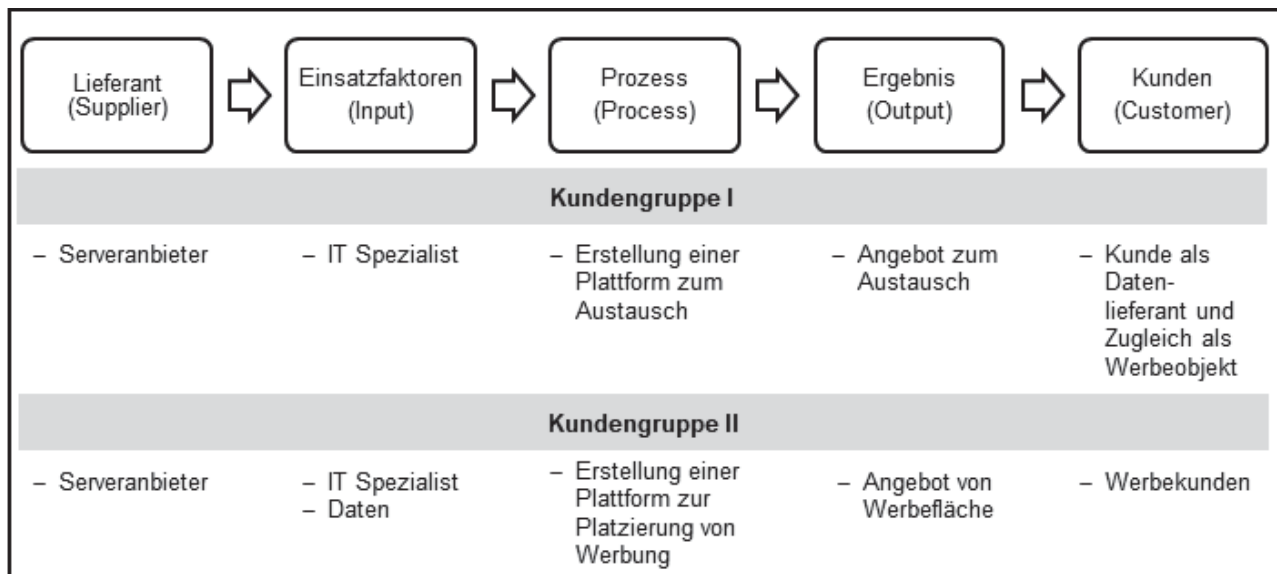
Ziel des Social-Media-Modells ist der Verkauf von Werbeflächen. Kundengruppe I dient als Datenlieferant und Konsument; Kundengruppe II als Werbeanbieter.

Tabelle 12: Übersichtskarte zum Social-Media-Modell / Anlehnend am Beispiel der Xing SE

Schlüsselfaktoren	Erläuterungen
1. Schlüsselpartnerschaften	<ul style="list-style-type: none"> – Von wichtiger Bedeutung für das Geschäftsmodell sind Werbetreibende (Kundengruppe I), Headhunter und beliebte Unternehmen (Kundengruppe I) sowie möglichst Bestqualifizierte (Kundengruppe II).
2. Schlüsselaktivitäten	<ul style="list-style-type: none"> – Das Geschäftsmodell verfolgt das Ziel ein auf die Bedürfnisse der Nutzer abgestimmte Zuordnung zu ermöglichen (Matching), was hohen technischen Personalisierungsaufwand impliziert. – Die starke Abhängigkeit von Nutzerinteraktionen und Netzwerkeffekten spiegelt sich in der Bedeutung des Marketings und der Technik wieder.
3. Wertangebot - Nutzenversprechen	<ul style="list-style-type: none"> – Personalisierte Vorschläge und Aufnahme in die Gemeinschaft (personalisierte Werbung, Glückwünsche zum Geburtstag etc.). – Bestmögliche Zuordnung (Matching) von Kundengruppe I und II. – Stets verfügbar, große Auswahl, leichte und bequeme Bedienung.
4. Kundenbeziehungen	<ul style="list-style-type: none"> – Die Nutzer sind befähigt die Dienstleistungen der Plattform selbstständig, zeit- und ortonabhängig in Anspruch zu nehmen (Self-Service). – Die Aufnahme in die Gemeinschaft erfolgt automatisch.

5. Kundensegmente	– Nischenmarkt
6. Einnahmequellen	– Werbeeinnahmen – Abonnementgebühr (Kundengruppe I)
7. Vertriebs- und Kommunikationskanäle	– Online und Mobil
8. Schlüsselressourcen	– Daten, Technologien, Software zur zielgenauen Platzierung von Produkten / Inhalten (Matching der Nutzergruppen)
9. Kostenstruktur	– Hohe Personal- und Marketingaufwendungen – Hohe Gewinnmargen

Abgeleitet aus den vorherigen Erkenntnissen lässt sich der Leistungsprozess bzw. die konkrete Leistungsarchitektur visualisieren.



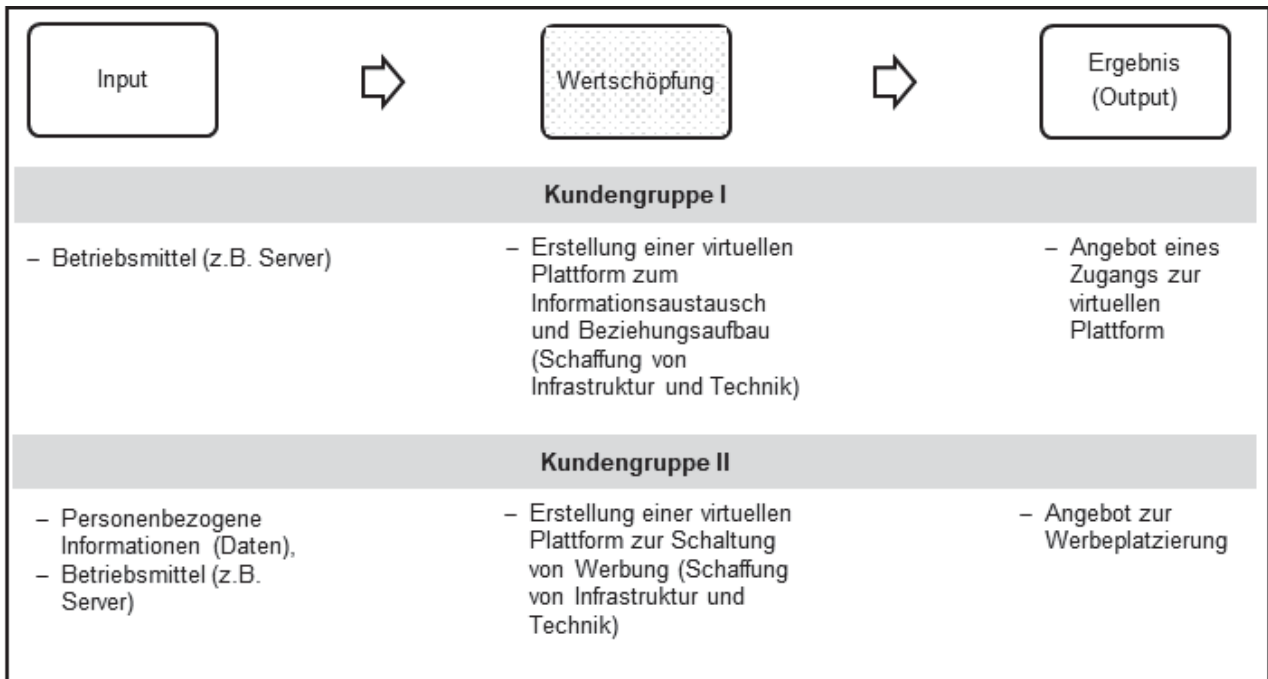


Abbildung 25: Leistungsarchitektur zum Social-Media-Modell / Überführung in die SPIOC Methodik

3.5.3.3 Abonnenten-Modell / anlehnend am Beispiel der Sky Deutschland GmbH & Co. KG

Im Abonnenten-Modell erfolgt der Verkauf digitaler Produkte über virtuelle Plattformen.

Tabelle 13: Übersichtskarte zum Abonnenten-Modell / Anlehnend am Beispiel der Sky Deutschland KG

Schlüsselfaktoren	Erläuterungen
1. Schlüsselpartnerschaften	– Zulieferer (Erwerb von Rechten)
2. Schlüsselaktivitäten	– Dem Nutzer wird ein Mehrwert aus Produktauswahl und Technik suggeriert.
3. Wertangebot - Nutzenversprechen	– Stets verfügbar, große Auswahl bei günstigen Preisen, leichter und bequemer Bestellprozess. – Personalisierte Produktvorschläge (vorgestellt z.B. nach Interessensgebiet, Preisvorstellungen etc.) und Aufnahme in die Gemeinschaft (Personalisierte Werbung, Glückwünsche zum Geburtstag etc.).
4. Kundenbeziehungen	– Die Nutzer sind befähigt die Dienstleistungen der Plattform selbstständig, zeit- und ortonabhängig in Anspruch zu nehmen (Self-Service).
5. Kundensegmente	– Massenmarkt, indem starke Konkurrenz und Nachfrage herrschen. – Kunden meist jung (<50 Jahre)
6. Einnahmequellen	– Abonnementgebühr

7. Vertriebs- und Kommunikationskanäle	– Online und Mobil
8. Schlüsselressourcen	– Kostengünstiger Einkauf (da Verkauf als Wiederverkäufer mit geringer Marge im Massenmarkt) – Zielgenaue Ausrichtung von Produkten / Inhalten an den Nutzer (wenn Mitgliedschaft vorhanden)
9. Kostenstruktur	– Hohe Materialaufwendungen – Geringe Gewinnmargen

Abgeleitet aus den vorherigen Erkenntnissen lässt sich der Leistungsprozess bzw. die konkrete Leistungsarchitektur visualisieren.

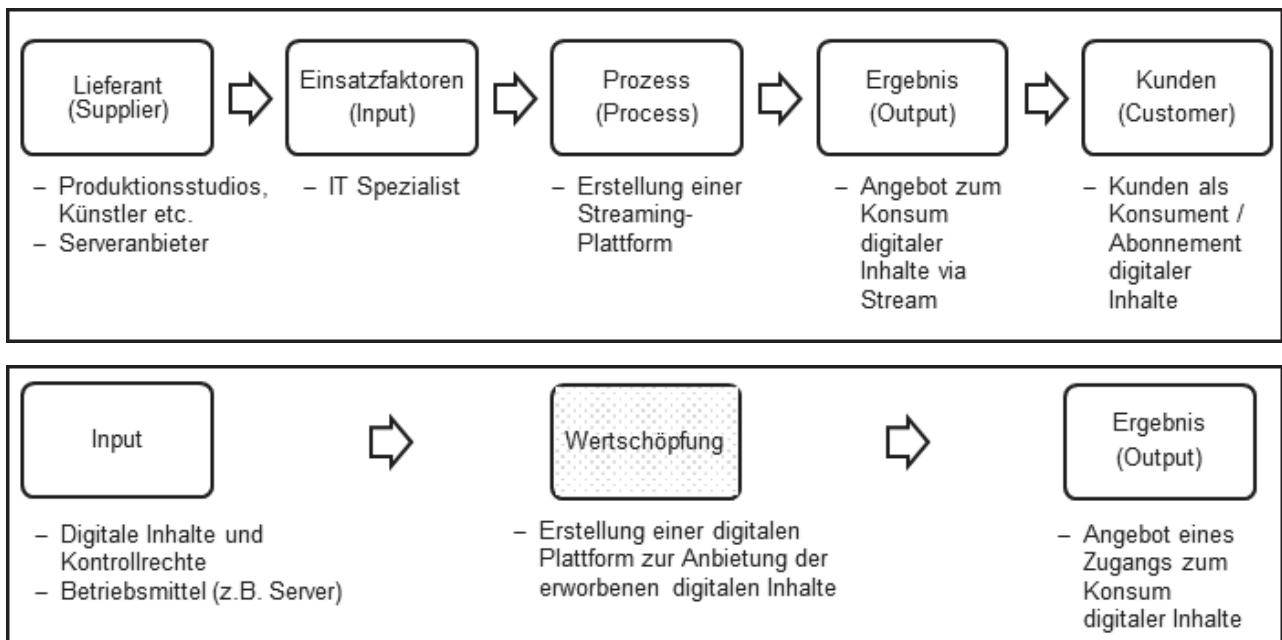


Abbildung 26: Leistungsarchitektur zum Abonnementen-Modell / Überführung in die SPIOC Methodik

3.5.3.4 Fernabsatz-Modell / anlehnd am Beispiel der Zalando SE

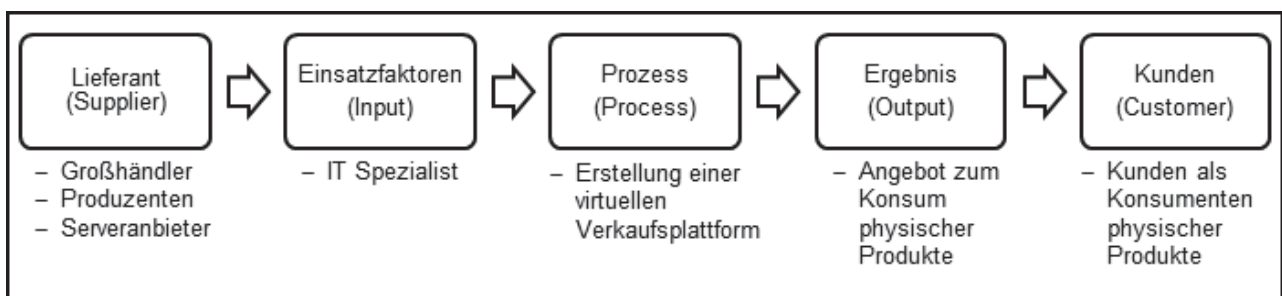
Im Fernabsatz-Modell werden physische Produkte über eine virtuelle Plattform zum Verkauf angeboten. Die Produkte werden zum Kunden geliefert (Sendungslieferung).

Tabelle 14: Übersichtskarte zum Fernabsatz-Modell / Anlehnd am Beispiel der Zalando SE

Schlüsselfaktoren	Erläuterungen
1. Schlüsselpartnerschaften	– Zulieferer (Markenhersteller) – Logistikpartner

2. Schlüsselaktivitäten	– Dem Nutzer wird ein Mehrwert aus Produktauswahl, Technik und Logistik suggeriert.
3. Wertangebot - Nutzenversprechen	– Inspiratives Einkaufserlebnis – Stets verfügbar, große Auswahl bei günstigen Preisen, leichter und bequemer Bestellprozess, kostenlose Rücksendung. – Bei Mitgliedschaft zusätzlich: Personalisierte Produktvorschläge und Aufnahme in die Gemeinschaft (Personalisierte Werbung, Glückwünsche zum Geburtstag etc.).
4. Kundenbeziehungen	– Die Nutzer sind befähigt die Dienstleistungen der Plattform selbstständig, zeit- und ortonabhängig in Anspruch zu nehmen (Self-Service). – Die Aufnahme in die Gemeinschaft erfolgt automatisch.
5. Kundensegmente	– Massenmarkt, indem starke Konkurrenz und Nachfrage herrscht. – Kunden meist jung (<50 Jahre)
6. Einnahmequellen	– Transaktionsabhängige Erträge – Im Wettbewerb mit dem stationären Handel
7. Vertriebs- und Kommunikationskanäle	– Online und Mobil
8. Schlüsselressourcen	– Kostengünstiger Einkauf (da Verkauf als Wiederverkäufer mit geringer Marge im Massenmarkt) – Zielgenaue Ausrichtung von Produkten / Inhalten an den Nutzer (wenn Mitgliedschaft vorhanden)
9. Kostenstruktur	– Hohe Materialaufwendungen und Fulfillmentkosten – Geringe Gewinnmargen

Abgeleitet aus den vorherigen Erkenntnissen lässt sich der Leistungsprozess bzw. die konkrete Leistungsarchitektur visualisieren.



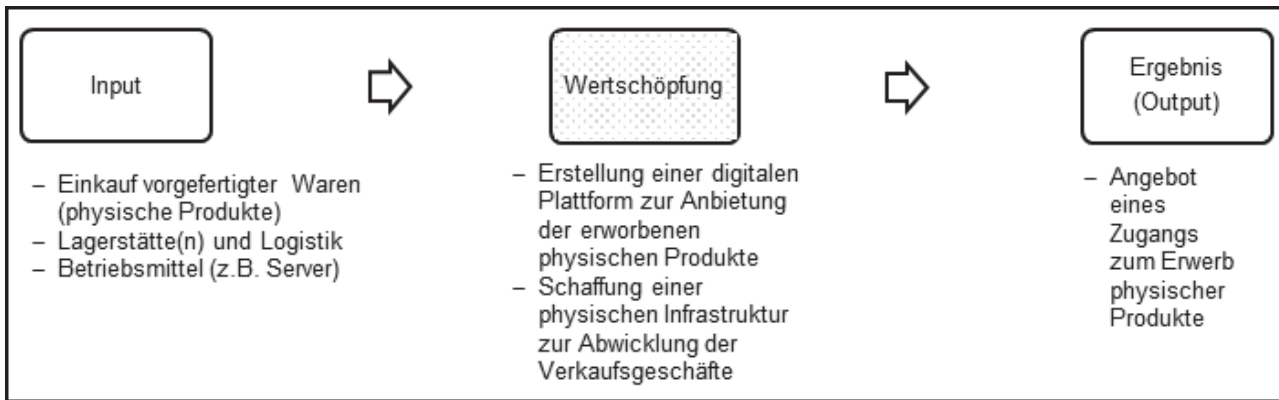


Abbildung 27: Leistungsarchitektur zum Fernabsatz-Modell / Überführung in die SPIOC Methodik

3.6 (Zwischen-) Ergebnis: Bestimmung der Wertschöpfungsbeiträge für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle / Anbindung an das Wertschöpfungsverständnis

Wie bereits auf abstrahierter Ebene gezeigt (siehe Kapitel 3.4), kann nun auch aus Produktionssicht erneut konstatiert werden, dass, wenn auch in unterschiedlichen Ausprägungen, der Nutzer und hieraus abgeleitet, Kunden, Netzwerkeffekte, Datensammlung und immaterielle Wirtschaftsgüter, Wertschöpfungsbeiträge leisten, und dass insoweit grundsätzliche Abhängigkeiten zum Nutzer in den jeweiligen Geschäftsmodellen festzustellen sind. Die Ausgangshypothese ist damit bestätigt: Alle Geschäftsmodelle wirtschaften nutzerorientiert.

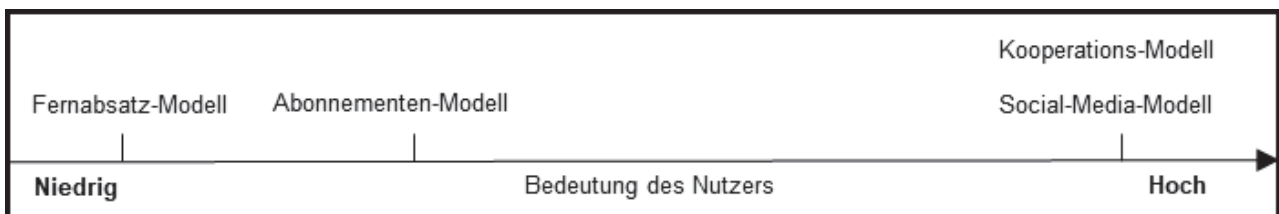


Abbildung 28: Bedeutung des Nutzers für die Geschäftsmodelle

Die systematisierte Darstellung der Geschäftsmodelle offenbart in der Tendenz eine Gruppenbildung insoweit, als dass sich

- das Kooperations-Modell und das Social-Media-Modell (Gruppe I) vom
- Abonnementen-Modell und dem Fernabsatz-Modell (Gruppe II)

abgrenzen lassen. Die Ausprägungen innerhalb der Gruppen I und II sind weitestgehend homogen. Die Erkenntnisse stehen in gerader Linie zum vorherigen gewonnenen Begriffs- und Inhaltsverständnis und der Bewertung aus Nutzersicht der ausgewählten Geschäftsmodelle (siehe Kapitel 3.4).

Tabelle 15: Abgrenzungsmerkmale der Geschäftsmodelle / Gruppenbildung

Gruppen / Merkmale	Gruppe I (Kooperations-Modell und Social-Media-Modell)	Gruppe II (Abonnementen-Modell und Fernabsatz-Modell)
Abhängigkeit von Vorproduzenten (Händlern)	– Gering	– Hoch – Einkaufsabteilungen vorhanden
Abhängigkeit von Lizenzen / Rechten	– Gering	– Hoch (insb. beim Abonnementen-Modell)
Materialaufwand	– Gering	– Hoch
Abhängigkeit von Mitarbeitern	– Hoch (hoher Anteil von Fachpersonal)	– Gering (geringer Anteil von Fachpersonal beim Fernabsatz-Modell / schnelle Ersetzbarkeit)
Personalkosten	– Hoch	– Gering
Fulfillmentkosten	– Gering	– Hoch (beim Fernabsatz-Modell)
Gewinnmarge	– Hoch	– Gering
Absatzmarkt	– Nischenmarkt – Massenmarkt	– Massenmarkt – Die Bedienung von Nischenmärkten ist aufgrund von geringen Margen nicht attraktiv.
Abhängigkeit von Nutzern / Netzwerkeffekten	– Hoch – Der Preisbildungsprozess erfolgt zwischen den Nutzern; Interaktionen zwischen den Nutzern sind möglich.	– Gering – Der Preisbildungsprozess hängt nicht von den Nutzern ab; darüber hinaus keine Interaktion zwischen den Nutzern.
Abhängigkeit von Daten	– Hoch – Die Angebote sind hoch personalisiert.	– Gering – I.d.R. wird keine Mitgliedschaft zum Konsum vorausgesetzt.
Abhängigkeit von physischen Standorten	– Gering	– Hoch beim Fernabsatz-Modell: Warenlager – Gering beim Abonnementen-Modell

Auffällig ist, dass ausschließlich das Fernabsatz-Modell an physischen Standorten und einer Vertriebsorganisation hängt. Aus Kostensicht sind zudem die beachtlichen Fulfillmentkosten zu nennen. Das Abonnementen-Modell weist darüber hinaus eine hohe Abhängigkeit von Lizenzen / Rechten auf.

Gemeinsam haben beide Gruppen:

- Eine hohe Abhängigkeit von Serveranbieter und IT-Spezialisten.
- Ein rein online geführtes Vertriebsnetz, was eine hohe Bedeutung von Software und Technologie für das Geschäftsmodell impliziert.
- Eine hohe Bedeutung der Self-Service Technologie, die dem Nutzer einen zeit- und ortsunabhängigen Zugriff auf die Plattform erlaubt.

Repetierend an den bisherigen Erkenntnissen lässt sich nun der Verwendungsaspekt zur Wertschöpfung anbinden.

Dieser ermöglicht, wenn sinnvoll, eine Einordnung von Art und Bedeutung der Wertschöpfungsbeiträge für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle. Begrifflich versucht der Wertschöpfungsanteil die Bedeutung der Wertschöpfungsbeiträge, wenn möglich quantifiziert, zu erfassen, oder zumindest seine Bedeutung für den Leistungsprozess, z.B. mittels einer Analysehierarchie, abzubilden.

Für Zwecke der Einordnung wird ein eingängiges drei Punkte Schema gewählt: (***) Bedeutend, (**) weniger bedeutend, (*) nicht bedeutend und (-) keine Zuordnung. Hierzu gilt es festzuhalten:

1. Dass Social-Media-Modell wie das Kooperations-Modell sind im hohem Maße abhängig vom Input der Mitarbeiter, da für den Betrieb der Geschäftsmodelle ein hoher Anteil an Fachpersonal erforderlich ist. Im direkten Vergleich überwiegt die Bedeutung der Mitarbeiter beim Social-Media-Modell gegenüber dem Kooperations-Modell, da im Social-Media-Modell die Ansprüche beider Kundengruppen bedient werden müssen und ein Nischenmarkt mit engem Kundenkontakt im Fokus steht, was mit erhöhten Ansprüchen an das technische Design der Plattformen einhergeht, um stets eine bestmögliche Zuordnung (Matching) von Kundengruppe I und II sicherzustellen. Folglich erfolgt für das Social-Media-Modell die Einstufung *bedeutend* (***) und für das Kooperations-Modell die Einstufung *weniger bedeutend* (**).

Dem gegenüber stehen das Abonnementen-Modell und das Fernabsatz-Modell, welche Massenmärkte bedienen, wo dem Nutzer ein Mehrwert aus einem hohem allgemeinen und schnellverfügbaren Angebot suggeriert wird. Folglich erfolgt für das Abonnementen-Modell und das Fernabsatz-Modell die Einstufung *nicht bedeutend* (*).

2. Die Geschäftsmodelle sind alle im gleichen Ausmaß abhängig von den Rahmenbedingungen des Staats. Demnach ist es für die Ausübung aller Geschäftsmodelle wichtig, dass funktionierende staatliche Ordnungen und Zuständigkeiten existieren, z.B. ein funktionierendes Wirtschaftssystem und ein effizienter Rechtsrahmen, und dass entsprechende Infrastruktursysteme, z.B. schnelle und zuverlässige Internetverfügbarkeiten, vorhanden sind. Der Staat setzt aber nicht die entscheidenden Merkmale für den Erfolg der Geschäftsmodelle. Folglich erfolgt für alle Geschäftsmodelle die Einstufung *weniger bedeutend* (**).
3. Die Abhängigkeiten von Fremdkapitalgebern und Eigenkapitalgebern zum Geschäftsmodell sind dermaßen individuell und z.B. von den persönlichen Voraussetzungen der Eigentümerstrukturen abhängig, dass eine Verallgemeinerung und Gegenüberstellung für Zwecke des

Schemas nicht erfolgen kann. Folglich erfolgt für alle Geschäftsmodelle die Einstufung *keine Zuordnung* (-).

4. Die Abhängigkeit des Fernabsatz-Modells von bundesweiten Lager- und Logistikimmobilien ist als hoch einzuschätzen, da das Geschäftsmodell auf den Versand von physischen Produkten an einen Massenmarkt setzt. Die Abhängigkeiten der weiteren ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle von Gewerbeimmobilien ist indessen als gering einzustufen, da zumeist nur ein bedeutender Bürostandort als Firmensitz unterhalten wird. Folglich erfolgt für das Fernabsatz-Modell die Einstufung *bedeutend* (***), während für die anderen Geschäftsmodelle die Einstufung *nicht bedeutend* (*) gewählt wird.
5. Ausschließlich das Abonnements-Modell weist eine hohe Abhängigkeit von Lizenzgebern für digitale Streaming-Inhalte auf. Entsprechendes äußert sich in der hohen Kostenstruktur für Lizenzgebühren und der geringen Gewinnmarge als Wiederverkäufer. Die übrigen Geschäftsmodelle haben keine diesbezüglichen Input-Kosten. Folglich erfolgt für das Abonnements-Modell die Einstufung *bedeutend* (***), während für die übrigen Geschäftsmodelle die Einstufung *nicht bedeutend* (*) gewählt wird.
6. Die Abhängigkeiten von Kunden, Netzwerkeffekten und Daten / immateriellen Wirtschaftsgütern sind für das Kooperations-Modell und das Social-Media-Modell als hoch einzustufen. Bei beiden Geschäftsmodellen erfolgt der Preisbildungsprozess durch die Nutzer bzw. es kommt zu Interaktionen zwischen den Nutzern selbst. Der Output ist entsprechend hoch personalisiert und das Eingehen von Mitgliedschaften ist eine regelmäßige Voraussetzung zur Teilnahme auf der Plattform. Dem gegenüber stehen das Abonnements-Modell und das Fernabsatz-Modell, wo der Preisbildungsprozess nicht unmittelbar vom Nutzer abhängig ist. Das Abonnements-Modell weist durch das Vertriebsmodell an digitalen Inhalten zudem größere Abhängigkeiten von Kunden, Daten und Netzwerkeffekten gegenüber dem Fernabsatz-Modell auf, da beim Abonnements-Modell die Einnahmen durch Gebühren erzielt werden, während beim Fernabsatz-Modell auf transaktionsabhängige Erträge gesetzt wird. Das Werben um Konsumenten und die Wettbewerbssituation gegenüber dem stationären Handel gestaltet sich damit beim Fernabsatz-Modell deutlich aufwendiger.

Folglich erfolgt für das Kooperations-Modell und das Social-Media-Modell die Einstufung *bedeutend* (***), während für das Abonnements-Modell die Einstufung *weniger bedeutend* (**) und für das Fernabsatz-Modell die Einstufung *nicht bedeutend* (*) gewählt wird.

Die vorgenannten Feststellungen werden in der nachstehenden Tabelle visualisiert.

Partizipantengruppen / Geschäftsmodelle und Ausprägungen	Kooperations-Modell	Social-Media-Modell	Abonnementen-Modell	Fernabsatz-Modell
x Anteil Mitarbeiter	**	***	*	*
x Anteil Staat	**	**	**	**
x Anteil Fremdkapitalgeber	-	-	-	-
x Anteil Eigenkapitalgeber	-	-	-	-
x Anteil Vermieter	*	*	*	***
x Anteil Lizenzgeber	*	*	***	*
x Anteil Kunden	***	***	**	*
x Anteil Netzwerkeffekte	***	***	**	*
x Anteil Daten / immaterielle WG	***	***	**	*

***	Bedeutend
**	Weniger bedeutend
*	Nicht bedeutend
-	Keine Zuordnung

Abbildung 29: Einordnung der Wertschöpfungsbeiträge an die Geschäftsmodelle / Anbindung des Verwendungsaspekt

3.7 Konzeptionelle Grundlagen und Leitbilder / Anpassungsbedarf und Erweiterungen

3.7.1 Vorstellung herkömmlicher Wertschöpfungsmodelle (interne Architektur)

Als herkömmliche Wertschöpfungsmodelle dienen (i) die Wertkette, der (ii) Wertshop und (iii) das Wertnetzwerk,⁴⁴³ die allesamt auch im OECD (Zwischen-) Bericht 2018 angeführt werden und auch dieser Arbeit als Analyserahmen dienen.⁴⁴⁴ Offen blieb bisher die Identifikation und Lokalisierung von Wertschöpfungsbeiträgen für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle.⁴⁴⁵

⁴⁴³ Vgl. zum Überblick über die Entwicklung / Diskussion u.a.: Benkenstein et al., Wertkette, 1. Aufl., 2013, S. 54 ff m.w.N.; Corsten/Roth, Dienstleistungsmanagement, 1. Aufl., 2016, S. 283 ff m.w.N.; Woratschek et al., Geschäftsmodelle, ZFP – Journal of Research and Management, 2002, S. 57 ff; Stabell/Fjeldstad, Configuring value, Strat. Mgmt. J., 5, 1998, S. 413 ff; Normann/Ramirez, Value Chain, Harvard Business Review, Volume 71, 1993, S. 65 ff; Armistead/Clark, Value Chain, The Service Industries Journal, 4, 1993, S. 221 ff.

⁴⁴⁴ OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a, S. 23 ff.

⁴⁴⁵ Im OECD 2018er Bericht heißt es hierzu: „But there is no consensus on their relevance and importance to the location of value creation and the identity of the value creator“, OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a, S. 25.

Die herkömmlichen Wertschöpfungsmodelle versuchen zu erklären, auf welcher Architektur die Wertschöpfung im Unternehmen aufbaut (Wertschöpfungslogik) und welche internen Aktivitäten, welche betrieblichen Leistungsprozesse, hierzu erforderlich sind.

Der Begriff des Wertschöpfungsmodells wirkt dabei als Obergriff für den Versuch, Leistungsprozesse in ihrer Gesamtschau typisierend und modellierend zu erfassen und Werttreiber zu lokalisieren. Der Begriff des Wertschöpfungsmodells steht damit verallgemeinert über dem Begriff der Leistungsarchitektur.

3.7.1.1 Wertkette

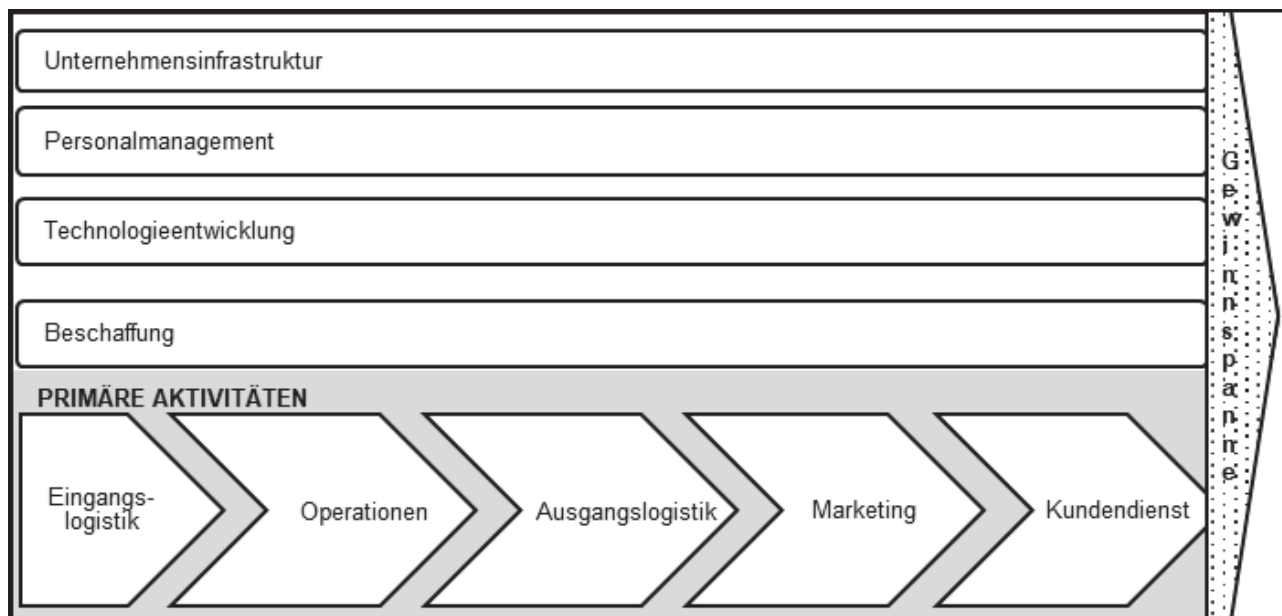


Abbildung 30: Wertkette nach Porter⁴⁴⁶

Die Wertkette (value chain) nach Porter (1985) skizziert die strategischen Aktivitäten einer Unternehmung und dient damit als Ausgangspunkt für die Analyse von Leistungsprozessen. Sie dient vornehmlich dem produzierenden Gewerbe, das einen sequenziellen, standardisierten Prozess der Leistungserstellung aufweist.

Die Wertaktivitäten werden in primäre und sekundäre Aktivitäten unterteilt. Des Weiteren wird die Gewinnspanne beschrieben, als Differenz von erschaffenem Wert und Kosten. Wert entsteht durch die Übertragung eines Produkts vom Unternehmen an den Kunden.

Die primären Aktivitäten nehmen Bezug auf den physischen Durchlauf der zu erstellenden Leistung (z.B. klassische Fließbandarbeit). Die sekundären Aktivitäten dienen unterstützend den primären Aktivitäten, sind jedoch in der negativen Abgrenzung nicht unmittelbar erforderlich für den physischen Produktionsprozess. Im Grundmodell sind als sekundäre Aktivitäten zu nennen: Unternehmensinfrastruktur, Personalwirtschaft, Technologieentwicklung und Beschaffung. Ziel sämtlicher Aktivitäten ist die Schaffung von Wert, dargestellt als Gewinn.⁴⁴⁷ Eine Integration und Berücksichtigung von Kunden, Netzwerkeffekten und Daten als Wertschöpfungsfaktor unterbleibt.

⁴⁴⁶ In Anlehnung an Woratschek/Horbel/Popp/Ströbl in: Bartsch/Blümelhuber, Always Ahead im Marketing, 2015, S. 103.

⁴⁴⁷ Vgl. Benkenstein, M., Steiner, S., Spiegel, T., in: Bruhn/Stauss, Wertschöpfungsprozesse, 1. Aufl., 2007, S. 54.

3.7.1.2 Wertshop

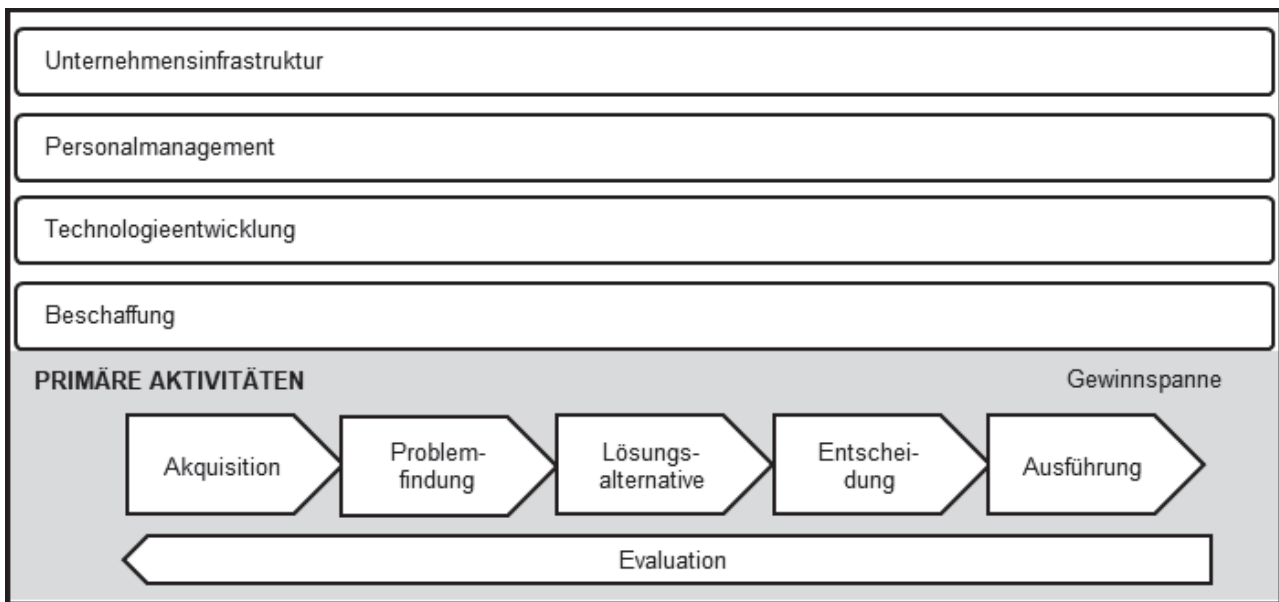


Abbildung 31: Wertshop⁴⁴⁸

Der Wertshop charakterisiert Leistungsprozesse, die eine individuelle Lösung von Kundenproblemen verlangen. Aufgrund der hohen Individualisierung folgt die Leistungserstellung keinem standardisierten, sequenziellen Ablauf, sondern ist iterativ und zyklisch (z.B. ein Geschäftsmodell der Anwaltskanzlei, des Architekturbüros oder der Arztpraxis). Die primären Aktivitäten werden daher nicht in der logischen Abfolge bestimmter Sequenzen, sondern als Problemlösungsprozess dargestellt. Sie folgen damit keinem gradlinigen (Fließband-) Prozess, da die einzelnen Lösungsphasen voneinander abhängen und ggf. neu problemadäquat anzupassen sind.

Der höchste Wert für den Kunden wird dann generiert, wenn der gesamte Wertschöpfungsprozess durchlaufen ist, also eine Lösung für das Problem vorliegt. Wert entsteht folglich durch die Lösung von Kundenanforderungen.⁴⁴⁹

3.7.1.3 Wertnetzwerk

Das Wertnetzwerk wiederum versucht der zentralen Unternehmensaktivität von Technologieentwicklungen Rechnung zu tragen, indem es Kunden bzw. andere Stakeholder zusammenbringt bzw. als Intermediär zwischen diesen fungiert (z.B. ein Geschäftsmodell für Telekommunikationsunternehmen, Internetplattformen). Aufgrund der großen Überschneidung zwischen den Aktivitäten ist weder Beginn noch Ende des Wertschöpfungsprozesses definierbar.⁴⁵⁰

Das Unternehmen generiert dann Wert, wenn Marktteilnehmer miteinander verbunden werden, womit nicht die einzelne Aktivität oder Prozess, sondern die Vermittlerfunktion im Vordergrund steht.⁴⁵¹

⁴⁴⁸ In Anlehnung an Woratschek in: Bartsch/Blümelhuber, Always Ahead im Marketing, 2015, S. 104.

⁴⁴⁹ Vgl. Michalski, S., Jüttner, U., Hammer, L. in: Bruhn/Stauss, Wertschöpfungsprozesse, 1. Aufl., 2007, S. 170; Bartsch/Blümelhuber, Always Ahead im Marketing, 2015, S. 104.

⁴⁵⁰ Vgl. Woratschek/Horbel/Popp/Ströbl in: Bartsch/Blümelhuber, Always Ahead im Marketing, 2015, S. 104 ff m.w.N.

⁴⁵¹ Vgl. Bruhn/Stauss, Wertschöpfungsprozesse, 1. Aufl., 2007, S. 170.

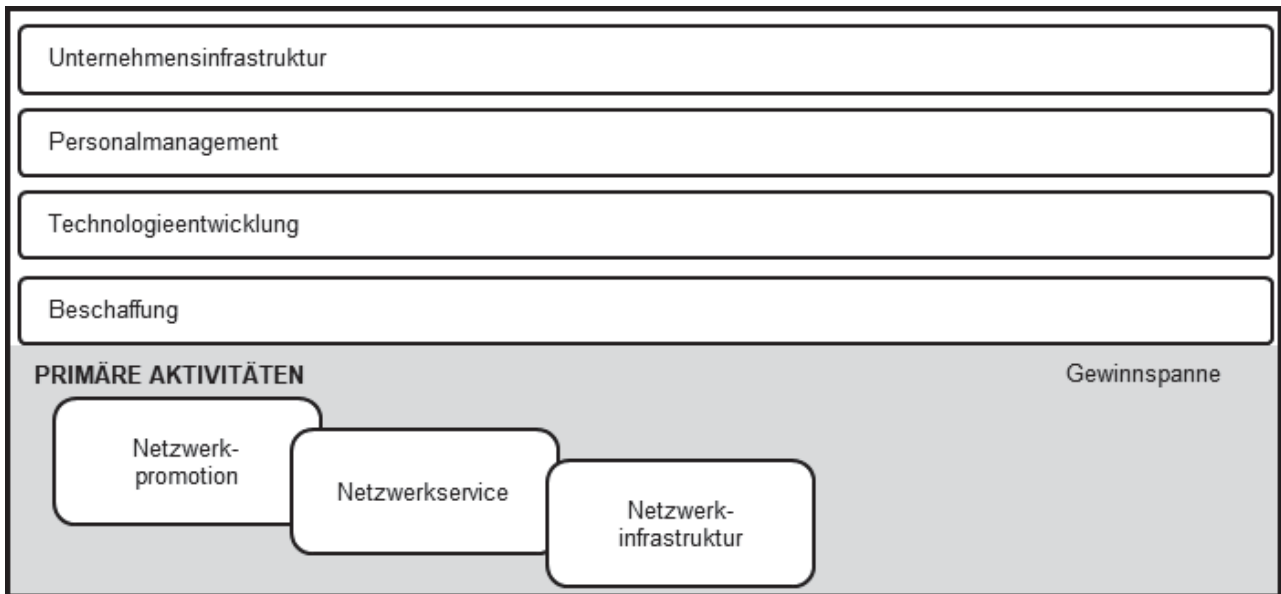


Abbildung 32: Wertnetzwerk⁴⁵²

3.7.2 Aufzeigen des Anpassungsbedarfs durch Anbindung der Wertschöpfungsmodelle an die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle

Die herkömmlichen Wertschöpfungsmodelle versuchen zu erklären, auf welcher Architektur respektive Logik die Wertschöpfung im Unternehmen aufbaut und welche internen Aktivitäten, welche Leistungsprozesse, hierzu erforderlich sind.

Folgende Zuordnungen zu den ausgewählten digitalen Geschäftsmodellen sind denkbar:

- Kooperations-Modell: Zuordnung des Wertnetzwerks
- Social-Media-Modell: Zuordnung des Wertnetzwerks (Kundengruppe I) und des Wertshops (Kundengruppe II)
- Abonnementen-Modell: Zuordnung der Wertkette
- Fernabsatz-Modell: Zuordnung der Wertkette

Entsprechend lassen sich die primären Aktivitäten den Geschäftsmodellen zuordnen.

Tabelle 16: Anbindung der Geschäftsmodelle an die Wertschöpfungsmodelle

Geschäftsmodelle / Übertragung, Merkmale	Kooperations-Modell	Social-Media-Modell	Abonnementen-Modell	Fernabsatz-Modell
Wertschöpfungsmodell	– Wertnetzwerk	– Wertnetzwerk (Kundengruppe I) und – Wertshop (Kundengruppe II)	– Wertkette	– Wertkette

⁴⁵² In Anlehnung an Woratschek/Horbel/Popp/Ströbl in: Bartsch/Blümelhuber, Always Ahead im Marketing, 2015, S. 105.

Wertschöpfungslogik	– Der Wert entsteht durch die Möglichkeit einer Vernetzung zwischen den Kunden.	– Der Wert entsteht durch die Möglichkeit einer Vernetzung zwischen den Kunden (Kundengruppe I) – Der Wert entsteht durch die Lösung der Kundenanforderung (Werbeplatzierung) (Kundengruppe II).	– Der Wert entsteht durch die Übertragung eines Produktes auf den Kunden.	– Der Wert entsteht durch die Übertragung eines Produktes auf den Kunden.
Primäre Aktivitäten	– Netzwerkvermarktung – Netzwerkservices – Netzwerkinfrastruktur	Kundengruppe I: – Netzwerkvermarktung – Netzwerkservices – Netzwerkinfrastruktur Kundengruppe II: – Problemfindung und Akquise – Ausführung – Problemlösung – Kontrolle – Entscheidung für einen Lösungsansatz	– Einkauf – Eingangslogistik – Marketing – Kundendienst – Ausgangslogistik	– Einkauf – Eingangslogistik – Marketing – Kundendienst – Ausgangslogistik

Erneut zeigt sich, dass das Kooperations-Modell und das Social-Media-Modell einerseits und das Abonnementen-Modell und das Fernabsatz-Modell andererseits voneinander abzugrenzen sind: Bei letzteren Modellen findet keine Kundeninteraktion untereinander statt. Das Social-Media-Modell ist darüber hinaus aufgrund seiner vielschichten Kundengruppen dadurch gekennzeichnet, dass es Komponenten des Wertnetzwerks und des Wertshops vereint. Den Versuch einer Einordnung anhand weiterer fiktiver Fallbeispiele und Geschäftsmodelle unternahm auch die OECD im OECD (Zwischen-) Bericht 2018, worauf verwiesen wird.⁴⁵³

⁴⁵³ Vgl. OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018a, S. 44 ff, S. 60 ff, S. 73 ff.

Zu beachten bleibt, dass die Wertschöpfungsmodelle nur die Aktivitätenkonfigurationen der internen Wertschöpfung darstellen und es daher unterlassen, die mit dem Internet verbundenen Charakteristika von neuen Wertschöpfungsquellen⁴⁵⁴ und damit den Leistungsprozess der ausgewählte Geschäftsmodelle in der Gesamtschau aufzuzeigen. Folglich eignen sich die herkömmlichen Modelle nicht, eine autonome Schaffung von (externen) Wert durch den Kunden abzubilden.⁴⁵⁵

Der OECD (Zwischen-) Bericht 2018 kritisierte bereits, dass die Wertkette als Analysemodell nicht geeignet ist, da sie Dienstleistungen nur ungenügend erfasst und Daten generell keinen Wert bemisst.⁴⁵⁶ Lösungsmöglichkeiten zeigte die OECD zu vorgenannten Problemfeldern keine auf.

Dabei wurden, in entsprechendem Kontext, in der jüngsten Vergangenheit vermehrt Forschungsansätze im Dienstleistungsbereich entwickelt, um insbesondere die Kunden (und andere Akteure) im Wertschöpfungsprozess und einhergehende potenzielle virale Effekte in der Kundenkommunikation zu berücksichtigen.

Zudem vernachlässigen die gängigen Wertschöpfungsmodelle den Bereich der Datensammlung und der zugehörigen immateriellen Vermögensgegenstände bzw. weisen diesen nur eine unterstützende Eigenschaft zu.

Auch werden Netzwerkeffekte, die Rückkoppelungseffekte auf zweiseitigen / mehrseitigen Märkten, nur unzureichend abgebildet, sodass die herkömmlichen Modelle, in der externen und internen Architektur, wie folgt zu erweitern sind:

- Nachfrageseite: Exogener Wertschöpfungsbeitrag durch den Kunden (externe Architektur)
- Beschaffungsseite: Datensammlung und immaterielle Wirtschaftsgüter zur Extrahierung von Wissen (externe Architektur)
- Rückkoppelungen: Abbildungsform von Netzwerkeffekten (interne Architektur)

3.7.3 Erweiterung I: Nachfrageseite / Dienstleistungsqualität (externe Architektur)

Wie bereits die fallstudienbasierte Vorstellung der Geschäftsmodelle zeigte, dürfte der Gedanke der Kundenorientierung als Leitmaxime, in der Mehrzahl, den Unternehmen zugrunde liegen. Der Kunde ist damit (auch) Dreh- und Angelpunkt, an dem die Unternehmen ihre Entscheidungen ausrichten und Problemlösungen anbieten. Hierzu bedarf es der Erhebung von Informationen und Daten der Kunden.

BRUHN / STAUSS stellen hierzu fest:⁴⁵⁷

- Kunden sind an der Dienstleistungserstellung beteiligt und damit nicht nur Nachfrager, sondern auch Co-Produzenten, womit sie zur Wertschöpfung beitragen.
- Die herkömmlichen Modelle der Wertschöpfungsanalyse folgen einer industriellen Durchlaufperspektive und vernachlässigen die Kundenintegration.
- Wertschöpfungsprozesse werden in den herkömmlichen Modellen nur aus Unternehmensperspektive, quasi intern, dargestellt, eine externe Anbindung an den vom Kunden durchlaufenen

⁴⁵⁴ Vgl. Woratschek et al., Geschäftsmodelle, ZFP – Journal of Research and Management, 2002, S. 69.

⁴⁵⁵ Vgl. Woratschek/Horbel/Popp/Ströbl in: Bartsch/Blümelhuber, Always Ahead im Marketing, 2015, S. 514.

⁴⁵⁶ Vgl. OECD, Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung), 2018b, S. 35. Hier heißt es: „Its limited applicability to services“; „Limited ability to incorporate value created from information flows.“

⁴⁵⁷ Vgl. Bruhn/Stauss, Wertschöpfungsprozesse, 1. Aufl., 2007, S. III, IV.

und erfahrenen Prozess unterbleibt. Wertschöpfungsprozesse sind unternehmensübergreifend zu konfigurieren, was netzwerkartige Strukturen entstehen lässt.

GOUTHIER stellt gar fest, dass Kunden im Dienstleistungsbereich aufgrund ihrer Mitwirkung an der Leistungserstellung als *Organisationsmitglieder* bzw. *partial employees* zu betrachten sind. Ohne die Leistungen der Kunden kann ein Dienstleister nicht existieren, weshalb Kunden von GOUTHIER als die zentrale Ressource bezeichnet werden. Dabei ist die Kundenentwicklung als Managementaufgabe zu sehen.⁴⁵⁸

Für Dienstleistungsunternehmen steht zudem zweifelsohne fest, dass die Dienstleistungsqualität herausragende Bedeutung auf den ökonomisch angestrebten Erfolg des Unternehmens hat.⁴⁵⁹ Es gilt hierzu die *Service-Profit-Chain* nach HESKETT und die integrierten Forschungsansätze von WORATSCHEK et al näher zu betrachten.⁴⁶⁰

3.7.3.1 Grundgedanke der Service-Profit-Chain

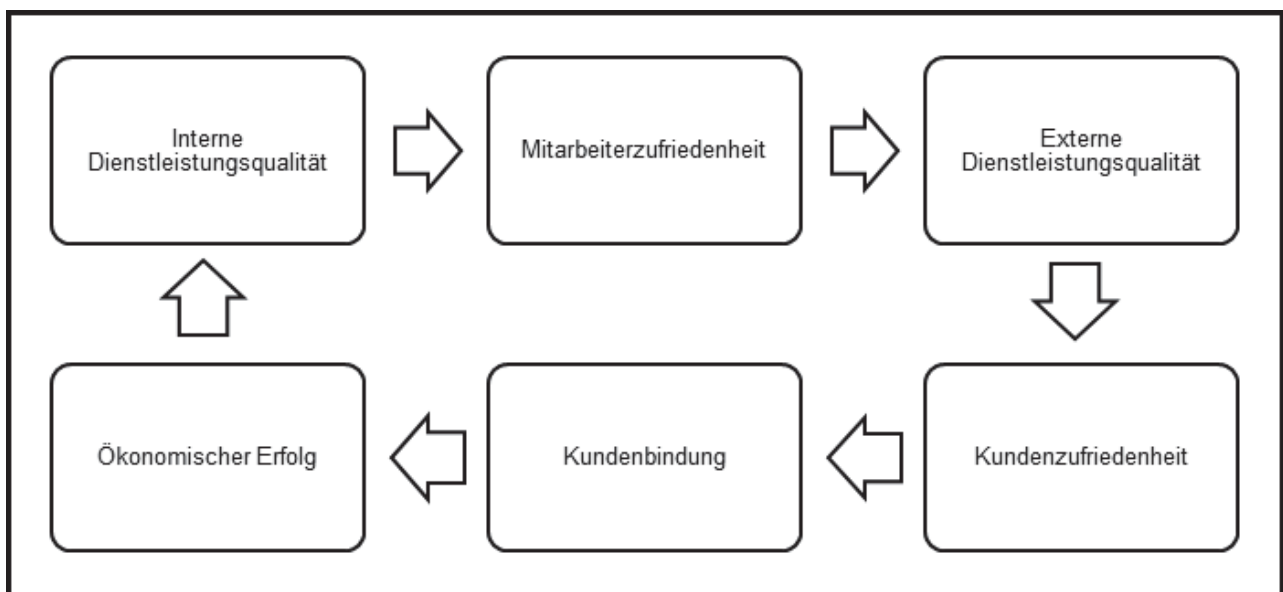


Abbildung 33: Darstellung der Service-Profit Chain (freie Übersetzung)

Das bereits 1994 vorgestellte und fortan stetig erweiterte Konzept der Service-Profit-Chain (übersetzt als Dienstleistungskette) stellt eine Verbindung zwischen Profitabilität (profitability), Kundenzufriedenheit (customer loyalty), Kundenbindung (loyalty) und Produktivität (productivity) her, welche letztendlich den ökonomischen Erfolg eines Dienstleistungsunternehmens determinieren. Der Gedankengang nach HESKETT ist der Folgende:

- „Profit and growth are stimulated primarily by customer loyalty.
- Loyalty is a direct result of customer satisfaction.
- Satisfaction is largely influenced by the value of services provided to customers.
- Value is created by satisfied, loyal, and productive employees.

⁴⁵⁸ Vgl. Gouthier, Kundenentwicklung, 1. Aufl., 2003, S. 510.

⁴⁵⁹ Vgl. Woratschek/Horbel/Popp/Ströbl in: Bartsch/Blümelhuber, Always Ahead im Marketing, 2015, S. 105 m.w.N.

⁴⁶⁰ Vgl. Woratschek/Horbel/Popp/Ströbl in: Bartsch/Blümelhuber, Always Ahead im Marketing, 2015, S. 100 ff.; Woratschek et al., Geschäftsmodelle, ZFP – Journal of Research and Management, 2002, S. 57 ff

- Employee satisfaction, in turn, results primarily from high-quality support services and policies that enable employees to deliver results to customers.⁴⁶¹

Aus Sicht des Kunden führt damit eine hohe Dienstleistungsqualität zu Zufriedenheit, welche dazu führt, dass der Kunde entsprechende Leistungen erneut nachfragen wird, was Kundenbindung herstellt und damit langfristigen ökonomischen Erfolg verspricht.

Die Dienstleistungsqualität wird durch die Mitarbeiterzufriedenheit sichergestellt. Zufriedene Kunden wiederum geben ihre Begeisterung wieder zurück an die Mitarbeiter.

Je besser folglich die internen Abläufe im Unternehmen sind, desto besser wird die Dienstleistungsqualität im externen Ergebnis für die Kunden ausfallen und damit den ökonomischen Erfolg des Unternehmens steigern.

3.7.3.2 Erweiterung der Service-Profit-Chain um ausgewählte Zielgrößen

Das Grundmodell der Service-Profit-Chain ist Gegenstand zahlreicher Forschungsarbeiten, in denen u.a. der Einfluss nachstehender Zielgrößen des Unternehmensmanagements auf die Service-Profit-Chain untersucht werden:

- Welchen Einfluss hat Dienstleistungsqualität auf den Geschäftserfolg? Wesentliche Forschungsarbeiten beschäftigten sich mit Möglichkeiten der Messung von Dienstleistungsqualität. Dabei wird unterstellt, dass die Dienstleistungsqualität von der Kundenzufriedenheit abhängt (z.B. der Problemlösung im Wertshop).
- Welchen Einfluss hat Kundenzufriedenheit auf den Geschäftserfolg? Untersucht wird welchen Einfluss die Kundenzufriedenheit auf Kundenloyalität, die Identifikation mit Dienstleistungen / Produkten (Kundenidentifikation) und die Weiterempfehlung / Reputationsrate hat.
- Welchen Einfluss haben Kundenbindung und Kundeneugewinnung auf den Geschäftserfolg? Untersucht wird, wie der langfristige ökonomischen Erfolg sichergestellt werden kann, für den Kundeneugewinnung durch Weiterempfehlungen / Reputationsrate sowie Kundenbindung ursächlich sein sollen.

Die Forschungsarbeiten motiviert in der Mehrzahl die Findung geeigneter Messmethoden und deren Eignung zur empirischen Forschung.

⁴⁶¹ Heskett et al., Service-Profit Chain, Harvard Business Review, Juli / August, 2008, S. 3.

3.7.4 Erweiterung II: Beschaffungsseite / Datengewinnung und Extrahierung von Wissen durch immaterielle Wirtschaftsgüter (externe Architektur)

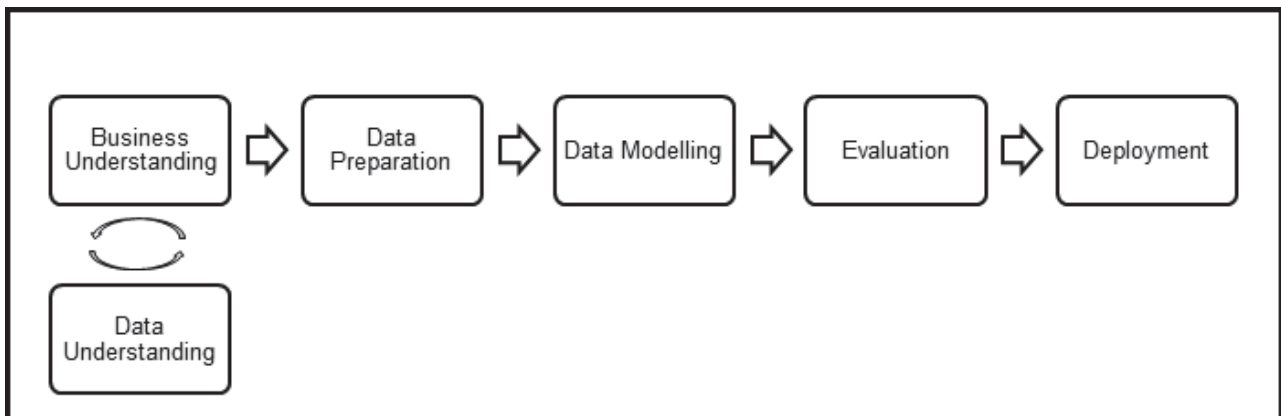


Abbildung 34: CRISP Modell (freie Übersetzung)⁴⁶²

Wie gezeigt wurde, ist die Datengewinnung (data mining) und die anschließende Extraktion von verwertbarem Wissen mittels immaterieller Vermögensgegenstände für den wirtschaftlichen Erfolg der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle von außerordentlicher Bedeutung,⁴⁶³ wenn auch in unterschiedlichen Ausprägungen.

Als konzeptioneller Rahmen hat sich aus Sicht des Rechtsanwenders im steuerlichen Bereich der Verrechnungspreisanalyse der Ansatz des CRISP-Modells (Cross-Industry Standard Process for Data Mining) bewährt, um bspw. die Qualität von Daten im Rahmen einer Verrechnungspreisanalyse zu beurteilen.⁴⁶⁴ Dabei ist das Sammeln von Daten, deren Qualität und Aufbereitung bereits verrechnungspreisrelevant. Entsprechende Richtlinien (z.B. von der OECD) zur Behandlung von Datenströmen im Konzern fehlen jedoch.⁴⁶⁵

Das CRISP Modell ist branchenübergreifend nutzbar, steht allgemein zur Verfügung und entstand zwischen 1996 und 1999 auf Basis eines von der EU geförderten Projekts durch ein internationales Konsortium.⁴⁶⁶ Das Modell ist wie folgt beschrieben:

„The project aims to cater for data mining needs of industrial users of huge data warehouses, by providing an industry-neutral and tool-neutral process model. This project will develop a data mining process which is fast, well understood, reliable, and valid across a wide range of applications.“⁴⁶⁷

Das Modell unterscheidet sechs Phasen, die im Wesen nicht einmalig sequentiell sind, sondern die voneinander abhängen und auch einen rückgewandten Bezug zulassen:

- Phase 1: Business Understanding (Geschäftsverständnis): Festlegung der Ziele und Anforderungen; Ableitung der konkreten Aufgabenstellung und der groben Vorgehensweise

⁴⁶² Vgl. in Anlehnung an Chapman et al., CRISP-DM 1.0, S. 10, <https://www.the-modeling-agency.com/crisp-dm.pdf>, 31.12.2021.

⁴⁶³ Vgl. Kacprzyk et al., Data Mining, 1. Aufl., 2008, S. 259.

⁴⁶⁴ Vgl. Schwarz/Stein/Freudenberg, Digitale Geschäftsmodelle, Betriebs-Berater (BB), 2018, S. 2267 ff.

⁴⁶⁵ Vgl. Schwarz/Stein/Freudenberg, Digitale Geschäftsmodelle, Betriebs-Berater (BB), 2018, S. 2272.

⁴⁶⁶ Dem Konsortium gehörten an: NCR Systems Engineering Copenhagen (USA and Denmark), DaimlerChrysler AG (Germany), SPSS Inc. (USA), and OHRA Verzekeringen en BankGroep B.V. (The Netherlands).

⁴⁶⁷ Europäische Kommission, Projekt v. 1997-1998, Cross-Industry Standard Process (engl. Fassung), <https://cordis.europa.eu/project/rcn/43348/factsheet/en>, 31.12.2021.

- Phase 2: Data Understanding (Datenverständnis): Datensammlung bzw. erste Sichtung der zur Verfügung stehenden Daten; Ermittlung möglicher Probleme mit Datenqualität
- Phase 3: Data Preparation (Datenvorbereitung): Konstruktion des finalen Datensatzes für die Modellierung
- Phase 4: Modeling (Modellierung): Anwendung geeigneter Data Mining-Verfahren, Optimierung der Parameter; gewöhnlich Ermittlung mehrerer Modelle
- Phase 5: Evaluation (Evaluierung): Auswahl des Modells, das die Aufgabenstellung am besten erfüllt. Sorgfältiger Abgleich mit der Aufgabenstellung.
- Phase 6: Deployment (Bereitstellung): Aufbereitung und Präsentation der Ergebnisse adressatengerecht nebst standardisierter Aufbereitung.

Dabei stellt das *Data Mining* eine Phase im Prozess der Wissensentdeckung (dem Knowledge discovery in Databases) dar. Durch das Data Mining, die Datensammlung und Extraktion von verwertbarem Wissen mittels immaterieller Vermögensgegenstände und die anschließende Verwendung im Leistungsprozess entsteht ein Wertschöpfungsbeitrag.⁴⁶⁸

Das CRISP Modell scheint geeignet zu sein, die bestehende Lücke in den herkömmlichen Wertschöpfungsmodellen und zum Bereich der Datengewinnung zu schließen.

3.7.5 Erweiterung III: Rückkoppelungen / Abbildungsform von Netzwerkeffekten / anlehnend an das Modell der Wertschöpfungsspirale (interne Architektur)

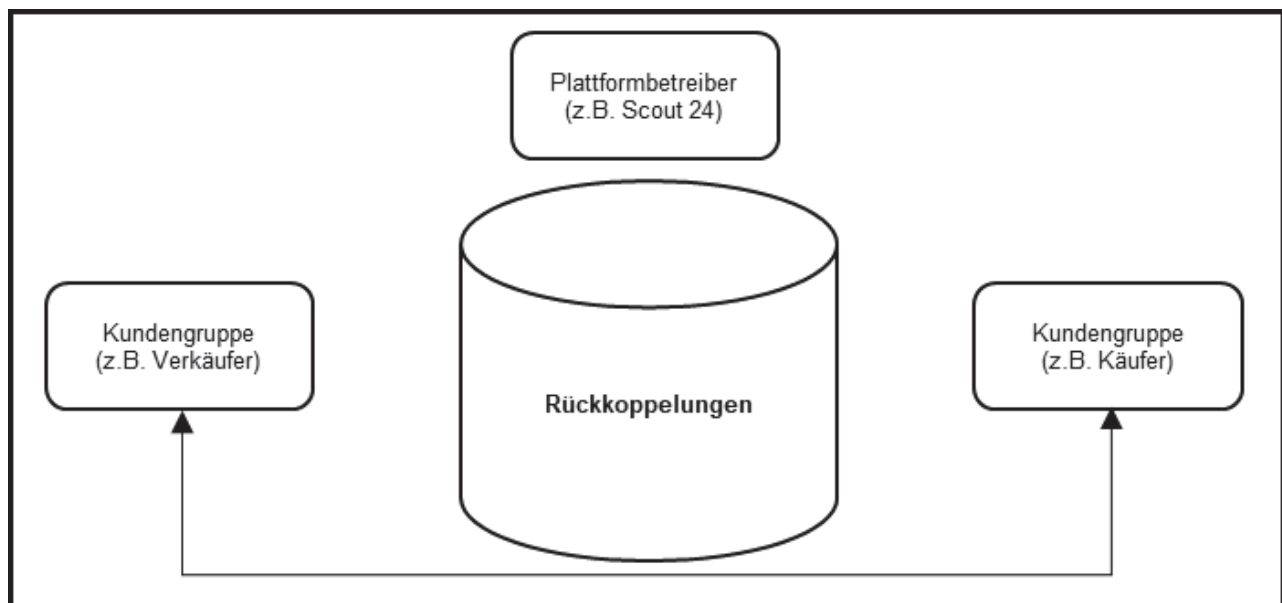


Abbildung 35: Wertschöpfungsspirale / Rückkoppelungen zwischen den Nutzern

In zweiseitigen, respektive mehrseitigen Märkten ist zu beobachten, dass der Wertschöpfungsprozess aufgrund der Abhängigkeiten von Netzwerkeffekten parallel und selbstverstärkend läuft, wenn eine kritische Masse an Nutzern erreicht ist. Der Wertschöpfungsprozess ähnelt damit vielmehr einer Spirale. Rückkoppelungen treten auf zwei Arten in Erscheinung:

1. Rückkoppelungen können zwischen den Nutzern auftreten (z.B. zwischen Anbieter und Interessent auf einer Plattform, analog dem Kooperations-Modell)

⁴⁶⁸ Vgl. Nakhaeizadeh, Data Mining, Beitrag zur Wirtschaftsinformatik, 1. Aufl., 1998, S. 4.

2. Rückkoppelungen können zwischen der Nachfrage- und der Beschaffungsseite auftreten (analog der Service-Profit-Chain).

In der Spirale trägt damit nicht nur der Unternehmer (Plattformanbieter), sondern auch die Marktseite zur Wertschöpfung bei,⁴⁶⁹ welche wiederum die Ausgestaltung der Beschaffungsseite beeinflusst. Die Spirale wirkt damit als verbindende Klammer.

Zur Verdeutlichung kann folgendes Beispiel anhand des Kooperations-Modells bemüht werden: Wird ein Auto durch einen Verkäufer auf einem virtuellen Marktplatz des Plattformbetreibers Scout24 zum Verkauf eingestellt, findet der Preisbildungsprozess ausschließlich zwischen dem Verkäufer und dem Kaufinteressenten statt. Die Preisbildung mag z.B. abhängen von Rückfragen des Kaufinteressenten. Der Plattformbetreiber stellt lediglich die Plattform und damit die Rahmenbedingungen für einen Verkauf zur Verfügung, bleibt aber beim eigentlichen Verkaufsgeschäft außen vor.

Es kommt damit zu Rückkoppelungen zwischen den Nutzern der Plattform (d.h. dem Verkäufer und dem Kaufinteressenten). Verstärkt werden diese Effekte in größeren Netzwerken durch weitere Interaktionen (z.B. durch Kommentare und Verlinkungen), welche z.B. auch von der Qualität der Antworten des Verkäufers und der Zufriedenheit der Interessenten abhängen.

Zum anderen kommt es zu Rückkoppelungen zwischen der Nachfrage- und der Beschaffungsseite. Die Nutzer (in Form von Verkäufer und Kaufinteressent) haben Einfluss auf die Ausgestaltung des Inputs (Betriebsmittel, z.B. Server) und des Outputs (d.h. den Zugang zum Marktplatz / dem Angebot der Produktplatzierung). Der Plattformbetreiber mag z.B. eine größere Beschwerdestelle einrichten oder ein Q/A Portal eröffnen, um die Rahmenbedingungen für ein Verkaufsgeschäft zu verbessern. Hierfür benötigt der Plattformbetreiber zusätzliche Ressourcen (Server, Mitarbeiter), welche wiederum zur Wertschöpfung des Geschäftsmodells beitragen.

Die Wertschöpfungsspirale scheint folglich geeignet zu sein, die bestehende Lücke in den herkömmlichen Wertschöpfungsmodellen zum Bereich der Netzwerkeffekte zu schließen.

3.8 Ergebnis: Das integrierte Wertschöpfungsmodell als konzeptionelle Grundlage für ein Betriebstättenkonzept

Die bisherigen Erkenntnisse der Arbeit zeigten, dass Wertschöpfung auch das im Unternehmen erzeugte Einkommen darstellt, das auf die Partizipantengruppen zu verteilen ist (Verwendungsaspekt) und an sich besteuernswürdig ist, d.h. in einen Steuertatbestand überführt werden kann. Der Nutzer und hieraus abgeleitete Kunden, Netzwerkeffekte und Daten / immaterielle Wirtschaftsgüter zur Extrahierung von Wissen aus der Datensammlung, stellen Partizipantengruppen dar, denen ein Wertschöpfungsbeitrag zuzuweisen wird.

Folgerichtig gilt es nun für Kapitel 3 festzuhalten:

1. Für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle konnten die wesentlichen Charakteristika bestimmt und begrifflich präzisiert werden. Zudem konnten die betriebswirtschaftlichen Leistungsprozesse und Leistungsarchitekturen visualisiert werden.
2. Anschließend konnte das Wertschöpfungsverständnis an die Leistungsprozesse der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle angebunden werden, sodass ersichtlich wurde, dass Nutzer wertschöpfungsrelevant für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle sind, womit es

⁴⁶⁹ Vgl. Dietl/Schieke in: Bruhn/Stauss, Dienstleistungsmanagement, 1. Aufl., 2013, S. 130 f.

u.a. resümierend gelang, der Forderung der Rechtssetzungsverbände nach einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung der Geschäftsmodelle eine saubere Begriffs-, Inhalts- und Argumentationsbasis zu geben.

3. Die herkömmlichen Wertschöpfungsmodelle (d.h. Wertkette, Wertshop und Wertnetzwerk) taugen nicht als konzeptionelle Grundlage für eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung, da der Nutzer als externer Wertschöpfungsfaktor und Datenlieferant weder über die Nachfrageseite noch über die Beschaffungsseite in den Modellen Berücksichtigung findet. Überdies fehlt ein konzeptioneller Einbezug von Netzwerkeffekten und damit eine Abbildung eines wesentlichen Geschäftskerns der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle.
4. Entsprechende konzeptionelle Lücken dürften über eine Anbindung der Gedankengänge zur Service-Profit-Chain (Abbildung der Nachfrageseite), zum CRISP-Modell (Abbildung der Beschaffungsseite / Datengewinnung) und zur Wertschöpfungsspirale (Rückkoppelungen / Netzwerkeffekte) an die herkömmlichen Wertschöpfungsmodelle geschlossen werden.
5. Im Ergebnis ist damit nachstehendes *integriertes Wertschöpfungsmodell* der weiteren Betriebsstättenkonzeptionierung zugrunde zu legen:

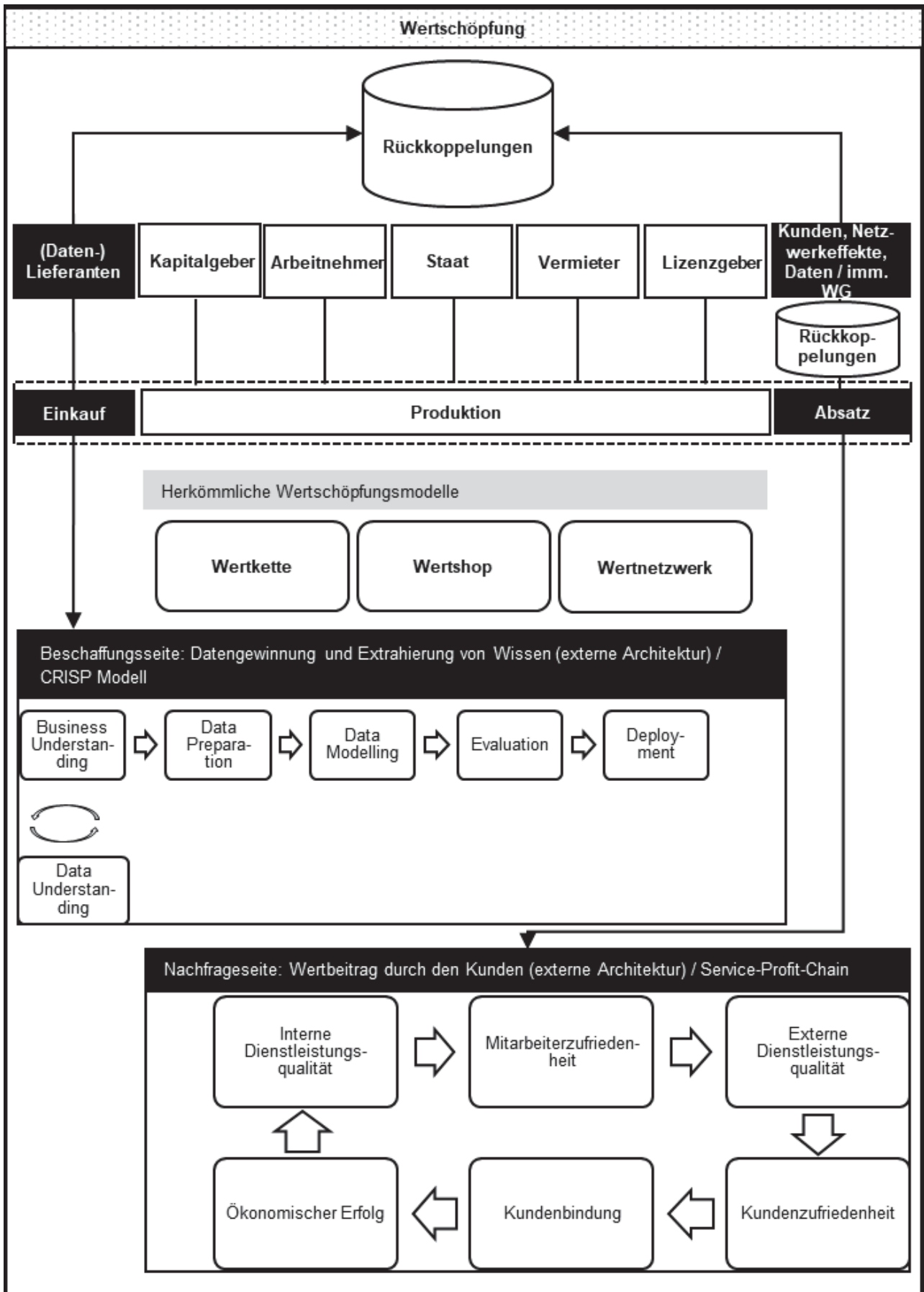


Abbildung 36: Das integrierte Wertschöpfungsmodell / Herleitung

4 Das geltende Betriebstättensystem – Darstellung und Eignung zur wertschöpfungsrechtlichen Besteuerung

4.1 Vorbemerkungen

Kapitel 3 zeigte, dass der Nutzer relevant für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle ist.

Ziel dieses Kapitels ist es zu klären, ob ein Bedarf zur Reform des aktuellen Betriebsstättensystems im Rahmen der internationalen Unternehmensbesteuerung besteht. Im Ergebnis wird damit die Frage aufgeworfen, ob die Wertschöpfungsbeiträge der Nutzer durch das existierende Betriebsstättensystem berücksichtigt werden, und wenn nicht, ob und an welcher Stelle Reformbedarf existiert, auf den es zu antworten gilt.

Gleichzeitig kommt diesem Kapitel aber auch die Funktion zu, die wesentlichen gesetzlichen Grundlagen und deren Interpretationen zwecks Fundierung einer Betriebsstättenkonzeptionierung darzulegen. Ausgangspunkt bildet das deutsche Steuerrecht.

4.2 Grundlegendes zur Bedeutung der Betriebsstätte

4.2.1 Geltende Steuerkoordination bei grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten

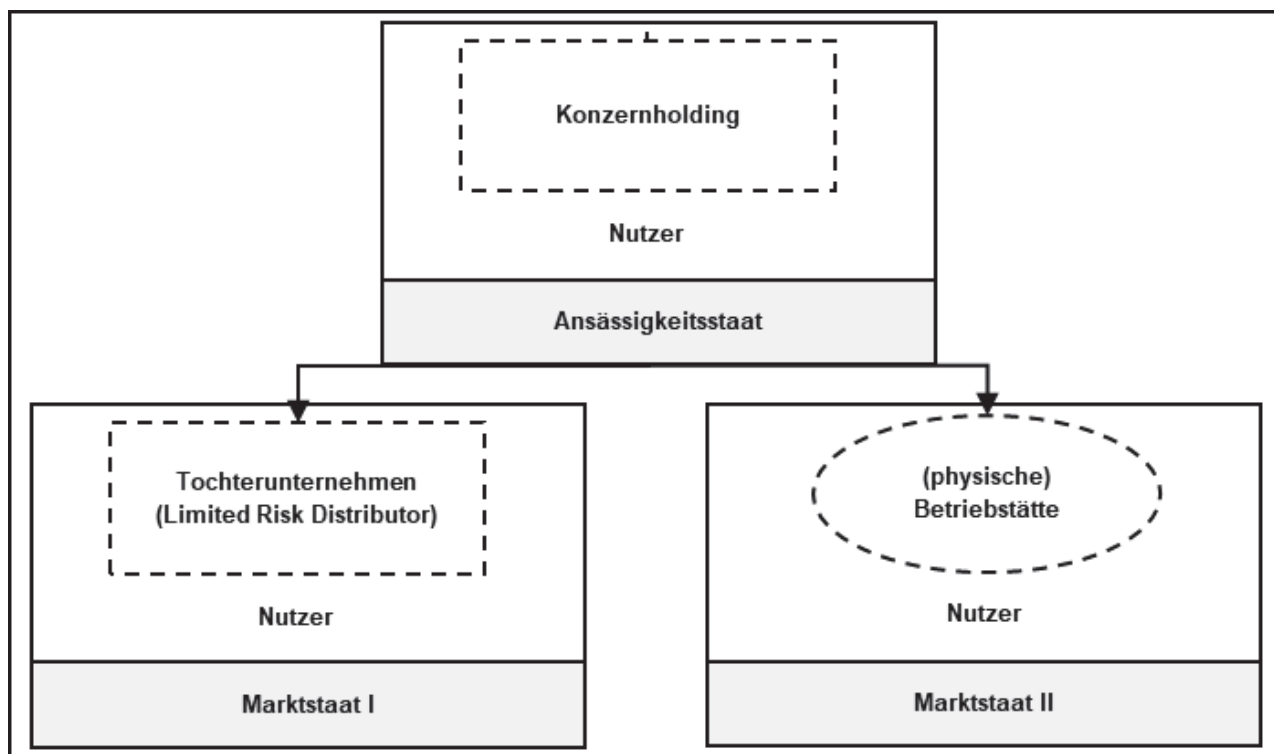


Abbildung 37: Übersicht zur geltenden Steuerkoordination / Zusammenwirkung

Im Wesen hat das internationale Steuerrecht den Belangen eines (i) Steuerausländers mit Inlandsbeziehungen (Inbound) und eines (ii) Steuerinländers mit Auslandsbeziehungen (Outbound) gerecht zu werden. Auf abstrahierter Ebene bedeutet dies, dass mit Verweis auf das Welteinkommensprinzip und damit zur Wahrung der Kohärenz im bestehenden Steuersystem der unbeschränkte Besteuerungsanspruch des Ansässigkeitsstaats nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen durchbrochen werden darf.

Mit Blick auf das Abkommensrecht hat sich die Auffassung durchgesetzt, dass ein Unternehmen eines Staats erst dann in einem relevanten Umfang am Wirtschaftsleben des anderen Staats teil-

nimmt, um dort besteuert zu werden, wenn es dort ein Tochterunternehmen und / oder eine Betriebsstätte unterhält.⁴⁷⁰ Erfolgt eine Anknüpfung an eine Betriebsstätte, liegt dem der Gedanke zu Grunde, dass bestimmte Unternehmensteile respektive deren wirtschaftlichen Ergebnisse getrennt voneinander (im Ansässigkeits- und Quellenstaat) steuerlich berücksichtigt werden sollen.⁴⁷¹

Das Steuerrecht benötigt folglich das Konstrukt der Betriebsstätte, da aus bestimmten Gründen solche Unternehmensteile steuerlich getrennt werden sollen, sodass mit Blick auf o.g. Abbildung festzuhalten gilt, dass nach bisherigem Recht allein der Ansässigkeitsstaat der Konzernmutter ein Besteuerungsrecht an den Unternehmensgewinnen hat, es sei denn, in einem anderen Staat existiert ein Tochterunternehmen (Marktstaat I) oder eine physische Betriebsstätte (Marktstaat II).

Der Nutzer ist, wie der weitere Verlauf zeigen wird, bislang irrelevant. Dieses Zusammenwirken verdeutlicht zugleich aber auch den Bedarf an einer funktionierenden, grenzüberschreitenden Steuerkoordination, klaren Regelungen zur Aufteilung der Besteuerungsansprüche und einer Systemverbindung von nationalem Recht und Abkommensrecht.

Primäre Aufgabe des Abkommensrechts ist es, Besteuerungskollisionen im grenzüberschreitenden Bereich zu vermeiden, indem den beteiligten Staaten Beschränkungen in der Ausschöpfung der Besteuerungskompetenzen auferlegt werden sollen. Dies geschieht durch völkerrechtliche Verträge, den DBAs. Den DBAs kommen damit zwar eine Aufteilungsfunktion am verfügbaren Steuersubstrat zu, sie begründen aber selbst keine Steueransprüche als solche.⁴⁷²

Für diese Arbeit von besonderer Bedeutung sind daher die zugrundeliegenden Regelungen zur Erfassung

- inländischer Betriebstättenergebnisse auslandsansässiger Gesellschaften nach § 2 KStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG (Deutschland ist Quellenstaat) sowie
- ausländischer Betriebstättenergebnisse inlandsansässiger Gesellschaften nach § 1 Abs. 1 KStG i.V.m. § 1 Abs. 2 KStG (Deutschland ist Ansässigkeitsstaat).

Im Speziellen gilt mit Blick auf das nationale Recht, dass Deutschland ein Besteuerungsrecht an Unternehmen hat, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben (§ 1 Abs. 1 KStG). Aus der unbeschränkten Steuerpflicht erwächst eine Besteuerung des Welteinkommens (§ 1 Abs. 2 KStG).

Darüber hinaus besteuert Deutschland Einkünfte im Wege der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 KStG), wenn auslandsansässige Gesellschaften über qualifizierte inländische Einkünfte, hier im Tatbestand einer Betriebsstätte, verfügen. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich dann ausschließlich auf die im Inland erzielten Einkünfte.

Nach § 2 Abs. 1 S. 1 EStG unterliegen folgende Einkünfte der Einkommensteuer:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Nr. 1),
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Nr. 2),
- Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (Nr. 3),

⁴⁷⁰ Vgl. Musil, in: Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin; Söhn, Hartmut (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Lfg. 255, 1981, § 12 AO, Rz. 4 ff.

⁴⁷¹ Vgl. Musil, in: Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin; Söhn, Hartmut (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Lfg. 255, 1981, § 12 AO, Tz. 4 f.

⁴⁷² Vgl. Menck, in: Baumhoff et al., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl., 2012, S. 28 f.

- Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit (Nr. 4),
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (Nr. 5),
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Nr. 6) und
- sonstige Einkünfte (Nr. 7).

Der Aufzählung der Einkünfte liegt eine pragmatische Einordnung des Gesetzgebers zugrunde, indem er das Steuerobjekt im ökonomischen Sinne per Legaldefinitionen normiert.⁴⁷³ Entsprechende Feststellung ist bedeutend, dient doch das Betriebsstättenverständnis der tatbestandlichen Verwirklichung der Legaldefinitionen und ist in der Regel den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen, an die auch die Körperschaftsteuerpflicht knüpft (§ 2 Abs. 2 i.V.m. § 8 Abs. 2 KStG).

Die internationale Einkünftezuordnung verlangt indessen aber auch nach einer Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Einkünften: Aus nationaler Sicht erfolgt die Abgrenzung in §§ 34c, 34d EStG (ausländische Einkünfte) und 49 EStG (inländische Einkünfte). Entsprechende Regelungen zur Einkunftsartenzuordnung und Einkünfteermittlung finden ihre Parallelen auch in den völkerrechtlichen Verträgen der DBAs.⁴⁷⁴

Zur Vermeidung bzw. Minderung der Doppelbesteuerung kommen folgende Maßnahmen in Betracht, deren Methoden im weiteren Verlauf der Betriebsstättenkonzeptionierung in Teilen noch aufgegriffen werden.⁴⁷⁵

1. Unilaterale Maßnahmen: Regelungen der nationalen Steuergesetze zur Vermeidung bzw. Minderung der Doppelbesteuerung
2. Bilaterale (zweiseitige) Maßnahmen: Regelungen in gegenseitigen Abkommen (meist DBA), die über die Zuweisung der Besteuerungsrechte entscheiden
3. Multilaterale (mehrseitige) Maßnahme: Regelungen mehrerer Staaten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
4. Supranationale Maßnahmen: Regelungen, die von überstaatlichen Organisationen (z.B. EU) für die Mitgliedsstaaten verbindlich getroffen werden

Als unilaterale Maßnahmen kennt das deutsche Einkommensteuerrecht die

1. Direkte Steueranrechnung (§§ 34c Abs. 1 EStG, § 26 Abs. 1 KStG), den
2. Steuerabzug (§ 34c Abs. 2, 3 EStG) und den
3. Erlass (§ 34c Abs. 5 EStG).

Auf bilateraler (zweiseitigen) Ebene erfolgt die Vermeidung der Doppelbesteuerung mittels Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt (Methodenartikel 23A OECD-MA) oder Anrechnungsmethode (Methodenartikel 23B OECD-MA).

Die allgemeine Verpflichtung zur Anwendung völkerrechtlicher Verträge vor dem innerstaatlichen Recht ergibt sich aus § 2 AO. Wenngleich aber zu beachten gilt, dass kein absoluter Vorrang völkerrechtlicher Verträge, im Sinne einer höheren Rangstellung in der Normenhierarchie, durch das

⁴⁷³ Vgl. Hey, in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 326 ff.

⁴⁷⁴ Vgl. Schaumburg, in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, S. 1104 ff.

⁴⁷⁵ Vgl. Brähler, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., 2009, S. 19 f.

einfache Gesetz des § 2 Abs. 1 AO begründet werden kann (*durchbrechbarer Anwendungsvorrang*).⁴⁷⁶

Mit Verweis auf die Regelungsgruppen der DBAs gilt es einleitend festzuhalten, dass

- die Art. 6 bis 21 OECD-MA grundsätzlich ein Besteuerungsrecht des im anderen Staat ansässigen Steuerpflichtigen dem Quellenstaat zuweisen (beschränkte Steuerpflicht), während
- die Art. 23 A/B OECD-MA grundsätzlich bestimmen, wie der Ansässigkeitsstaat im Rahmen seiner unbeschränkten Steuerpflicht eine Besteuerung von Einkünften aus dem Quellenstaat vermeiden soll.

Die Artikel 23A/B OECD-MA enthalten zwar keine eindeutige Empfehlung zugunsten der Freistellung- oder Anrechnungsmethode,⁴⁷⁷ aus der Besteuerungspraxis lässt sich aber folgendes Konzept zur Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat und den Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung herleiten:⁴⁷⁸

Das OECD-MA folgt im Grunde dem Ansatz, dass der Ansässigkeitsstaat Einkünfte aus dem Quellenstaat aus unbeweglichem Vermögen (Art. 6 OECD-MA), aus einer Betriebstätte (Art. 5 i.V.m. Art. 7 OECD-MA) und aus nichtselbständiger Arbeit (Art. 15 OECD-MA) freizustellen hat (Anwendung der Freistellungsmethode). Dem Quellenstaat steht damit das alleinige Besteuerungsrecht zu. In Abgrenzung hierzu steht dem Quellenstaat ein eingeschränktes Besteuerungsrecht u.a. im Falle von Dividendeneinkünften (Art. 10 OECD-MA), Zinseinkünften (Art. 11 OECD-MA) und Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA) zu.

Vor diesem Hintergrund kommt auch den Betriebstättenvorbehalten maßgebende Bedeutung zu. Diese sind in Art. 7 Abs. 1, 10 Abs. 4, 11 Abs. 4 und 12 Abs. 3 OECD-MA normiert und eröffnen, gemeinsam mit Fremdvergleichsgrundsätzen, die die Rechtsanwendungsebenen zu Art 7 Abs. 2 OECD-MA, sodass der Quellenstaat ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht erhält.⁴⁷⁹

Der wohl bedeutendste Vorbehalt ist in Art. 7 Abs. 1 OECD-MA für Unternehmensgewinne normiert. Hier heißt es: „Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.“ Durch die Verweisfolge auf Art. 5 OECD-MA kommt es zu einer Beschränkung des Besteuerungsrechts und folglich zu einer verlangten Zuordnung von Einkünften zur Betriebstätte. Damit geht es um die räumliche Zuordnung von Einkünften. Wobei wiederum zu beachten ist, dass - nicht allein durch die Tatsache des Vorhandenseins einer Betriebstätte - alle Einkünfte dieser Betriebstätte nach funktionalen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten zuzurechnen sind. Im Zuge der BEPS Reformen und der Neuorientierung des OECD-MA 2017 kam es hierbei, im Vergleich zum OECD-MA 2014, zu einer Reihe an Verschärfungen und Erweiterungen in Bezug auf die klassische Betriebstättendefinition und die der Vertreterbetriebstätte.

Zudem fordert auch Art. 13 Abs. 2 OECD-MA, dass Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebstätte ist, im Betriebstättenstaat besteuert werden können. Mit Verweis auf Art. 15 Abs. 2 c) OECD-MA können darüber hinaus Vergütungen, die

⁴⁷⁶ Siehe auf Kapitel 5.3.1.2 und die Ausführungen zur normenhierarchischen Prüfung / der Vereinbarkeit zum höherrangigen Recht. Völkervertragsrecht kann nach der *lex-posterior*-Regel durch späteres innerstaatliches Recht abgeändert oder aufgehoben werden. Vgl. Drüen, in: Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 2 AO, Rz. 1a ff m.w.N.

⁴⁷⁷ Vgl. Schönfeld/Häck, in: Schönfeld et al., Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., 2019, Art. 23A/B, Rz. 3.

⁴⁷⁸ Erweitert in Anlehnung an: Brähler, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., 2009, S. 57.

⁴⁷⁹ Vgl. Lehner, Verteilungsprinzipien, Internationales Steuerrecht (IStR), 2005, S. 548.

eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte un- selbstständige Tätigkeit erhält, im anderen Tätigkeitsstaat besteuert werden, wenn dort eine Be- triebstätte des Arbeitgebers existiert. Diese Regelung gilt unabhängig von der in Art. 15 Abs. 2 a) OECD-MA festgelegten 183-Tage-Regelung, nach der der Arbeitslohn grundsätzlich in dem Staat steuerpflichtig ist, indem sich der Arbeitnehmer zu 183 Tage oder mehr p.a. aufhält.

Wird indessen eine Zurechnung zur Betriebstätte verneint, ist eine Besteuerung der Einkünfte z.B. über die Spezialartikel 10 (Dividenden), 11 (Zinsen), 12 (Lizenzen) und 13 (Veräußerungsge- winne) des OECD-MA denkbar, nach denen dem Quellenstaat neben dem Ansässigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht zusteht (kein unbeschränkter Besteuerungsanspruch des Quellenstaats).

Ergänzend zur Besteuerungsfolge dem Grunde nach (Quellenstaat hat nur ein Besteuerungs- recht, wenn eine Betriebstätte vorliegt) definiert Art. 7 Abs. 2 OECD-MA die Bedeutung des zuzu- rechnenden Gewinns (Betriebstättenprinzip). Es heißt: „For the purposes of this Article and Article [23 A] [23 B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establish- ment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise en- gaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.”

Die so ermittelten Gewinne der Betriebstätte wären dieselben, als wenn die Betriebstätte nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung Gewinne selbst errechnen würde. Dies ent- spricht dem Fremdvergleichsgrundsatz (arm's length principle), der für die Ermittlung der Betrieb- stättenergebnisse das derzeitige entscheidende Leitbild vorgibt. Es kann damit der Fall eintreten, dass Gewinne einer Betriebstätte versteuert werden, obgleich das Unternehmen als Ganze Ver- luste erwirtschaftet.

Art. 7 OECD-MA hat folglich zum Zweck, das Recht eines Vertragsstaats, Gewinne von Unterneh- men des anderen Vertragsstaats zu besteuern, zu beschränken. Die Vermeidung zur doppelten Besteuerung erfolgt im Ansässigkeitsstaat über die Methodenartikel 23 A/B OECD-MA.

Darüber hinaus enthalten einige der DBA Spezialartikel Verweisnormen,⁴⁸⁰ nach denen die ent- sprechenden Einkünfte als Unternehmensgewinn i.S.d. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA zu behandeln sind (Betriebstättenvorbehalte).

4.2.2 Die Betriebstätte als Teil des Einheitsunternehmens / gesetzliche Kodifizierung

In Deutschland ist der Betriebstättentatbestand gesetzlich in §§ 12, 13 AO kodifiziert, aus dem sich, bei Tatbestandserfüllung, entsprechende Leistungspflichten im Schuldverhältnis nach § 38 AO ergeben. Die Einkünfteermittlung ist in § 1 AStG normiert.

Das Einheitsunternehmen besteht aus einem Stammhaus und unselbständigen Betriebstätten. Stammhaus und Betriebsstätten bilden zusammen eine rechtliche und tatsächliche Einheit, was im Übrigen auch Verwaltungsmeinung⁴⁸¹ ist und auch für das Abkommensrecht gilt.⁴⁸²

⁴⁸⁰ Z.B. Art. 10 Abs. 4 OECD-MA (Dividenden), Art. 11 Abs. 4 OECD-MA (Zinsen), Art. 12 Abs. 3 OECD-MA (Lizenzgebühren).

⁴⁸¹ Vgl. BMF Schreiben v. 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl I S.1076, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1076, Rz. 2.2.

⁴⁸² Vgl. Endres et al., Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl., 2016, S. 349.

Mangels eigener Rechtsfähigkeit der Betriebstätte kann diese aber weder Rechtssubjekt noch ein selbstständiges Steuersubjekt sein.

Für steuerliche Zwecke gilt jedoch die Besonderheit, dass die Betriebstätte für Zwecke der Ermittlung und Abgrenzung der Gewinne als selbstständiger Teil behandelt wird, so als „wenn sie eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbstständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.“⁴⁸³

Art. 7 Abs. 2 OECD-MA fingiert die unselbstständige Betriebsstätte sodann nicht nur für (i) die Einkünftezuordnung, sondern auch für (ii) die Einkünfteermittlung als selbstständige Einheit gemäß dem wirkenden Authorized OECD Approach (AOA)⁴⁸⁴ im Verständnis des *functionally separate-legal-entity-approach*. Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen (Innentransaktionen) zwischen Stammhaus und Betriebstätte sind nach Verrechnungspreisgrundsätzen zu beurteilen. Der Betriebstätte soll damit, im Wege einer uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion, dass fremdüblich rechtfertigbare Ergebnis zugerechnet werden, das die Betriebstätte erwirtschaftet hätte, wenn sie als selbstständiger Rechtsträger (und damit unabhängig vom Stammhaus) in Erscheinung getreten wäre. Der AOA wurde mit Wirkung ab dem VZ 2013 in das innerstaatliche Recht in § 1 Abs. 5 AStG transformiert.⁴⁸⁵

Im völkerrechtlichen Kontext stellt die Finanzverwaltung klar, dass die innerstaatliche Definition der Betriebstätte gilt und DBAs lediglich feststellen, in welchem Umfang sich eine nach innerstaatlichem Recht bestehende Steuerpflicht entfalten soll. Es heißt: „Eine in einem DBA vorgenommene, von § 12 AO abweichende Definition des Begriffs *Betriebstätte* ist daher nur im Rahmen des DBA anwendbar, sofern im innerstaatlichen Recht⁴⁸⁶ nichts anderes bestimmt ist.“⁴⁸⁷ Die Finanzverwaltung hat zur Bestimmung des Betriebsstättenbegriffs und zur Durchführung der Besteuerung Verwaltungsgrundsätze erlassen.⁴⁸⁸ Von der OECD wird ein entsprechender Kommentar zum OECD-MA herausgegeben.⁴⁸⁹

4.2.3 Einführung der Prüfungsreihenfolge

Bei aus grenzüberschreitenden Geschäftsaktivitäten erzielten Unternehmensgewinnen stellt sich die Frage, welcher Staat ein ertragsteuerliches Zugriffsrecht besitzt. Hierbei gilt für den Fall der beschränkten Steuerpflicht folgende Prüfungsreihenfolge:⁴⁹⁰

- Nicht DBA-Fall: Die Besteuerung im Nicht-DBA-Fall erfordert das Vorhandensein einer nationalen Betriebstätte (§ 12 AO i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG)

⁴⁸³ BMF Schreiben v. 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl I S.1076, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1076, Tz. 2.2.

⁴⁸⁴ Änderung des § 1 Abs. 4 bis 6 AStG in Umsetzung des Authorized OECD Approach durch das AmtshilfeRLUmsG vom 26.6.2013.

⁴⁸⁵ Vgl. BsGaV vom 13.10.2014 und VWG Betriebsstättengewinnaufteilung vom 22.12.2016; Seer, in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 30.

⁴⁸⁶ Hier insbesondere im EStG und GewStG.

⁴⁸⁷ Vgl. BMF Schreiben v. 31.01.2014 (Fassung vom 04.05.2020), AEAO, BStBl. I 2020, S. 518, § 12 AO.

⁴⁸⁸ Vgl. BMF Schreiben v. 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl I S.1076, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1076; BMF Schreiben v. 25.08.2009, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009 S. 888; BMF Schreiben v. 22.12.2016, VWG BsGa, IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. 2017 I S. 182; BMF Verordnung v. 13.10.2014, BsGaV, BGBl. I Nr. 47.

⁴⁸⁹ Vgl. OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017.

⁴⁹⁰ Vgl. Lehner, Verteilungsprinzipien, Internationales Steuerrecht (IStR), 2005, 542 ff.; Kahle, Betriebsstättenbegriff, Deutsche Steuer Zeitung (DStZ), 2009, S. 841 ff.

- DBA-Fall: Die Besteuerung im DBA-Fall erfordert das Vorhandensein einer nationalen Betriebsstätte (§ 12 AO i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG) und zusätzlich einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte (Art. 5 und 7 OECD-MA). Zudem ist mit Verweis auf Kapitel 4.4.1 die Prüfungsreihenfolge um das *Multilaterale Instrument* (MLI) zu erweitern.

Die Prüfungsreihenfolge ist an die Erfordernisse der Arbeit anzupassen. Auf Kapitel 6.6.2.4 wird verwiesen.

4.3 Der Betriebsstättenbegriff im nationalen Recht

4.3.1 Wortlaut und Rechtsfolgen nach §§ 12 und 13 AO

4.3.1.1 Feste Geschäftseinrichtung

Nach § 12 S. 1 AO ist jede Geschäftseinrichtung bzw. Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient, eine Betriebsstätte. § 12 S. 2 AO enthält zudem eine beispielhafte Aufzählung für Betriebsstätten.⁴⁹¹ Es heißt:

„Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Als Betriebsstätten sind insbesondere anzusehen:

1. die Stätte der Geschäftsleitung,
2. Zweigniederlassungen,
3. Geschäftsstellen,
4. Fabrikations- oder Werkstätten,
5. Warenlager,
6. Ein- oder Verkaufsstellen,
7. Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen,
8. Bauausführungen oder Montagen, auch örtlich fortschreitende oder schwimmende, wenn
 - a) die einzelne Bauausführung oder Montage oder
 - b) eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder
 - c) mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen länger als sechs Monate dauern.“

Ausgehend von Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung liegt damit nach der Legaldefinition des § 12 S. 1 AO eine Betriebsstätte vor, wenn (Tatbestandsvoraussetzungen) eine

1. Geschäftseinrichtung oder Anlage vorliegt mit einer
2. festen Beziehung zur Erdoberfläche, die von einer
3. gewissen Dauer ist,
4. der Tätigkeit des Unternehmens dient
5. und über die der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.⁴⁹²

⁴⁹¹ Vgl. Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl., 2017, S. 45.

⁴⁹² Vgl. BMF, 24.12.1999 – IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I, 1076, Tz. 1.1.1.

Methodisch stellt § 12 S. 2 AO eine Reihe von Beispielsfällen vor, in denen eine Betriebsstätte vorliegt. Die Aufzählung ist nicht abschließend und verlangt im Übrigen nicht, dass alle Tatbestandsmerkmale des § 12 S. 1 AO auch notwendigerweise von den Beispielsfällen erfüllt werden.

Schließlich gilt es für den weiteren Verlauf der Arbeit die Begriffe der *Zweigniederlassung* und der *Geschäftsstelle* kurz vorzustellen, da beide ebenso eine physische Präsenz verlangen:

- Zweigniederlassungen sind nur Niederlassungen i.S.d. § 13 HGB,⁴⁹³ die ins Handelsregister einzutragen sind. Verlangt wird hiernach ein räumlich getrennter Teil des Unternehmens, aus dem heraus dauerhaft und selbstständig Geschäftige abgeschlossen werden und welcher zudem eine eigene sachliche und personelle Organisation aufweist.⁴⁹⁴ Eine Zweigniederlassung verfügt demnach u.a. über eine eigene Buchführung und einen eigenen Leiter.⁴⁹⁵
- Geschäftsstellen sind alle Geschäftseinrichtungen, in denen unternehmensbezogene Tätigkeiten ausgeführt werden. Es handelt sich hierbei um kleinere Einrichtungen, die Teilfunktionen der Haupt- oder Zweigniederlassungen ausüben und eben nicht, wie eine Zweigniederlassung, am Markt eigenverantwortlich tätig werden.⁴⁹⁶

Sind die vorgenannten Kriterien zu erfüllt, liegt nach summarischer Prüfung auf der Rechtsfolge-seite eine (physische) Betriebsstätte im Quellenstaat vor (ein Nexus ist dem Grunde nachgegeben). Für den Fall der beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Ab. 4 EStG oder Körperschaftsteuerpflicht nach §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG bedeutet dies, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, wenn eine Betriebsstätte bestellt ist (§ 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG).

4.3.1.2 Ständiger Vertreter

Als subsidiärer und primär durch die Rechtsprechung⁴⁹⁷ entwickelter Spezialfall zur Betriebsstätte nach § 12 AO dient der ständige Vertreter nach § 13 AO als steuerlicher Anknüpfungspunkt und damit einer räumlichen Zuordnung von Einkünften und Vermögen im Quellenstaat.⁴⁹⁸

In § 13 AO heißt es:

„Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Ständiger Vertreter ist insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig

1. Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder
2. einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt.“

In persönlicher Hinsicht kann ein ständiger Vertreter jede natürliche oder juristische Person sein, die, in sachlicher Hinsicht (Tatbestandsvoraussetzungen),

- Geschäfte
- nachhaltig besorgt und den

⁴⁹³ Bzw. nach § 13d HGB, wenn Sitz oder Hauptniederlassung im Ausland ist.

⁴⁹⁴ Vgl. Pentz, in: Ebenroth et al., HGB-Kommentar, 4. Aufl., 2020, § 13d HGB, Rz. 7 ff.

⁴⁹⁵ Vgl. Drüen, in: Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 12 AO, Rz. 25 m.w.N.

⁴⁹⁶ Vgl. Drüen, in: Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 12 AO, Rz. 26 m.w.N.

⁴⁹⁷ Zwar nannte bereits § 16 StAnpG den Ständigen Vertreter, seine Erwähnung sollte jedoch lediglich klarstellen, dass eine Geschäftseinrichtung oder Anlage nicht vom Unternehmer persönlich bestellt werden muss, sondern dass eben auch ein Vertreter ausreicht. Siehe Kapitel 4.5.2.4.

⁴⁹⁸ Vgl. Gersch, in: Gersch et al., AO Kommentar, 15. Aufl., 2020, § 13 AO, Rn. 1.

– Sachanweisungen des Unternehmens

unterliegt.

Ist vorgenannte Legaldefinition erfüllt, liegt auf der Rechtsfolgenseite eine (physische) Vertreterbetriebstätte im Quellenstaat vor (ein Nexus ist dem Grunde nachgegeben), für die im Fall der beschränkten Einkommensteuersteuerpflicht nach § 1 Ab. 4 EStG oder Körperschaftsteuerpflicht nach §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG).

4.3.2 Entstehung der Vorschrift

4.3.2.1 Eine dynamische Anpassung

Bei Betrachtung der Gesetzeshistorie fällt auf, dass die Betriebstättendefinition in ihrer mehr als 100-jährigen Bestehensgeschichte fortlaufend an neue Rechtsentwicklungen angepasst wurde, um als Oberbegriff den Bedürfnissen aller in Betracht kommenden Steuern Rechnung zu tragen.

Dies schließt auf der anderen Seite nicht aus, dass Regelungen in Einzelsteuergesetzen neben dem Oberbegriff stehen können und diesen ergänzen.

So verfügt z.B. § 28 Abs. 2 S. 1 GewStG für Zwecke der gewerbesteuerlichen Zerlegung noch heute, in welchen Fällen eine Betriebstätte für Zwecke der Zerlegung des einheitlichen Steuermessbetrags zu berücksichtigen ist.

Im weitesten Sinne hatte die Betriebstättendefinition ihren Ursprung im internationalen Steuerrecht, nämlich im dem DBA Preußen-Sachsen von 1869,⁴⁹⁹ bevor eine Übernahme ins nationale Regelwerk durch das Doppelbesteuerungsgesetz von 1909⁵⁰⁰ überhaupt erst erfolgte.

Die Betriebstättendefinition des heutigen § 12 AO dient – wie aus der Entstehungssystematik deutlich wird – einer allgemeinen Legaldefinition, welche in der Vergangenheit tatbestandlich durchaus präziser und fallgenauer formuliert war, aber auch stets einem Wandel hin zum Allgemeinen und zugunsten (neuerer) Anknüpfungsmerkmale unterlag.

Vorgenanntes ist für eine Betriebstättenkonzeptionierung beachtlich, denn die heutige Betriebstättendefinition des § 12 AO versteht sich lt. BFH-Rechtsprechung⁵⁰¹ eher als territorialer Fixpunkt unternehmerischer Tätigkeiten und dient im Allgemeinen als Zurechnungspool für die mit ihr funktional zusammenhängenden Einkünfte.⁵⁰² Spezielle und auch vom internationalen Steuerrecht⁵⁰³ beeinflusste Besteuerungsregeln gab es immer wieder und sind ihrer Systematik nach von der allgemeinen Regelung des § 12 AO abzusetzen und in den Einzelsteuergesetzen zu spezifizieren. Der Betriebstättenbegriff war aber keinesfalls stetig und geschlossen, sondern wurde an die technischen Entwicklungen seiner Zeit dynamisch angepasst.

4.3.2.2 Das DBA Preußen-Sachsen v. 16.04.1869

Das heute geltende Prinzip der Quellenbesteuerung fand sich bereits in den Formulierungen des DBA Preußen-Sachsen und knüpfte an den Tatbestand des stehenden Gewerbebetriebs an.

⁴⁹⁹ Vgl. Lehner in: Vogel et al., Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Aufl., 2021, Rz. 32; Dreßler, Neuerliche Einflüsse der OECD, Steuerliche Betriebsprüfung (StBp), 2019, S. 307.

⁵⁰⁰ Vgl. Seiler in: Herzog et al., Kommentar zum Grundgesetz, 95. EL Juli 2021, 1958, Art. 107 GG, Rz. 8.

⁵⁰¹ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Urteil v. 19.12.2007, IR 19/06, BStBl. II 2010, S. 398, Rz. 47. Der Senat geht dabei davon aus, dass es keine betriebstättenlosen gewerblichen Einkünfte gibt.

⁵⁰² Vgl. Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 12 AO, Rz. 1.

⁵⁰³ Hier verwendet als Synonym für das sich ab 1918 entwickelnde Völkerrecht.

In Artikel 2 des DBAs heißt es:

„Steuern von Grundbesitz sowie vom Betriebe eines stehenden Gewerbes (von gewerblichen oder Handelsanlagen) und von dem aus diesen Quellen herrührenden Einkommen, werden nur in dem Staate bezahlt, in welchem diese Liegenschaften sich befinden, oder in welchem dieses Gewerbe ausgeübt wird.“⁵⁰⁴

4.3.2.3 Preußisch-Österreichischer Doppelbesteuerungsvertrag v. 21.06.1899

Der Begriff *Betriebsstätte* findet sich erstmals im Preußisch-Österreichischen Doppelbesteuerungsvertrag von 1899. Charakteristisches Merkmal einer Betriebsstätte ist auch hier das stehende Gewerbe, welches in verschiedenen Ausprägungen betrieben werden konnte (beispielshafte Aufzählung).

In Art. 2 Abs. 1 S. 1 des DBA heißt es:

„Als Betriebstätten gelten Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Niederlassungen, Kontore, Ein- oder Verkaufsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen zur Ausübung des stehenden Gewerbes durch den Unternehmer selbst, Geschäftsteilhaber, Prokuristen oder andere ständige Vertreter.“⁵⁰⁵

4.3.2.4 Doppelbesteuerungsgesetz v. 22.03.1909

Mit dem Doppelbesteuerungsgesetz von 1909 wurde erstmalig der Begriff der *Betriebstätte* ins nationale Recht überführt. Bemerkenswert ist, dass der nationale Rechtsbegriff damit durch das internationale Recht, konkret den Preußisch-Österreichischen Doppelbesteuerungsvertrag von 1899, geprägt wurde und es zuvor keine nationale Rechtsgrundlage gab, was der heutigen Prüfungsreihenfolge fundamental widerspricht.

§ 3 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsgesetzes lautet:

„Betriebsstätte im Sinne dieses Gesetzes ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient. Außer dem Hauptsitz eines Betriebes gelten hiernach als Betriebsstätten: Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Ein- und Verkaufsstellen, Niederlagen, Kontore, und sonstige zur Ausübung des Gewerbes durch den Unternehmer selbst, denn Geschäftsteilhaber, Prokuristen oder andere ständige Vertreter unterhaltene Geschäftseinrichtungen.“⁵⁰⁶

4.3.2.5 Finanzausgleichsgesetz v. 27.04.1926

Das Finanzausgleichsgesetz aus 1926 erweiterte erstmalig die Betriebsstättendefinition um Ausnahmetatbestände im Bereich der Versorgungswirtschaft, des Eisenbahngewerbes und des Bergbaus. Die Betriebsstättendefinition war jedoch nicht allgemein gültig, sondern entfaltete nur Wirkung im Rahmen des Finanzausgleichsgesetzes.⁵⁰⁷

In § 11 Abs. 2 S. 4 u. 5 des Gesetzes heißt es zusätzlich zur Definition des § 3 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsgesetzes:

⁵⁰⁴ DBA Preußen-Sachsen von 1869, Internationales Steuerrecht (IStR), 2006, S. III.

⁵⁰⁵ Meitzen, Kommentar zum EStG (Preußen), 1901, S. 7 ff.; Musil, in: Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin; Söhn, Hartmut (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Lfg. 255, 1981, § 12 AO, Rz. 1.

⁵⁰⁶ § 3 Abs. 2 Doppelbesteuerungsgesetz, RGBl. I 1909, S. 332.; Vgl. auch Rehfeld, Vereinbarkeit des Außensteuergesetzes, 2008, S. 45 ff.

⁵⁰⁷ Vgl. Musil, in: Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin; Söhn, Hartmut (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Lfg. 255, 1981, § 12 AO, Rz. 1.

„Eine Eisenbahnunternehmung hat eine Betriebsstätte nur in den Gemeinden, in denen sich der Sitz der Verwaltung, eine Station oder eine für sich bestehende Betrieb- oder Werkstätte oder eine sonstige Anlage befindet, eine Bergbauunternehmung nur in den Gemeinden, in denen sich oberirdische Anlagen befinden, in welchen eine gewerbliche Tätigkeit entfaltet wird. Eine Unternehmung, die der Versorgung mit Gas, Wasser, Elektrizität oder der Fernheizung dient, hat keine Betriebsstätte in den Gemeinden, durch die nur eine Zuleitung geführt wird, in denen aber Gas, Wasser, Elektrizität oder Wärme nicht abgegeben werden.“⁵⁰⁸

4.3.2.6 Steueranpassungsgesetz v. 16.10.1934

In § 16 StAnpG wurde neu und für alle Einzelsteuergesetze allgemeingültig der Begriff der *Betriebsstätte* definiert.

In § 16 StAnpG heißt es:

„(1) Betriebsstätte im Sinne der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.

(2) Als Betriebsstätte gelten:

1. die Stätte an der sich die Geschäftsleitung befindet;
2. Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Kontore und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer (Mitunternehmer) oder einem ständigen Vertreter (zum Beispiel einem Prokuristen) zur Ausübung des Gewerbes dienen;
3. Bauausführungen, wenn die Dauer der einzelnen Bauausführungen oder mehrerer ohne Unterbrechung aufeinanderfolgender Bauausführungen in einer Gemeinde sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.“

(3) Ein Eisenbahnunternehmen hat eine Betriebsstätte nur in den Gemeinden, in denen sich der Sitz der Verwaltung, eine Station oder eine für sich bestehende Betrieb- oder Werkstätte oder eine sonstige gewerbliche Anlage befindet, ein Bergbauunternehmen nur in den Gemeinden, in denen sich oberirdische Anlagen befinden, in welchen eine gewerbliche Tätigkeit entfaltet wird.

(4) Ein Unternehmen, das der Versorgung mit Gas, Wasser, Elektrizität oder Wärme dient, hat keine Betriebsstätte in den Gemeinden, durch die nur eine Zuleitung geführt, in denen aber Gas, Wasser, Elektrizität oder Wärme nicht abgegeben wird.“⁵⁰⁹

4.3.2.7 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung v. 14.12.1976

Das bis zum 31.12.1976 gültige StAnpG wurde zum 01.01.1977 von der Abgabenordnung als steuerliches *Grundgesetz* abgelöst. Grundlage bildete das Einführungsgesetz zur Abgabenordnung vom 14.12.1976.⁵¹⁰ In der Abgabenordnung wurde die Betriebsstätte fortlaufend zunächst in § 11 AO bzw. später in 12 AO definiert, wobei § 16 StAnpG als Vorbild wirkte. Der technische Fortschritt und die zunehmenden globalen wirtschaftlichen Verflechtungen Deutschlands führten indessen zu Änderungen an den Begriffsbestimmungen und zu Anpassungen an neuere Rechtsentwicklungen. So sollte die Betriebsstättendefinition u.a. allgemein gültig gehalten werden („daß er allen Bedürfnissen [...] Rechnung trägt“, s.u.) und der Betriebsstättenbegriff nach § 11 AO bzw.

⁵⁰⁸ § 11 Abs. 2 Finanzausgleichsgesetz, RGBl. I 1926, S. 203.

⁵⁰⁹ § 16 StAnpG, RGBl. I 1934, S. 925.

⁵¹⁰ Vgl. BMF, Einführungsgesetz zur Abgabenordnung, BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667.

§ 12 AO sollte sich nicht mehr auf den Gewerbebetrieb an sich, sondern weiterumspannend auf die Tätigkeit des Unternehmens konzentrieren.

In der Gesetzesbegründung zu § 11 AO⁵¹¹ heißt es:

„Diese Vorschrift übernimmt nach dem Vorbild des § 16 StAnpG die Begriffsbestimmung der Betriebstätte, paßt sie jedoch an die neuere Rechtsentwicklung an. Der Begriff der Betriebstätte hat seine hauptsächliche Bedeutung für die im Rahmen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht zu treffende Abgrenzung der inländischen Besteuerung gegenüber dem Ausland sowie für bestimmte steuerliche Investitionsmaßnahmen (Auslandsinvestitionsgesetz, Entwicklungshilfe- Steuergesetz, Berlinhilfegesetz). Der Betriebstättenbegriff ist in § 11 jetzt so definiert, daß er den Bedürfnissen aller in Betracht kommenden Steuern Rechnung trägt. Soweit für einzelne Steuerarten ergänzende Vorschriften benötigt werden, müssen diese in dem betreffenden Einzelsteuergesetz geregelt werden.“⁵¹²

4.3.3 Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen nach § 12 AO (Geschäftseinrichtung)

4.3.3.1 Geschäftseinrichtung oder Anlage

Eine *Geschäftseinrichtung* oder *Anlage* ist im Wesentlichen gegeben, wenn diese (i) körperlich vorhanden ist (Kriterium des körperlichen Vorhandenseins) und geeignet ist, die (ii) Grundlage der Unternehmenstätigkeit zu bilden. In der Negativabgrenzung bedeutet dies aber auch, dass unkörperliche Gegenstände für sich genommen tatbestandlich nicht ausreichen.

Der Gesetzeswortlaut verlangt zudem das Vorhandensein einer Geschäftseinrichtung oder Anlage, die dem Geschäftsbetrieb, der Tätigkeit des Unternehmens dient.

Der BFH erkannte hier zur Recht, dass eine Geschäftseinrichtung jeder körperliche Gegenstand und jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände sein kann, an denen der Unternehmer eine gewisse Verfügungsmacht hat (Kriterium der unternehmerischen Dispositionsbefugnis) und die geeignet sind, die Tätigkeit des Unternehmens zu fördern,⁵¹³ sodass das Geschäft als solches ausgeführt werden kann.

Eine Anlage ist wiederum begrifflich als Unterart der Geschäftseinrichtung zu sehen. Wesentliche Abgrenzungsmerkmale zur Geschäftseinrichtung sind die geringe Größe und / oder die geringere räumliche Ausdehnung, womit der Anlage eine mehr kaufmännische als technische Zweckbestimmung zukommt.⁵¹⁴ Zwar dürfte eine Abgrenzung zwischen Geschäftseinrichtung und Anlage im Einzelfall herausfordernd sein, es dürfte sich hierbei aber allenfalls um ein steuertheoretisches Problem handeln, welches, aufgrund der gleichen Rechtsfolgen, für die Anwendungspraxis von geringer Bedeutung sein dürfte.⁵¹⁵

Besondere weitere (bauliche) Voraussetzungen oder Vorrichtungen sind indessen kein Kriterium einer Geschäftseinrichtung oder Anlage. So können z.B. ein Gebäude, ein Gebäudeteil, eine transportable Einrichtung (z.B. Zelte, Marktstände und Verkaufswaggons) oder eine abgegrenzte

⁵¹¹ Dem späteren § 12 AO.

⁵¹² Entwurf der AO, BT-Drs. IV/1982, S. 103.

⁵¹³ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Urteil v. 03.02.1993, I R 80-81/91, BStBl II 1993, S. 462, Tz. 46.

⁵¹⁴ Vgl. Düren, in: Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 12 AO, Rz. 4, 5 m.w.N.

⁵¹⁵ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Urteil v. 03.02.1993, I R 80-81/91, BStBl II 1993, S. 462, Tz. 46.; Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin; Söhn, Hartmut (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Lfg. 255, 1981, § 12 AO, Rz. 8.

bzw. abgrenzbare unbebaute Flächen tatbestandserfüllend sein. Der körperliche Gegenstand muss zudem nicht selbstständig nutzbar sein.⁵¹⁶

4.3.3.2 Feste Beziehung zur Erdoberfläche / Ständig und auf Dauer angelegtes Geschäft

Die Beurteilung des Tatbestands, ob eine *feste Beziehung zur Erdoberfläche* gegeben ist und ob ein *ständig und auf Dauer angelegtes Geschäft* ausgeübt wird, hat in räumlicher und zeitlicher Hinsicht zu erfolgen. Je loser die Geschäftseinrichtung / Anlage ist, desto bedeutender dürfte die zeitliche Komponente werden, wodurch das Merkmal im Einzelfall auslegungsbedürftig wird.

In räumlicher Hinsicht hat der körperliche Gegenstand der Geschäftseinrichtung / Anlage einen Bezugspunkt zur Erdoberfläche, d.h. zu einem bestimmten Teil des Erdbodens aufzuweisen.⁵¹⁷ Kein Bezugspunkt liegt damit vor, wenn sich die Tätigkeit auf einen ganzen Bezirk erstreckt oder auf einem Fahrzeug (z.B. Schiff) ausgeübt wird und es damit an einem unmittelbaren Bezugspunkt zur Erdoberfläche fehlt. Ferner ist es nicht erforderlich, dass der Bezugspunkt als körperlich und fest im Sinne von z.B. festgemauert, festgeschraubt oder einbetoniert zu verstehen ist, so dass auch transportable Stände oder fahrbare Verkaufsstätten tatbestandserfüllend sein können, solange sich diese in den territorialen Grenzen des Gesetzes befinden. Der Bezugspunkt kann zudem unterhalb der Erdoberfläche verlaufen – muss also nicht sichtbar sein (z.B. Rohrleitungen).⁵¹⁸

In zeitlicher Hinsicht ist die Bindung nur fest, wenn sie auf eine gewisse Dauer und Stetigkeit angelegt ist, sodass eine nur vorübergehende Beziehung nicht genügt. Womit aber auch nicht gemeint ist, dass eine tägliche Anwesenheit des Unternehmers bzw. seiner Angestellten am Bezugspunkt Voraussetzung ist. Vielmehr muss erkennbar sein, dass die Geschäftstätigkeit ständig und auf Dauer ausgelegt ist. So wird in der Praxis die Sechsmonatsfrist des § 12 S. 2 Nr. 8 AO als Anhaltspunkt für eine hinreichend bestimmte Dauerhaftigkeit angesehen.⁵¹⁹ Derweil ist strittig, ob es eine zeitliche Mindestgrenze gibt, wofür jedoch zu plädieren wäre, um das Kriterium der Dauerhaftigkeit zu präzisieren. Der BFH hat hierzu noch nicht abschließend Stellung bezogen.

4.3.3.3 Der Tätigkeit des Unternehmens dienend

Der Tatbestand des *der Unternehmenstätigkeit dienend* ist erfüllt, wenn das Unternehmen nicht nur in der Einrichtung, sondern auch durch die Einrichtung ausgeübt wird.

Das bloße Tätigwerden in den Räumlichkeiten begründet damit keine Betriebseinrichtung. Vielmehr muss die Einrichtung dem Geschäftsbetrieb des Unternehmens unmittelbar zu eigenen betrieblichen Zwecken zuzurechnen sein.⁵²⁰

Auch hier ist tatbestandsentscheidend, dass der Unternehmer die Geschäftseinrichtung / Anlage für eine gewisse Dauer zu unternehmerischen Zwecken benutzt. Die Nutzung ist dabei nicht an ein persönliches Tätigwerden gebunden; auch vollautomatische Einrichtungen können entsprechend qualifizieren, wobei die Nutzung nicht an eine rein gewerbliche Tätigkeit geknüpft ist.

Der Begriff *des Unternehmens* ist in der Abgabenordnung derweil nicht weiter definiert, dürfte aber über den des § 2 UStG hinausgehen, womit eine z.B. ausschließlich vermögensverwaltende Tä-

⁵¹⁶ Vgl. Heinsen, in: Beermann/Gosch, AO-Kommentar, Lfg. 152, 2016, § 12 AO, Rz. 7.

⁵¹⁷ Vgl. Heinsen, in: Beermann/Gosch, AO-Kommentar, Lfg. 152, 2016, § 12 AO, Rz. 9 m.w.N.

⁵¹⁸ Vgl. Musil, in: Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin; Söhn, Hartmut (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Lfg. 255, 1981, § 12 AO, Rz. 12.

⁵¹⁹ Vgl. Düren, in: Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 12 AO, Rz. 6 ff m.w.N.

⁵²⁰ Vgl. Heinsen, in: Beermann/Gosch, AO-Kommentar, Lfg. 152, 2016, § 12 AO, Rz. 18 ff.

tigkeit nicht als unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren wäre (für Zwecke des § 2 UStG hingegen schon, soweit gegenüber Dritten auftretend). Andererseits besteht aber auch kein Ausschließlichkeitserfordernis an gewerblichen Tätigkeiten, sodass auch vermögensverwaltende Tätigkeiten, neben einer dominierenden gewerblichen Tätigkeit, ausgeführt werden können.⁵²¹

Auf die Art der Tätigkeit kommt es wiederum nicht an. Damit können auch Haupt-, Hilfs- und Nebentätigkeiten ausgeübt werden.⁵²²

4.3.3.4 Nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht

Der Unternehmer muss über die Einrichtung eine eigene, *nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht* haben.

Der Unternehmer muss damit aber nicht Eigentümer der Einrichtung sein, sodass eine Nutzungsüberlassung genügen dürfte. Entscheidend bleibt aber, dass der Unternehmer die Schlüsselgewalt innehat und dass ihm die Rechtsposition der Nutzung nicht ohne Weiteres entzogen werden kann. Womit eine individual vertragliche Absicherung im Zweifel obsolet wäre, wenn der Steuerpflichtige eine gewisse örtliche Verwurzelung rechtsgegeben glaubhaft macht. Zudem ist nicht erforderlich, dass die Verfügungsmacht nach außen hin erkennbar wird und der Unternehmer die alleinige Verfügungsmacht besitzt.⁵²³

4.3.3.5 Zusammenfassung / Tatbestände und deren Merkmale

Nachstehende Tabelle stellt den Tatbestandsvoraussetzungen die wesentlichen erarbeiteten Inhaltsmerkmale gegenüber:

⁵²¹ Gewerbliche Prägungen wie nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG reichen nicht aus, vgl. Drüen, in: Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 12 AO, Rz. 17 m.w.N.

⁵²² Vgl. Düren, in: Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 12 AO, Rz. 19 ff.

⁵²³ Vgl. Musil, in: Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin; Söhn, Hartmut (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Lfg. 255, 1981, § 12 AO, Rz. 16, 17.

Tatbestandsvoraussetzungen	Merkmale
Wesen des § 12 AO	<ul style="list-style-type: none"> - Allgemeine Legaldefinition / Speziellere Besteuerungsregelungen sind abzusetzen - Zurechnungspool / territorialer Fixpunkt
1. Geschäftseinrichtung oder Anlage	<ul style="list-style-type: none"> - Körperliches Vorhandensein - Grundlage der Unternehmenstätigkeit
2. Feste Beziehung zur Erdoberfläche / Ständig und auf Dauer angelegtes Geschäft	<ul style="list-style-type: none"> - Räumliche Komponente (Bezug zum Erdboden) - Zeitliche Komponente (nicht nur vorübergehend, i.d.R. 6 Monatsfrist)
3. Der Unternehmenstätigkeit dienend	<ul style="list-style-type: none"> - Zurechnung zu eigenen betrieblichen Zwecken - Gewerbliche Tätigkeit / Haupt- oder Nebentätigkeit
4. Nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht	<ul style="list-style-type: none"> - Schlüsselgewalt über die Einrichtung - Gesicherte Rechtsposition

Abbildung 38: Wesentliche Merkmale des § 12 AO

4.3.4 Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen nach § 13 AO (Vertreter)

4.3.4.1 Geschäftsbesorgung / Art der Geschäfte

Mit dem Erfordernis der *Geschäftsbesorgung* durch das Unternehmen wird eine Tätigkeit wirtschaftlicher Art verlangt, die eine andere Person im Interesse des Unternehmens ausübt. Die übernommene Tätigkeit hat folglich fremdnützig zu sein, d.h. die Tätigkeit muss für ein drittes Unternehmen ausgeführt sein und darf nicht als eigenes Geschäft des Vertreters gewertet werden.⁵²⁴

Wesentlich ist, dass eine Tätigkeit stellvertretungsähnlichen Charakter hat, d.h. dass der Vertreter zwar im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Unternehmens tätig wird. Der Vertreter hat dem Zweck des (vertretenen) Unternehmens zu dienen respektive dieses zu fördern.

Unerheblich ist, ob nach außen im eigenen oder fremden Namen gehandelt wird. Auch ist nicht erforderlich, dass der Unternehmer Verfügungsgewalt über die Einrichtung des Vertreters hat. Nach überwiegender Auffassung ist zudem eine feste Geschäftseinrichtung i.S.d. § 12 AO des Vertreters selbst im Inland nicht erforderlich.⁵²⁵

Begrifflich umfasst die Geschäftsbesorgung alle Geschäftsarten des Unternehmens, d.h. dass eine Unterteilung in Haupt-, Hilfs- und Nebengeschäfte nicht erfolgen kann.⁵²⁶

⁵²⁴ Vgl. Drüene, in: Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 12 AO, Rz. 3.

⁵²⁵ Vgl. Heinsen, in: Beermann/Gosch, AO-Kommentar, Lfg. 152, 2016, § 13 AO, Rz. 5.

⁵²⁶ Vgl. Musil, in: Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin; Söhn, Hartmut (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Lfg. 255, 1981, § 13 AO, Rz. 8.

4.3.4.2 Nachhaltigkeit

Wesentliches Merkmal der *Nachhaltigkeit* ist eine ständige Tätigkeit des Vertreters, die über den Einzelfall hinausgeht und auf Dauer angelegt ist. Die implizierte Plan- und Regelmäßigkeit erfordert damit einen im Voraus gefassten Willensentschluss,⁵²⁷ womit es nicht nur auf die (i) Gesamtdauer der Tätigkeit, sondern auch auf (ii) die Regelmäßigkeit ankommt.

Das Gesetz formuliert indes nicht eine zeitliche Mindestdauer, sodass die gesetzgeberische Wertung des Zeiterfordernisses der Rechtsprechung oblag, die bisher davon ausgeht, dass die jährliche Aufenthaltsdauer im Inland mindestens sechs Monate betragen muss.⁵²⁸

Durch das Nachhaltigkeitserfordernis wird deutlich, dass der Gesetzgeber eine steuerliche Verhaftung des Unternehmens im Inland nur dann sieht, wenn der Vertreter für das Unternehmen eine nachhaltige Präsenz vermittelt, was auf der anderen Seite eine nur gelegentliche, sich nicht wiederholende Tätigkeit für einen kurzen Zeitraum ausschließt.⁵²⁹

4.3.4.3 Vertretungsverhältnis / Weisungsgebundenheit

Das den Geschäftsbesorgungen zugrundeliegende *Vertretungsverhältnis* bringt eine Weisungsabhängigkeit des Vertreters gegenüber dem Unternehmer zum Ausdruck. Eine (sachliche) Weisungsgebundenheit bezieht sich dabei ausschließlich auf das zu besorgende Geschäft und nicht etwa auf andere Bereiche. Die Weisungsgebundenheit liegt regelmäßig in einem bestehenden Anstellungsverhältnis vor, kann sich aber auch aus einem sonstigen Vertragsverhältnis, dem Gesetz oder anderen Rechtsgrundlagen ergeben. Im Zweifel mag es ausreichen, dass der Vertreter die Weisungen des Unternehmens schlichtweg befolgt.⁵³⁰

Der Tatbestand der Weisungsgebundenheit soll sicherstellen, dass der Unternehmer die eigentliche Entscheidung fällt und diese in der Handlung des Vertreters deutlich wird. Der Unternehmer wird dadurch in der Lage versetzt, durch die tatsächliche Ausgestaltung der Beziehungen auf das Handeln des Vertreters Einfluss zu nehmen.⁵³¹

4.3.4.4 Zusammenfassung / Tatbestände und deren Merkmale

Nachstehende Tabelle stellt den Tatbestandsvoraussetzungen die wesentlichen erarbeiteten Inhaltsmerkmale gegenüber:

⁵²⁷ Vgl. Heinse, in: Beermann/Gosch, AO-Kommentar, Lfg. 152, 2016, § 13 AO, Rz. 8.

⁵²⁸ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Urteil v. 23.10.2018, I R 54/16, BStBl 2019 II S. 365, Tz. 23. Im Urteil heißt es, dass „allein eine (sachliche oder personelle) Inlandspräsenz von einigem Gewicht den deutschen Besteuerungszugriff [rechtfertigt]. Deshalb genügen vereinzelte, gelegentliche oder vorübergehende Entsendungen von Vertretern einer ausländischen Firma ins Inland nicht [...]. Was die zeitliche Intensität der Inlandstätigkeit angeht, so kommt es neben der Gesamtdauer der inländischen Aufenthalte insbesondere auch auf deren Regelmäßigkeit an, sodass etwa eine Person, die über einen längeren Zeitraum hinweg jede Woche oder mehrmals im Monat immer wieder das Inland aufsucht, um Aufträge hereinzuholen oder Auslieferungen vorzunehmen, als ständiger Vertreter anzusehen ist.“

⁵²⁹ Vgl. Musil, in: Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin; Söhn, Hartmut (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Lfg. 255, 1981, § 13 AO, Rz. 9.

⁵³⁰ Vgl. Heinsen in: Beermann/Gosch, AO-Kommentar, Lfg. 152, 2016, § 13 AO, Rz. 9.; Drüen, in: Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 13 AO, Rz. 5 f.

⁵³¹ Vgl. Musil, in: Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin; Söhn, Hartmut (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Lfg. 255, 1981, § 13 AO, Rz. 11.

Tatbestandsvoraussetzungen	Merkmale
Wesen des § 13 AO	<ul style="list-style-type: none"> - Subsidiär zu § 12 AO - Zurechnungspool / territorialer Fixpunkt
1. Geschäftsbesorgung	<ul style="list-style-type: none"> - Stellvertretungsähnlicher Charakter / im eigenen Namen und auf Rechnung des Unternehmens - Alle Geschäftstätigkeiten wirtschaftlicher Art
2. Nachhaltigkeit	<ul style="list-style-type: none"> - Gesamtdauer der Tätigkeit - Regelmäßigkeit der Ausübung
3. Vertretungsverhältnis	<ul style="list-style-type: none"> - Sachliche Weisungsgebundenheit - Tatsächliche Ausgestaltung der Beziehungen ermöglicht eine Einflussnahme des Unternehmers auf das Handeln des Vertreters

Abbildung 39: Wesentliche Merkmale des § 13 AO

4.4 Der Betriebstättenbegriff im Abkommensrecht⁵³²

4.4.1 Wirkung und Einfluss des Abkommensrechts / Erweiterung der Prüfungsreihenfolge durch das Multilaterale Instrument (MLI)

Mit Blick auf das Erfordernis einer funktionierenden grenzüberschreitenden Steuerkoordination bedarf es einer Systemverbindung von nationalem Recht und Abkommensrecht und damit einhergehend einer begrifflichen Auseinandersetzung zum Betriebstättenbegriff. Wie vorstehend gezeigt, datieren die ersten Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung aus dem 19. und frühen 20. Jahrhundert, wobei eine erste systematische Herangehensweise erstmals unter der Regie des Völkerbundes im Jahr 1927 erreicht wurde.⁵³³

Derweil dauerte es bis 2016, bis Rechtsklarheit über das Rangverhältnis von nationalem und Abkommensrecht geschaffen wurde. Hier judizierte der BFH, dass im Abkommensrecht definierte Begriffe unabhängig vom nationalen Recht, d.h. abkommensautonom auszulegen sind (keine Normenkonkurrenz). Im Urteil heißt es: „Das so verstandene *Nebeneinander* bilateraler Vereinbarungen in Form eines DBA und nationaler Steuernormen bedingt zugleich ein Nebeneinander der tatbestandlichen Voraussetzungen mit der Folge, dass die im Abkommen – abweichend von den nationalen Vorschriften – definierten Begriffe abkommensautonom auszulegen sind.“⁵³⁴

Bei der abkommensrechtlichen Auslegung des Betriebstättenbegriffs i.S.d. Art. 5 des OECD-MA⁵³⁵ ist ein Rückgriff auf §§ 12 und 13 AO damit zwar formell versperrt, obgleich bei der Auslegung berücksichtigt werden darf, dass Art. 5 OECD-MA vom deutschen Recht stark beeinflusst wurde.⁵³⁶

⁵³² Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, 1052 ff.

⁵³³ Vgl. Duttiné, Betriebs-Berater (BB), 48, 2019, S. I.

⁵³⁴ Bundesfinanzhof (BFH), Urteil v. 20.07.2016, I R 50/15, BStBl. 2017 II S. 230, Rz. 16.

⁵³⁵ Vgl. OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017.

⁵³⁶ Vgl. Wassermeyer, in: Wassermeyer, Franz; Kaesner, Christian; Schwenke, Michael; Debatin, Helmut (Hg.): Doppelbesteuerung, Lfg. 148, 2020, Art. 5 OECD-MA, Tz. 8.; Drüen, in: Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich

So entspricht z.B. die Tatbestandsvoraussetzung der *örtlichen Fixierung* im Abkommensrecht weitestgehend dem Begriff des § 12 AO (s.u.).

Im Zuge der BEPS Reformen und der Neuorientierung des OECD-MA 2017 erfuhr der Betriebsstättenbegriff respektive der Vertreterbetriebsstättenbegriff außerdem umfassende Erweiterungen auf OECD Ebene:⁵³⁷

- Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten müssen als solche ausnahmslos qualifizieren (Ausnahmsloskatalog) (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA);
- Kommissionäre qualifizieren sich grundsätzlich als abhängige Vertreter, wenn diese ihre Tätigkeiten „exclusively or almost exclusively“ für verbundene Unternehmen „for the transfer of ownership“ oder „for the provision of services“ ausüben;
- Durch die Verteilung von Geschäftstätigkeiten auf verschiedene, einander nahestehende Gesellschaften (sodass jede Gesellschaft nur vorbereitende oder Hilfstätigkeiten erbringt) kann der Status einer Betriebsstätte nicht umgangen werden (Anti-Fragmentierungs-Regelung) (Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA).⁵³⁸

Am 07.07.2018 trat zudem das *Multilaterale Instrument (MLI)*⁵³⁹ zur Modifikation der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen als Ausfluss aus dem BEPS-Projekt in Kraft.⁵⁴⁰ Damit die Bestimmungen des MLI Auswirkungen auf ein DBA entfalten, ist es jedoch notwendig, dass beide Staaten das MLI ratifiziert haben. In Deutschland steht eine allgemeine Ratifizierung des MLI, auch aufgrund von verfassungsrechtlichen Fragen, zwar noch aus, die Schwelle für das Bestehen einer Betriebsstätte dürfte aber allein bereits aufgrund der geänderten Sichtweisen der OECD nunmehr deutlich niedriger liegen.

Folglich ist im grenzüberschreitenden Sachverhalt die Prüfungsreihenfolge nun mit Blick auf das nationale Recht, das konkrete DBA und die mögliche Erweiterung durch das MLI festzulegen. Für die Prüfung kommt erschwerend hinzu, dass das MLI ein *Opting-Out-Modell* vorsieht, nachdem zwar stets Mindeststandards gelten, die Staaten aber weitere Artikel / Absätze individualisieren können.⁵⁴¹ In der Prüfung ist daher zu fragen:⁵⁴²

- Sind beide Staaten am MLI beteiligt?
- Ist das DBA ratifiziert? Bestehen verfahrensrechtliche Vorbehalte? (Covered Tax Agreement)
- Welche Inhalte des MLI sollen umgesetzt werden? Werden die MLI-Vorschriften von beiden Staaten akzeptiert?

Im Fall von grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten kann es zu denkbaren Konflikten kommen, wenn die beteiligten Steuerjurisdiktionen den Wortlaut des MLI abweichend voneinander auslegen.

Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 12 AO, Rz. 44b.; Heggmaier et al., Digital Economy, Internationales Steuerrecht (IStR), 2015, S. 95.

⁵³⁷ Vgl. Brüninghaus, in: Vögele et al., Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Aufl., 2020, S. 1233 f.

⁵³⁸ Die Anti-Fragmentierungs-Regelung wurde von Deutschland nicht umgesetzt.

⁵³⁹ Vgl. OECD, MLI (dt. Übersetzung), 2017, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-german.pdf>, 31.12.2021.

⁵⁴⁰ Die erste Unterzeichnungsrunde in Paris erfolgte bereits am 07.06.2017.

⁵⁴¹ Vgl. Gradl, Christoph, Kiesewetter, Michael, Das MLI, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, 1 ff.; Schön, Internationales Steuerrecht (IStR), 2017, 681 ff m.w.N.

⁵⁴² Nürnberg, in: Alber et al., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Online-Ressource, 2020, MLI, Rz. 12.

Eine offizielle deutsche Sprachfassung gibt es nicht; im Zweifel dürfte es ausschließlich auf die englische und französische Sprachfassung ankommen.⁵⁴³

Einige OECD Staaten stehen dem BEPS-Projekt überdies kritisch bis ablehnend gegenüber, und zwar immer dann, wenn die Steuerfolgen nicht zu einer Sicherung des Steuersubstrats, sondern zu einer Umverteilung führen. So auch Deutschland, das u. a.

- die Regelungen zu Vertreter- und Kommissionärsmodellen (Art. 12 MLI, Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-Musterabkommen OECD MA n. F.),
- die Sonderregelung für einen zusammenhängenden Geschäftsbetrieb (Anti-Fragmentierungsklausel, Art. 13 Abs. 4 MLI) und
- die Neuregelung zur Aufspaltung von Verträgen (Art. 14 MLI, Art. 5 Abs. 3 OECD-MA n. F.)

nicht umgesetzt hat. Insoweit bleibt es aus deutscher Sicht bei der bisherigen Formulierung der Absätze 3, 5 und 6 des Art. 5 OECD-MA a. F. Im Gegensatz dazu wurden die neuen Regelungen zu Hilfs- und Nebentätigkeiten (Art. 13 MLI) jedoch akzeptiert.

Infolgedessen wurde der bestehende Ausnahmekatalog im Allgemeinen für (i) Betriebstätten nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA und im Speziellen für (ii) Vertreterbetriebstätten durch die nachstehend skizzierten Regelungen verschärft.

4.4.2 Wortlaut nach Art. 5 OECD-MA

4.4.2.1 Feste Geschäftseinrichtung

In Art. 5 Abs. 1 bis 4 OECD-MA heißt es:

„(1) For the purposes of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

(2) The term “permanent establishment” includes especially:

- a) a place of management;
- b) a branch;
- c) an office;
- d) a factory;
- e) a workshop, and
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources”

(3) A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

(4) Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;

⁵⁴³ Vgl. Nürnberg, in: Alber et al., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Online-Ressource, 2020, MLI, Rz. 3.

- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.”

4.4.2.2 Ständiger Vertreter

Die Vertreterbetriebstättendefinition (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA) steht subsidiär zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.

In Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA heißt es:

„(5) Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are

- a) in the name of the enterprise, or
- b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or
- c) for the provision of services by that enterprise,

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

(6) Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.”

4.4.3 Wesentliche Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu § 12 AO (Feste Geschäftseinrichtung)

4.4.3.1 Überblick

Im Ergebnis knüpft (auch) der abkommensrechtliche Betriebstättenbegriff des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA tatbestandlich an die wesentlichen Merkmale des nationalen Betriebstättenbegriffs an, nämlich

- Geschäftseinrichtung („existence of a place of business“)

- Dauerhaftigkeit („this place of business must be “fixed”, i.e. it must be established at a distinct“) sowie
- Unternehmenstätigkeit („the carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of“).⁵⁴⁴

Hinzu kommt, dass das Abkommensrecht in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA einen Ausnahmekatalog enthält, der die Begründung von Betriebstätten einschränkt. Danach gilt u.a. eine feste Geschäftseinrichtung nicht als Betriebsstätte, wenn die dortigen Tätigkeiten ausschließlich einer vorbereitenden oder einer Hilfstätigkeit dienen. Im Gegenzug erfährt das Abkommensrecht eine Erweiterung, wenn in der Geschäftseinrichtung auch andere, nicht nur vorbereitende oder Hilfstätigkeiten ausgeübt werden (s.u.)

Auch wenn das Kriterien der Verfügungsmacht im nationalen Betriebstättenbegriff nach § 12 AO fehlt, erscheint selbiger weitergehend, da es hier, in Abgrenzung zum Abkommensrecht, nicht grundsätzlich auf eine Unternehmenstätigkeit ankommt, womit dem Grunde nach auch Hilfs- und Nebentätigkeiten erfasst sein dürften; einen Ausnahmekatalog enthält das nationale Recht zudem nicht.⁵⁴⁵ Das Abkommensrecht dürfte im Ergebnis in vielerlei Hinsicht in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA Schrankenwirkung für das nationale Recht entfalten.

4.4.3.2 Geschäftseinrichtung

Die Voraussetzungen einer *Geschäftseinrichtung* entsprechen denen des § 12 AO, auch wenn das Kriterium einer Anlage fehlt. Wesentliche Unterschiede im Inhalt gibt es damit keine.⁵⁴⁶ Es liegt regelmäßig eine Geschäftseinrichtung vor, wenn diese körperlich vorhanden ist und diese die Grundlage der Unternehmenstätigkeit bildet. In der Negativabgrenzung bedeutet dies aber wiederum, dass auch unkörperliche Gegenstände für sich genommen keine Betriebsstätte nach abkommensrechtlicher Definition begründen können.

Auch ist es nicht erforderlich, dass vertragliche Rechtsbeziehungen zur Nutzung der Geschäftseinrichtung vorliegen. Es reicht im Zweifel aus, wenn eine Geschäftseinrichtung faktisch ausgeführt wird.

Im OECD-MK heißt es hierzu:

„The term “place of business” covers any premises, facilities or installations used for carrying on the business of the enterprise whether or not they are used exclusively for that purpose. A place of business may also exist where no premises are available or required for carrying on the business of the enterprise and it simply has a certain Amount of space at its disposal. It is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise. A place of business may thus be constituted by a pitch in a market place, or by a certain permanently used area in a customs depot (e.g. for the storage of dutiable goods).“⁵⁴⁷

„As noted above, the mere fact that an enterprise has a certain Amount of space at its disposal which is used for business activities is sufficient to constitute a place of business. No formal legal

⁵⁴⁴ Vgl. OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art. 5 Abs. 1 Rz. 6 (OECD-MK).

⁵⁴⁵ Auf die visualisierte Gegenüberstellung der Tatbestandsmerkmale in Kapitel 4.8.2 wird verwiesen.

⁵⁴⁶ Drüen, in: Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 12 AO, Rz. 41.

⁵⁴⁷ OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art. 5 Abs. 1, Rz. 10.

right to use that place is therefore required. Thus, for instance, a permanent establishment could exist where an enterprise illegally occupied a certain location where it carried on its business.”⁵⁴⁸

4.4.3.3 Ausübung der Tätigkeit des Unternehmens

Während § 12 AO verlangt, dass die feste Geschäftseinrichtung / Anlage der Tätigkeit des Unternehmens dient, fordert Art. 5 Abs. 1 OECD-MA, dass die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise *durch* die feste Geschäftseinrichtung ausgeübt wird („through which“).

Hieran anbindend wird argumentiert, dass insofern erhöhte Anforderungen an die Aktivität der Geschäftsausübung zu stellen sind, und damit vollautomatische Tätigkeiten nicht tatbestandserfüllend sein können, weil ein menschliches Tätigwerden in der Geschäftseinrichtung erforderlich ist.⁵⁴⁹ Die Finanzverwaltung erkennt indessen an, dass allein aus der Formulierung *durch* keine erhöhten Anforderungen an die Aktivitäten hergeleitet werden können, da Einschränkungen im Abkommensrecht insoweit bereits durch den Katalog der Hilfs- und Nebentätigkeiten getroffen sind.⁵⁵⁰ Dem ist zuzustimmen, und als Erkenntnis durchaus bedeutsam u.a. für die Frage, ob (automatisierte) Tätigkeiten digitaler Geschäftsmodelle tatbestandsauslösend sein können, was der Fall ist.

4.4.3.4 Ausübung einer Haupttätigkeit / keine vorbereitende oder Hilfstätigkeit

Im Zuge des BEPS Aktionspunkt 7 erfuhren der abkommensrechtliche Katalog der Ausnahmetatbestände, und damit der Betriebsstättenbegriff als solcher eine weitgehende Einschränkung:

Eine Betriebsätteneinschränkung liegt nur dann nicht vor, wenn die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung weder vorbereitender Art ist noch eine Hilfstätigkeit darstellt. Liegt dagegen ausschließlich eine Vorbereitungs- oder Hilfsbetriebsstätte vor, dient diese zwar dem Unternehmen, begründet aber – per Fiktion – keine Betriebsstätte im Abkommensrecht.

Womit die zentrale Frage aufgeworfen ist, wann eine ausgeführte Tätigkeit als Vorbereitungs-, Hilfs- oder Kerntätigkeit zu qualifizieren ist

Die OECD scheint hier eine wirtschaftliche Betrachtung, anlehnend an ein, wie auch immer definiertes, Wertschöpfungsmodell zu fordern, definiert dieses Erfordernis aber nicht weiter. Abgestellt werden dürfte folglich auf die Bedeutung der Tätigkeiten im Rahmen der Wertschöpfungskette. Die jeweiligen Tätigkeiten sollen dann im Wege einer Verhältnisrechnung bestimmt werden, wobei es auf das Verhältnis der jeweils ausgeübten Tätigkeiten zur eigentlichen (Haupt-) Tätigkeit des Unternehmens ankommen dürfte.

Im OECD-MK heißt es:

„The final part of the paragraph provides that these exceptions only apply if the listed activities have a preparatory or auxiliary character. Since subparagraph e) applies to any activity that is not otherwise listed in the paragraph (as long as that activity has a preparatory or auxiliary character), the

⁵⁴⁸ OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art. 5 Abs. 1, Rz. 10, 11.

⁵⁴⁹ Vgl. Musil, in: Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin; Söhn, Hartmut (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Lfg. 255, 1981, § 12 AO, Rz. 47a.

⁵⁵⁰ Vgl. BMF Schreiben v. 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl I S.1076, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1076, Rz. 1.2.1.1. Im BMF Schreiben heißt es: „Während nach dem Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 92 durch die feste Geschäftseinrichtung die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt werden muss, liegt nach § 12 AO eine Betriebsstätte vor, wenn die feste Geschäftseinrichtung (oder Anlage) der Tätigkeit des Unternehmens dient. Der abkommensrechtliche Begriff der Betriebsstätte stimmt aber inhaltlich mit dem des § 12 AO überein.“

provisions of the paragraph actually Amount to a general restriction of the scope of the definition of permanent establishment contained in paragraph 1 and, when read with that paragraph, provide a more selective test by which to determine what constitutes a permanent establishment.”⁵⁵¹

„It is often difficult to distinguish between activities which have a preparatory or auxiliary character and those which have not. The decisive criterion is whether or not the activity of the fixed place of business in itself forms an essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole. As a general rule, an activity that has a preparatory character is one that is carried on in contemplation of the carrying on of what constitutes the essential and significant part of the activity of the enterprise as a whole”.⁵⁵²

Es verbleibt damit entscheidend, eindeutiger abzugrenzen, wann eine Geschäftstätigkeit (ausschließlich) vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Dies kann nach hier vertretener Auffassung nur gelingen, wenn auf supranationaler Ebene ein rechtssicheres Wertschöpfungsverständnis existiert, sodass Wertschöpfungsbeiträge den Leistungsbeiträgen zugeordnet werden können. Ebenso offen bleibt, wie die Ausschließlichkeitsforderung auszulegen ist.

Anderweitig mögliche Herangehensweisen (z. B. das Abstellen der deutschen Finanzverwaltung auf parallele oder nachgelagerte Aktivitäten) können allemal als Ansatzpunkte dienen; eine systembasierte Begriffsauslegung stellen sie aber nicht dar.

4.4.4 Wesentliche Gemeinsamkeiten und Unterschiede zu § 13 AO (Vertreter)

Der abkommensrechtliche Vertreterbetriebstättenbegriff unterscheidet sich grundlegend von dem des § 13 AO,⁵⁵³ der u.a. für den *unabhängigen Vertreter* (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA) keine Ausnahmen vorsieht.

Im Zuge der Neuorientierung des OECD-MA 2017 erfuhr der Vertreterbetriebstättenbegriff des Weiteren umfassende Erweiterungen, sodass es nun im Ergebnis darauf ankommt, ob dem Vertreter eine *wesentliche Rolle* beim Vertragsschluss zukommt oder nicht. Auch dürfte bei konzerninternen Vertriebsstrukturen, wie etwa bei Kommissionären oder Handelsvertretern, in Zukunft von einem erhöhten Betriebsstättenrisiko auszugehen sein, da es keine Unabhängigkeit des Vertreters im Konzern mehr gibt. Damit qualifizieren sich Kommissionäre grundsätzlich als abhängige Vertreter, wenn diese ihre Tätigkeiten „exclusively or almost exclusively“ für verbundene Unternehmen „for the transfer of ownership“ oder „for the provision of services“ ausüben.⁵⁵⁴

Wesentlich ist zudem, dass das nach alter Formulierung⁵⁵⁵ noch erforderliche Tatbestandsmerkmal einer rechtlichen und faktischen Abschlussvollmacht des Vertreters in der Fassung ab 2017 nicht mehr notwendig ist. Vielmehr ist nach geänderter Auffassung entscheidend, ob das Handeln

⁵⁵¹ OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art. 5 Abs. 4, Rz. 58.

⁵⁵² OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art. 5 Abs. 4, Rz. 59.

⁵⁵³ Vgl. Drüen, in: Tipke, Klaus; Kruse, Heinrich Wilhelm (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Lfg. 160, 2017, § 13 AO, Rz. 9 m.w.N.

⁵⁵⁴ Nach Art. 5 Abs. 8 OECD-MA ist davon auszugehen, dass ein verbundenes Unternehmen vorliegt, wenn die Beteiligungsverhältnisse mehr als 50% betragen.

⁵⁵⁵ Im OECD-MA 2014, Art. 5 Abs. 5 heißt es: „(5) Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person -other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies- is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.”

des Vertreters eine wirtschaftliche, regelmäßige Relevanz für den Prinzipal entfaltet. Vertreter, die in eigenem Namen und auf fremde Rechnung z.B. Waren oder Dienstleistungen einkaufen oder verkaufen, dürften nun unbestritten eine Vertreterbetriebstätte begründen. Für den Steuerpflichtigen bedeutet dies im Zweifel eine Analyse und ggf. Umstellung der gesamten Wertschöpfungskette im Unternehmen. Ein Agent, auch in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, kann demnach auch ohne Vollmacht eine Betriebsstätte des Prinzipals bilden, sodass auch Kommissionäre und Makler eine Vertreterbetriebstätte begründen können.⁵⁵⁶

4.4.5 Zusammenfassung / Tatbestände und deren Merkmale

Nachstehende Tabelle stellt den Tatbestandsvoraussetzungen die wesentlichen erarbeiteten Inhaltsmerkmale gegenüber:

Tatbestandsvoraussetzungen	Merkmale
Betriebstätte nach Art. 5 Abs. 1-4 OECD-MA	<ul style="list-style-type: none"> - Autonome Auslegung - Weitestgehende Entsprechung zu § 12 AO
1. Geschäftseinrichtung	<ul style="list-style-type: none"> - Siehe § 12 AO
2. Ausübung der Tätigkeit des Unternehmens durch die Geschäftseinrichtung	<ul style="list-style-type: none"> - Keine erhöhten Anforderungen an die Aktivitäten vor Ort durch den Verweis „durch“
3. Ausübung einer Haupttätigkeit / Keine vorbereitende oder Hilfstätigkeiten	<ul style="list-style-type: none"> - Ausnahmekatalog - Ausschließlichkeitserfordernis - Anti-Fragmentierungs-Regelung
Vertreterbetriebstätte nach Art. 5 Abs. 5 u. 6 OECD-MA	<ul style="list-style-type: none"> - Grundlegend verschieden zu § 13 AO - Vertreter kommt wesentliche Rolle beim Vertragsabschluss zu / wirtschaftliche und regelmäßige Relevanz für den Prinzipal - Keine unabhängigen Vertreter - Kriterium der rechtlichen oder faktischen Abschlussvollmacht ist irrelevant - Subsidiär zu Art. 5 Abs. 1-4 OECD-MA

Abbildung 40: Wesentliche Merkmale der Betriebsstätte im Abkommensrecht

⁵⁵⁶ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1054.

4.5 Ergebnisermittlung: Zuordnung des Betriebsvermögens und Ermittlung der Einkünfte

4.5.1 Grundlegendes

4.5.1.1 Der Fremdvergleichsgrundsatz als permanenter Gedanke

Wurde im bisherigen Verlauf des Kapitels die steuerliche Verhaftung der Betriebstätte im Wege der beschränkten Steuerpflicht dem Grunde nach thematisiert, gilt es nun, die entsprechenden Regelungen der Einkünftezuordnung und Ermittlung vor dem Hintergrund der wirkenden uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion der Betriebstätte vorzustellen.

Für eine möglichst korrekte Zuweisung von Erträgen und Aufwendungen zu den einzelnen Gesellschaften und Betriebstätten werden für innerbetriebliche Leistungsbeziehungen, und die damit verbundenen monetären Transaktionen, *Verrechnungspreise* bestimmt. Die Bestimmung der Verrechnungspreise erfolgt auf der Grundlage betriebswirtschaftlicher Überlegungen, nämlich dem Fremdvergleich, sodass Erfolge und Misserfolge der einzelnen Unternehmensteile leistungsadäquat den Jurisdiktionen zugeordnet werden können.

Die Notwendigkeit dieser Vorgehensweise zeigt sich bereits daran, dass das Unternehmensergebnis von Stammhaus und Betriebstätte als Ganzes dem Steuerzugriff zweier souveräner Steuerhoheiten unterliegen kann und § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG zunächst nur regelt, dass inländische Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen sind. Mit Blick auf die Ertragsbesteuerung gilt dies sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Körperschaftsteuer (§ 8 Abs. 1 KStG). Die Ermittlung der Betriebstätteneinkünfte ist hingegen nicht im EStG oder KStG geregelt, da die Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebstätte, in seiner Systematik gemäß dem AOA, einem zweistufigen Vorgehen, dem *Two-Step Approach*, entspricht und folgenden Schritten folgt:⁵⁵⁷

- Schritt 1: Zuordnung des Betriebsvermögens / der Aktiva und Passiva zur Betriebstätte und Bestimmung der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen (Funktions- und Risikoanalyse)
- Schritt 2: Ermittlung der Betriebstätteneinkünfte / Bestimmung der Verrechnungspreise (Vergleichbarkeitsanalyse und Anpassungsrechnung)

Letztendlich dient die Funktions- und Risikoanalyse (Schritt 1) dazu, Aussagen zum Umfang der investierten Mittel und zu den zu vergütenden Funktionen und Risiken zu treffen,⁵⁵⁸ um anschließend die gewählte Verrechnungspreismethodik sowie die zugrunde gelegten Margen auf ihre Eignung und Angemessenheit zu untersuchen (Schritt 2).

Die Schritte werden dabei von dem Gedanken getragen, im grenzüberschreitenden Kontext den Fremdvergleichsgrundsatz, das *arm's length Prinzip*, zu beachten. Danach sind konzerninterne Liefer- und Leistungsbeziehungen zu Bedingungen durchzuführen, die einem Fremdvergleichspreis, dem *arm's length Preis*, standhalten. Als dominante Merkmale des Fremdvergleichs gelten dabei die Unabhängigkeit der Geschäftspartner (*Fremd*) und die Vergleichbarkeit der Verhältnisse (*Gleich*). Zur Vergleichbarkeit der Verhältnisse zählt die Betrachtung der einzelnen Leistung bzw. des einzelnen Geschäfts.⁵⁵⁹

⁵⁵⁷ Vgl. BMF Verordnung v. 13.10.2014, BsGaV, BGBl. I Nr. 47, § 1 Abs. 1 BsGaV.; Looks, in: Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl., 2017, S. 247 ff; Brüninghaus, in: Vögele et al., Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Aufl., 2020, S. 1259 f.; Baldamus, Internationales Steuerrecht (IStR), 2012, S. 319 f.

⁵⁵⁸ Vgl. Endres et al., Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl., 2016, S. 676 ff.

⁵⁵⁹ Vgl. Baumhoff/Liebchen, in Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, 2. Aufl., 2014, S. 158.

Aus deutscher steuerlicher Sicht erfährt der *Fremdvergleichsgrundsatz* (bisher) seine gesetzliche Normierung in § 1 Abs. 1 S.1 AStG (auf die folgenden Ausführungen zum AbzStEntModG wird verwiesen). Es heißt „Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünftermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.“

Aus abkommensrechtlicher Sicht ist der Fremdvergleichsgrundsatz zudem in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA normiert. Für verbundene Unternehmen gilt in diesen Fällen, dass die „Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, [dass dann] [...] die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“⁵⁶⁰

Die Regelung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA gestattet damit einem Vertragsstaat Gewinnkorrekturen vorzunehmen, wenn die Geschäftsbeziehungen dem Grunde und der Höhe nach von denen abweichen, die voneinander unabhängige Unternehmen tätigen würden. Art 9 Abs. 1 OECD-MA kommt insofern aber auch eine Sperrwirkung zu, als dass nationale Korrekturvorschriften eingeschränkt werden, die nicht dem Grundsatz des Fremdvergleichs entsprechen, da eine korrespondierende Korrektur in beiden Vertragsstaaten gewährleistet werden soll. Mit Urteil und Rechtsprechungsänderung vom 27.02.2019 erkannte der BFH zudem für Recht, dass „Art. 9 Abs. 1 OECD-MA den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf sog. Preisberichtigungen“ beschränkt,⁵⁶¹ sondern eine Korrektur dem Grunde und der Höhe nach ermöglicht.⁵⁶²

Hervorgegangen aus dem Fremdvergleich gilt zudem das Prinzip der *funktionalen separaten Einheit* (*separate legal entity Ansatz*, § 1 Abs. 5 S. 2 AStG), das besagt, dass Betriebstätten als fiktiv selbstständig zu behandeln sind, womit in der Konsequenz eine Gleichmäßigkeit von Betriebstätten und Tochtergesellschaften erreicht werden soll.⁵⁶³ Dies soll nach der Gesetzeslage der Besteuerung nur dann nicht gelten, wenn die Zugehörigkeit der Betriebstätte zum Unternehmen eine andere Behandlung erfordert (§ 1 Abs. 5 S. 2, 2. HS AStG).

Ob darüber hinaus Art. 107 AEUV einen eigenständigen Fremdvergleichsmaßstab beinhaltet oder ob der OECD arm's length-Grundsatz ohnehin maßgebend ist, ist derzeit Gegenstand weiterer Untersuchungen im Kontext des EU-Beihilferechts und daher nicht weiter Gegenstand dieser Arbeit.⁵⁶⁴

⁵⁶⁰ In der Übersetzung: OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art. 9 OECD-MA.

⁵⁶¹ Bundesfinanzhof (BFH), Urteil v. 27.02.2019, I R 73/16, BStBl 2019 II S. 394, Tenor Nr. 4.

⁵⁶² An dieser Stelle sei auf die umfassenden Änderungen der BFH Rechtsprechungen zu Darlehensgewährungen und Sicherheitengestellungen verwiesen. So ging der BFH lange davon aus, dass bei Darlehensgewährungen durch den Konzernrückhalt keine Sicherheiten zu stellen sind und eine Korrektur von Teilwertabschreibungen nach § 1 Abs. 1 AStG aufgrund von Art. 9 OECD-MA gesperrt war. Diese Rechtsauffassung korrigierte der BFH mit Urteil vom 27.02.2019, welches noch nicht rechtskräftig ist, da Teilfragen dem BVerfG vorliegen: Verfahrensverlauf, BVerfG - 2 BvR 1161/19, Verfahrensverlauf, BFH - I R 73/16, Verfahrensverlauf BVerfG 04.03.2021 2 BvR 1161/19.

⁵⁶³ Vgl. Schnitger, Anwendung des AOA, Steuern und Wirtschaft (StuW), S. 195 m.w.N.

⁵⁶⁴ Vgl. Dorenkamp, Besteuerung der Digitalwirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 642.

4.5.1.2 Rechtsentwicklung

An dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass sich der Rechtsanwender wiederum einer Fülle aktueller Gesetzesänderungen und entsprechender Entwurfsszenarien ausgesetzt sieht, deren Rechtsentwicklung sich vor dem Hintergrund der geltenden Zieldefinition dieser Arbeit wie folgt darstellt:

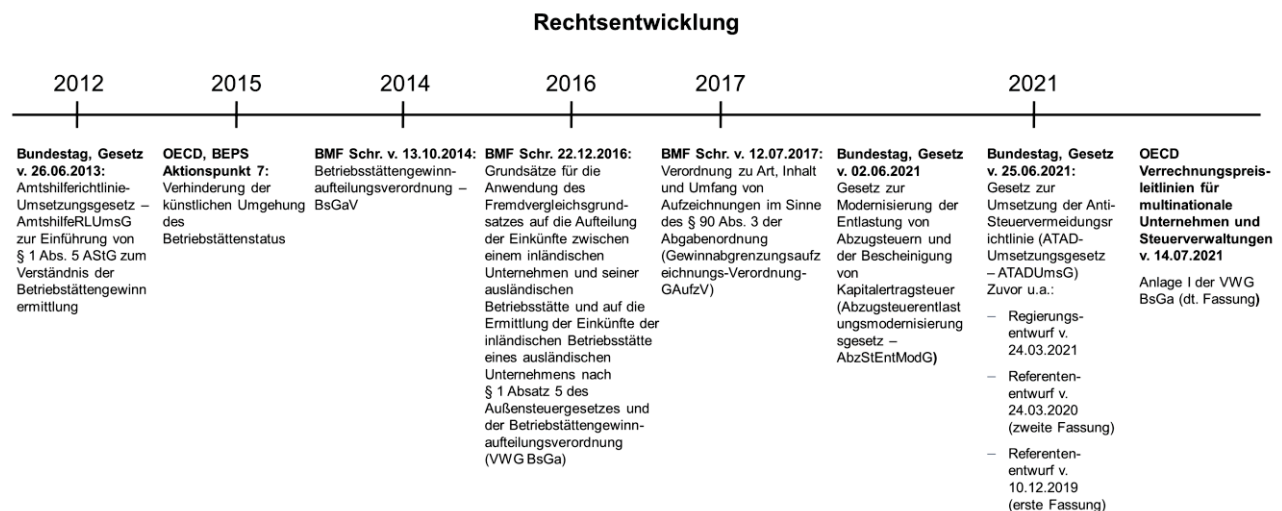


Abbildung 41: Rechtsentwicklung im Bereich der Verrechnungspreise (Auswahl)

Die jüngsten größeren Änderungen im Bereich der Verrechnungspreise wurden durch das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) vom 02.06.2021 (BGBl. I S. 1259)⁵⁶⁵ sowie durch das ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG)⁵⁶⁶ vom 25.06.2021 eingeführt. Zu den OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017 gibt es seit dem 14.07.2021 eine überarbeitete deutschsprachige Fassung, die der Anlage I der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise beigefügt wurde.⁵⁶⁷

Das ATADUmsG dient nach etlichen Verzögerungen der nationalen Umsetzung der ATAD-Richtlinie der Europäischen Union⁵⁶⁸. Dem nationalen Gesetzesentwurf gingen die Referentenentwürfe vom 10.12.2019 (erste Fassung)⁵⁶⁹ bzw. vom 24.03.2020 (zweite Fassung)⁵⁷⁰ voraus, die wiederum vom Regierungsentwurf zur Anti-Steuervermeidungsrichtlinie vom 24.03.2021⁵⁷¹ umschlossen wurden.

Letztendlich enthält das AbzStEntModG u.a. umfangreiche Änderungen zum

- Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 Abs. 3 S. 1 AStG n.F.),

⁵⁶⁵ Vgl. AbzStEntModG, BT-Drs. 19/28925.

⁵⁶⁶ Vgl. ATADUmsG v. 25.06.2021, 2021, BGBl. I S. 2305 (Nr. 37).

⁵⁶⁷ Vgl. OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien v. 14.07.2020, (dt. Fassung), 1. Auflage, Juli 2017, 2018.

⁵⁶⁸ Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates v.12.07.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuerumgehungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (ABl. L 193 v. 19.07.2016, S. 1), geändert durch Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates v. 29.05.2017 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltungen mit Drittländern (ABl. L 144 v. 07.06.2017, S. 1).

⁵⁶⁹ Vgl. BMF v. 10.12.2019, erster Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG, IWB 24/2019 S. 964

⁵⁷⁰ Vgl. BMF v. 24.03.2020 zweiter Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG, 2020, BStBl. I S. 291.

⁵⁷¹ BMF v. 24.03.2021, Entwurf eines Gesetz zum ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG, NWB WAAAH-74650.

- zur Einführung einer Preisanpassungsklausel (§ 1a AStG n.F.) sowie
- zur Definition von immateriellen Wirtschaftsgütern einschließlich des DEMPE Konzepts (§ 1 Abs. 3c AStG n.F.),

Mit den Anpassungen wird das Ziel verfolgt, die deutschen Interpretationen zum Fremdvergleichsgrundsatz in Anlehnung an die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 und die BEPS Actionpunkte 8 – 10, die eine Angleichung der Verrechnungspreisermittlung an das Konzept der Wertschöpfung fordern, in Einklang zu bringen und damit zeitgemäß und rechtssicher auszugestalten.

Die Regelungen des AbzStEntModG, traten zum 09.06.2021 und die im ATADUmG zum 01.07.201 in Kraft. Die Neuregelungen beider Änderungsgesetze gelten gemäß § 21 Abs. 25 AStG erstmals für den VZ 2022.

Da die Neuregelungen im etablierten Regelungsumfeld wirken, werden diese von Verwaltungsseite aus u.a. von der BsGaV⁵⁷², der VWG BsGA⁵⁷³ und der GAufzV⁵⁷⁴ flankiert.

Zudem gelten weiterhin die Grundsätze zur Betriebstätengewinnaufteilung, die von der OECD im BEPS Aktionspunkt 7⁵⁷⁵ und dem AOA erarbeitet wurden und aus nationaler Sicht bereits ab dem VZ 2013 (teilweise) in § 1 Abs. 5 AStG umgesetzt wurden und von § 90 Abs. 3 AO umrandet werden. Zudem veröffentlichte die OECD in 2017 umfassende Erweiterungen zu den *OECD-Verrechnungspreisleitlinien* für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen,⁵⁷⁶ deren Sichtweisen auch weiterhin gelten.

4.5.2 Schritt 1: Aufteilung des Betriebsvermögens

4.5.2.1 Aufgaben einer Funktions- und Risikoanalyse / Verbindung zur Vergleichbarkeitsanalyse

In Schritt 1 werden Betriebstätte und Stammhaus als fiktiv eigen- und selbstständige Unternehmensteile behandelt, die innerhalb des Einheitsunternehmens Funktionen ausüben, Wirtschaftsgüter verwenden und Risiken übernehmen. Aus Sicht der Anwendungspraxis gilt es, die Liefer- und Leistungsbeziehungen der Betriebstätte zu anderen Unternehmensteilen (Innentransaktionen / den sog. Dealings) sowie, soweit möglich, zu externen Dritten (Außentransaktionen) zu identifizieren. Dies geschieht im Rahmen der *Funktions- und Risikoanalyse (functional and factual analysis)*.

Die Einschätzungen aus der Funktions- und Risikoanalyse bilden den Maßstab für die Vergleichbarkeit des konkret zu untersuchenden Geschäftsvorfalles zwischen voneinander unabhängigen Dritten (Vergleichbarkeitsanalyse), auf welchem wiederum die Auswahl der Verrechnungspreismethode basiert.

Mit Bezug auf die *Funktions- und Risikoanalyse* heißt es in § 1 Abs. 5 S. 3 AStG: „Um die Betriebstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln, sind ihr in einem ersten Schritt zuzuordnen:

⁵⁷² Vgl. BMF Verordnung v. 13.10.2014, BsGaV, BGBl. 2014 I Nr. 47.

⁵⁷³ Vgl. BMF Schreiben v. 22.12.2016, VWG BsGa, IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. 2017 I S. 182.

⁵⁷⁴ Vgl. BMF Verordnung v. 12.07.2017, GAufzV, BGBl. 2017 I Nr. 47.

⁵⁷⁵ Vgl. auch die Vorgaben / Meinungsbildung in: OECD, Public Discussion Draft, BEPS Action 7, 2017, Tz. 8 ff, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf>, 31.12.2021.

⁵⁷⁶ Vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung), 2017 Ursprünglich wurden die Leitlinien bereits 1995 zur Veröffentlichung freigegeben, erfuhren jedoch umfassende Erweiterungen, z.B. in 2010 und 2017.

1. die Funktionen des Unternehmens, die durch ihr Personal ausgeübt werden (Personalfunktionen),
2. die Vermögenswerte des Unternehmens, die sie zur Ausübung der ihr zugeordneten Funktionen benötigt,
3. die Chancen und Risiken des Unternehmens, die sie auf Grund der ausgeübten Funktionen und zugeordneten Vermögenswerte übernimmt, sowie
4. ein angemessenes Eigenkapital (Dotationskapital).“

Die nationale Regelung wird abkommensrechtlich durch Art. 7 Abs. 2 OECD-MA umrahmt.⁵⁷⁷

Aus konzeptioneller Sicht wird die *Suche* nach den Liefer- und Leistungsbeziehungen im Ausgangspunkt maßgeblich bestimmt von den im jeweiligen Unternehmensteil ausgeübten signifikanten Personalfunktionen (*significant people functions*), anhand derer die Wirtschaftsgut- und Risiko-Zuordnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte erfolgen soll.

Die Personalfunktionen spiegeln damit die (fiktiven) Tätigkeitsprofile der Mitarbeiter des Einheitsunternehmens wider (*people functions*), welche je nach Bedeutung für das Geschäftsmodell in *significant functions* und *support or ancillary functions* unterteilt werden. Zwar kommt dem Stammhaus bei der Zuordnung eine *Zentralfunktion* zu (d.h. primärer Zuordnungsgegenstand), welche jedoch widerlegbar ist.⁵⁷⁸ Wesentlich ist dabei, dass damit nicht Personal als solches zugeordnet wird, sondern lediglich die Personalfunktionen, bei denen eine Person auch mehrere Personalfunktionen für verschiedene Betriebsstätten ausüben kann. Eine Personalfunktion kann dabei selbst aus verschiedenen Aktivitäten des Personals bestehen und hat nicht die letzte Begriffskategorie zu sein, woraus sich in der Praxis zahlreiche Abgrenzungsprobleme ergeben können.

In diesem Zusammenhang ist auch auf das BMF Schreiben vom 17.12.2019 zu verweisen, in dem die VWG BsGA um die Textziffer 6a mit Blick auf die Behandlung von *funktionslosen Betriebsstätten* (Betriebsstätten ohne Personalfunktion) ergänzt wird.⁵⁷⁹ Demnach kann die Behandlung von Betriebsstätten in Ermangelung einer Personalfunktion eine *andere Behandlung* erforderlich machen. Offen bleibt, da der Erlass keinerlei Ausführungen darüber enthält, was mit der Umschreibung *andere Behandlung* gemeint sein könnte, kann der Eindruck entstehen, dass der Weg für die Einführung einer digitalen Betriebsstätte nun auch von Verwaltungsseite vorbereitet werden könnte.⁵⁸⁰

Nach erfolgter Zuordnung der auf das Personal entfallenden maßgeblichen Personalfunktionen in der Betriebsstätte (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 BsGaV), erfolgt die Zurechnung der Wirtschaftsgüter (§ 2 Abs. 6 S. 1 BsGaV), der Geschäftsvorfälle (§ 9 BsGaV) und den damit verbundenen Chancen und Risiken (§ 10 Abs. 1 BsGaV) zur Betriebsstätte. Unter Risiken werden z.B. das Marktrisiko, das Gewährleistungsrisiko und das Lagerrisiko usw. subsumiert. Unter Funktionen werden verallgemeinernd sämtliche betriebsnotwendige Prozesse verstanden, z.B. Forschung, Produktion, Vertrieb,

⁵⁷⁷ “Profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.”

⁵⁷⁸ Vgl. Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl., 2017, S. 311.

⁵⁷⁹ Vgl. BMF, 17.12.2019 – IV B 5 – S 1341/19/10010 :003, BStBl. 2020 I S. 84.

⁵⁸⁰ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1053.

Logistik usw. Die Funktionen und Risiken sind je nach Geschäftsmodell vom Umfang her zu bestimmen und hinsichtlich Gliederungsgrad zu konkretisieren.⁵⁸¹

Für die Funktions- und Risikoanalyse entscheidend sind die zum Geschäftszeitpunkt vereinbarten tatsächlichen Verhältnisse. Informationen, die nicht zu diesem Zeitpunkt objektiv berücksichtigt werden können, dürften sich sodann auch nicht auf den Verrechnungspreis auswirken. Laut ATAD-Umsetzungsgesetz sind die tatsächlichen Verhältnisse mit ihren preisrelevanten, rechtlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen. Es heißt: „Zu den zu beachtenden rechtlichen Gesichtspunkten gehören unter anderem die vertraglichen Bedingungen eines Geschäftsvorfalles, soweit diese mit dem tatsächlichen Verhalten einander nahestehender Vertragspartner übereinstimmen, sowie insbesondere nicht abdingbare, zivilrechtliche Gegebenheiten. Zu den in wirtschaftlicher Hinsicht relevanten Aspekten gehören neben den ausgeübten Funktionen, kontrollierten Risiken und eingesetzten Vermögensgegenständen insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und die Verhältnisse des für den Geschäftsvorfall relevanten Marktes [...]“⁵⁸²

Bei Zugrundelegung eines durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise geprägten deutschen Steuerrechts kann im Zweifel nur gemeint sein, dass die rechtliche Abmachung (das rechtliche Verhältnis) und die rechtliche Realität (die Maßnahmen des Geschehensablaufs, das tatsächliche Verhalten) gemeinsam ausschlaggebend für die Zuordnung der Wirtschaftsgüter etc. sind,⁵⁸³ was einen einseitigen Vorbehalt zugunsten der rechtlichen Verhältnisse ausschließt.

Die Regelungen zur Betriebsstätte sind sinngemäß auf den ständigen Vertreter anzuwenden.⁵⁸⁴

4.5.2.2 Der Begriff der Personalfunktion und das DEMPE Konzept

Der maßgebende Begriff der Personalfunktion (§ 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AStG) wird in § 2 Abs. 3 BsGaV konkretisiert: „Eine Personalfunktion ist eine Geschäftstätigkeit, die von eigenem Personal des Unternehmens für das Unternehmen ausgeübt wird. Personalfunktionen sind insbesondere folgende Geschäftstätigkeiten:

1. die Nutzung,
2. die Anschaffung,
3. die Herstellung,
4. die Verwaltung,
5. die Veräußerung,
6. die Weiterentwicklung,
7. der Schutz,
8. die Risikosteuerung und
9. die Entscheidung, Änderungen hinsichtlich von Chancen und Risiken vorzunehmen.“

⁵⁸¹ Vgl. BMF Verordnung v. 13.10.2014, BsGaV, BGBl. I Nr. 47, Rz. 39., Artikel 1; BMF Schreiben v. 22.12.2016, VWG BsGa, IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. 2017 I S. 182.

⁵⁸² BMF v. 24.03.2020 zweiter Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG, I, S. 68, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/ATADUmsG/1-Referentenentwurf_2.pdf?__blob=publicationFile&v=2, 31.12.2021.

⁵⁸³ Vgl. Schnorberger/Etzig, Betriebs-Berater (BB), 2020, S. 1632.

⁵⁸⁴ Vgl. BMF Verordnung v. 13.10.2014, BsGaV, BGBl. I Nr. 47, § 39 BsGaV.

Die Zuordnung der Personalfunktion zum Stammhaus oder zur Betriebsstätte hat nach den gesonderten Zuordnungsregelungen des § 4 BsGaV zu erfolgen. Es heißt:

„(1) Eine Personalfunktion ist der Betriebsstätte zuzuordnen, in der die Personalfunktion ausgeübt wird. Eine Personalfunktion ist einer Betriebsstätte jedoch nicht zuzuordnen, wenn die Personalfunktion

1. keinen sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte aufweist und
2. an weniger als 30 Tagen innerhalb eines Wirtschaftsjahres in dieser Betriebsstätte ausgeübt wird.

(2) Wird eine Personalfunktion weder in der Betriebsstätte noch im übrigen Unternehmen ausgeübt oder liegt ein Fall des Absatzes 1 Satz 2 vor, so ist die Personalfunktion der Betriebsstätte zuzuordnen, zu der die Personalfunktion sachlich den engsten Bezug aufweist.

(3) Kann eine Personalfunktion nicht eindeutig zugeordnet werden, so ist eine Zuordnung o ist eine Zuordnung vorzunehmen, die den Absätzen 1 und 2 nicht widerspricht.“

Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu Stammhaus oder Betriebsstätte erfolgt nach dem AOA demnach in Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen: dem Ort der Nutzung der Wirtschaftsgüter und dem Ort der ausgeübten Personalfunktionen.⁵⁸⁵

Damit die Wirtschaftsgüter, Geschäftsvorfälle und die damit verbundenen Chancen und Risiken auf Basis der Personalfunktion zugerechnet werden können, hat die Personalfunktion nach § 2 Abs. 5 Satz 1 BsGaV zudem „maßgeblich“ zu sein für Zwecke des Geschäftsbetriebs. Insbesondere Personalfunktionen, die bezogen auf den Zuordnungsgegenstand (i) lediglich unterstützenden Charakter haben oder (ii) ausschließlich die allgemeine Geschäftspolitik des Unternehmens betreffen, gelten als nicht maßgeblich. Kommt es zu einer Konkurrenz in der Funktionsaufteilung, ist auf die größte Bedeutung der Funktion für den (externen) Geschäftsvorfall abzustellen.⁵⁸⁶

Es werden damit folgende Unternehmenstypen unterschieden:

- Strategieträger: Diese tätigen die für den Konzernerfolg maßgebenden Funktionen, tragen die signifikanten Risiken und verfügen über die wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter (zentrales Unternehmen im Konzern).
- Routineunternehmen: Diese üben nur unwesentliche Funktionen im Konzern aus (z. B. konzerninterne Dienstleistungen oder einfache Vertriebsfunktionen), besitzen keine wesentlichen Wirtschaftsgüter und tragen nur geringfügige wirtschaftliche Risiken.

Für den Bereich der immateriellen Wirtschaftsgüter ergibt sich aus der fehlenden physischen Präsenz sowie dem regelmäßigen Fehlen schriftlicher Vereinbarungen zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte naturgemäß ein Abgrenzungsproblem. Daher stellt der Ordnungsgeber nach § 6 Abs. 1 S. 1 BsGaV für die Zuordnung von immateriellen Wirtschaftsgütern auch hier auf die wesentliche Personalfunktion ab. Ein Teil des Fachschrifttums vertritt die Auffassung, dass ausschließlich der wirtschaftliche Eigentümer berechtigt sei, die bestehenden Gewinne zu generieren, wohingegen Unternehmen, die lediglich Routinefunktionen ausüben, nur einen kleinen Ge-

⁵⁸⁵ Vgl. Baldamus, Internationales Steuerrecht (IStR), 2012, S. 318.

⁵⁸⁶ Vgl. Brüninghaus, in: Vögele et al., Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Aufl., 2020, S. 1274.

winnanteil erhalten sollen. Demnach sollen z.B. Marken, Logistikkonzepte und Software ausschließlich der Entwicklungsgesellschaft zugeordnet werden, was bedeuten würde, dass nur für nutzerbasierte Netzwerke überhaupt ein Raum für die Zuordnung zum Marktstaat bestünde.⁵⁸⁷

Vor diesem Hintergrund und zwecks Bestimmung des Strategieträgers hat die OECD im (finalen) Bericht zum BEPS Aktionspunkt 8 bis 10 das Ergebnisermittlungskonzept der *DEMPE-Funktion* eingeführt, wonach verbundene Unternehmen, die wichtige mit der

- Entwicklung (Development),
- Verbesserung (Enhancement),
- Erhaltung / Pflege (Maintenance),
- Schutz (Protection) und
- Verwertung (Exploitation)

der immateriellen Werte zusammenhängende Wertschöpfungsfunktionen ausüben, angemessene Vergütungen erwarten können.⁵⁸⁸

Durch das AbzStEntModG vom 02.06.2021 (BGBl. I S. 1259) wurde erstmalig in § 1 Abs. 3c AStG n.F. neben einer Definition von immateriellen Werten der Gedanke der DEMPE-Funktion im nationalen Recht verankert.⁵⁸⁹ Damit wurde eine stärkere ökonomische Ausrichtung für den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter ins Gesetz aufgenommen.

4.5.3 Schritt 2: Ermittlung der Einkünfte

4.5.3.1 Einführung in die Verrechnungspreismethoden / Anwendung auf Innentransaktionen

In Schritt 2 gilt es sicherzustellen, dass die identifizierten Liefer- und Leistungsbeziehungen mittels einer analogen Anwendung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze fremdvergleichskonform vergütet werden. Die zur Ermittlung der Verrechnungspreise zur Verfügung stehenden Methoden sowie deren Ausgestaltung sind sodann, anlehnend an die OECD VP Richtlinien 2017, einzuführen und dem weiteren Verlauf der Analyse nutzbar zu machen.

Eine fremdvergleichskonforme Vergütung ist insbesondere entscheidend für die im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse (Schritt 1) identifizierten Innentransaktionen, den *Dealings*. Für die Außentransaktionen sind hingegen Fremdvergleichspreise per Definition bereits verfügbar.

Im nationalen Recht wird die Pflicht zur fremdüblichen Bepreisung der Geschäftsvorfälle in § 1 Abs. 1 S. 1 AStG und der anzuwendenden Methoden in § 1 Abs. 3 AStG beschrieben. Diese Korrekturvorschriften finden mit Verweis auf § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG auch auf die anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen, den Dealings, zwischen Stammhaus und Betriebsstätte Anwendung. Methodisch gesehen besteht unter Beachtung des nationalen Rechts damit keine eigene

⁵⁸⁷ Vgl. Rogge, Brennpunkte, Betriebs-Berater (BB), 49, 2015, S. 2969.; Heggmaier et al., Digital Economy, Internationales Steuerrecht (IStR), 2015, S. 95 f m.w.N.

⁵⁸⁸ Vgl. OECD, Abschlussbericht BEPS Aktionspunkt 8-10 (dt. Fassung), 2017, S. 73-75.; Greil/Fehling, Verrechnungspreisbestimmung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2017, S. 757.

⁵⁸⁹ Vgl. AbzStEntModG, BT-Drs. 19/28925, 46 f.

Ergebnisermittlungsvorschrift nach dem Vorbild des § 4 EStG, sondern ausschließlich ein Korrekturerfordernis für die Erhöhung inländischer Einkünfte bzw. der Minderung ausländischer Einkünfte.⁵⁹⁰

Die Methodik der Ergebnisermittlung erfolgt seit OECD-MA 2010 ausschließlich nach der *direkten Methode*. Hierbei ist zu beachten, dass der Gewinn durch eine gesonderte Buchführung für die Betriebsstätte beim Stammhaus ermittelt wird. Die Ergebnisermittlung folgt damit dem Gedanken der Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte.⁵⁹¹

Auch ohne Konkretisierung bestimmter Liefer- und Leistungsbeziehungen wird deutlich, dass es in der Praxis oftmals unmöglich sein dürfte, Vergleichstransaktionen und hierauf basierende Fremdvergleichspreise anzutreffen. In der Praxis wird daher üblicherweise die Herleitung eines hypothetischen Fremdvergleichspreises über Referenztransaktionen durchgeführt. Die Verrechnungspreise führen zu fiktiven Betriebseinnahmen und fiktiven Betriebsausgaben.⁵⁹²

Der Fremdvergleichspreis spiegelt dabei aus ökonomischer Sicht das Ergebnis von (nicht stattgefundenen / fiktiven) Preisverhandlungen wider. Ökonomisch betrachtet entstehen durch die Funktions- und Risikoanalyse Chancen (Wertsteigerungen) und Risiken (Wertverluste), die für die (hypothetische) Verhandlungsposition der Konzerngesellschaften um den Verrechnungspreis relevant sind.⁵⁹³ Die Funktions- und Risikoanalyse folgt damit dem Verständnis, dass nur unternehmerische Tätigkeiten einen (signifikanten) Teil zur Wertschöpfung beitragen; bei einer Negativabgrenzung sind identifizierte Routineaktivitäten keiner Wertschöpfung zugänglich.

Durch das AbzStEntModG vom 02.06.2021 (BGBl. I S. 1259) wurde der Begriff des Fremdvergleichspreises erstmalig gemäß § 1 Abs. 3 AStG in eine gesetzlich normierte Legaldefinition gekleidet. Für künftige Fremdvergleichsprüfungen ist auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles abzustellen; damit erfolgt eine Festlegung des Verrechnungspreises auf Basis von Informationen, die bis zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses verfügbar sind (price setting approach). Informationen, die erst nach dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorliegen, wären damit irrelevant (keine Anwendung des outcome testing approach).

Bei den Verrechnungspreismethoden unterscheidet die OECD grundsätzlich zwei Arten (deemed profit methods), über deren Definitionen weitestgehend internationaler Konsens besteht:⁵⁹⁴

- Art 1: Traditionelle geschäftsvorfallbezogene Methoden / Standardmethoden
- Art 2: Weitere geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden

Die traditionellen Methoden finden zudem Eingang in § 1 Abs. 3 S. 1 AStG.

Der wesentliche Unterschied zwischen den Methoden besteht in der rechnerischen Zielsetzung: Während der Fremdvergleichsprinzip bei den traditionellen Methoden unmittelbar Anwendung auf den Preis für Waren oder Dienstleistungen findet, wird bei den Gewinnmethoden auf die im Rahmen der Geschäftsbeziehungen erzielten Margen respektive dem Anteil am Gesamtgewinn

⁵⁹⁰ Vgl. BMF Schreiben v. 22.12.2016, VWG BsGa, IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. 2017 I S. 182, Rz. 10.

⁵⁹¹ Konträr hierzu die sog. Indirekte Methode, bei welcher auf der ersten Stufe die gesamten Einkünfte des Einheitsunternehmens nach nationalen Gewinnermittlungsvorschriften bestimmt werden, um dann zweitens, eine Aufteilung der Einkünfte auf Stammhaus und Betriebsstätte durch spezifische Zerlegungsmaßstäbe von Referenzunternehmen vorzunehmen.

⁵⁹² Vgl. BMF Verordnung v. 13.10.2014, BsGaV, BGBl. I Nr. 47, § 16 Abs. 2 BsGaV.

⁵⁹³ Vgl. Puls in: Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, 2. Aufl., 2014, S. 279 ff.

⁵⁹⁴ Vgl. Looks, in: Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl., 2017, S. 311 f.

für Zwecke des Fremdvergleiches abgestellt. Bei den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden wird daher die in einer *kontrollierten* Geschäftsbeziehung erzielte Marge mit einer in einer *nicht kontrollierten* Geschäftsbeziehung erzielten Marge verglichen, um die Tauglichkeit des Fremdvergleichssatzes bestimmen zu können.⁵⁹⁵

Bei hoch spezialisierte Geschäftsprozessen besteht im Besonderen die Herausforderung in der

- Bestimmung des Strategieträgers zwecks Anwendung der transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode, und der
- Bestimmung eines geeigneten Aufteilungsschlüssels für die Gewinne bzw. Verluste.

Aus systematischen Überlegungen ist es damit grundsätzlich möglich, die Angemessenheit der Gewinnaufteilung auf Grundlage folgender Methoden zu verifizieren:

- Eigenständige Buchführung (*separate accounting*): Beim *separater accounting* wird die eigenständige Buchführung der lokalen Einheit der Besteuerung zugrunde gelegt. Folglich sind mindestens zwei separate Buchführungskreise einzurichten und zu bebuchen. Die in der separaten Buchführung der Betriebstätte ausgewiesenen Ergebnisse werden dann mit Verrechnungspreisen von fremdem Dritten Unternehmen verglichen.
- Empirische Methoden: Sind die Ergebnisse des *separate accountings* nicht aussagekräftig, kann der steuerliche Gewinn auf Basis von Vergleichsunternehmen und entsprechenden Verhältnisrechnungen verifiziert werden (z.B. Abstellen auf den Umsatz, die Wirtschaftsgüter und andere Informationen).
- Formelbasierte Aufteilung (*fractional apportionment*): Anhand von bestimmten Faktoren ist es mathematisch möglich, den Gesamtumsatz zwischen Stammhaus und Betriebstätte auch formelbasiert aufzuteilen. Ähnlich wie bei den empirischen Methoden gilt es dann, die Aufteilungsfaktoren argumentativ zu untermauern. So können z.B. wiederum der Umsatz, die Wirtschaftsgüter oder die Lohnsumme als maßgebende Prozentsätze / Aufteilungsfaktoren gelten. Im Unterschied zur empirischen Methode liegt der formelbasierten Aufteilung aber in der Regel keine Evidenz zugrunde, da in Ermangelung von Vergleichsdaten, keine (hinreichenden) Fremdvergleiche gefunden wurden. Die Aufteilungsfaktoren sind oftmals Ausfluss eines konkreten Verhandlungsergebnisses (z.B. zwischen zwei DBA Staaten, wo die Aufteilung des Steuersubstrats strittig ist).

Die Methodenauswahl wird von der Zielsetzung geleitet, die beste Methode für den jeweiligen Einzelfall zu finden. Sollte sich eine Methodenkonkurrenz ergeben (d.h. mehrere Methoden sind in gleicher Weise geeignet), fällt die Entscheidung laut OECD und Finanzverwaltung (noch) stets zugunsten der Standardmethoden aus. Auch ist die Preisvergleichsmethode einer anderen Verrechnungspreismethode vorzuziehen.⁵⁹⁶ Die Methoden der geschäftsvorfallbezogenen Ergebnisermittlung sind grundsätzlich auf Spezialfälle beschränkt und kommen nur zur Anwendung, wenn die Standardmethoden ungeeignet erscheinen.

Durch das AbzStEntModG vom 02.06.2021 (BGBl. I S. 1259) wurde die bis dahin in § 1 Abs. 3 S. 1 AStG a.F. normierte Methoden-Hierarchie abgeschafft, und der Methode Vorrang eingeräumt, die auf Basis der Vergleichbarkeitsanalyse und der Verfügbarkeit von Werten an vergleichbaren Geschäftsvorfälle am besten geeignet ist. In § 1 Abs. 3 S. 5 AStG n.F. heißt es:

⁵⁹⁵ Vgl. Vögele et al., Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Aufl., 2020, S. 270.

⁵⁹⁶ Vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung), 2017, S. 98.

„Der Fremdvergleichspreis ist grundsätzlich nach der im Hinblick auf die Vergleichbarkeitsanalyse und die Verfügbarkeit von Werten zu vergleichbaren Geschäftsvorfällen voneinander unabhängiger Dritter am besten geeigneten Verrechnungsmethode zu bestimmen.“⁵⁹⁷

Werden andere Methoden als die vorgenannten verwendet, haben auch diese Methoden dem Fremdvergleichsprinzip zu genügen und der Steuerpflichtige hat zu begründen, warum keiner der in den OECD VP Richtlinien 2017 definierten Methoden Anwendung finden kann.⁵⁹⁸

In der Unternehmenspraxis zeigt sich indessen die Besonderheit, dass aufgrund der hohen Verbreitung und Verbesserung von Datenbanken die anzuwendenden Methoden der geschäftsvorfallbezogenen Ergebnisermittlung inzwischen den am weitesten verbreiteten Standard bilden.⁵⁹⁹ So werden bereits heute überwiegend Verrechnungspreise über einen Vergleich der Margenhöhen gewonnen, da aufgrund der Komplexität und Interaktivität von Geschäftsbeziehungen die Findung von konkreten Vergleichspreisen oftmals unmöglich ist.

Weichen die internen Verrechnungspreise von den auf Basis der Verrechnungsmethoden ermittelten Referenzwerten ab, besteht die Vermutung, dass nicht fremdübliche Marktpreise im Konzern zwecks ergebnis- und steuermotivierter Gewinnverlagerungen vereinbart wurden. Eine entsprechende Korrektur des Verrechnungspreises erfolgt über die *Anpassungsrechnung*.

Erneut ist auch hier unter Verweis auf das AbzStEntModG festzuhalten, dass künftig eine Bandbreitenbetrachtung bei eingeschränkter Vergleichbarkeit fremdvergleichskonform ist (§ 1 Abs. 3a AStG n.F.). Bei dieser geänderten Betrachtung wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Anwendung der am besten geeigneten Methode bzw. Methoden regelmäßig zu einer Bandbreite von Werten führt, von denen alle mehr oder minder gleich zuverlässig sein sollen. Es heißt im § 1 Abs. 3a S. 1 bis 3 AStG n.F.:⁶⁰⁰

„Die Anwendung des Fremdvergleichsprinzipes führt regelmäßig zu einer Bandbreite von Werten. Diese Bandbreite ist einzuengen, wenn nach Anwendung von Absatz 3 Satz 6 Unterschiede in der Vergleichbarkeit verbleiben. Bieten diese Werte selbst keine Anhaltspunkte für eine bestimmte Einengung, so bleiben aus dieser Bandbreite das Viertel der kleinsten und das Viertel der größten Werte unberücksichtigt. Liegt der vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert außerhalb der Bandbreite gemäß Satz 1 oder der eingengten Bandbreite, ist der Median maßgeblich, wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft macht, dass ein anderer Wert dem Fremdvergleichsprinzip entspricht.“

Die Verrechnungsmethoden sollen im Nachstehenden kurz vorgestellt werden.

4.5.3.2 Preisvergleichsmethode/ Standardmethode

Die Preisvergleichsmethode (comparable uncontrolled price method) hat den direktesten Bezug zum tatsächlichen Marktpreis. Denn die Preisvergleichsmethode vergleicht den Verrechnungspreis mit den Preisen zwischen Dritten, nicht verbundenen Unternehmen (uncontrolled comparables). Im Rahmen von Vergleichsanalysen ist hierbei in besonderer Weise sicherzustellen, dass die Vergleichsdaten aus Geschäftsaktivitäten stammen, die in der Gesamtschau ein vergleichbares Produkt-/ Unternehmens- / und Marktsegmenten bedienen, um folglich einen Einfluss aus zum

⁵⁹⁷ AbzStEntModG, BT-Drs. 19/28925, S. 44.

⁵⁹⁸ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung), 2017, S. 99: „Moreover, MNE groups retain the freedom to apply methods not described in these Guidelines (hereafter “other methods”) to establish prices provided those prices satisfy the arm’s length principle in accordance with these Guidelines.“

⁵⁹⁹ Vgl. Vögele et al., Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Aufl., 2020, S. 268.

⁶⁰⁰ AbzStEntModG, BT-Drs. 19/28925, S. 45.

Referenzunternehmen abweichenden Funktions- und Risikoprofilen auf den Vergleichspreis auszuschließen.

Vorgenannte *nicht kontrollierte* Vergleichsdaten können aus einem betriebsinternen als auch aus einem betriebsexternen Fremdvergleich stammen, sodass wiederum grundsätzlich zwei Arten des Preisvergleichs denkbar sind:

- Betriebsexterner Preisvergleich (external comparables): Vergleich mit Marktpreisen, die zwischen dritten Unternehmen vereinbart wurden.

Der Nachweis erfolgt z.B. anhand von Börsennotierungen, branchenüblichen Preisen (d.h. Listenpreisen), Datenbanken (z.B. für Lizenzgebühren etc.) oder Wettbewerbsanalysen (z.B. Verträgen zwischen unabhängigen Dritten, Preislisten etc.). Es gilt hier die Vergleichbarkeit der Transaktionen genau zu überprüfen, damit die herangezogenen Unternehmen mit Verweis auf die Ergebnisse der Funktions- und Risikoanalyse dasselbe Profil aufweisen.

- Betriebsinterner Preisvergleich (internal comparables): Vergleich mit Marktpreisen, die ein Konzernunternehmen mit einem dritten Unternehmen vereinbart hat. Der interne Preisvergleich sollte vorrangig angewendet werden, wenn er verfügbar ist, um die Suche nach Vergleichsunternehmen dadurch zu vermeiden. Gegenüber dem externen Preisvergleich besteht der Vorteil, dass die für die Anpassungsrechnungen notwendigen Daten leichter zugänglich sind, es aber als Voraussetzung ein echtes marktentstandenes Geschäft des Steuerpflichtigen bedarf.

4.5.3.3 Wiederverkaufspreismethode / Standardmethode

Der Wiederverkaufspreismethode (resale price method) liegt im Ausgangspunkt eine retrograde Ermittlung der Verrechnungspreise ausgehend vom Absatzpreis zugrunde. Der Absatzpreis stellt den Wert dar, zu dem ein Unternehmen Waren, die es von einer anderen verbundenen Konzerngesellschaft erworben hat, an dritte Unternehmen veräußern würde.

Der Absatzpreis wird um einen marktüblichen Gewinnabschlag / Marge gekürzt, sodass als Differenz der vom Wiederverkäufer an den nahestehenden Lieferanten zu zahlende Verrechnungspreis verbleibt. Der Gewinnabschlag ist unter Berücksichtigung der Funktionen (Umfang der Betriebsausgaben) und Risiken des Wiederverkäufers zu ermitteln und kann wiederum durch einen betriebsinternen oder betriebsexternen Vergleich abgeleitet werden (s.o.). Nur wenn der Gewinnabschlag weitestgehend dem eines vergleichbaren Unternehmens entspricht, kann der Verrechnungspreis angemessen sein.

Die Wiederverkaufspreismethode ist primär auf Lieferungen bzw. Leistungen eines Strategieträgers an Routineunternehmen anzuwenden.⁶⁰¹

4.5.3.4 Kostenaufschlagsmethode / Standardmethode

Grundlagen der Kostenaufschlagsmethode (cost plus methode) bilden die betriebsinternen Kalkulationen. Auf Basis der internen Selbstkosten, die für den Geschäftsvorfall veranschlagt werden, wird der angemessene Verrechnungspreis unter Hinzuziehung eines angemessenen Gewinnaufschlags bestimmt.

Der Verrechnungspreis wird also mit dem Preis verglichen, zu dem die Lieferung oder Leistung vom Konzernunternehmen auch einem fremden dritten Unternehmen auf dem Markt angeboten

⁶⁰¹ Vgl. Vögele, Raab, Braukmann, in: Vögele et al., Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Aufl., 2020, S. 305.

werden würde. Die internen Kalkulationen (im Zweifel Plandaten) sind dabei einem regelmäßigen Soll-/Ist-Vergleich mit ggf. nachfolgenden Preisanpassungen zu unterziehen.

Bei der Bestimmung des Gewinnaufschlags müssen wiederum alle Umstände des Einzelfalls, z.B. Risiken und Marktgegebenheiten, berücksichtigt werden.

Die Kostenaufschlagsmethode ist primär dann anzuwenden, wenn ein Routineunternehmen Lieferungen bzw. Leistungen an einen Strategieträger erbringt. Damit ist die Methode wiederum nicht geeignet, Lieferungen bzw. Leistungen eines Strategieträgers zu bepreisen, da es schlichtweg unmöglich sein dürfte, den Anteil des vom Strategieträgers übernommenen Risikos für den konkreten Geschäftsanfall (und damit die Höhe des Gewinnaufschlags) zu quantifizieren.

4.5.3.5 Transaktionsbezogene Nettomargenmethode / Sonderfall

Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode (transactional net margin method) geht als *weitere geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode* vom Nettogewinn aus, den ein Unternehmen aus einer konzerninternen Transaktion erzielt hat, und setzt diesen ins Verhältnis zu einer geeigneten Bezugsgröße (z. B. Umsatz, operative Kosten, Eigenkapital, (immaterielle) Wirtschaftsgüter etc.).

Der Nettogewinn ist der Kosten- und Leistungsrechnung als Bezugsgröße entnommen und ist definiert als Differenz zwischen den betrieblichen Kosten und Leistungen bestimmter Zeitperioden.

Aus der Verhältnisrechnung ergibt sich die *Nettomarge* (auch Renditekennziffer), anhand derer eine Fremdvergleichskonformität des Geschäftsvorfalles nachgewiesen werden soll. Es gilt daher, die aus der konzerninternen Transaktion gewonnene Nettomarge einem vergleichbaren Fremdgeschäft des Unternehmens gegenüber zu stellen. Das methodische Vorgehen um die Bestimmung der Renditekennziffer ähnelt damit der Wiederverkaufspreismethode und der Kostenaufschlagsmethode, wo ebenfalls transaktionsbezogene Margenvergleiche durchgeführt werden, um den Gewinnabschlag bzw. den Gewinnaufschlag ermitteln zu können. Als Renditekennziffern kommen z.B. die Umsatzrendite (Betriebsergebnis / Umsatz), der Kostenaufschlag (Betriebsergebnis / operative Kosten), die Kapitalrendite (Betriebsergebnis / Wirtschaftsgüter) oder die Eigenkapitalrendite (Betriebsergebnis / Eigenkapital) in Betracht.⁶⁰²

Die Methode eignet sich grundsätzlich für alle Arten von Lieferungen bzw. Leistungen, auch wenn sich in der Praxis eine Anwendung auf die Vergütung von Routinefunktionen durchgesetzt haben mag.

4.5.3.6 Methode der globalen formelhaften Gewinnaufteilung / Sonderfall

Anders als die transaktionsbezogene Nettomargenmethode berücksichtigt die Methode der globalen formelhaften Gewinnaufteilung (global formulary apportionment), auch *Gewinnvergleichsmethode* (comparable profit method), keine individuellen Geschäftsfaktoren der Unternehmensteile, die auf einer Funktions- und Risikoanalyse aufbauen.⁶⁰³

Stattdessen erfolgt für alle Beteiligten und für alle Geschäftsbeziehungen eine Festlegung des Aufteilungsschlüssels in gleicher Weise, was die rechnerische Ermittlung der (fiktiven) Vergütungen zwar deutlich vereinfacht, aber in Ermangelung eines Fallbezugs auch zugleich im eklatanten Widerspruch zum Fremdvergleichsgrundsatz steht. Das BMF⁶⁰⁴ und auch die OECD lehnen die

⁶⁰² Vgl. Vögele et al., Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Aufl., 2020, S. 348.

⁶⁰³ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung), 2017, S. 39.

⁶⁰⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Prüfung der Einkunftsabgrenzung, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I S. 570, Tz. 3.4.10.3 d).

Methode ab, was gegen eine Nutzbarmachung der Methode für Zwecke der Betriebstättenergebnisermittlung auch in dieser Arbeit spricht.

Grundsätzlich setzt die Methode voraus, dass

- die Steuersubjekte (d.h. Stammhaus / Tochtergesellschaften / Zweigniederlassungen / Betriebstätten) eines multinationalen Konzerns bestimmt werden, dass
- der weltweit erzielte Gewinn einheitlich ermittelt werden kann, und dass
- eine Formel zur Aufteilung des weltweiten Gewinnes auf die Steuersubjekte herangezogen werden kann.⁶⁰⁵

Der Zerlegungsmaßstab könnte z.B. auf einer Kombination von Kosten, Wirtschaftsgütern, Lohnsumme und Umsatz beruhen.⁶⁰⁶

4.5.4 Bewertung: Eignung vorheriger Verrechnungspreismethoden und Vorstellung der Residualmethode als Sonderfall

Die vorgenannten Verrechnungspreismethoden vereint die Herausforderung, Fremdvergleichsdaten zu finden, anhand derer, je nach Methode, der Gewinnaufschlag bzw. der Aufteilungsschlüssel bestimmt werden kann. Angelpunkte der Methoden bilden – wie auch immer gearbete – Aufteilungsmaßstäbe.

Im Allgemeinen treten folgende Probleme auf:

1. Durch welche Verrechnungspreismethoden lassen sich fremdübliche Preise für die digitalen Geschäftsmodelle finden?
2. Mit Verweis auf die Standardmethoden:
 - Welche Fremddaten taugen als Vergleichsmaßstäbe für digitale Geschäftsmodelle?
 - Wie wird mit den Fällen umgegangen, in denen regelmäßig keine Fremddaten vorhanden sein dürften (z.B. im Fall von Monopolen)?
 - Wie wird mit Streitigkeiten mit Blick auf die Anpassungsrechnungen verfahren?

Außerdem ist bemerkenswert, dass bereits der nationale Gesetzgeber durch das AbzStEntModG vom 02.06.2021 (BGBl. I S. 1259) umfassende Änderungen und Neuschaffungen u.a. zum Fremdvergleichsgrundsatzes, zum Fremdvergleichspreis und damit zur Aufgabe der Methoden-Hierarchie sowie zur Bandbreite bei eingeschränkter Vergleichbarkeit beschlossen hat, die ab dem VZ 2022 wirken.

Durch die Anpassungen dürfte der Gesetzgeber einen entscheidenden Grundstein zur Vereinheitlichung des Fremdvergleichsgrundsatzes mit den Forderungen nach einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung gelegt haben.

Die hohe Datenabhängigkeit der Standardmethoden offenbart die besondere Herausforderung, dass es für die unternehmensinternen Leistungsbeziehungen von Unternehmen mit hochdigitalisierten Geschäftsmodellen aufgrund der entsprechenden Marktmacht und damit in Ermangelung von Vergleichsunternehmen (mit gleichem Leistungs- und Ertragsprofil) oftmals keine Vergleichspreise geben dürfte, sodass es gilt, eine Methode einzuführen, die versucht, das Risiko an nicht belastbaren Fremdvergleichsdaten zu minimieren und es dennoch schafft, immer dann, wenn

⁶⁰⁵ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 110.

⁶⁰⁶ Vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung), 2017, 39 f.

möglich, Vergleichspreise einzubeziehen. Auf dem gleichen argumentativen Fundament dürfte die Regelung des AbzStEntModG zur Spezifikation der Bandbreiteneinengung mittels der interquartilen Bandbreite (§ 1a AStG n.F.) stehen.

Aus dem Gedankengang, das Beste aus beiden Welten zu vereinen, nämlich durch die Zusammenführung der Aspekte der traditionellen geschäftsvorfallbezogenen Methoden mit den Aspekten der weiteren geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden, ist die *transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode* (transactional profit split method), auch *Residualmethode oder Restgewinnmethode*, entstanden. Im Folgenden soll die Bezeichnung *Residualmethode* verwendet werden.

Die Residualmethode verfolgt das Ziel, dass Routinefunktionen auf Basis von Fremdvergleichspreisen durch einen *Grundertrag* vergütet werden (Anwendung der Standardmethoden immer dann, wenn möglich), um anschließend den verbleibenden Gewinn / Verlust zwischen den Beteiligten anhand ihres Beitrags zu den Nicht-Routinefunktionen auf Basis eines geeigneten Aufteilungsschlüssels aufzuteilen. Folglich lässt der Grundertrag jenen Ertrag unberücksichtigt, der durch einzigartige bzw. wertvolle Vermögenswerte, für die es eben keinen Fremdvergleichspreis geben kann, erzielt wird.

Die Herleitung der Vergütung der Routinefunktionen könnte weiterhin auf Basis der Funktions- und Risikoanalyse und unter Hinzuziehung der Standardmethoden erfolgen.

Die Aufteilung des Nicht-Routinegewinns hat sich derweil am Grundsatz der wirtschaftlichen Validität zu orientieren, d.h. dass an eine möglichst genaue Abgrenzung des Nicht-Routinegewinns vom Gesamtgewinn möglichst hohe Anforderungen zu stellen sind. Zugleich wird aber klar, dass diverse Aufteilungsarten denkbar sind und so das rechnerische Ergebnis beeinflussen können. Eine strikte gesetzestechnische Rangzuweisung einer Methode verbietet sich jedoch vor dem Hintergrund der existierenden Spannungen zwischen dem Fremdvergleichsaspekt und der unternehmerischen Realität.

Aus konzeptioneller Sicht kommen, nach Eingabe der OECD, für die Aufteilung des Gesamtgewinns eine (i) Beitragsanalyse (contribution analysis) oder eine (ii) wertschöpfungs-basierte Restgewinnanalyse (residual analysis) in Betracht.⁶⁰⁷ Was in diesem Fall wertschöpfungs-basiert bedeutend soll, bleibt offen.

Im Rahmen der Beitragsanalyse soll der Gesamtgewinn aus konzerninternen Geschäftsvorfällen zwischen den verbundenen Unternehmen auf Basis eines *relativen Werts*, der von den einzelnen an den Geschäftsvorfällen beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken) abhängt, aufgeteilt werden.

Der relative Wert kann z.B. anhand einer Verhältnisrechnung ermittelt werden. Zu fragen wäre dann, welchen Anteil an z.B. Entwicklungsausgaben / Investitionen hat das abhängige Unternehmen im Vergleich zu einem Referenzunternehmen getätigt. Die Analyse könnte durch externe Marktdaten ergänzt werden, um sicherzustellen, dass die Aufteilung wie zwischen unabhängigen dritten Unternehmen erfolgt.⁶⁰⁸ In der Praxis dürften häufig Aufteilungsschlüssel verwendet werden, die auf Vermögensgegenständen / Kapital (operatives Vermögen, Anlagevermögen, immaterielle Werte, eingesetztes Kapital) oder Kosten (relative Ausgaben und / oder Investitionen in

⁶⁰⁷ Vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung), 2017, S. 136.

⁶⁰⁸ Vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung), 2017, S. 136 ff.

Schlüsselbereiche wie Forschung und Entwicklung, Ingenieurwesen, Marketing) basieren. Alternativ mag auch ein Vergleich der Beschäftigungszahlen (wie viele Personen wirken an Schlüssel-funktionen mit) oder der investierten Stundenanzahlen dienlich sein.⁶⁰⁹

Da die Beitragsanalyse derweil ein übergeordnetes Konzept vermissen lässt, und zudem im besonderen Maß abhängig von Daten sein dürfte, erscheint es vorzugswürdig, die Restgewinnanalyse in Verbindung mit einem Wertschöpfungsmodell unter Nutzung von auf Basis von Wertschöpfungsbeiträgen ermittelten Aufteilungsschlüsseln wirken zu lassen; würde eine andere Betrachtung herangezogen, könnten die Aufteilungsschlüssel erst fundiert bestimmt werden, wenn Kenntnisse über die Art und Weise der Wertschöpfungsbeiträge existieren.

Als Aufteilungsschlüssel kämen dann zum Beispiel Verhältnisrechnungen auf Grundlage des investierten Kapitals,⁶¹⁰ der laufenden Kosten, der kapitalisierten Beiträgen, der verhandlungstheoretischen Konzepte, der konzerninternen Performance oder der Kundenanzahl in Betracht.⁶¹¹

Anders als die Beitragsanalyse dürfte damit eine auf Basis eines Wertschöpfungsmodells basierende Restgewinnanalyse eher mit dem Gedanken eines Fremdvergleichsbeweises konformgehen, da Wertschöpfungsbeiträge eben nicht beliebig zugeordnet werden können.

Denn es zählt zu den Stärken der Methode, dass diese auch für hoch integrierte Geschäftsaktivitäten verwendet werden dürfte, bei denen verbundene Unternehmen ähnlich stark zum Wertschöpfungsprozess beitragen oder die Risiken geteilt werden.

Aus eben diesen Gründen fordert die OECD aus theoretischer Sicht zurecht, dass die Anwendungsregelungen zur Residualmethode auf die Wertschöpfungsprozesse der digitalen Wirtschaft übertragen werden sollen. Wie dies jedoch genau aussehen soll, ist offen – und es gilt, die konkret Gewollte in der praktischen Umsetzung zu verstehen (siehe Kapitel 6.6.5).

Die Finanzverwaltung lehnt die Methode zwar grundsätzlich ab, fordert aber zugleich eine Anwendung in den Fällen, wenn „sich die Standardmethoden nicht oder nicht verlässlich anwenden lassen. Dies kann beispielsweise bei der Gewinnabgrenzung von grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen mehreren Konzernunternehmen mit „Entrepreneur“-Funktion der Fall sein [...], die gemeinsam an der Anbahnung, Abwicklung und an dem Abschluss beteiligt sind, ohne dass Einzelbeiträge abgegrenzt werden können (z.B. *global trading*).“⁶¹²

Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode wird hingegen deshalb keiner weiteren Betrachtung unterzogen, da eine Verwendung des bilanziellen Ergebnisses, des Gesamtgewinns oder einer Verwendung des Nettoergebnisses – das kalkulatorisch geprägt ist – bereits aus Fremdvergleichsgründen und einheitlichen Bilanzierungsregelungen vorzugswürdiger erscheint.

Für Zwecke dieser Arbeit gilt es damit, die Grundkonzeption der Residualmethode im Rahmen der Analyse einer Betriebsstättenbesteuerung aufzunehmen.

In der theoretischen Vorüberlegung lässt sich die Residualmethode wie folgt zusammenfassen. Für weitere Details siehe Kapitel 6.6.5.4.

⁶⁰⁹ Vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung), 2017, S. 141.

⁶¹⁰ Vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung), 2017, S. 98.

⁶¹¹ Vgl. Vögele, Raab, Braukmann, in: Vögele et al., Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Aufl., 2020, S. 363.

⁶¹² Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Prüfung der Einkunftsabgrenzung, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I S. 570, Tz. 3.4.10.3 c).

Residualmethode
<p>Konsolidierter Konzerngewinn</p> <p>./. Rendite für Routinevergütungen (Routinegewinn des Konzerns / Bestimmung nach VP Grundsätzen)</p> <p style="text-align: center;">= Residualgewinn</p> <p>./. Anteil zugunsten des Stammhauses (Festzugelender Maßstab)</p> <p style="text-align: center;">= Betriebstättenergebnis im Marktstaat</p>

Abbildung 42: Darstellung der Residualmethode

4.5.5 Zusammenfassung / zweistufige Ermittlung des Betriebstättenergebnisses

Nachstehende Übersicht visualisiert die derzeitige Systematik der zweistufigen Ermittlung des Betriebstättenergebnisses:

Prinzip: Stammhaus und Betriebstätte als fiktiv eigen- und selbstständige Unternehmen
<p>1. Stufe: Zuordnung des Betriebsvermögens / der Aktiva und Passiva zur Betriebstätte und Bestimmung der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen</p>
Funktions- und Risikoanalyse
<p>Ziel: Bestimmung der Liefer- und Leistungsbeziehungen zu anderen Unternehmensteilen (Innentransaktionen / den sog. Dealings) und externen Dritten (Außentransaktionen). In diesem Zusammenhang: Identifikation von Strategieträgern und Routineunternehmen.</p> <p>Konzeptioneller Gedanke: Betriebstätten üben innerhalb des Einheitsunternehmens Funktion aus, nutzen Wirtschaftsgüter und übernehmen Risiken. Ausgangspunkt der Funktionszuordnung bildet die maßgebliche Personalfunktion als Baustein für die Wirtschaftsgut- und Risikoanordnung.</p>
<p>2. Stufe: Ermittlung der Betriebstätteneinkünfte / Bestimmung der Verrechnungspreise</p>
Vergleichbarkeitsanalyse und Anpassungsrechnung
<p>Ziel: Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise</p> <p>Konzeptioneller Gedanke: Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes (arm's length principle) auf die Liefer- und Leistungsbeziehungen. Der Fremdvergleichspreis spiegelt dabei aus ökonomischer Sicht das Ergebnis von (nicht stattgefundenen / fiktiven) Preisverhandlungen wieder. Maßgebliche Herausforderung: Findung von Vergleichspreis bzw. Herleitung eines geeigneten Aufteilungsschlüssels (Vergleichbarkeitsanalyse). Zwei Arten von Methoden sind international akzeptiert und ermöglichen eine Korrektur mittels fiktiver Betriebseinnahmen / fiktiver Betriebsausgaben (Anpassungsrechnung):</p> <ul style="list-style-type: none"> – Art. 1: Traditionelle geschäftsvorfallbezogene Methoden / Standardmethoden (Vergleich von Drittpreisen) <ul style="list-style-type: none"> – Preisvergleichsmethode – Wiederverkaufspreismethode – Kostenaufschlagsmethode – Art. 2: Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden (Vergleich von Margen / Formelbasiert) <ul style="list-style-type: none"> – Transaktionsbezogene Nettomargenmethode – Transaktionsbezogene Residualmethode
<p>Aufstellung der Hilfs- und Nebenrechnung als „Bilanz“ und „GuV“ der Betriebstätte</p>

Abbildung 43: Systematik der Betriebstättenergebnisermittlung

4.6 Ertragsbesteuerung und Deklarationsverpflichtung

4.6.1 Persönliche Steuerpflicht und Einkünfteermittlung

Ob der inländische Gewinn einer Betriebsstätte körperschaftsteuer- oder einkommensteuerpflichtig ist, richtet sich in der Gesamtwürdigung nach dem Gebilde der maßgebenden ausländischen rechtlichen und wirtschaftlichen Strukturen und danach, ob diese einer der in § 1 Abs. 1 KStG genannten Körperschaftsteuersubjekten vergleichbar sind oder nicht.

Die Finanzverwaltung stellt indessen klar, dass für deutsche Besteuerungszwecke ausschließlich eine Einordnung des ausländischen Gebildes nach deutschen Rechtsgrundsätzen maßgebend ist und fordert in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung einen *Typenvergleich*.⁶¹³ Letztendlich wird hiermit bestimmt, ob die Betriebsstättenergebnisse dem inländischen Tarif der Einkommenssteuer oder dem der Körperschaftsteuer zu unterwerfen sind. Auf die erarbeiteten Kriterien des Typenvergleichs und deren Erläuterungen wird verwiesen.⁶¹⁴

Für die Einkünfteermittlung kommen grundsätzlich die Methoden des Betriebsvermögensvergleichs (§ 5 Abs. 1 EStG) oder der Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) in Betracht, was über die Verweisfolge des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 15 EStG geregelt ist. Dabei gilt, dass für buchführungspflichtige Zweigniederlassungen (§ 13d HGB i.V.m. § 238 ff HGB i.V.m. § 141 Abs. 1 AO) oder im Fall einer steuerlichen Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO⁶¹⁵ stets der Betriebsvermögensvergleich Anwendung findet. Für sonstige Betriebsstätten besteht ein Wahlrecht zur Anwendung der Überschussrechnung. Im Fall einer Buchführungspflicht bestimmt sich der Ermittlungszeitraum nach dem Wirtschaftsjahr (§ 4a Abs. 1 Nr. 2 EStG); im Übrigen nach dem Kalenderjahr (§ 4a Abs. 1 Nr. 3 EStG).

4.6.2 Aufzeichnungs- / und Mitwirkungspflichten

Der Untersuchungsgrundsatz der Finanzverwaltung (§ 88 AO) wird im Besonderen im Fall der Betriebsstätte mit Auslandsbezug durch die Mitwirkungspflichten der beteiligten Steuerpflichtigen (§ 90 Abs. 1 und 2 AO) nebst Präzisierungen durch die GAufzV (§ 90 Abs. 3 S. 11 AO) flankiert. § 90 AO steht damit ergänzend zu den allgemeinen verfahrensrechtlichen Bestimmungen (z.B. Aufbewahrungspflichten § 147 AO). Etwaige Verstöße gegen die erweiterten Mitwirkungspflichten sind in § 162 AO bestimmt.

Im Speziellen begründet § 90 Abs. 1 S. 1 und 2 AO für alle Unternehmen eine Dokumentations- und Aufzeichnungspflicht bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit nahe stehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 4. Nr 1 AStG oder mit einer Betriebsstätte iSv § 1 Abs.1 Nr. 2 AStG. Diese Verpflichtung umfasst u.a. die Erstellung einer *Sachverhaltsdokumentation* sowie einer *Angemessenheitsdokumentation* betreffend die Verrechnungspreise.

Unternehmen mit einem Vorjahresumsatz von mindestens 100m € p.a. haben zudem erweiterte Dokumentationspflichten zu erfüllen, die sich nach einem dreistufigen Aufbau richten:⁶¹⁶

- Stufe 1: Erstellung der Stammdokumentation (Master File) mit dem Zweck, einen Überblick über die Geschäftstätigkeit des multinationalen Unternehmens und seiner Verrechnungspreispolitik zu erhalten (§ 90 Abs. 3 S.3 AO, § 5 GAufzV)

⁶¹³ Vgl. BMF Schreiben v. 24.01.2012, § 50d Abs. 3 EStG, IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl 2012 I S. 171, Tz. 3.

⁶¹⁴ Vgl. BMF Schreiben v. 19.03.2004, DBA USA LLC, IV B 4 - S 1301, BStBl 2004 I 411.

⁶¹⁵ Bei Erfüllen einer Umsatz- / oder Gewinngrenze von 600.000 € p.a.

⁶¹⁶ Vgl. Rätke in: Gersch et al., AO Kommentar, 15. Aufl., 2020, § 90 AO, Rz. 68 ff.

- Stufe 2: Erstellung einer landesspezifischen Dokumentation (Local File)
- Stufe 3: Erstellung eines länderbezogenen Berichts (Country-by-Country Reports) (§ 138a AO)

Zudem ist in § 3 BsGaV geregelt, dass Betriebstätten zum Beginn eines Wirtschaftsjahres eine Hilfs- und Nebenrechnung aufzustellen haben, welche während des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben und zum Ende des Wirtschaftsjahres abzuschließen ist. Die Hilfs- und Nebenrechnung hat sämtliche Bestandteile zu enthalten, die einer Betriebstätte aufgrund ihrer Personalfunktionen allokiert wurden. Zwar verbietet sich hier, zu Zwecken der sprachlichen Genauigkeit, die handelsrechtlich besetzte Bezeichnung einer *Betriebstätten-Bilanz* und *Betriebstätten-Gewinn- und Verlustrechnung*, obgleich die Hilfs- und Nebenrechnung, im Ergebnis, einen Überblick über die Bestands- und Erfolgskonten der Betriebstätte gewährt.⁶¹⁷

In § 3 BsGaV heißt es:

„(1) Für eine Betriebsstätte ist zum Beginn eines Wirtschaftsjahres eine Hilfs- und Nebenrechnung aufzustellen, während des Wirtschaftsjahres fortzuschreiben und zum Ende des Wirtschaftsjahres abzuschließen. Der Abschluss der Hilfs- und Nebenrechnung beinhaltet das Ergebnis der Betriebsstätte. [...]

(2) Die Hilfs- und Nebenrechnung beinhaltet alle Bestandteile, die der Betriebsstätte auf Grund ihrer Personalfunktionen [...] zuzuordnen sind. Dazu gehören

1. die Vermögenswerte [...], wenn sie von einem selbständigen Unternehmen in der steuerlichen Ergebnisermittlung erfasst werden müssten,
2. das Dotationskapital [...],
3. die übrigen Passivposten [...] sowie
4. die mit den Bestandteilen im Sinne von Satz 1 zusammenhängenden Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben.

Die Hilfs- und Nebenrechnung beinhaltet auch fiktive Betriebseinnahmen und fiktive Betriebsausgaben, die auf Grund anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen entstehen. [...]

Die zu erstellenden Unterlagen sind insbesondere für den Fall einer Außenprüfung vorlagepflichtig innerhalb der in § 90 Abs. 3 S. 5 ff AO spezifizierten Fristen.⁶¹⁸

Außerdem müssen nach § 4 Nr. 3 GAufzV auch Angaben über die gewählte Geschäftsstrategie sowie über die für die Preisvereinbarung bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse der Gruppengesellschaften dargelegt werden.⁶¹⁹

Eine Verletzung der Dokumentations- und Mitwirkungsverpflichtungen (besonderer Rechtfertigungsgrund) kann seitens der Finanzverwaltung zu der widerlegbaren Vermutung führen, dass die angesetzten Verrechnungspreise nicht fremdvergleichskonform sind. § 162 AO eröffnet in diesem Fall die Möglichkeit, die Verrechnungspreise, und so das Betriebstättergebnis, im Wege der Schätzung, als besondere Art der Sachverhaltsaufklärung im Sinne einer freien Beweisführung, zu ermitteln. Etwaige Preis- und Margenspannen können zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden. Zusätzlich sieht § 162 Abs. 4 AO vor, dass eine Verletzung der Regelungen des § 90

⁶¹⁷ Vgl. Heinsen, in: Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl., 2017, S. 125, 309.

⁶¹⁸ Die Vorlagefrist für die Dokumentation über gewöhnliche Geschäftsvorfälle beträgt 60 Tage. Bei außergewöhnlichen

⁶¹⁹ Vgl. Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., 2017, S. 1245 ff.

Abs. 3 AO durch eine Zuschlagsregelung⁶²⁰ zu sanktionieren ist. Bei entsprechendem Verschulden des Steuerpflichtigen steht der Finanzverwaltung überdies kein Ermessen zu.

4.7 Spezielle Betriebsstättenarten und personenlose Betriebsstätten

4.7.1 Grundlegendes

Die um die Jahrtausendwende entstandene und durch aggressive Steuerplanungen motivierte Diskussionen um die Bedeutung des *elektronischen Handels* (Electronic Commerce) mündeten in einer Auseinandersetzung, inwieweit die bestehenden Betriebsstättenregelungen eine Besteuerung des Handels und seiner Infrastruktur ermöglichen.

Die Debatte ist weiterhin aktuell und weiteren Streitfragen zugänglich. Für diese Arbeit relevant ist u.a. die Auseinandersetzung zum Gewinn von personallosen Betriebsstätten vor dem Hintergrund des AOA und dem möglichen Dogma *no people, no profit*.⁶²¹

Besonderes Gewicht kommt hier der *Server Betriebsstätte* zu, welche als spezielle Betriebsstättenart vorgestellt werden soll.⁶²²

So verfügt der OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA über einen eigenen Abschnitt zum elektronischen Handel.⁶²³ Eigene Definitionen der deutschen Finanzverwaltung oder gar eine gesicherte Rechtslage existieren hingegen bisher nicht,⁶²⁴ sodass das nationale Recht zur Betriebsstättendefinition weitestgehend dem Abkommensrecht entsprechen dürfte; mit der bereits eingeführten Ausnahme: im Abkommensrecht gilt eine Aktivität nicht als Betriebsstätte, wenn durch diese Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten ausgeführt werden.

In Bezug auf den elektronischen Handel stellt der OECD-MK klar, dass folgende Geschäftsaktivitäten beispielhaft unter Art. 5 Abs. 4 OECD-MA fallen und nicht betriebsstättenbegründend sind.⁶²⁵

- Bereitstellung einer Kommunikationsverbindung zwischen Lieferanten und Kunden (providing a communications link – much like a telephone line – between suppliers and customers);
- Werbung für Waren oder Dienstleistungen (advertising of goods or services);
- Weitergabe von Informationen zu internen Sicherungszwecken (relaying information through a mirror server for security and efficiency purposes);
- Sammeln von Marktdaten (gathering market data for the enterprise);
- Bereitstellung von Informationen (supplying information)

⁶²⁰ Werden keine bzw. keine verwertbaren Aufzeichnungen vorliegt, wird ein Zuschlag von mind. 5 % und max. 10 % des Mehrbetrages der Einkünfte angesetzt; mindestens jedoch 5.000 €. Die verspätete Vorlage der Aufzeichnungen führt zu einem Strafzuschlag von mindestens 100 Euro pro Tag der Fristüberschreitung; maximal jedoch 1.000.000 Euro.

⁶²¹ Vgl. Hruschka, in: Kroppen et al., Festschrift, Heinz-Klaus Kroppen, 2020, 437 ff.

⁶²² Verweisfolge über § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG i.V.m. § 12 AO bzw. Art. 5 und 7 OECD-MA.

⁶²³ Vgl. OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017.

⁶²⁴ BMF Schreiben v. 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl I S.1076, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1076; BMF Schreiben v. 25.08.2009, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 5 - S 1341/07/10004, BStBl. I 2009 S. 888. Beide BMF gehen nicht auf das Thema der Server Betriebsstätte ein. Siehe auch Kahle et al., Server-Betriebsstätten, FinanzRundschau (FR), 5, 2016, 194 m.w.N.

⁶²⁵ Vgl. OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art 5 OECD-MK, Tz. 128.

Ob im Übrigen weitere Aktivitäten als Vorbereitungs-, Hilfs- oder Kerntätigkeit zu qualifizieren sind, ist anhand der allgemeinen Regelungen zu den funktionalen Aufgaben der Betriebsstätte, d.h. dem Verhältnis möglicher unschädlicher zu schädlicher Aktivitäten, zu bewerten.⁶²⁶

4.7.2 Steuerliche Anknüpfungspunkte

4.7.2.1 Mögliche Unternehmensaktivitäten

Der weiteren Prüfung voranzustellen ist zunächst eine Situationsbeschreibung der ggf. zu besteu-ernden Unternehmensaktivitäten und die einleitende Erkenntnis, dass Server stets eine physische Komponente (Hardware) und ein immaterielles Wirtschaftsgut (Website / Software) aufweisen.⁶²⁷ Diesbezüglich ist es denkbar, dass die Serverleistung entweder

- durch einen Computer mit spezieller Software, dem *Hardware-Server* (alternativ auch *dedizierter Internetserver*), erbracht wird oder
- unmittelbar durch ein Programm, welches dezentral durch einen *Host* betrieben wird.

In letzterer Variante kommen als Geschäftsmodellausprägungen das *Cloud-Computing* oder der *virtuelle Server* in Frage.

Im Fall des klassischen Hardware-Servers ist wesensbestimmend, ob ein

- eigener Server in eigenen Räumlichkeiten unterhalten wird,
- oder ob
- entsprechende Funktionalitäten und Dienstleistungen vom Serveranbieter (Internet Service-Provider) in Anspruch genommen werden.

Beim Cloud-Computing ist das Vorhandensein eines internetfähigen Rechners die einzige Voraussetzung, um auf den Server zugreifen zu können, sodass keine eigentliche Hardware mehr für die Bereitstellung der Funktionalitäten benötigt wird.

Im Fall des virtuellen Servers erhält der Nutzer hingegen nur Zugriff auf den virtuellen Arbeitsbereich über eine zur Verfügung gestellte Software, welche ebenso als steuerlicher Anknüpfungspunkt wirken könnte. Zudem ist im Fall des Cloud-Computings, wie im Fall des virtuellen Servers denkbar, dass ein Steuerzugriff auf die Serverinfrastruktur, d.h. insbesondere die Standardleitungen für das Internet, erfolgen könnte, sodass folgende Fallgestaltungen und steuerliche Lösungen in Frage kommen:⁶²⁸

4.7.2.2 Fall 1: Eigener Server in eigenen Räumlichkeiten

Eine Betriebsstätte dürfte regelmäßig gegeben sein.

⁶²⁶ Vgl. OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art. 5 OECD-MK, Tz. 129.

⁶²⁷ „Whilst a location where automated equipment is operated by an enterprise may constitute a permanent establishment in the country where it is situated [...], a distinction needs to be made between computer equipment, which may be set up at a location so as to constitute a permanent establishment under certain circumstances, and the data and software which is used by, or stored on, that equipment.“ OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art. 5 OECD-MK, Tz. 123.

⁶²⁸ Vgl. Kahle et al., Server-Betriebsstätten, FinanzRundschau (FR), 5, 2016, S. 196.; Rogge, Brennpunkte, Betriebs-Berater (BB), 49, 2015, 2966 ff.; Eicker/Scheifele, Betriebsstättenproblematik, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), 8, 1999, S. 377 ff.; Boehme-Neßler, Electronic Commerce, FinanzRundschau (FR), 2001, S. 1092 f.

Das Vorhandensein von eigenen bzw. angemieteten Räumlichkeiten in Form von z.B. Büros und Lagerhallen etc. dürfte regelmäßig bereits als *feste Geschäftseinrichtung* qualifizieren und damit betriebsstättenbegründend sein, sodass sich die Frage nach einer eigenen Betriebsstättenqualifikation des Servers erübrigt.

4.7.2.3 Fall 2: Eigener Server in fremden Räumlichkeiten

Eine Betriebsstätte dürfte gegeben sein, wenn im Besonderen Zugangs- und Einflussmöglichkeiten des ausländischen Unternehmens, als Inhaltsgeber, auf die fremden Räumlichkeiten bestehen.

So dürfte eine Computeranlage regelmäßig als *Geschäftseinrichtung* qualifizieren, die als *körperlicher Gegenstand* eine *feste* Beziehung zur Erdoberfläche aufweist, durch die ein *ständig und auf Dauer* angelegtes Geschäft ausgeführt wird und die der Unternehmenstätigkeit *dient*.

Zudem steht der Server im Ausgangsfall regelmäßig im *Eigentum des Unternehmens*. Ob dann jedoch eine Betriebsstätte vorliegt, ist anhand der Tatsache zu beurteilen, ob das Unternehmen gewisse *Zugangs- und Einflussmöglichkeiten* auf die fremden Räumlichkeiten hat oder nicht.

Auch der AOA dürfte dem nicht entgegenstehen, da die OECD *automated functions* als betriebsstättenbegründend ansieht, eben auch dann, wenn die Funktionen ohne Personal ausgeübt werden.

Festzuhalten gilt jedoch, dass die Webseite, und die auf dem Rechner gespeicherten Daten, mangels körperlicher Beschaffenheit, nicht tatbestandserfüllend sein können. Auch kommt es nicht darauf an, ob Personal vom Stammhaus vor Ort ist.⁶²⁹

4.7.2.4 Fall 3: Anmietung von Serverkapazitäten in fremden Räumlichkeiten

Eine Betriebsstätte dürfte nicht gegeben sein, wenn im Besonderen das ausländische Unternehmen, als Inhaltsgeber, keinen Einfluss auf die technische Ausgestaltung des Servers hat.

In Abgrenzung zu Fall 2 gilt es folglich zu unterscheiden, (i) ob das Unternehmen Einfluss auf die Technik des Servers nehmen kann oder (ii) ob das Unternehmen entsprechende Serviceleistung, z.B. zur Erstellung der technischen Designdidaktik, in Anspruch nimmt.

Wenn ein Einfluss auf die Servertechnik gegeben ist, gilt wiederum zu untersuchen, ob die Mindestmietdauer von sechs Monaten überschritten ist oder nicht. Ist dies der Fall, dürfte eine Betriebsstätte vorliegen.

Wenn hingegen kein Einfluss auf die Servertechnik gegeben ist, dürfte mangels Verfügungsrechts am Server, keine Betriebsstätte begründet werden.⁶³⁰

4.7.2.5 Fall 4: Virtueller Server und Cloud-Computing

Eine Betriebsstätte dürfte regelmäßig nicht gegeben sein.

Im Fall des virtuellen Servers, wie auch im Fall von Cloud-Computing, käme ein steuerlicher Anknüpfungspunkt nur über die Software des Servers in Betracht.

Da dem Inhaltsgeber in der Fallvariante keine Verfügungsmacht an bestimmten Servern eingeräumt wird, liegt ausschließlich eine Erbringung technischer Dienstleistungen ohne Hardwarebezug vor,

⁶²⁹ Vgl. OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art 5 OECD-MK, Rz. 127.

⁶³⁰ Vgl. Musil, in: Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin; Söhn, Hartmut (Hg.): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Lfg. 255, 1981, § 12 AO, Rz. 43c.

sodass der Inhaltsgeber oft auch keine Kenntnis über den Standort der Datenspeicherung hat. Das Merkmal einer *feste Geschäftseinrichtung* dürfte damit nicht erfüllt werden.⁶³¹

4.7.2.6 Fall 5: Standardleitungen fürs Internet

Eine Betriebsstätte dürfte regelmäßig nicht gegeben sein.

Zwar hat der BFH im *Pipeline-Urteil* aus dem Jahre 1996 entschieden, dass unterirdisch verlaufende Rohleitungen, die in Deutschland einer Wartung und Reparatur unterliegen, eine Betriebsstätte begründen können, eine allgemeingültige Übertragung auf Geschäftsaktivitäten des elektronischen Handels dürfte aber regelmäßig ausscheiden, da sich nur in Ausnahmefällen die Standardleitungen im Eigentum des Unternehmens, als Inhaltsgeber, befinden dürften.

Folgerichtig dürfte zwar eine feste Geschäftseinrichtung vorliegen, die sich aber nicht in der Verfügungsmacht des Unternehmens befindet.⁶³²

Im *Pipeline-Urteil* erkannte der BFH für Recht, dass eine *feste Geschäftseinrichtung* vorliegt, wenn eine feste Verbindung zum Erdboden besteht bzw. die Geschäftseinrichtung oder Anlage sich für eine gewisse Dauer an einem bestimmten Ort befindet. Dabei kann eine örtliche Fixierung auch aus einer mechanischen Verbindung mit der Erde oder aus der bloßen Belegenheit an derselben Stelle hergeleitet werden.⁶³³

4.7.3 Ermittlung der Einkünfte / die „andere Behandlung“ nach § 1 Abs. 5 S. 2, 2. HS AStG

Wenn die Ermittlung des Betriebstättenergebnisses, auch im Fall der *Server-Betriebsstätte*, auf den Regelungen des AOA aufsetzt, und damit eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Funktionen, Chancen und Risiken nach Maßgabe der Personalfunktionen verlangt,⁶³⁴ dürfte man zu dem nicht verständlichen Ergebnis kommen, dass der Betriebsstätte mangels zuordenbaren Personal (fast) kein Gewinn zuzuweisen ist.⁶³⁵ Zwar könnten einer Server-Betriebsstätte dann Vermögenswerte und Risiken zugeordnet werden, welche in unmittelbarem Zusammenhang zur Hardware stehen,⁶³⁶ eine Zuordnung von Personalfunktionen dürfte jedoch aufgrund der Automatisierung der Tätigkeiten unmöglich sein.

Dies erscheint nicht verständlich und rechtfertigt eine weitere Auseinandersetzung mit der Frage, ob personallose Betriebsstätten für die beschränkte Steuerpflicht, insbesondere unter Beachtung des Veranlassungsprinzips nach § 34c Abs. 1 S. 4 EStG den Entstrickungsregeln, dem Abkommensrecht und des AOA überhaupt noch einen Gewinn haben dürften. Diese Fragestellung bleibt

⁶³¹ Vgl. Heinsen, in: Beermann/Gosch, AO-Kommentar, Lfg. 152, 2016, § 12 AO, Rz. 48.

⁶³² Letzteres ist für Zwecke dieser Arbeit jedoch irrelevant.

⁶³³ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Urteil v. 30.10.1996, II R 12/92, BStBl II 1997, S. 12.

⁶³⁴ Vgl. Brüninghaus, in: Vögele et al., Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Aufl., 2020, S. 1278 f.

⁶³⁵ Vgl. OECD Bericht vom 22. Juli 2010, Report on the attribution of profits to permanent establishments, <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (24.4.2018). „In fact, since a server-PE will not be carrying out any significant people functions relevant to the attribution of economic ownership of assets and/or the assumption of risks in the absence of personnel acting on behalf of the enterprise, no asset or risk could be attributed to it under the authorized OECD approach, supporting the conclusion that little or no profit would be attributed to such a PE.”

⁶³⁶ Vgl. Brüninghaus, in: Vögele et al., Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Aufl., 2020, S. 1279.

gerechtfertigt, denn auch nach Veröffentlichung des BMF Schreibens zu *Betriebstätten ohne Personalfunktion*⁶³⁷ bleibt weiterhin fraglich, ob die Unternehmenstätigkeit des beschränkt Steuerpflichtigen, mit Verweis auf § 1 Abs. 5 S. 2, 2. HS AStG, eine „andere Behandlung“ rechtfertigt, nach der von einer Zuordnung von Personalfunktionen für die Ergebnisermittlung Abstand genommen werden kann, wenn eine rein technische Betriebstätte vorliegt. Die zentrale Streitstelle im AStG lautet:

„Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist eine Betriebstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln, es sei denn, die Zugehörigkeit der Betriebstätte zum Unternehmen erfordert eine andere Behandlung.“

Aus systematischer Sicht bleibt derweil festzuhalten, dass das nationale Recht ausschließlich an eine feste Geschäftseinrichtung nach § 49 Abs. 1 Nr. 2a) EStG i.V.m. § 12 S. 1 AO im Quellenstaat anknüpft und in § 1 Abs. 5 AStG zwar verlangt, dass Personalfunktionen grundsätzlich erforderlich sind, aber dass es ebenso, wie zuvor rezitiert, auch „andere Behandlungen“ gerechtfertigt sein können. Für die Annahme einer Betriebstätte dem Grunde nach kommt es keinesfalls auf das Tätigwerden von Personal an. Zudem ist aus nationaler Sicht der in § 49 EStG geforderte Ortsbezug der Betriebstätte zu beachten, wonach nach dem in § 34c Abs. 1 S. 4 und § 50 Abs. 1 S. 1 EStG verankerten Veranlassungsprinzip der so territorial eingegrenzten Betriebstätigkeit die Elemente

- Wirtschaftsgut,
- Aufwand und
- Ertrag

zuzuordnen sind.

Dass eben dieses Veranlassungsprinzip nur für Betriebstätten gelten soll, in denen Personal tätig wird, ist gesetzestechnisch nicht ersichtlich. Für den Bereich der Betriebsausgaben heißt es in § 4 Abs. 4 EStG schlichtweg: „Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.“ Gleiches muss daher auch für Erträge und Wirtschaftsgüter gelten.

Dass ein Betrieb nur existieren kann, wenn Personal vorhanden ist, dürfte nicht ernsthaft angenommen werden. Denn wie in Kapitel 2.10 dargelegt, tragen die Partizipantengruppen zu der Wertveränderung des betrieblichen Vermögens und zum Herstellungsprozess bei. Im Rahmen der steuerlichen Ergebnisermittlung des Betriebsvermögensvergleichs steht eben der wirtschaftliche Veranlassungszusammenhang der technischen Betriebstätte zu dem jeweiligen Wirtschaftsgut, dem die Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen folgen.

Mit Blick auf die steuerlichen Entstrickungsregeln des § 4 Abs. 1 S. 4 EStG, die für die Gewinnzuordnung zur Betriebstätte im Wegzugsfall gelten, und in Anbindung an die Ergebnisermittlung einer Betriebstätte, fordert HRUSCHKA, dass „sämtliche standortbezogenen Wertschöpfungsbeiträge, die zur Entstehung des Wirtschaftsguts, Aufwands, oder Ertrags beigetragen haben“ berücksichtigt werden sollen.⁶³⁸ Wenn gar die Gewinnzuordnung im Wegzugsfall, die einer fiktiven Veräußerungsgewinnbesteuerung gleichen soll, zu einem positiven Ergebnis bei personallosen

⁶³⁷ Vgl. BMF Schreiben v. 17.12.2019, Betriebstätten ohne Personalfunktion, IV B 5 - S 1341/19/10010 :003, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2019-12-17-betriebsstaetten-ohne-personalfunktion-sog-funktionslose-betriebsstaetten.html, 31.12.2021.

⁶³⁸ Hruschka, in: Kroppen et al., Festschrift, Heinz-Klaus Kroppen, 2020, S. 448.

Betriebstätten zum möglichen Ende einer beschränkten Steuerpflicht kommt, kann für den Fall der andauernden beschränkten Steuerpflicht und dem laufenden Ergebnis nichts anderes gelten.

Dem Vorgenannten gegenüber steht jedoch das Abkommensrecht und genauer Art. 7 des OECD-MA nebst Kommentierungen, die auf Basis des AOA argumentieren, dass Personal in der Betriebstätte notwendig ist. Auch das Abkommensrecht verlangt als das zentrale Merkmal, dass die Gewinnzuordnung zwischen Stammhaus und Betriebstätte so zu erfolgen hat, als sei die Betriebstätte ein selbstständiges Unternehmen. Der Betriebstätte sind damit die wesentlichen Funktionen zuzuordnen. In Anbindung an das Wertschöpfungsverständnis kann damit nur geschlussfolgert werden, dass, wenn die Technik selbst die wesentlichen Funktionen ausübt, dem Personal eine ggf. untergeordnete Rolle verbleibt, sodass eine Zuordnung gar nicht zu erfolgen hätte, und der Betriebstätte gleichwohl, aufgrund der Bedeutung der Technik für die Wertschöpfung, ein Gewinn zuzuweisen ist.

HRUSCHKA fordert in diesem Zusammenhang und mit Verweis auf § 2 Abs. 3 BsGAV: „Im Abkommensrecht sind [...] ebenso wie im nationalen Recht, u.a. die Nutzung, Anschaffung, Herstellung und Veräußerung als maßgebende Geschäftstätigkeiten anzusehen. Genau diese Funktionen können aber auch technische Einrichtungen ohne menschliches Zutun erledigen. Im Vergleich hierzu können die menschlichen Leistungsbeiträge unwesentlich sein.“⁶³⁹

Resümierend können folglich im nationalen wie im Abkommensrecht technische Einrichtungen betriebstättenbegründend sein. Die so entstandene technische Betriebstätte kann wertschöpfende Leistungsbeiträge erbringen, die im Vergleich zur Gesamttätigkeit des Unternehmens erhebliche Bedeutung und damit wesentliche Funktionen haben können. Würde der Betriebstätte hingegen kein Gewinn zugewiesen, würde dies den Tatbestand ad absurdum führen, sodass entsprechende Verlautbarungen des BMF dahingehen zu verstehen sind, dass auch die Geschäftstätigkeit einer Server-Betriebstätte, wenn sie dem Grunde nachgegeben ist, zumindest dem Aufgaben- und Tätigkeitsprofil eines Routineunternehmens entsprechen sollte, welche entsprechend zu vergüten sind. Der Aspekt der *Personalfunktion* dürfte damit hinter dem Aspekt der *anderen Behandlung* stehen.

4.7.4 Zusammenfassung der Fallvarianten

Die Fallvarianten zeigen, dass es den Tatbestand einer eigenen *Server Betriebstätte* schlichtweg nicht gibt, sondern dass, wenn bestimmte Geschäftsaktivitäten im Zusammenhang mit einem Server ausgeübt werden, die herkömmlichen Betriebstättenmerkmale über eine Steuerverhaftung entscheiden. In den Fallvarianten ist damit ausschlaggebend, ob der ausländische Unternehmer, als Inhaltsgeber, über eigene Räumlichkeiten und Zugriffs- und Kontrollrechte verfügt. Nach geltendem Recht begründet ein Server damit oft nur für den Service-Provider (Anbieter) eine Betriebstätte, nicht jedoch für das ausländische Unternehmen.

Damit eignet sich das Konzept zur Serverbetriebstätte nicht als Lösungsansatz für die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle. Denn letztendlich fehlt die wirtschaftliche Verbundenheit zum Quellenstaat, da nicht die Hardware, sondern die auf dem Server laufende Geschäftstätigkeit des Unternehmens entscheidet. Diese Software kann schlichtweg in andere Territorien verlagert werden.⁶⁴⁰

⁶³⁹ Hruschka in: Kroppen et al., Festschrift, Heinz-Klaus Kroppen, 2020, S. 453 f.

⁶⁴⁰ Vgl. Farruggia-Weber, Signifikante digitale Präsenz, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 639.

Der externe Nutzer, der z.B. Artikel über den Online-Shop erwirbt, ist für die Betriebsstättenbegründung auch hier gänzlich irrelevant, sodass der Diskurs über Server Betriebsstätten sich nur am Rande auf die Streitpunkte zur nutzergenerierten Wertschöpfung übertragen lassen dürfte.

Wenn aber eine Betriebsstätte vorliegt, ist auch bei Fehlen von entsprechendem Personal der Betriebsstätte zumindest das Aufgaben- und Tätigkeitsprofil eines Routineunternehmens zuzusprechen. Folgerichtig kann seit Umsetzung des AOA und der für die Erfolgs- und Vermögensabgrenzung wesensbestimmenden Personalfunktion, das Konstrukt einer *personenlosen Betriebsstätte* für den Fall einer angezeigten *anderen Behandlung* wirken.⁶⁴¹

Nachstehende Tabelle fasst die Ergebnisse der untersuchten Fallvarianten zusammen.

Tabelle 17: Server Betriebsstätte / spezielle Betriebsstättenarten

Grenzüberschreitender Handel ohne physische Präsenz	Betriebsstätte	Keine Betriebsstätte
Hardware-Server		
1. Eigener Server in eignen Räumlichkeiten	X	
2. Eigener Server in fremden Räumlichkeiten		X
3. Anmietung von Serverkapazitäten	betriebsstättenbegründend, wenn Zugriffs- und Kontrollrechte am Server bestehen	
Virtueller Server und Cloud-Computing		X
Standartleitungen fürs Internet		X

4.8 Bewertung: Steuerliche Erfassung der Partizipantengruppen durch das existierende Regelungsumfeld / Anbindung des Verwendungsaspekts der Wertschöpfung

4.8.1 Grundlegendes

Ob die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle im derzeitigen steuerlichen Regelungsumfeld wertschöpfungsgerecht besteuert werden, kann nun in Anbindung des Verwendungsaspektes der Wertschöpfung (Kapitel 2.6.3, 2.10) beurteilt werden.

Denn Wertschöpfung ist immer das Ergebnis eines Leistungsgeschehens selbst, das marktseitig honoriert wird. Anders formuliert wurde erarbeitet, dass das durch die Wertschöpfung generierte Einkommen, welches sich den Produktionsfaktoren, den Partizipantengruppen, zurechnen lässt, besteuernswürdig ist.

Im Folgenden gilt daher zu beurteilen, ob die Wertschöpfungsbeiträge der Arbeitnehmer, der Staaten, der Kapitalgeber, der Vermieter und der Lizenzgeber sowie der Nutzer bereits vom etablierten steuerlichen Regelungsumfeld erfasst werden oder nicht und ob im Besonderen die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle durch das bestehende steuerliche Regelungsumfeld wertschöpfungsgerecht besteuert werden. Die bestehenden steuerlichen Regelungen sollen neben dem Betriebsstättenystem dafür verallgemeinert betrachtet werden.

⁶⁴¹ Vgl. Brüninghaus, in: Vögele et al., Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 5. Aufl., 2020, S. 1278 f.

4.8.2 Arbeitnehmer

Der Wertschöpfungsbeitrag der Arbeitnehmer wird durch das geltende steuerliche Regelwerk erfasst, indem eine nachgelagerte Besteuerung auf Empfängerebene erfolgt, die durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden kann.

Arbeitnehmer tragen aufgrund ihrer Arbeitskraft und ihrem Know-How zur Leistungserstellung bei und erhalten als Gegenleistungen Basisvergütungen, Geldäquivalente und sonstige Bezüge (z. B. Gratifikationen, Prämien, Provisionen, Lohnzusatzleistungen (z. B. Pensionszahlungen)).

Im nationalen Recht werden die Gegenleistungen auf Empfängerebene erfasst und im Wege des Lohnsteuerabzugs besteuert. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen richtet sich der Lohnsteuerabzug nach § 19 EStG i.V.m. § 38 EStG. Bei beschränkt Steuerpflichtigen erfolgt der Lohnsteuerabzug nach § 38 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 18 EStG unter Berücksichtigung der Freibetragsregelung nach § 39a Abs. 4 EStG i.V.m. § 50 Abs. 1 S. 4 EStG. Der Steuerabzug ist grundsätzlich vom inländischen Arbeitgeber vorzunehmen.

Nach dem Abkommensrecht steht dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zu (Artikel 15 OECD-MA).

4.8.3 Staaten

Der Wertschöpfungsbeitrag von Staaten wird durch das geltende steuerliche Regelwerk erfasst, indem eine Besteuerung unmittelbar auf Unternehmensebene erfolgt, die durch das Äquivalenzprinzip, im Verständnis als Nutzenprinzip, gerechtfertigt werden kann.

Die Staaten stellen den äußeren Rahmen für die Unternehmensausübung zur Verfügung und ermöglichen damit, z.B. über die Schaffung von Gesetzen, Regeln und Infrastruktur, erst die Existenz der Unternehmung, wofür den Staaten, als quasi Gegenleistung, das Recht auf Steuereinnahmen nach dem KStG und dem GewStG zugesprochen wird.

Da im nationalen Recht weder die KSt noch die GewSt eine abzugsfähige Betriebsausgabe darstellen (§ 12 Nr. 3 EStG; § 4 Abs. 5b EStG) tritt eine steuerliche Definitivbelastung auf Ebene der Unternehmung selbst ein. Die Belastung der Unternehmung mit KSt und GewSt kann u.a. damit gerechtfertigt werden, dass die Inanspruchnahme staatlicher Leistungen, die für den Wertschöpfungsprozess nutzenbringend sind, vergütet werden sollen.

Im Abkommensrecht erfolgt die steuerliche Erfassung über das Konstrukt der Betriebstätte. So wird dem Quellenstaat über dem Betriebstättenvorbehalt ein Besteuerungsrecht an den der Betriebstätte zurechenbaren Unternehmensgewinnen zugewiesen (Art. 5 und 7 OECD-MA). Der Betriebstätten-gewinn wird damit aus dem Gesamtgewinn des Stammhauses ausgegrenzt, um den Wertschöpfungsbeitrag der Staaten bei der Zuweisung von Besteuerungsrechten zu berücksichtigen.

4.8.4 Kapitalgeber

Der Wertschöpfungsbeitrag der Fremdkapitalgeber und der Eigenkapitalgeber wird durch das geltende steuerliche Regelwerk erfasst, wenngleich in verschiedenen Weisen.

So wird die Vergütung der Fremdkapitalgeber auf nachgelagerten Empfängerebenen berücksichtigt, was durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden kann.

Die Vergütung der Eigenkapitalgeber wird hingegen sowohl auf Empfängerebene als auch auf Unternehmensebene erfasst, was durch das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie durch das Äquivalenzprinzip, im Verständnis als Nutzenprinzip, gerechtfertigt werden kann.

Die Kapitalgeber tragen zur Kapitalausstattung der Unternehmung bei und erzielen, je nach Ausgestaltung der Finanzierung, Kapitaleinkünfte in Form von Zinsen, Dividenden o. Ä.

Nach nationalem Recht stellen Zinseinkünfte grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen dar (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG), die einer Besteuerung auf Empfängerebene unterliegen. Die Höhe des Steuerzugriffs hängt wiederum von der rechtlichen Einheit des Empfängers ab. Im Fall natürlicher Personen und der Anwendbarkeit von Überschusseinkünften greift der ermäßigte Steuersatz von 25% (§ 32d EStG), während für den Fall von Betriebsvermögen keine Begünstigung eintritt.

Im Fall von Dividendeneinkünften kommt es aufgrund des Trennungsprinzips und der Vorbelastung von Dividenden mit KSt / GewSt zu einer Aufteilung der Steuerlast zwischen dem wirtschaftlichen Gebilde der Unternehmung und der Empfängerebene.

Es gilt bei natürlichen Personen, für den Fall von Überschusseinkünften, die Abgeltungssteuer von 25% (§ 32d EStG) und, für den Fall von Betriebsvermögen, das Teileinkünfteverfahren, wonach 40% der Einkünfte steuerfrei (§ 3 Nr. 40 EStG) sind. Ist eine Kapitalgesellschaft Dividendenempfänger, gilt das Regelwerk des § 8b KStG, wonach 5% der Bruttodividende als nicht abziehbare Betriebsausgabe qualifiziert werden (§ 8b Abs. 5 KStG).

Die Besteuerung auf Empfängerebene erfolgt im Wege des Abzugs. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen richtet sich die Besteuerung nach § 20 EStG i.V.m. § 43 EStG. Bei beschränkt Steuerpflichtigen kommt eine Erfassung nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 43 EStG in Betracht. Die Sondervorschriften nach § 50d EStG sind zu beachten.

Nach dem Abkommensrecht steht dem Ansässigkeitsstaat grundsätzlich das Besteuerungsrecht an Dividenden und Zinsen zu (Art. 10 und 11 OECD-MA). Dem Quellenstaat verbleibt hingegen, wenn überhaupt, nur ein eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht, das oftmals als Abzugssteuer ausgestaltet ist (Art. 10 und 11 OECD-MA).

4.8.5 Vermieter / Lizenzgeber

Der Wertschöpfungsbeitrag der Vermieter und Lizenzgeber wird durch das geltende steuerliche Regelwerk erfasst, indem eine nachgelagerte Besteuerung auf Empfängerebene erfolgt, die durch das Leistungsfähigkeitsprinzip gerechtfertigt werden kann.

Der Vermieter stellt dem Unternehmen bewegliche oder unbewegliche Wirtschaftsgüter zur Verfügung (z.B. Maschinen), welche als (wesentliche) Betriebsgrundlagen erst die Ausführung der Unternehmung ermöglichen. Gleiches gilt für Lizenzen.

Im nationalen Recht unterliegen die Miet-/ und Lizenzeinnahmen einer Besteuerung beim Empfänger. Die Besteuerung richtet sich bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nach § 21 EStG. Bei beschränkt Steuerpflichtigen kommt eine Erfassung über § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG bzw. über § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 21 EStG in Betracht. Die Sondervorschriften zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG sind zu beachten.

Im Abkommensrecht steht dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht an den Mieteinnahmen zu (Art. 6 OECD-MA). Im Fall der Lizenzeinnahmen hat hingegen der Ansässigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht; dem Quellenstaat verbleibt, wenn überhaupt, nur ein eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht, das oftmals als Abzugssteuer ausgestaltet ist (Art. 12 OECD-MA).

4.8.6 Erfassung der Nutzer / Anbindung der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle

4.8.6.1 Aufzeigen der Problemfelder

Da die Begründung einer Betriebstätte, im nationalen Recht wie im Abkommensrecht, an die erarbeiteten Tatbestandsmerkmale gebunden ist, bleibt einleitend zu konstatieren, dass weder im nationalen Recht noch im Abkommensrecht Regelungen zur ertragsteuerlichen Erfassung von Wertschöpfungsbeiträgen der Nutzer dem Grunde oder der Höhe nach vorhanden sind. Mangels passender Regelungswerke bleibt der entsprechender Wertschöpfungsfaktor derzeit unberücksichtigt.

Problemfelder ergeben sich im Wesentlichen aus den geforderten Betriebstättentatbestandsmerkmalen

1. des körperlichen Vorhandenseins (als Ausdruck der Ortsgebundenheit einer Geschäftseinrichtung / Anlage und eines Bezugs zum Erdboden),
2. der Verfügungsmacht (als Ausdruck einer gesicherten Rechtsposition über die Einrichtung) und
3. der Nachhaltigkeit (als Ausdruck eines ständig und auf Dauer angelegten Geschäfts).

Eine entsprechende Gegenüberstellung der Tatbestände im nationalen Recht und im Abkommensrecht und der zu problematisierenden wesentlichen Merkmale ist nachstehend visualisiert.

Tatbestandsvoraussetzungen im nationalen Recht	Tatbestandsvoraussetzungen im Abkommensrecht	Zu problematisierende Kriterien
1. Geschäftseinrichtung oder Anlage	1. Geschäftseinrichtung	Das körperliche Vorhandensein (als Ausdruck der Ortsgebundenheit / des Bezugs zum Erdboden)
2. Feste Beziehung zur Erdoberfläche / Ständig und auf Dauer angelegtes Geschäft		
3. Der Unternehmenstätigkeit dienend	2. Ausübung der Tätigkeit des Unternehmens durch die Geschäftseinrichtung	Die Nachhaltigkeit (als Ausdruck eines ständig und auf Dauer angelegten Geschäfts)
4. Nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht		Die Verfügungsmacht (als Ausdruck einer gesicherten Rechtsposition über die Einrichtung)
	3. Ausübung einer Haupttätigkeit / Keine vorbereitende oder Hilfstätigkeiten	

Abbildung 44: Gegenüberstellung der Betriebstättenmerkmale im nationalem und Abkommensrecht / zu problematisierende Kriterien

Der spezielle Betriebstättentatbestand des ständigen Vertreters ist aufgrund des fehlenden Vertragsabschlusses und der Subsidiarität zu § 12 AO bzw. Art. 5 Abs. 1-4 OECD-MA nicht weiter untersuchungswürdig.

4.8.6.2 Das körperliche Vorhandensein

Aufgrund primärer digitaler Präsenz und der Dominanz des Nutzers, ist eine körperliche Greifbarkeit des ausgeübten Geschäfts in den Marktstaaten oft nicht gegeben. Es ist eben prägend für digitale Geschäftsaktivitäten, dass es an einer Ortsbezogenheit und eines konkreten Bezugspunkts zur Erdoberfläche mangelt. Anders ist auch nicht die von OECD Seite beendete Diskussion um die Server-Betriebstätte zu verstehen: Ausschließlich die räumliche Komponente, die Hardware mit festem Bezug zur Erdoberfläche, mag tatbestandserfüllend sein, nicht aber die Web-Seite selbst.⁶⁴²

Mit Verweis auf die Eigenschaften der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle ist festzuhalten, dass im Kooperations-Modell, im Social-Media-Modell und im Abonnements-Modell keine festen Geschäftseinrichtungen zur Ausübung der Unternehmenstätigkeit benötigt werden. Allein das Fernabsatz-Modell benötigt zum physischen Warenversand entsprechende Logistikzentren.

4.8.6.3 Die Verfügungsmacht

Mit Blick auf die Nutzerkontakte und den Einfluss auf Netzwerkeffekte muss konstatiert werden, dass das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht nicht erfüllt wird. Denn mit den Nutzern bestehen keine Leistungspflichten oder gar vertragliche Vereinbarungen, sodass ein Direktionsrecht ausscheidet und es damit keine gesicherte Rechtsposition über den Wertschöpfungsfaktor gibt.

Mit Verweis auf die Eigenschaften der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle gilt festzuhalten, dass im Kooperations-Modell, im Social-Media-Modell, im Abonnements-Modell und im Fernabsatz-Modell die Nutzer Einfluss auf die Geschäftstätigkeit nehmen, aber eben nicht im klassischen Angestelltenverhältnis stehen. Die Nutzer üben in den Geschäftstätigkeiten zwar eine mitarbeiterähnliche Rolle aus, haben Sie doch Einfluss auf die Erstellung des Produkts / der Dienstleistung, eine steuerlich gleichgestellte Berücksichtigung des Nutzerbeitrags scheidet jedoch aufgrund mangelnder Erfüllung des Tatbestands *Verfügungsmacht* aus. Ausschließlich im Fernabsatz-Modell mag es aufgrund der physischen Geschäftsmodellkomponenten (Warenversand) noch in Teilen zu einer steuerlichen Verhaftung über die Verfügungsmacht kommen.

4.8.6.4 Die Nachhaltigkeit

Das maßgebende Merkmal eines *ständig und auf Dauer angelegten Geschäfts* wird, in Ermangelung einer physisch nachvollziehbaren ortsgebundenen Tätigkeit und damit dem Fehlen einer entsprechenden Verfügungsmacht kaum nachzuweisen sein. Dies macht es für digitale Geschäftsaktivitäten unmöglich, das Tatbestandsmerkmal einer dem Unternehmenszweck *dienenden* Tätigkeit zu erfüllen.

Mit Verweis auf die Eigenschaften der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle ist festzuhalten, dass im Kooperations-Modell, im Social-Media-Modell und im Abonnements-Modell keine dem Unternehmenszweck dienende Tätigkeit aufgezeigt werden kann, die betriebstättenbegründend wäre. Wiederum erfüllt alleinig das Fernabsatz-Modell in Teilen den Zweck der Nachhaltigkeit.

⁶⁴² Siehe Kapitel 4.7.

4.9 Ergebnis: Keine Erfassung der Nutzer im geltenden Besteuerungssystem

4.9.1 Eignung des Betriebstättensystems zur wertschöpfungsgerechten Besteuerung / Regelungslücken und Reformbedarf

Im Ergebnis weist zwar das bisherige Besteuerungssystem bestimmten Gruppen, nämlich den Arbeitnehmern, den Staaten, den Kapitalgebern, den Vermietern und den Lizenzgebern, bereits einen, wie auch immer gearteten, Wertschöpfungsbeitrag zu und besteuert diesen, unterlässt es aber offenbar systemwidrig, den Nutzern und, hieraus abgeleitet, Daten und immateriellen Vermögensgegenständen zur Extrahierung von Wissen aus den Datenmengen, einen angemessenen Wertschöpfungsbeitrag zuzuweisen (Regelungslücke), obgleich diesen ein wirtschaftlicher Mehrwert innewohnt.⁶⁴³

Dabei erfolgt der ertragsteuerliche Zugriff auf das Unternehmen und folglich auf die Wertschöpfungsbeiträge der Nutzer nicht unbedingt am Ort der Wertschöpfung, weil entsprechende Regelungen im nationalen und im internationalen Steuerrecht schlichtweg zu fehlen scheinen. Mit Blick auf das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip bleibt deswegen zu konstatieren, dass Unternehmen nicht leistungsgerecht besteuert werden, da der Wertschöpfungsbeitrag der Nutzer außen vor bleibt, obwohl eine steuerliche Erfassung auf Unternehmensebene durch das Äquivalenzprinzip, im Verständnis als Nutzenprinzip, gerechtfertigt wäre.

Aus diesen Gründen werden insbesondere das Kooperations-Modell wie auch das Social-Media-Modell nicht wertschöpfungsgerecht besteuert.

Mit Verweis auf das Abonnenten-Modell und das Fernabsatz-Modell ist in Ermangelung entsprechender Nutzerabhängigkeiten festzustellen, dass die ausgeübten Geschäftsaktivitäten am ehesten wertschöpfungsbasiert besteuert werden, wenngleich alle Geschäftsmodelle nutzerorientiert wirtschaften und daher eine ganzheitliche wertschöpfungsbasierte Besteuerung ausbleibt

Keines der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle wird danach in Gänze wertschöpfungsbasiert durch das bestehende Betriebstättensystem erfasst, womit die steuerliche Leistungsfähigkeit von Unternehmen systemwidrig nicht ausgeschöpft wird.

Denn nach derzeitigem Recht sind Unternehmen dort steuerpflichtig, wo sie ihren Sitz haben, was nicht zwangsläufig den Ort der Wertschöpfung widerspiegelt. Die Wertschöpfung in den Quellenstaaten ist für die Ertragsbesteuerung oft irrelevant. Dennoch gilt es, das von der OECD und EU politisch gezeichnete Bild einer per se ungerechten Besteuerung zu präzisieren, da sich zeigte, dass eine Verallgemeinerung von digitalen Geschäftsaktivitäten nicht zielführend ist. So können z.B. Geschäftsaktivitäten des Fernabsatz-Modells, mit Verweis auf physische Warenlager, bereits nach geltendem Regelwerk in Teilen wertschöpfungsbasiert besteuert werden.

Zudem ist mit Blick auf die Ergebnisermittlung der Betriebstätte festzustellen, dass nach nationalen- wie nach Abkommensrecht, einer personallosen Betriebstätte, d.h. einer rein technischen Betriebstätte, aufgrund der Wertschöpfungsbeiträge der Partizipantengruppen, veranlassungsgerecht Wirtschaftsgüter, Aufwendungen und Erträge zuzuweisen sind. Ein Null-Ergebnis der Betriebstätte ist nicht systematisch – auch vor den Erfordernissen des AOA und der Entstrickungsregelungen.

Somit verbleibt die Feststellung, dass eine Besteuerung über ein betriebstättenähnliches Regelwerk die konsequenteste Variante, wenn nicht gar die einzige Variante ist, um die Wertschöpfungsbeiträge der Nutzer und damit auch die Leistungsfähigkeit der Unternehmen weitestgehend

⁶⁴³ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1049..

einer Ertragsbesteuerung zuzuführen. Denn anders als die verbleibenden Partizipantengruppen, mit Ausnahme der Staaten, erhalten die Nutzer keine messbare monetäre Vergütung, an die Besteuerungsregelungen anknüpfen können, sondern erhalten ausschließlich einen Nutzenvorteil in der Form von individualisierten, passgenaueren Konsummöglichkeiten (z.B. von Werbeinhalten, Plattformoberflächen und Produktdesigns etc.).

4.9.2 Zusammenfassende Übersichten

Resümierend verdeutlichen die aufgezeigten Wertungswidersprüche bzw. Dissonanzen zwischen Wertschöpfung und dem Ort der Besteuerung den Bedarf zur Reform respektive der Regelungslücke im geltenden Betriebstättensystem, auf die es weiter einzugehen gilt (Reformbedarf).⁶⁴⁴

Nachstehende Übersichten vervollständigt das Wertschöpfungsverständnis zu den ausgewählten digitalen Geschäftsmodellen und fasst die Regelungslücke schematisch zusammen. Die Anbindung erfolgt an die Arbeiten aus Kapitel 3.6.

⁶⁴⁴ Vgl. Fuest, ifo Schnelldienst, 3/73, 2020, S. 8..

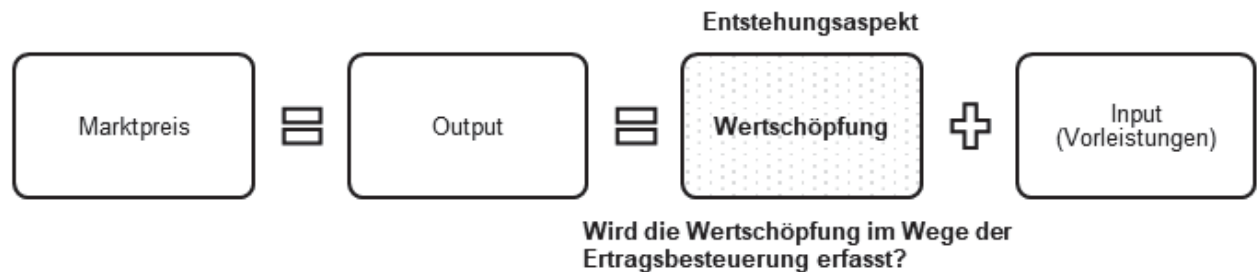
Partizipantengruppen / Geschäftsmodelle und Ausprägungen	KO Modell	SM Modell	AM Modell	FA Modell	Steuerliche Erfassung
x Anteil Mitarbeiter	**	***	*	*	Empfängerebene, Lohnsteuerabzug, § 19 EStG i.V.m § 38 EStG
x Anteil Staaten	**	**	**	**	Ebene der Unternehmung Veranlagung, Betriebsstätte, § 12 AO
x Anteil Fremdkapitalgeber	-	-	-	-	Empfängerebene, Veranlagung, § 21 EStG, (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG)
x Anteil Eigenkapitalgeber	-	-	-	-	Empfängerebene + Unternehmung, Abzug + Veranlagung, § 20 EStG
x Anteil Vermieter	*	*	*	***	Veranlagung, § 21 EStG (ggf. i.V.m (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG))
x Anteil Lizenzgeber	*	*	***	*	Veranlagung, § 21 EStG (ggf. iVm (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG))
x Anteil Kunden	***	***	**	*	Keine Erfassung durch das existierende Betriebstättensystem
x Anteil Netzwerkeffekte	***	***	**	*	Keine Erfassung durch das existierende Betriebstättensystem
x Anteil Daten / immaterielle WG	***	***	**	*	Keine Erfassung durch das existierende Betriebstättensystem

***	Bedeutend	KO Modell	Kooperations-Modell
**	Weniger bedeutend	SM Modell	Social-Media-Modell
*	Nicht bedeutend	AM Modell	Abonnementen-Modell
-	Keine Zuordnung	FA Modell	Fernabsatz-Modell

Abbildung 45: Besteuerung der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle

Anforderung: Steuerzugriff auf die Wertschöpfung des Unternehmens

1. Was ist eine passende Rechnung zur Wertschöpfung?



2. Wo entsteht Wertschöpfung? Wo kann ein wertschöpfungsgerechter Steuerzugriff erfolgen ?

Verwendungsaspekt

Partizipantengruppen	Art der Besteuerung	Rechtfertigungsprinzip
x Anteil Mitarbeiter	Nachgelagert beim Empfänger	Leistungsfähigkeitsprinzip
x Anteil Staaten	Unmittelbar auf Ebene der Unternehmung	Äquivalenzprinzip (als Nutzenprinzip)
x Anteil Fremdkapitalgeber	Nachgelagert beim Empfänger	Leistungsfähigkeitsprinzip
x Anteil Eigenkapitalgeber	Aufteilung: Nachgelagert beim Empfänger und auf Ebene der Unternehmung	Leistungsfähigkeitsprinzip und Äquivalenzprinzip (als Nutzenprinzip)
x Anteil Vermieter	Nachgelagert beim Empfänger	Leistungsfähigkeitsprinzip
x Anteil Lizenzgeber	Nachgelagert beim Empfänger	Leistungsfähigkeitsprinzip

**Wird der Nutzer im existieren
Regelungsumfeld berücksichtigt?**

x Anteil Kunden	Unmittelbar auf Ebene der Unternehmung	Äquivalenzprinzip (als Nutzenprinzip)
x Anteil Netzwerkeffekte	Unmittelbar auf Ebene der Unternehmung	Äquivalenzprinzip (als Nutzenprinzip)
x Anteil Daten / imm. WG	Unmittelbar auf Ebene der Unternehmung	Äquivalenzprinzip (als Nutzenprinzip)

Abbildung 46: Zusammenführung / Überlegungen zur Besteuerung von Wertschöpfung

4.9.3 Vorgaben an ein Betriebsstättenkonzept

Um eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung zu gewährleisten sind die Nutzer, als Steuerobjekte, im ökonomischen und rechtlichen Sinne, in ein Betriebsstättenystem aufzunehmen. Eine Betriebsstättenkonzeption hat im Detail und zusätzlich zum geltenden Regelwerk, folgende Vorgaben, mit Verweis auf den Nutzer und die Aspekte

1. der internetbasierten Datensammlung,
2. der IT- gestützten Extrahierung von Wissen aus der Datensammlung und der entsprechenden Nutzerbarmachung für das Geschäftsmodell durch immaterielle Wirtschaftsgüter,
3. den Einfluss des Kunden auf das Produkt- / Dienstleistungsangebot sowie
4. das Abstellen auf Netzwerkeffekte aufgrund von Rückkoppelungseffekten zwischen Angebot und Nachfrageseite bzw. zwischen den Nutzern selbst,

zu berücksichtigen, die allesamt in einer qualifizierenden Verwertungshandlung des Unternehmens im Marktstaat münden.

Gleichzeitig gilt, dass in der Negativabgrenzung das Abstellen auf die herkömmlichen Betriebsstättenmerkmale

1. des körperlichen Vorhandenseins (als Ausdruck der Ortsgebundenheit einer Geschäftseinrichtung / Anlage und eines Bezugs zum Erdboden),
2. der Verfügungsmacht (als Ausdruck einer gesicherten Rechtsposition über die Einrichtung) und
3. der Nachhaltigkeit (als Ausdruck eines ständig und auf Dauer angelegten Geschäfts)

nicht mehr allein notwendigerweise betriebsstättenbegründend sein darf.

Wenn eine Betriebsstätte dem Grunde nach vorliegt, ist der Betriebsstätte ein Ergebnis zuzuweisen, das zumindest dem Aufgaben- und Tätigkeitsprofil eines Routineunternehmens entsprechen muss.

Für die Veranlagung gilt zudem zu beachten, dass nur eine Ertragsbesteuerung auf Ebene des Unternehmens in Frage kommt, da mangels (echtem) Zufluss in Form von Geldeinheiten eine nachgelagerte Besteuerung ausscheidet.

Schließlich hat sich eine Betriebsstättenkonzeptionierung, wenn möglich und sinnvoll, im bestehenden System der persönlichen Steuerpflicht, der Einkünfteermittlung und der Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten zu integrieren.

5 Bewertungsmaßstab und Ziele – Einheitstheoretische Grundlagen zur Betriebsstättenbesteuerung

5.1 Vorbemerkungen

Kapitel 4 zeigte, dass der Nutzer, gleichwohl relevant für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle, keine Berücksichtigung in der geltenden Betriebsstättenbesteuerung findet.

Eine Neufassung der Betriebsstättenbesteuerung sollte neben der dargestellten Zielsetzung einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung aber weitere Grundbedingungen beachten, die den Rahmen und die Rechtfertigung einer Steuerkonzeption festlegen, damit der steuerliche Zugriff auch rechtmäßig ist.

Damit ist Ziel dieses Kapitels, einen Bewertungsmaßstab festzusetzen, der als übergeordneter Grundgedanke zur Bestimmung der Tauglichkeit eines steuerlichen Betriebsstättenkonzepts im Allgemeinen fungieren kann.

Anhand des zu erarbeiteten Bewertungsmaßstabs kann erst hinreichend argumentativ bestimmt werden, ob ein

- Bedarf oder gar ein
- systematisch wirtschaftlicher und rechtlicher Zwang zur Betriebsstättenreform

existiert und welche weiteren, für die Erarbeitung eines Betriebsstättenkonzepts zu beachtenden, Vorgaben und Rechtfertigungsgründe bestehen.

Klarstellend ist damit zu betonen, dass der Bewertungsmaßstab neben die Frage tritt, ob eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung erfüllt wird. Ursächlich für einen wertschöpfungs-basierten Steuerzugriff ist das steuerlich besetzte Verständnis zur Gerechtigkeit.⁶⁴⁵

5.2 Grundlegendes zur Auswahl des Bewertungsmaßstabs

Die Auswahl des nachstehenden Bewertungsmaßstabs und genauer seiner Kriterien und Vorgaben basiert auf der Tatsache, dass die negativen betriebs- und volkswirtschaftlichen Auswirkungen von Doppel- und / Minderbesteuerung Einfluss auf den freien Wettbewerb, die freie Kapitalbewegung und den freien (Güter-) Austausch im zwischenstaatlichen Bereich haben und grundsätzlich systemseitig abzulehnen sind.

Da zudem der Gerechtigkeitsaspekt für diese Arbeit ökonomisch besetzt ist und mit den Verteilungsprinzipien (Leistungsfähigkeitsprinzip und Äquivalenzprinzip als Nutzenprinzip) im Einklang zu stehen hat (siehe Kapitel 2.3), hat eine jede Steuerkonzeption von Beginn an sicherzustellen, dass eine Einmalbesteuerung – als übergeordneter Leitgedanke – erfolgt und keine Wettbewerbsverzerrungen auftreten.⁶⁴⁶

Hierzu folgende Vorüberlegungen:

1. Die Betriebsstättenbesteuerung betrifft in herausragender Rolle das Internationale Steuerrecht. Dies gilt sowohl für den Inbound Fall als auch für den Outbound Fall.

⁶⁴⁵ Vgl. Kapitel 2.4.

⁶⁴⁶ Entsprechende Grundüberlegungen lagen bereits dem BEPS Projekt zugrunde, welche als Ziel hat, Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerungen zu vermeiden. Hiermit ist gemeint, dass die Steuerrechtssysteme der Staaten unzureichend aufeinander abgestimmt. International tätige Unternehmen können dies ausnutzen um ihre Steuerlast mindern. Dies schadet dem Wettbewerb der Unternehmen untereinander.

2. Das Internationale Steuerrecht betrifft alle nationalen, völker- und europarechtlichen Normen mit Steuerfolgen für den grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr und hat das Ziel, eine an der Leistungsfähigkeit und Wettbewerbsneutralität ausgerichtete Unternehmensbesteuerung zu gewährleisten. Hierzu sind die Steuerfolgen der verschiedenen Steuerrechtsordnungen zu harmonisieren bzw. allgemein gültige Besteuerungsprinzipien aufzustellen.⁶⁴⁷
3. Wettbewerbsverzerrungen liegen dann vor, wenn der freie Wettbewerb eingeschränkt wird und es zu einer Verschiebung des Marktgleichgewichts kommt, was betriebs- wie volkswirtschaftliche Auswirkungen hat. Zur Sicherstellung der Wettbewerbsneutralität im grenzüberschreitenden Fall ist der Gedanke der Einmalbesteuerung, d.h. die Vermeidung von Doppel- und Minderbesteuerung, von ausdrücklicher Bedeutung.
4. Jede Doppelbesteuerung bedeutet eine finanzielle Mehrbelastung für den von ihr Betroffenen. Eine Minderbesteuerung offenbart hingegen eine finanzielle Erleichterung und damit einen Konkurrenzvorteil. Die mit der Doppel- bzw. Minderbesteuerung verbundenen Steuervor- oder Nachteile widersprechen den Zielsetzungen einer an der Leistungsfähigkeit und Wettbewerbsneutralität ausgerichteten internationalen Unternehmensbesteuerung.
5. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist Doppelbesteuerung abzulehnen, denn die Nettoerträge des Unternehmens sinken bzw. steigen im Fall von Minderbesteuerung, was der Wettbewerbsneutralität entgegensteht. Die Doppelbesteuerung bzw. die finanzielle Mehrbelastung reduziert damit die Rentabilität von Investitionen und behindert grenzüberschreitende Finanzierungen.
6. Aus volkswirtschaftlicher Sicht ist Doppelbesteuerung abzulehnen, da die Konkurrenzfähigkeit von inländischen Unternehmen auf den Auslandsmärkten sinkt. Es kommt zu einer Behinderung des grenzüberschreitenden Handels und damit zu einer nicht effizienten Allokation von Produktionsfaktoren.
7. Im Fall von Minderbesteuerung verliert das Inland gar Besteuerungssubstrat, wodurch die Steuereinnahmen sinken.⁶⁴⁸

Folgerichtig hat ein Betriebstättenkonzept, vor dem allgegenwärtigen steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip, den verfassungsrechtlichen und völkerrechtlichen Grundsätzen⁶⁴⁹ sowie den wirtschaftlichen und rechtlichen Vorgaben

- der Einmalbesteuerung,
- der Rechtssicherheit und
- der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

zu entsprechen. Darüber hinaus hat die Bestimmung eines Betriebstättenkonzepts möglichst die von OECD und EU selbstgesteckten Ziele zu verwirklichen.

Zudem sind maßgebende Vorgaben des Europäischen Steuerrechts, u.a. mit Verweis auf die *Charta der Grundrechte*, und jüngster Einzelrechtsprechungen zu berücksichtigen, um einer Beurteilung zur Reform auf Basis eines systematisch rechtlichen Zwangs nachzugehen.

⁶⁴⁷ Vgl. Seer in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 1 Rz. 83 f. Heinsen in: Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl., 2017, S. 1.;

⁶⁴⁸ Vgl. Endres et al., Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl., 2016, S. 4 f.

⁶⁴⁹ Die rechtlichen Vorgaben sind dem deutschen Verfassungsrecht sowie wie dem Völkerrecht bzw. als Unterordnung dem Abkommensrecht entnommen.

Das Abstellen auf wirtschaftliche Vorgaben und auf die Ziele von OECD / EU hat komplementierenden Charakter, welcher hinter den rechtlichen Vorgaben zurückzutreten hat. Die rechtlichen Vorgaben entfalten ihrem Wesen nach bereits Schrankenwirkung für die Konzeptionierung eines Betriebstättenkonzepts.

Die wirtschaftlichen Vorgaben und die Ziele von OECD / EU dienen demnach als (nicht bindendes) Leitbild, welches im Fall von möglichen (rechtlich denkbaren) Lösungswegen als Entscheidungsmaßgabe dienen kann. Das Abstellen auf die selbstgesteckten Ziele von OECD / EU soll darüber hinaus als Validierungsbasis für die bisherigen Konzeptvorschläge der Staaten- und Rechtssetzungsverbänden wirken und die Herbeiführung eines konsensfähigeren Reformvorschlags unterstützen.

5.3 Wesentliche rechtliche und wirtschaftliche Vorgaben

5.3.1 Grundprinzipien / rechtliche Vorgaben

5.3.1.1 Leistungsfähigkeitsprinzip

Eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist das tradierte Fundamentalprinzip des deutschen Steuerrechts, das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet wird. Die geforderte gerechte Besteuerung, im Sinne von Prinzipientreue, wird zugleich als Ausfluss aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip in seiner Bedeutung als Nutzenprinzip verstanden.

Auf die vorherigen Ausführungen zum Grundsatz der Quellenbesteuerung (Territorialitätsprinzip), dem Welteinkommensprinzip und dem Leistungsfähigkeitsprinzip wird verwiesen (siehe Kapitel 2.3.2.2).

Aus steuertechnischer Sicht ist für eine Betriebstättenkonzeptionierung darüber hinaus entscheidend, dass das Leistungsfähigkeitsprinzip in persönlicher und sachlicher Hinsicht wirkt. In persönlicher Hinsicht findet das Leistungsfähigkeitsprinzip Ausfluss, als dass nach Art. 19 Abs. 3 GG auch inländische juristische Personen bzw. Unternehmen oder Unternehmensträger gemäß ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Zuordnungssubjekte sind. Dort heißt es:

„Die Grundrechte gelten auch für inländische juristische Personen, soweit sie ihrem Wesen nach auf diese anwendbar sind.“⁶⁵⁰

In sachlicher Hinsicht erfährt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in der Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage – d.h. dem zu versteuernden Einkommen für die KSt – Berücksichtigung. In jedem Fall hat das Unternehmen, als inländische juristische Person, Anspruch auf eine gleichmäßige Verteilung der Steuerlast nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit. Womit der Gleichheitssatz auch auf die nicht rechtsfähigen Steuersubjekte Wirkung entfaltet.

Mangels eigener Rechtsfähigkeit der Betriebstätte (im Verständnis als juristische Person) kann diese nicht aber selbst als Steuersubjekt wirken. Da eine Betriebstätte selbst kein Grundrechtsträger ist (siehe auch Kapitel 4.2.2), kann sie auch nicht alleiniges Zuordnungsobjekt der steuerlichen Leistungsfähigkeit sein.⁶⁵¹ Eine Betriebstätte ist aber als wirtschaftlicher Teil Bestandteil des Unternehmens. Anzulegen ist folglich eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung zwischen Stammhaus und Betriebstätte(n), womit die Eingebungen des Leistungsfähigkeitsprinzips auch auf die Betriebstättenbesteuerung Anwendung finden.

⁶⁵⁰ § 19 Abs. 3 GG.

⁶⁵¹ Vgl. Hey, in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 3 Rz. 50 ff.

5.3.1.2 Rechtssicherheit

In einer funktionierenden Wirtschaftsordnung ist Rechtssicherheit unverzichtbar, womit es gilt, Rechtsunsicherheit stets zu vermeiden.

Wird Rechtssicherheit nicht gewährleistet, verlieren die Gesetze die ihnen zugedachte Rechtswirkung und das Handeln des Staates bleibt für den Bürger unvorhersehbar und damit unberechenbar. Aufgrund dessen sollte eine steuerliche Betriebsstättenkonzeption von vornherein Zweifelsfragen möglichst beseitigen und Rechtssicherheit gewährleisten. Entsprechend fordert die Bundesregierung in der Diskussion zum OECD Unified Approach 2020, dass „die Stabilität der internationalen Steuerrechtsordnung und die damit verbundene steuerliche Rechtssicherheit“ erhalten bleiben.⁶⁵²

Zu den grundlegenden Aufgaben des Rechts gehört damit die Schaffung einer hinreichend verlässlichen Verhaltensordnung i. S. von Art. 20 GG für den Normenadressaten, um das Vertrauen des Bürgers in die Vorgaben des Rechts zu schützen.⁶⁵³

Dies gilt insbesondere für grenzüberschreitende Sachverhalte, da neben den nationalen Regelungen eine Vielzahl an internationalen Normenebenen (z. B. DBAs und EU-Richtlinien) zu beachten sind.

Der Rechtssicherheit kommt demnach überragende Bedeutung zu. Rechtssicherheit kann verstanden werden als die rechtsstaatliche Forderung, staatliche Hoheitsakte einerseits klar und bestimmt und andererseits, unter Wahrung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes, so beständig wie möglich zu fassen.

Wesentliche Anforderungen, die sich aus der Rechtssicherheit ergeben, bestehen mit Blick auf (i) die *Klarheit des Rechts*, (ii) die *Normenklarheit und -bestimmtheit* sowie (iii) dem *Grundsatz des Vertrauensschutzes*.

Als *Klarheit des Rechts* ist insbesondere die Bestimmtheit hinsichtlich des Bestehens sowie des Inhalts der Norm zu verstehen. Die Anforderung an die Klarheit des Inhalts ist in dem Fall erfüllt, in dem die Norm inhaltlich so eindeutig gefasst ist, dass sich der Normenadressat ein eigenes Bild von der Rechtslage zu machen vermag. Er muss in der Lage sein, den Inhalt der ihn betreffenden rechtlichen Regelungen mit hinreichender Sicherheit festzustellen.

Die *Normenklarheit und Normbestimmtheit* soll einerseits sicherstellen, dass die Verwaltung für ihr Verhalten steuernde und begrenzende Handlungsmaßstäbe vorfindet, insbesondere hinsichtlich Inhalt, Zweck und Ausmaß, und andererseits die Gerichte eine entsprechende Rechtskontrolle durchführen können. Ziel ist es, dass der Bürger sich ein eigenes Bild der Rechtslage verschaffen kann und nach Ansicht des BVerfG die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann.⁶⁵⁴

Es wird zunehmend zwischen den Begriffen der Normenklarheit und der Normenbestimmtheit unterschieden. Das Bestimmtheitsgebot richtet sich dabei gegen zu unbestimmte Tatbestandsmerkmale, die eine zweifelsfreie Auslegung nicht zulassen und deren Inhalt quasi unbestimmbar ist. Der Grundsatz der Normenklarheit ist dagegen verletzt, wenn im Zusammenspiel mehrerer Bestimmungen das Verhältnis der Normen zueinander unklar ist. Dies kann sich auch erst aus dem Zusammenspiel mehrerer an sich bestimmter Normen ergeben.⁶⁵⁵

⁶⁵² Antwort der Bundesregierung, BT-Drs. 19/17870, S. 2.

⁶⁵³ Vgl. Huster/Rux, in: Epping et al., Grundgesetz Kommentar, 3. Aufl., 2020, Art. 20 GG, Rz. 181.

⁶⁵⁴ Vgl. Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Urteil v. 14.12.1965, 1 BvR 571/60.

⁶⁵⁵ Vgl. Hey, in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 133 ff.

Schließlich soll der *Grundsatz des Vertrauensschutzes* das Vertrauen auf den Fortbestand bzw. die kontinuierliche Weiterentwicklung bestehender Gesetze schützen und damit eine gewisse Verhaltenssicherheit gewährleisten. Aus dem rechtsstaatlichen Rechtssicherheitsprinzip lässt sich zudem ein prinzipielles Verbot rückwirkender Gesetze ableiten. So wäre der Einzelne in seiner Freiheit erheblich gefährdet, dürfte die öffentliche Gewalt an sein Verhalten im Nachhinein belastende Rechtsfolgen knüpfen, die zum Zeitpunkt seines rechtserheblichen Verhaltens nicht galten.⁶⁵⁶

Demzufolge greift das Rückwirkungsverbot grundsätzlich bei belastenden Gesetzen ein, wobei auch Gesetze als belastend einzustufen sind, die rückwirkend eine Vergünstigung einschränken oder aufheben. Das BVerfG verlangt daher: „Belastende Steuergesetze – dazu gehören auch solche, die eine Vergünstigung einschränken oder aufheben – dürfen ihre Wirksamkeit daher grundsätzlich nicht auf bereits abgeschlossene Tatbestände erstrecken oder schutzwürdiges Vertrauen ohne hinreichende Rechtfertigung anderweitig enttäuschen.“⁶⁵⁷

Das BVerfG unterscheidet hier zwischen (i) unzulässiger echter und (ii) zulässiger unechter Rückwirkung.

Eine *unzulässige echte Rückwirkung* wird dann angenommen, wenn das Gesetz in die Vergangenheit eingreift und bereits eingetretene Rechtsfolgen nachträglich ändert.

Dem gegenüber steht die *zulässige unechte Rückwirkung*, welche dann vorliegt, wenn die Gesetzesänderung auf gegenwärtige noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen einwirkt und die Rechtsposition nachträglich im Ganzen entwertet.

Das BVerfG stellt damit die (i) Voraussehbarkeit und (ii) Berechenbarkeit der durch Rechtshandlung hervorgerufenen Wirkungen in den Mittelpunkt der *Veranlagungszeitraumrechtsprechung* zu § 38 AO. Damit bejaht das BVerfG eine zulässige unechte Rückwirkung, wenn das Gesetz noch vor Jahresende mit Wirkung auf den Jahresanfang verkündet wird, weil der Steueranspruch erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht.⁶⁵⁸

Um letztendlich Rechtssicherheit auch exekutiv gewährleisten zu können und so einen wirksamen und effizienten Rechtsrahmen zu schaffen, ist es zwingend, dass Klarheit über die Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten besteht. Gleiches ist essentiell, um für ein unternehmensfreundliches Investitionsumfeld zu sorgen, womit wirksame Streitbeilegungsmechanismen zugleich wirtschaftliche Relevanz entfalten. Eine Steuerkonzeption hat sich daher, wenn möglich, an den der EU-Richtlinie 2017/1852 vom 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten zu orientieren und eine Einbettung zu gewährleisten.⁶⁵⁹

5.3.1.3 Grenzen der Pauschalierung

Unter Beachtung des allgemeinen Gleichheitssatzes in Art. 3 GG und als Ausfluss des Kriteriums der Rechtssicherheit lassen sich für das Steuerrecht kaum allgemeine Leitlinien für die Vereinbarkeit von Typisierungen und Pauschalierungen entwickeln; daher sollte, wenn immer möglich, eine differenzierte Betrachtung im Steuerrecht Vorrang haben.

⁶⁵⁶ Vgl. Huster/Rux, in: Epping et al., Grundgesetz Kommentar, 3. Aufl., 2020, Art. 20, Rz. 184 ff.; Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 138 ff.

⁶⁵⁷ Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss v. 05.02.2002, 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17 - 48, Rz. 63.

⁶⁵⁸ Vgl. Hey, in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 138 m.w.N.

⁶⁵⁹ Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates v. 10.10.2017, Beilegung von Besteuerungstreitigkeiten (dt. Fassung), ABI. EU Nr. L 265/1.

Nach BOYSEN ist eine Pauschalierung nur in Ausnahmefällen vertretbar, wenn Gründe der Verwaltungspraktikabilität oder der Überschaubarkeit des Rechts eine Typisierung der Lebenssachverhalte dies bedingen. Dies ist aus seiner Sicht immer dann der Fall,

- wenn Massenvorgänge vorliegen und die Verwaltung standardisierte Verfahren verwenden muss, da eine Differenzierung nur mit hohem rechts- und verwaltungstechnischem Aufwand möglich wäre oder
- wenn ausschließlich äußere Eigenschaften berührt und damit wenige Grundrechte eingeschränkt werden.⁶⁶⁰

Dabei ist festzuhalten, dass Schwellenwerte im deutschen Steuerrecht auf unterschiedlichste Arten bereits anzutreffen sind und als Lenkungsnormen Funktion wahrnehmen, um so auch im Spannungsfeld von erwarteten volkswirtschaftlichen Steuermehrergebnissen und administrativem Mehraufwand fungieren zu können. So wirken im nationalen Steuerrecht z.B. folgende Schwellenwerte:

- § 138a Abs. 1 S. 1 AO: Konsolidierter Umsatz von über 750m € für Zwecke des CbCR
- § 19 UStG: Umsatzschwelle von 22.000 € für Zwecke der Kleinunternehmerregelung
- § 13a Abs. 1, 2 ErbStG: Begünstigtes Vermögen von 26m € für Zwecke der 85%igen Regelverschöpfung im Falle der Unternehmensfortführung.
- § 3c UStG: EU-weit einheitlicher Schwellenwert von 10.000 für Zwecke der Ortsbestimmung

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass sich das BVerfG vor dem Hintergrund der verfassungsrechtlichen Prüfung nach der Vereinbarkeit der Grunderwerbsteuer mit dem Grundgesetz auch mit den Spielräumen des Gesetzgebers zur Typisierungsbefugnis beschäftigte.

Hier erkannte das BVerfG für Recht: „Zwar darf der Gesetzgeber Bewertungsnormen so gestalten, dass sie möglichst einfach und praktikabel zu handhaben sind und dafür auch auf Detailgenauigkeit im Bewertungsergebnis verzichten. Die im Kontext der Erbschaftsteuer festgestellten, auch den Bereich der Grunderwerbsteuer erfassenden Bewertungsdisparitäten sind jedoch struktureller Natur und nicht von Typisierungs- oder Pauschalierungserwägungen des Gesetzgebers getragen. Entweder zielen die beanstandeten Bewertungsregeln bewusst auf eine – gemessen am Verkehrswert erhebliche – Unterbewertung des Grundvermögens [...] oder führen mehr oder minder ungewollt zu Zufallsergebnissen.“⁶⁶¹

Weiter schlussfolgerten die Richter, dass der Steuergesetzgeber aus Gründen der Verwaltungvereinfachung zwar typisierend vorgehen darf, aber nur dann, wenn er sich realitätsgerecht am typischen Fall orientiert und ein vernünftiger, einleuchtender Grund gegeben ist.

Damit dürften Typisierungen stets abzulehnen sein, die so grob ausgelegt sind, dass sie den Gesetzeszweck und seine Motivation verfehlen. Für Zwecke der Betriebstättenkonzeptionierung ist damit, wenn möglich, auf Typisierungen zu verzichten.

5.3.1.4 Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

Aufgrund der wesentlichen Bedeutung auf der Rechtsfolgenseite, die in der Nichtigkeit einer Gesetzregelung ex tunc bestehen könnte, sollte eine Betriebstättenkonzeption nach Möglichkeit mit höherrangigem Recht vereinbar sein.

⁶⁶⁰ Vgl. Boysen in: Münch et al., Grundgesetz-Kommentar, Auflage 7, 2021, Art. 3 GG, Rz. 98 f.

⁶⁶¹ Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Urteil v. 23.06.2015, 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285, Rz. 78.

Die Umsetzung einer Betriebsstättenbesteuerung in das steuerliche Regelungsumfeld kann durch

- Änderung der nationalen Steuergesetze und der DBAs oder durch
- Einführung eines *Treaty Overrides* erfolgen.

Dabei muss auch eine Bestimmung des materiellen Steuerrechts oder des Steuerverfahrensrechts mit höherrangigem Recht vereinbar sein.⁶⁶²

Ein *Treaty Override* ist ein aus dem angelsächsischen Raum stammender Begriff, der eine Konfliktsituation beschreibt, in der innerstaatliches Recht im Widerspruch zum Abkommensrecht und damit einer DBA-Norm steht. Die Konfliktsituation entsteht dadurch, dass eine begünstigende und im innerstaatlichen Recht befindliche Abkommensnorm durch nachfolgende Akte des nationalen Steuergesetzgebers eingeschränkt oder beseitigt werden.⁶⁶³

Dabei gilt, dass ein Verstoß einer rangniederen Norm gegen eine ranghöhere Norm grundsätzlich zur Nichtigkeit der niedrigeren Norm führt. Die Nichtigkeit besteht *ex tunc*.

Zur Deutlichmachung der Rangunterschiede eignet sich das Konstrukt der Normenpyramide: In einer Normenpyramide ist die Verfassung, das GG, an der Spitze anzusiedeln. Auf der zweiten Ebene stehen die einfachen Gesetze und darunter Rechtsverordnungen und Satzungen, wobei Bundesrecht regelmäßig Landesrecht bricht.

Die Prüfung der Vereinbarkeit einer Norm mit dem GG erfolgt im Rahmen eines zweistufigen Normenkontrollverfahrens. So wird zunächst überprüft, ob eine ausreichende gesetzliche Ermächtigungsgrundlage vorliegt, um in einem zweiten Schritt festzustellen, ob die entsprechende Rechtsverordnung von der gesetzlichen Ermächtigung abgedeckt ist.

Da völkerrechtliche Verträge in dem vorstehend erläuterten Normenkontrollverfahren jedoch keine Berücksichtigung finden, müssen diese zunächst gem. Art. 59 Abs. 2 GG in innerstaatliches Recht überführt werden. Die DBA-Regelungen sind dementsprechend als einfache Bundesgesetze einzustufen und können nur im Rahmen eines Normenkontrollverfahrens auf ihre Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht überprüft werden.⁶⁶⁴ Erst dadurch wird die Wirksamkeit, der Rang und die Einordnung eines völkerrechtlichen Vertrages innerhalb der deutschen Rechtsordnung, durch das GG bestimmt.

Lange Zeit war fraglich, ob bei einem Bruch mit völkervertragsrechtlich Vereinbartem, also durch abkommensverdrängenden, nationalen Regelungen, ein verfassungsrelevanter Vorgang, genauer ein Verfassungsverstoß zu sehen ist. Dieser könnte sich aus einer Unvereinbarkeit mit dem GG und hier im Speziellen aus dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit i.S.d Artikel 25 und 26 Abs. 1 GG⁶⁶⁵ ergeben.

So hielt der BFH noch in 2012 ein *Treaty Override* für verfassungswidrig,⁶⁶⁶ bevor das BVerfG in 2015 judizierte, dass der Gesetzgeber zur Abkommensüberschreitung von Verfassungswegen her berechtigt ist. Im Beschluss heißt es, dass völkerrechtliche Verträge in der Regel den Rang einfacher Bundesgesetze haben und dass ein späteres Verdrängen durch ihnen widersprechende

⁶⁶² Vgl. Frotscher, *Treaty Override*, Internationales Steuerrecht (IStR), 2009, S. 593 ff.

⁶⁶³ Vgl. Weigell, *Treaty Override*, Internationales Steuerrecht (IStR), 2009, S. 636 m.w.N.

⁶⁶⁴ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Beschluss v. 10.01.2012, I R 66/09, DStRE 2009, S. 1436.

⁶⁶⁵ Art. 26 Abs. 1 GG lautet: „Handlungen, die geeignet sind und in der Absicht vorgenommen werden, das friedliche Zusammenleben der Völker zu stören [...] sind verfassungswidrig.“

⁶⁶⁶ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Beschluss v. 10.01.2012, I R 66/09, DStRE 2009, S. 1436.

Bundesgesetze nach Art. 25 GG und Art. 59 Abs. 2 GG rechters ist.⁶⁶⁷ Es ist folglich nicht verfassungswidrig, wenn der deutsche Gesetzgeber ein Steuergesetz erlässt, das mit einem DBA im Widerspruch steht. Eine abweichende Sachlage ergibt sich nur, wenn das BVerfG das zugrundeliegende Gesetz für nichtig erklären würde.

Ungeachtet dessen hat Deutschland bindende Völkerrechtsnormen zu befolgen und Verletzungen nach Möglichkeit zu unterlassen. Denn es besteht vor dem Hintergrund der Völkerrechtsfreundlichkeit des GG eine besondere völkerrechtliche Pflichtenstellung der Vertragspartner,⁶⁶⁸ sodass nach Möglichkeit fruchtbare Regelungen zu schaffen sind, die ein Treaty Override obsolet werden lassen und nur als ultima ratio erlauben. Woraus notwendigerweise und ebenso für Zwecke einer Betriebsstättenkonzeptionierung die besondere Zurückhaltung des Gesetzgebers bei abkommensverdrängenden Gesetzen folgt. Entsprechende Sichtweise trägt im Übrigen auch dem Sondervotum der Verfassungsrichterin KÖNIG Rechnung, welche im o.g. BVerfG-Beschluss eine abweichende Meinung vertrat und für einen Ausgleich zwischen dem Rechtsstaatsprinzip und dem Demokratieprinzip plädierte. Hierzu KÖNIG: „Vielmehr muss zwischen dem Demokratieprinzip einerseits und dem Rechtsstaatsprinzip in Verbindung mit dem Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit andererseits ein angemessener Ausgleich hergestellt werden. [...] Der (spätere) Gesetzgeber wird allerdings verpflichtet, vor einer bewussten Abweichung von einem völkerrechtlichen Vertrag sorgfältig die einzelnen [...] Aspekte gegeneinander abzuwägen.“⁶⁶⁹

5.3.1.5 Zusammenfassung der Vorgaben

Aus dem *Leistungsfähigkeitsprinzip* lassen sich die folgenden Vorgaben ableiten:

1. Steuersubjekt und Steuerschuldner ist das Stammhaus, nicht die Betriebsstätte selbst. Die Betriebsstätte vermittelt nur den steuerlichen Anknüpfungspunkt.
2. Das Markteinkommen der wirtschaftlichen Einheit ist zu besteuern. Erfasst werden damit die weltweiten Einkünfte von Stammhaus und Betriebsstätte.
3. Das tatsächliche (zum Konsum geeignete) Einkommen ist zu besteuern. Erfasst werden damit der verbleibende Überschuss nach Abzug von Betriebsausgaben (Nettoprinzip).

Zur Vermeidung von *Rechtsunsicherheit* sind die folgenden Vorgaben zu befolgen:

1. Klarheit des Rechts / Stabilität der Steuerrechtsordnung
2. Normenklarheit und Normbestimmtheit
3. Vertrauensschutz / Verbot der Einführung *echter Rückwirkungen* für bereits abgeschlossene Tatbestände
4. Wirksame Streitbeilegungsmechanismen
5. Vermeidung von Pauschalierungen und Typisierungen jeder Art

Aus dem Kriterium der *Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht* ergeben sich folgende Vorgaben:

⁶⁶⁷ Vgl. Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12 -, Rn. 1-26, BVerfGE 141, 1-56, Rz. 33.

⁶⁶⁸ Vgl. Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss v. 15.12.2015, 2 BvL 1/12 -, Rn. 1-26, BVerfGE 141, 1-56, Rz. 70.

⁶⁶⁹ Bundesverfassungsgericht (BVerfG) 12.02.2016, Pressemitteilung Nr. 9/2016 zum Beschluss des BVerfG v. 15.12.2015, Online verfügbar unter <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2016/bvg16-009.html>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

1. Pflicht zur Vermeidung abkommensverdrängender Gesetzgebung / Einführung eines Treaty Overrides als ultima ratio
2. Achtung des Völkerrechts, insbesondere vor dem Hintergrund der Völkerrechtsfreundlichkeit des GG

5.3.2 Das Europäischen Steuerrecht / rechtliche Vorgaben

5.3.2.1 Grundlagen des Europäischen Steuerrechts

Das Europäische Steuerrecht umfasst das

- eigene Steuerrecht der EU,⁶⁷⁰
- die primären Unionsrechtsnormen, insbesondere die Grundfreiheiten und das
- sekundäre und tertiäre Unionsrecht (Verordnungen und Richtlinien, Art. 115 AEUV).⁶⁷¹

Wie im Vertrag von Lissabon⁶⁷² vom 13.12.2007 festgehalten, bilden der Vertrag über die Europäische Union (EUV) vom 07.02.1992⁶⁷³ und der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)⁶⁷⁴ vom 01.12.2009, nebst Anhängen und Protokollen (vgl. Art. 51 EUV), die Grundlagen des EU-Rechts. Beide Verträge sind als gleichrangig anzusehen (Art. 1 EUV). Seit Inkrafttreten des EUV gehört die Charta der Grundrechte der Europäischen Union zum Primärrecht (Art. 6 EUV).⁶⁷⁵

Insbesondere gilt festzuhalten, dass die EU keine Steuerrechtsunion ist, sodass der Bereich der direkten Steuern, also auch die Betriebstättenbesteuerung, nicht ausdrücklich in den Zuständigkeitsbereich der Gemeinschaft fällt (vgl. Art. 114 Abs. 2 AEUV).⁶⁷⁶ Die Mitgliedsstaaten haben aber die verbleibenden Befugnisse der Steuergesetzgebung unter Beachtung des Unionsrecht auszuüben.

Die Grundfreiheiten (Art. 45-66 AEUV) verfolgen das Ziel, die Durchsetzung des Binnenmarktkonzepts (Art. 3 EUV) zu ermöglichen und sollen ungerechtfertigte Beschränkungen im Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr verhindern bzw. beseitigen.⁶⁷⁷ Die Grundfreiheiten bilden den Kernbereich des Europäischen Steuerrechts und wirken in ihrer Ausgestaltung als Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote auf zwei Arten.⁶⁷⁸

⁶⁷⁰ In sehr begrenztem Umfang.

⁶⁷¹ Vgl. Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., 2016, S. 1. In Art. 115 AEUV ist eine Angleichung von Rechtsvorschriften vorgesehen, die sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Eine Rechtsangleichung nach dieser Vorschrift ist nur mittels Richtlinien möglich, was in der Praxis hauptsächlich den Bereich der direkten Steuern betrifft.

⁶⁷² Vgl. Vertrag von Lissabon v. 13.12.2007, ABI. 2007 C 306, 1, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0020.02/DOC_1&format=PDF, 31.12.2021.

⁶⁷³ „Maastricht-Vertrag“. Der EUV wurde u.a. mit Vertrag von Amsterdam 1997 und dem Vertrag von Nizza 2001 reformiert.

⁶⁷⁴ Der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag) ist mit Inkrafttreten des Lissabon-Vertrags zum 01.12.2009 in "Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union" umbenannt worden und hat eine neue Artikelabfolge erhalten.

⁶⁷⁵ Vgl. Streinz, Europarecht, 11. Aufl., 2019, S. 157 f.

⁶⁷⁶ Anders ist dies der Fall für den Bereich der indirekten Steuern, vgl. Art. 113 AEUV. Das Umsatzsteuerrecht ist gegenwärtig vor allem durch die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie v. 28.11.2006 geprägt. Vgl. Englisch, in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 173.

⁶⁷⁷ Siehe insbesondere Art. 45, 49, 56 und 63 AEUV.

⁶⁷⁸ Vgl. Schroeder, 6. Aufl., 2019, S. 272 ff.; Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., 2016, S. 14, 52.

Zunächst sollen Auslandsaktivitäten von Steuerinländern im Outbound-Fall nicht stärker besteuert werden als Inlandsaktivitäten. Andererseits sollen Inlandsaktivitäten von beschränkt Steuerpflichtigen im Inbound-Fall nicht stärker besteuert werden als die entsprechenden Aktivitäten von unbeschränkt Steuerpflichtigen im Inland.

Eine steuerliche Diskriminierung ist wiederum nur dann gerechtfertigt, wenn der EUV dies ausdrücklich vorsieht (z.B. Art. 36 AEUV), *zwingende Gründe des Allgemeininteresses* vorliegen und der Eingriff dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht. Im Steuerrecht gelten als zwingende Gründe des Allgemeininteresses (i) die Verhinderung von Steuerumgehungen und Steuerhinterziehungen sowie alle Maßnahmen zur Gewährleistung (ii) der Steueraufsicht und der Wahrung der (iii) Kohärenz der nationalen Steuerrechtsordnungen.⁶⁷⁹

Sekundärrechtlich sind zwar u.a. mit der Fusionsrichtlinie, der Mutter-Tochter-Richtlinie, der Richtlinie über Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen und der Schiedsverfahrenskonvention Vorschriften erlassen worden, welche die Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Kapitalgesellschaften betreffen, aus ihnen lassen sich aber keine Vorgaben an eine Betriebsstättenkonzeptionierung ableiten. In Ermangelung konkreter sekundärrechtlicher Verfügungen sind die Vorgaben an eine Betriebsstättenkonzeptionierung damit aus dem Primärrecht, d.h. den EU-Verträgen und hier im Speziellen der Charta der Grundrechte der EU zu bestimmen. Für Fragen der Betriebsstättenkonzeptionierung erscheint insbesondere die *Niederlassungsfreiheit* bedeutsam, welche der Urteilsfindung zahlreicher EuGH Verfahren zur möglichen steuerlichen Benachteiligung von Betriebsstätten zugrunde lag (s.u.).

Der EuGH ist in Steuersachen grundsätzlich nicht mit der Entscheidung in Einzelfällen beauftragt, sondern mit der Interpretation und Rechtsfortbildung primär- und sekundärrechtlicher Vorgaben des Unionsrechts. Die Grundfreiheiten des AEUV stellen unmittelbar geltendes Recht dar, das Anwendungsvorrang vor jeglicher Art nationaler Rechtsnormen hat.⁶⁸⁰

5.3.2.2 Die Niederlassungsfreiheit und zusammenhängende EuGH Entscheidungen

Die Niederlassungsfreiheit sichert natürlichen und juristischen Personen das Recht zu, in einem anderen Mitgliedstaat als ihrem Heimatstaat eine dauernde und selbstständige Tätigkeit zu den gleichen Bedingungen wie ein Inländer auszuüben (Diskriminierungsverbot, Art. 49 ff AEUV).⁶⁸¹

In Art. 49 AEUV heißt es:

„Die Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind.“

Vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 Absatz 2 AEUV nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.

⁶⁷⁹ Vgl. Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., 2016, 105 f.

⁶⁸⁰ Vgl. Englisch, in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, 156 f.

⁶⁸¹ Vgl. Streinz, Europarecht, 11. Aufl., 2019, S. 377 f.

Das daraus abgeleitete Recht auf wirtschaftliche Mobilität wird vom EuGH, wie z.B. die Centros-Entscheidung aus dem Jahr 1999 zeigte,⁶⁸² als zentrale Bedingung des freien Wirtschaftens angesehen.⁶⁸³

Die Niederlassungsfreiheit kann z.B. durch Sitzverlegung, durch Gründung einer Tochtergesellschaft oder eben auch durch Errichtung einer Zweigstelle, und damit einer Betriebstätte, ausgeübt werden. Europarechtlich gilt es, eine steuerliche Benachteiligung in jedem Fall zu vermeiden.

Vor diesem Hintergrund ist die Niederlassungsfreiheit überdies aus Steuergerechtigkeitsaspekten und mit Verweis auf die Forderung nach einem fairen Steuerwettbewerb von Bedeutung.

Denn den Mitgliedsstaaten steht auf Grund des Subsidiaritätsprinzips eine gewisse Art an Restsouveränität im Bereich der direkten Steuerrechtsgesetzgebung zu, was mit Verweis auf den Steuerwettbewerb und einem ökonomischen Verständnis zum Gerechtigkeitsbild (siehe Kapitel 2.3.1) heißt, dass sich das effizienteste Steuersystem durchzusetzen hat. Dies unterstellt im Ausgangspunkt, dass ein unfairer Steuerwettbewerb, z.B. mittels Beihilfeverfahren, verhindert werden sollte.⁶⁸⁴

Auf der Säule der Niederlassungsfreiheit hat der EuGH die folgenden wesentlichen Entscheidungen gefällt, aus denen sich, für die weitere Untersuchung, entsprechende Vorgaben ableiten lassen:

Tabelle 18: Wesentliche EuGH Entscheidungen im Bereich der Betriebstättenbesteuerung vor dem Hintergrund der Niederlassungsfreiheit

Datum	Rechtssache	Thema
EuGH v. 13.07.1993 ⁶⁸⁵	Commerzbank AG	Keine Verzinsung eines Steuererstattungsanspruchs für Betriebstätten ausländischer Unternehmen
EuGH v. 21.09.1999 ⁶⁸⁶	Compagnie de Saint-Gobain	Schachtelvergünstigungen (Kürzung von Beteiligungserträgen) auch bei Betriebstätten
EuGH v. 14.12.2000 ⁶⁸⁷	Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (AMID)	Versagung des Verlustausgleichs im Fall von DBA freigestellten Betriebstätten
EuGH v. 13.12.2005 ⁶⁸⁸	Marks & Spencer plc	Nutzung <i>finaler Verluste</i> im Ansässigkeitsstaat

⁶⁸² Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 09.03.1999, C-212/97, Slg 1999, I-1459-1498.

⁶⁸³ Im Tenor des EuGH Urteil heißt es u.a.: „Das Recht, eine Gesellschaft nach dem Recht eines Mitgliedstaats zu errichten und in anderen Mitgliedstaaten Zweigniederlassungen zu gründen, folgt nämlich im Binnenmarkt unmittelbar aus der vom Vertrag gewährleisteten Niederlassungsfreiheit, sodass es für sich allein keine missbräuchliche Ausnutzung des Niederlassungsrechts darstellen kann, wenn ein Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats, der eine Gesellschaft gründen möchte, diese in dem Mitgliedstaat errichtet, dessen gesellschaftsrechtliche Vorschriften ihm die größte Freiheit lassen, und in anderen Mitgliedstaaten Zweigniederlassungen gründet.“

⁶⁸⁴ Vgl. Holsten, Der Betrieb (DB), 2019, S. 2314.

⁶⁸⁵ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 13.07.1993, C-330/91, ABI EG 1993, Nr C 211, 17.

⁶⁸⁶ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 21.09.1999, C-307/97, BStBl 1999 II S. 844.

⁶⁸⁷ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 14.12.2000, C-141/99, ABI EG 2001, Nr C 150, 2.

⁶⁸⁸ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 13.12.2005, C-446/03, ABI EU 2006, Nr C 36, 5-6.

EuGH v. 23.02.2006 ⁶⁸⁹	CLT-UFA S.A.	KSt-Sätze bei Betriebstätten
EuGH v. 06.11.2007 ⁶⁹⁰	Stahlwerk Ergste Westig GmbH	USA-Betriebstättenverluste im Zusammenhang mit Drittstaaten
EuGH v. 15.05.2008 ⁶⁹¹	Lidl Belgium GmbH & Co. KG	(Doppelte) Verlustnutzung von Betriebstättenverlusten
EuGH v. 29.11.2011 ⁶⁹²	National Grid Indus BV	Entstrickungsbesteuerung nicht realisierter Betriebstättingewinne
EuGH v. 21.05.2015 ⁶⁹³	Verder LabTec GmbH & Co. KG	Entstrickungsbesteuerung nicht realisierter Betriebstättingewinne und Verhältnismäßigkeit einer Stundung
EuGH v. 12.06.2018 ⁶⁹⁴	Bevola und Trock	Nutzung <i>finaler Verluste</i> im Ansässigkeitsstaat
EuGH Vorabersuchen eingereicht am 21.10.2020 / anhängig unter Aktenzeichen C-538/20 ⁶⁹⁵	Finanzamt B gegen W AG	Nutzung finaler Verluste im Ansässigkeitsstaat; Vorinstanz: BFH Beschluss v. 6.11.2019, – I R 32/18 ⁶⁹⁶

5.3.2.3 Abzug (finaler) ausländischer Betriebstättenverluste

Aus rechtlicher Sicht hat der EuGH sich in zahlreichen Fällen mit der Nutzung finaler Verluste beschäftigt, die aus einer ausländischen EU-Betriebstätte eines in einem anderen EU-Mitgliedstaats ansässigen Unternehmens resultieren und die, aufgrund des Territorialitätsprinzips im Ansässigkeitsstaats des Stammeshaus keine Berücksichtigung fanden. Wie nachstehend gezeigt, ist die rechtliche Würdigung differenziert anzuschichten,⁶⁹⁷ wenngleich aus wirtschaftlicher Sicht stets eine Pflicht zur Berücksichtigung von finalen ausländischen Betriebstättenverlusten im Ansässigkeitsstaat besteht – siehe Kapitel 5.3.4.2.

In der Rechtssache AMID judizierte der EuGH bereits im Jahr 2000, dass Verluste einer ausländischen Betriebstätte innerhalb der EU abziehbar sein müssen. Denn nach Auffassung des Gerichts liegt eine unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (i.S.d. Art. 43 EGV) vor, wenn ein im Quellenstaat entstandener Verlust dort nicht steuerlich berücksichtigt werden kann und auch

⁶⁸⁹ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 23.02.2006, C-253/03, Slg. 2006, I-1831.

⁶⁹⁰ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Beschluss v. 06.11.2007, C-415/06, Der Betrieb (DB) 2007, S. 2747-2748.

⁶⁹¹ Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 15.05.2008, C-414/06, Slg. 2008, I-3601.

⁶⁹² Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 29.11.2011, C-371/10, Slg. 2011, I-12273-12339.

⁶⁹³ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 21.05.2015, C-657/13, DStR 2015, 1166-1170.

⁶⁹⁴ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 12.06.2018, C-650/16, NWB PAAAG-87352.

⁶⁹⁵ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Gerichtsmittelung v. 21.10.2020, C-538/20, ABl. C 35 v. 01.02.2021, S. 25-26.

⁶⁹⁶ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Beschluss v. 06.11.2019, IR 32/18, BStBl. II 2021 S. 68.

⁶⁹⁷ Vgl. Laschewski/Laschewski, International Tax System, World Tax Journal, 2015, S. 175 ff m.w.N.

der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen eine Verlustnutzung untersagt.⁶⁹⁸ Aus der zeitlich darauffolgenden Marks & Spencer Entscheidung leitete der EuGH im Jahr 2005 u.a. die Verpflichtung ab, gebietsfremden Betriebstätten die Möglichkeit zur Berücksichtigung *finaler Verluste* im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses zu gewähren, wenn eine Berücksichtigung von Verlusten im Ursprungsstaat, dem Quellenstaat der Betriebstätte, weder von der Betriebstätte selbst noch von einem Dritten berücksichtigt werden können.⁶⁹⁹ Hierzu heißt es:

„Ist eine solche Vergünstigung im Hinblick auf Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft, die im Mitgliedstaat der Muttergesellschaft nicht wirtschaftlich tätig ist, ausgeschlossen, so ist dies geeignet, die Muttergesellschaft in der Ausübung ihrer Niederlassungsfreiheit zu behindern, da sie dadurch von der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten abgehalten wird.“⁷⁰⁰

Gleiches sollte im Übrigen gelten, wenn das Stammhaus Verluste erleidet, während die Betriebstätte Gewinn erwirtschaftet und der Betriebstättenstaat den Verlust des ausländischen Stammhauses nicht berücksichtigt. Auch in diesem Fall würde eine Auslandsinvestition einer Inlandsinvestition schlechter gestellt werden, da das Unternehmen im Betriebstättenstaat Steuern zahlt, obwohl es insgesamt keinen Gewinn erzielt hätte.⁷⁰¹

Der EuGH erkannte im Verfahren Lidl Belgium GmbH & Co. KG im Jahr 2008 aber auch für Recht, dass Art. 43 EGV den Regelungen zur Vermeidung einer doppelten Verlustnutzung nicht entgegensteht. Denn nationale Steuerregelungen, die den Abzug ausländischer Betriebstättenverluste im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses vermeiden (z.B. eine Mindestbesteuerung einführen), sind rechtmäßig, wenn die Verluste im Belegenheitsstaat der Betriebstätte in zukünftigen Steuerzeiträumen berücksichtigt werden können.⁷⁰²

Dass es folglich finale Verluste geben kann, bestreitet selbst die Rechtsprechung nicht. Der Auffassung von *Hummel*, dass die fehlende Übertragbarkeit von Verlusten auf Dritte einen Untergang der Verluste zu Folge hat und dass es damit keine finalen Verluste geben kann, ist nicht zuzustimmen.⁷⁰³

Letztendlich urteilte der EuGH in der jüngsten Entscheidung aus 2018 im Verfahren Bevola und Trock, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass überdies nationale Vermeidungsvorschriften rechtswidrig sind, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflich-

⁶⁹⁸ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 14.12.2000, C-141/99, ABI EG 2001, Nr C 150, 2. Tenor der Entscheidung: „Einer Regelung eines Mitgliedstaats, nach der eine Gesellschaft innerstaatlichen Rechts mit Sitz im Inland bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer einen in einem bestimmten Jahr erlittenen Verlust nur dann vom steuerpflichtigen Gewinn des darauf folgenden Jahres abziehen kann, wenn dieser Verlust nicht dem Gewinn einer ihrer festen Betriebstätten in einem anderen Mitgliedstaat in dem ersten der beiden Jahre hat zugeordnet werden können, steht insofern Artikel 52 EG-Vertrag entgegen, als ein so zugeordneter Verlust, in keinem der betroffenen Mitgliedstaaten vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden kann, während dies sehr wohl möglich wäre, wenn sich die Betriebstätten der Gesellschaft ausschließlich in dem Mitgliedstaat befänden, in dem sie ihren Sitz hat.“

⁶⁹⁹ Die Grundsätze der Marks & Spencer-Rechtsprechung sind auf den Fall einer ausländischen (EU-)Betriebstätte übertragbar.

⁷⁰⁰ Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 13.12.2005, C-446/03, ABI EU 2006, Nr C 36, 5-6, Tz. 33.

⁷⁰¹ Vgl. Mössner, in: Baumhoff et al., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl., 2012, S. 103 f m.w.N.

⁷⁰² Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 15.05.2008, C-414/06, Slg. 2008, I-3601, Rz. 19-22.

⁷⁰³ Vgl. Hummel in: Gosch et al., Festschrift, Jürgen Lüdiche, 2019, S. 321.

tigen Gewinn Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenden Betriebsstätte abzuziehen, wenn alle Möglichkeiten zum Abzug der finalen ausländischen Verluste ausgeschöpft wurden.⁷⁰⁴

An dieser Stelle sind die Streitfragen zur Verlustnutzung aber keinesfalls final geklärt – das Gegenteil scheint der Fall zu sein, sodass ein Blick auf die nationale Gerichtsbarkeit unabdingbar ist.

So hat das hessische Finanzgericht mit Urteil vom 04.09.2018 erstmals die Verfahrensentscheidungen von Bevola und Trock aufgegriffen und festgestellt, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit von Verlusten nicht nur bei der Körperschaftsteuer, sondern auch bei der Gewerbesteuer zu erfolgen hat.⁷⁰⁵ Die Entscheidung wurde ausdrücklich zur Revision zugelassen und das Verfahren vor dem BFH eröffnet, der jedoch bisher zu keinem Urteil kam, sondern stattdessen mit Beschluss vom 06.11.2019⁷⁰⁶ die nachstehenden Rechtsfragen dem EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens vorlegte. Das Verfahren ist vor dem EuGH derzeit unter dem Aktenzeichen C-538/20 anhängig, sodass zu konstatieren bleibt, dass nach wie vor keine rechtlich geschlossene Einigkeit in der Frage der Berücksichtigung der finalen ausländischen Betriebsstättenverluste im Ansässigkeitsstaat besteht, sondern allemal, Einzelaspekte auskunftsfähig erscheinen.

Zusammenfassung der zu klärenden Rechtsfragen vor dem EuGH:

1. „Sind Art. 43 i.V.m Art. 48 EG (jetzt Art. 49 iVm Art. 54 AEUV) dahin auszulegen, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewinn Verluste einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenden Betriebsstätte abzuziehen, wenn die Gesellschaft zum einen alle Möglichkeiten zum Abzug dieser Verluste ausgeschöpft hat, die ihr das Recht des Mitgliedstaats bietet, in dem diese Betriebsstätte belegen ist, und zum anderen über diese Betriebsstätte keine Einnahmen mehr erzielt, sodass keine Möglichkeit mehr besteht, dass die Verluste in diesem Mitgliedstaat berücksichtigt werden („finale“ Verluste), auch dann entgegenstehen, wenn es sich bei den betreffenden Rechtsvorschriften um die Freistellung von Gewinnen und Verlusten aufgrund eines bilateral zwischen den beiden Mitgliedstaaten vereinbarten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung handelt?
2. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Sind Art. 43 iVm Art. 48 EG (jetzt Art. 49 iVm Art. 54 AEUV) dahin auszulegen, dass sie auch den Rechtsvorschriften des deutschen GewStG entgegenstehen, die es einer gebietsansässigen Gesellschaft verwehren, von ihrem steuerpflichtigen Gewerbeertrag „finale“ Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenden Betriebsstätte abzuziehen?
3. Falls die erste Frage zu bejahen ist: Können im Falle der Schließung der in dem anderen Mitgliedstaat belegenden Betriebsstätte „finale“ Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art vorliegen, obgleich die zumindest theoretische Möglichkeit besteht, dass die Gesellschaft erneut eine Betriebsstätte in dem betreffenden Mitgliedstaat eröffnet, mit deren Gewinnen die früheren Verluste ggf. verrechnet werden könnten?
4. Falls die erste und die dritte Frage zu bejahen sind: Kommen als vom Ansässigkeitsstaat des Stammhauses zu berücksichtigende „finale“ Verluste der in der ersten Frage bezeichneten Art auch jene Verluste der Betriebsstätte in Betracht, die nach dem Recht des Belegenheitsstaats

⁷⁰⁴ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 12.06.2018, C-650/16, NWB PAAAG-87352, Rz. 66.

⁷⁰⁵ Vgl. Finanzgericht Hessen, Urteil v. 04.09.2018, 4 K 385/17, DStR 2018, S. 2566.

⁷⁰⁶ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Beschluss v. 06.11.2019, IR 32/18, BStBl. II 2021 S. 68.

der Betriebsstätte mindestens einmal in einen nachfolgenden Veranlagungszeitraum vorgetragen werden konnten?

5. Falls die erste und die dritte Frage zu bejahen sind: Ist die Pflicht zur Berücksichtigung der grenzüberschreitenden „finalen“ Verluste der Höhe nach begrenzt durch diejenigen Verlustbeträge, die die Gesellschaft in dem betreffenden Belegenheitsstaat der Betriebsstätte hätte ansetzen können, wenn nicht die Verlustberücksichtigung dort ausgeschlossen wäre?⁷⁰⁷

5.3.2.4 Rechtsformneutralität zwischen Betriebsstätte und Tochterkapitalgesellschaft

Im Rahmen des Rechtsstreits zwischen der CLT-UFA SA und dem Finanzamt Köln-West stellte der EuGH klar, dass Deutschland Gewinne von Niederlassungen und Tochtergesellschaften nicht mit Blick auf das Rechtskleid des Unternehmens unterschiedlich, d.h. rechtsformabhängig, habe besteuern dürfen.

Im Tenor des Urteils heißt es:

„Es ist Sache des nationalen Gerichts, den Steuersatz, der auf die Gewinne einer Zweigniederlassung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anzuwenden ist, nach Maßgabe des Steuersatzes zu ermitteln, der im Fall der Ausschüttung der Gewinne einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft insgesamt anzuwenden gewesen wäre.“⁷⁰⁸

Die Gewinne einer inländischen Zweigniederlassung eines im EU-Ausland ansässigen Unternehmens dürften damit nicht einem höheren Steuersatz unterliegen, als Gewinne von Tochtergesellschaften eines solchen Unternehmens, das seine Gewinne an die Muttergesellschaft ausschüttet. Der Gesetzgeber darf folglich keine steuerliche Wertung zwischen dem Rechtskleid der Zweigniederlassung und Tochtergesellschaft vornehmen, denn die Niederlassungsfreiheit garantiert gerade, auch mit Blick auf den Tarif, eine rechtsformneutrale Besteuerung. Aus dem Kriterium des Sitzes der ausländischen Muttergesellschaft dürfen keine nachteiligen steuerlichen Folgen für die inländische Betriebsstättenbesteuerung abgeleitet werden.

Die fiskalpolitischen Argumentationen des Finanzamts Köln-West und der deutschen Regierung überzeugten den EuGH nicht. Das Finanzamt führte u.a. aus: „Insbesondere verließen die Gewinne, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausschütete, das Vermögen der Tochtergesellschaft, während die Gewinne, die von einer Zweigniederlassung an ihr Stammhaus transferiert würden, nach wie vor zum Vermögen ein und derselben Gesellschaft gehörten. Dieser grundlegende Unterschied sowie praktische Gründe hätten den nationalen Gesetzgeber veranlasst, die Anwendung des niedrigeren Steuersatzes auf die Gewinne der Zweigniederlassungen auszuschließen.“⁷⁰⁹

Das Urteil ist im steuerhistorischen Kontext zu sehen, als dass Gewinne inländischer Betriebsstätten beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Streitjahr 1994 einem besonderen Steuersatz von 42 % unterlagen (vgl. § 23 Abs. 2 Satz 1 i. V. mit Abs. 3 KStG i. d. F. des StandOG v. 19.09.1993), während unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften ihre Tarifbelastung durch Ausschüttungen auf effektiv 30% reduzieren konnten.⁷¹⁰ Die

⁷⁰⁷ Bundesfinanzhof (BFH), Beschluss v. 06.11.2019, IR 32/18, BStBl. II 2021 S. 68, Leitsätze.

⁷⁰⁸ Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 23.02.2006, C-253/03, Slg. 2006, I-1831.

⁷⁰⁹ Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 23.02.2006, C-253/03, Slg. 2006, I-1831, Tz. 20.

⁷¹⁰ Zwar hätte der deutsche Regelsteuersatz 45 % (vgl. § 23 Abs. 2 Satz 1 i. V. mit Abs. 3 KStG i. d. F. des StandOG v. 19.09.1993) betragen. In der Praxis wurde dieser jedoch durch das sog. „Schütt-aus-hol-zurück“ Verfahren auf ca. 30 % gemindert.

steuerliche Betriebstätte (§ 12 AO, § 141 Abs. 1 AO) entspricht zugleich dem handelsrechtlichen Verständnis der Zweigniederlassung (siehe § 13d Abs. 3, §§ 238 ff., § 325a HGB).

5.3.2.5 Gewährung gleicher Steuervergünstigungen / Gleichheit vor dem Gesetz

Der EuGH hat im Verfahren *Compagnie de Saint-Gobain* für Recht erkannt, dass mit Verweis auf die Niederlassungsfreiheit einer in Deutschland gelegenen Betriebstätte eines ausländischen Unternehmens die folgenden steuerlichen Vergünstigungen zu gewähren sind, die auch einer inländischen Kapitalgesellschaft zustehen würden:

- „Befreiung von der Körperschaftsteuer für die Dividenden, die in Drittstaaten ansässige Gesellschaften ausgeschüttet haben (internationales körperschaftsteuerliches Schachtelprivileg), aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat;
- Anrechnung der Körperschaftsteuer, die in einem anderen Mitgliedstaat als der Bundesrepublik Deutschland auf die Gewinne einer dort ansässigen Tochtergesellschaft erhoben worden ist, auf die deutsche Körperschaftsteuer gemäß den nationalen Rechtsvorschriften;
- Befreiung von der Vermögensteuer für die Beteiligungen an Gesellschaften in Drittstaaten (internationales vermögensteuerliches Schachtelprivileg) ebenfalls gemäß den nationalen Rechtsvorschriften.“⁷¹¹

Der EuGH erinnert in seiner Entscheidung an den Kernbereich des Art. 43 EGV, indem er hervorhebt, dass „die genannten Bestimmungen [...] sicher [stellen], dass die Gemeinschaftsangehörigen, die von ihrer Niederlassungsfreiheit Gebrauch gemacht haben, sowie die ihnen dort gleichgestellten Gesellschaften im Aufnahmestaat wie Inländer behandelt werden.“⁷¹²

Als weitere Anspruchsnorm dürfte auch ein Rückgriff auf Art. 20 der Charta der Grundrechte der EU angezeigt sein, in der es heißt: „Alle Personen sind vor dem Gesetz gleich.“

Mit Blick auf den ab dem VZ 2013 wirkenden *Authorized OECD Approach* (AOA) und die Umsetzung in § 1 AStG⁷¹³ setzt die geforderte Inländergleichbehandlung eine sachgerechte Zuordnung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und Risiken zum Stammhaus und zur Betriebstätte voraus.

5.3.2.6 Realisationsgerechte Entstrickungsnormen

Der EuGH erachtete im *National Grid Indus BV* Urteil einen Eingriff in die Niederlassungsfreiheit nur dann als verhältnismäßig und damit rechtmäßig, wenn dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eines Besteuerungsaufschubs auf unrealisierte stille Reserven im Wegzugsfall eingeräumt wird.

Im Urteilstenor heißt es, dass Art. 49 AEUV einer „Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, die die sofortige Einziehung der Steuer auf die nicht realisierten Wertzuwächse bei den Vermögensgegenständen einer Gesellschaft, die ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, zum Zeitpunkt dieser Verlegung vorschreibt.“

Zugleich betont der EuGH aber auch, dass die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedsstaaten grundsätzlich als Rechtfertigung dienen kann, um im Falle eines Wegzugs einer Gesellschaft eine Schlussbesteuerung auf nicht realisierte Wertzuwächse herbeizuführen.⁷¹⁴

⁷¹¹ Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 21.09.1999, C-307/97, BStBI 1999 II S. 844, Leitsatz.

⁷¹² Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 21.09.1999, C-307/97, BStBI 1999 II S. 844, Tz. 35.

⁷¹³ Vgl. Jahressteuergesetz 2013 vom 05.03.2012.

⁷¹⁴ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 29.11.2011, C-371/10, Slg 2011, I-12273-12339, Tz. 73.

In diesem Zusammenhang wurde u.a. auf deutscher Seite diskutiert, ob § 4g EStG und die dort verfügte pauschalierte 5-jährige Stundungsregelung unionsrechtskonform ist,⁷¹⁵ was inzwischen als gesichert gilt.⁷¹⁶ In diesem Zusammenhang kann auch auf das EuGH-Urteil im Fall Verder LabTec GmbH & Co. KG verwiesen werden, wonach Art. 49 AEUV dahingehend auszulegen ist, dass eine Steuerstundungsregelung für im Wegzugsstaat gebildete und nicht realisierte Betriebstättergebnisse (stille Reserven) von 10 Jahren unionsrechtskonform ist.⁷¹⁷

5.3.2.7 Zusammenfassung der Vorgaben

Aus dem *Europäischen Steuerrecht* und der *EuGH Rechtsprechung* lassen sich die folgenden rechtlichen Vorgaben an eine Betriebstättenbesteuerung ableiten:

1. Möglichkeit der finalen Verlustnutzung im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses / Vermeidung einer doppelten Verlustnutzung
2. Wahrung der rechtsformneutralen Besteuerung / Schaffung gleicher steuerlicher Rahmenbedingungen für Betriebstätten und Tochterkapitalgesellschaften (u.a. des Tarifs und gleicher Steuervergünstigungen)
3. Realisationsgerechte Entstrickungsbesteuerung / Möglichkeit der Steuerstundung und damit einer möglichen steuerlichen Erfassung von stillen Reserven bzw. Lasten im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation.

5.3.3 Bedeutende Einzelfälle der Rechtsprechung / rechtliche Vorgaben

5.3.3.1 Spanien vs. Dell (2012 / 2015)

An dem Urteil des spanischen Audiencia Nacional⁷¹⁸ vom 08.06.2015 in der Rs. Spanien vs. Dell aus 2015 ist bemerkenswert, dass augenscheinlich Teile der vorinstanzlichen Entscheidungsgründe des spanischen Tribunal Económico-Administrativo Central⁷¹⁹ aus 2012 zur *virtuellen Betriebstätte* übernommen wurden, wonach das *Benutzen* einer Webseite bereits betriebstättenbegründend sein kann. Der Standort des Servers sei dafür unerheblich.

Beide Urteile sind überdies bemerkenswert, als dass das Tribunal Económico-Administrativo Central erstmals für Fragen der Betriebstättenbegründung auf den wirtschaftlichen Gehalt und die Relevanz der wirtschaftlichen Aktivitäten innerhalb des Wertschöpfungsprozesses abstellte und damit Fragen an das körperliche Vorhandensein einer möglichen Geschäftseinrichtung in den Hintergrund rückte. Im Umkehrschluss folgerte das Gericht sogar, dass Art. 5 OECD-MA nur zur Unge-nügen Wertschöpfungsprozesse erfasst und damit keine Schrankenwirkung entfaltet, wenn Wertschöpfungsfaktoren besteuert werden sollen.⁷²⁰

Der Ausgangsfall und der Verfahrensgang stellen sich wie folgt dar:

⁷¹⁵ Vgl. Baldamus, Internationales Steuerrecht (IStR), 2012, S. 319 f. m.w.N.

⁷¹⁶ § 4g EStG ermöglicht bei Überführung einzelner Wirtschaftsgüter in andere EU-Staaten eine 5-Jährige Streckung der Versteuerung eines Entnahmegewinnes bzw. Entstrickungsgewinns. Reine Inlandsverlagerungen sind indessen ohne sofortige Gewinnrealisation möglich. Vgl. hierzu auch Heinicke, in: Schmidt, Ludwig (Hg.): Einkommensteuergesetz-Kommentar, Aufl. 39, 2020, § 4g EStG, Rz. 1 m.w.N.

⁷¹⁷ Vgl. Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil v. 21.05.2015, C-657/13, DStR 2015, 1166-1170, Tz. 37.

⁷¹⁸ Audiencia Nacional (AN), Urteil v. 08.06.2015, Case 182/2012, ES:AN, 08.06.2015, Case 182/2012.

⁷¹⁹ Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), Urteil v. 15.03.2012.

⁷²⁰ Vgl. Wagh, Digital Transactions, Bulletin for International Taxation (IBFD), September, 2016, S. 542.

„The AN did not make any negative observations on the TEAC’s decision in respect of an online PE and did not make any other observations on the subject, the TEAC’s decision merges into the AN’s decision as a result of the doctrine of the merger of decisions. The TEAC’s verdict is, therefore, still valid in this field.”

Mittels Direktgeschäft (direct sales model) belieferte eine in Irland ansässige Gesellschaft des Dell Konzerns (Dell Irland) Kunden in Spanien. Die in Spanien ansässigen Kunden gaben ihre Bestellungen online auf, während Dell selbst keine Mitarbeiter oder gar physische Standorte in Spanien unterhielt. Auch unterhielt Dell Irland keine Server in Spanien, auf denen ein Internetauftritt betrieben wurde. Die in Spanien ansässige Gruppengesellschaft (Dell Spanien) leistete ausschließlich Unterstützungsleistungen z.B. bei der Logistik, dem Marketing und der Kundenbetreuung.

In der erstgerichtlichen Entscheidung fand das Tribunal Económico-Administrativo Central in 2012 für Recht, dass Dell Irland über eine *virtuelle Betriebsstätte* in Spanien verfügt, gleichwohl kein Personal oder ein physischer Anknüpfungspunkt vorhanden waren.

Nach Auffassung des Gerichts wäre Art. 5 OECD-MA nicht anwendbar, da ein wesentlicher wirtschaftlicher Nexus auch über das *Benutzen* des Internetauftritts begründet werden kann.⁷²¹ Da entsprechende Regelungen in Art. 5 OECD-MA aber schlichtweg fehlen, sei dieser zwar nicht einschlägig, stünde aber einer Betriebsstättenbegründung über das *Benutzen* auch nicht entgegen. Auf die Anwesenheit von Personal käme es, für eine Betriebsstättenbegründung, jedenfalls nicht an.⁷²²

Vorgenannte Auffassung wurde zwar durch das ranghöhere Gericht (Audiencia Nacional) in 2015 revidiert,⁷²³ wenngleich das Gericht auch feststellte, dass eine Betriebsstätte anderweitig begründet wurde: Zum einen seien die Voraussetzungen für eine Vertreterbetriebsstätte erfüllt, da Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA a.F. keine Vertragsbeziehungen zwischen dem Kunden und dem Prinzipal erfordere. Zum anderen sei eine feste Geschäftseinrichtung i.S.d. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA bereits in der Tatsache zu sehen, dass Dell Irland Räumlichkeiten von Dell Spanien hätte nutzen können (auch wenn dies nachweislich nicht der Fall war). In der Fachliteratur heißt es: „The AN reasoned, however, that the concept of disposal is not a strictly legal one and that a non-resident entity could make use of a fixed place through another entity that carries on, on its behalf and under its dependency, economic activities that are the core of its corporate purpose.”⁷²⁴

Bemerkenswert ist das Urteil des Audiencia Nacional damit insofern, als dass für die Frage der Betriebsstättenbegründung nach Art. 5 OECD-MA nicht mehr auf tatsächlich verwirkte Tatsachen abgestellt wird, sondern dass nun bereits theoretisch denkbare Aktivitäten tatbestandsbegründen sein sollen.

Dies ist abzulehnen.

Zudem vermittelt die Entscheidung des Audiencia Nacional den Eindruck, dass die Richter eine Auseinandersetzung mit den Argumenten des Tribunal Económico-Administrativo zur Begründung virtueller Betriebsstätten unbedingt vermeiden wollten. In Ermangelung entsprechender Hinweise

⁷²¹ Vgl. Jimenez, Bulletin for International Taxation (IBFD), 2016, S. 463. „That part of the decision of the TEAC which refers to the virtual PE is also remarkable. The TEAC attributed relevance to the web pages for the Spanish market, which were maintained and fed by personnel in Spain, even though the server was not located in Spain.”

⁷²² Wagh, Digital Transactions, Bulletin for International Taxation (IBFD), September, 2016, S. 542. „It also noted that human intervention by a non-resident enterprise is not necessary to give rise to a PE“

⁷²³ Vgl. Jimenez, Bulletin for International Taxation (IBFD), 2016, S. 465. „In this respect, the AN, obiter dicta, as the comment was not relevant for the final decision, noted that a web page is a combination of software and electronic data, it is not anything tangible and, therefore, cannot be a fixed place of business, though a server is quite another thing, as the server may have a physical presence and the place where it is hosted could be regarded as a PE.”

⁷²⁴ Jimenez, Bulletin for International Taxation (IBFD), 2016, S. 465.

und Korrekturen des ranghöheren Gerichts dürften damit die Feststellung des Tribunal Económico-Administrativo zur virtueller Betriebstätten sogar ihre Gültigkeit behalten.

5.3.3.2 Japan vs. US online retailer (2015)

Mit Urteil⁷²⁵ vom 28.05.2015 erkannte der Tokyo Regional Court für Recht, dass die online Vertriebs- und Lageraktivitäten eines US-amerikanischen Versandhändlers eine Betriebstätte des US-Unternehmens in Japan nach Art. 5 OECD-MA begründen und dass entsprechende Aktivitäten, die der Lagerung und Versendung zuzuordnen sind, nicht als Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten qualifizieren. Der erwirtschaftete Gewinn sei maßgebend der Betriebstätte und nicht dem Stammhaus zuzuweisen.

Die Entscheidung ist insofern bemerkenswert, da sich aus dem Urteilssachverhalt erschließt, unter welchen Umständen Aktivitäten eines Online-Versandhändlers, und damit in Bezug auf das Fernabsatz-Modell, betriebstättenbegründend sein können, da sie als entsprechende Haupttätigkeit qualifizieren, und wie das Beispiel des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA präzisiert werden kann.

In Art. 5 OECD-MK heißt es:

„Whether the activity carried on at such a place of business has a preparatory or auxiliary character will have to be determined in the light of factors that include the overall business activity of the enterprise. Where, for example, an enterprise of State R maintains in State S a very large warehouse in which a significant number of employees work for the main purpose of storing and delivering goods owned by the enterprise that the enterprise sells online to customers in State S, paragraph 4 [Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten] will not apply to that warehouse since the storage and delivery activities that are performed through that warehouse, which represents an important asset and requires a number of employees, constitute an essential part of the enterprise's sale/distribution business and do not have, therefore, a preparatory or auxiliary character.“⁷²⁶

Der Ausgangsfall und der Verfahrensgang stellen sich wie folgt dar:

Das japanische Gericht hatte über das Online Geschäft eines in den USA ansässigen online Versandhändlers zu entscheiden. Dieser bot die physische Versendung von Waren an, während der Bestellprozess vollkommen digital über das Internet abgewickelt wurde.

Ab dem Jahr 2001 mietete das US-Unternehmen eine Wohnung in Japan an, zur Zwischenlagerung und Weiterversendung von Warenbestellungen.

Ab dem Jahr 2006 mietete das US-Unternehmen zusätzlich ein Warenlager an, um dem gestiegenen Bestellvolumen nachzukommen. Durchweg beschäftigte das US-Unternehmen Personal in Japan.

Die japanischen Steuerbehörden werteten die Versandaktivitäten unter dem DBA Japan-USA⁷²⁷ als wesentlichen Geschäftsfaktor („constitute an essential part of the enterprise's sale / distribution business“) und der Haupttätigkeit der Betriebstätte zugehörig.

Konkret beurteilten die japanischen Behörden, dass u.a.

⁷²⁵ Der Urteilstext ist ausschließlich in japanischer Sprache abrufbar. Vgl. Tokyo Regional Court, Urteil v. 28.05.2015, https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/442/085442_hanrei.pdf, https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/442/085442_hanrei.pdf, 31.12.2021.

⁷²⁶ OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art. 5 OECD-MK, Rz. 62.

⁷²⁷ Entsprechende Regelungen sind analog dem OECD-MA.

- der Empfang und die Lagerung von importierter Ware,
- die Verpackung von Ware,
- der Versand von Ware an Kunden unter Verwendung einer externen Spedition,
- die Rücksendung von Ware an Kunden und Versandersatz (Entgegennahme von Retouren),
- das Fotografieren von Ware und
- das Verpacken eines Handbuchs in japanischer Sprache zusammen mit der Ware

als Wertschöpfungsfaktoren zu sehen sind. Der Begriff der *Lagerung* (storage) ist somit engst möglichst zu fassen. Das Gericht teilte die Einschätzungen der Steuerbehörden und urteilte, dass Haupttätigkeiten in Japan ausgeübt wurden.⁷²⁸

Bemerkenswert ist aber auch die Einschätzung des Gerichts, dass, mit Verweis auf die Ergebnisermittlung der Betriebstätte, die in den USA ausgeübten Tätigkeiten weitestgehend irrelevant sein dürften. Hier stellte das Gericht ausschließlich auf die in Japan ausgeübten Haupttätigkeiten ab und weist den Aktivitäten in den USA damit zugleich, für die Frage der Wertschöpfung, einen untergeordneten Charakter zu. Konkret wurden die folgenden Tätigkeiten in den USA ausgeübt:

- Marktforschung und Festlegung der Preise für zum Verkauf stehende Waren
- Verhandlungen und Kauf von Waren von Produzenten und Zahlungen
- Pflege der Website / Anpreisen der Ware
- Kommunikation mit Kunden über E-Mails
- Verfassen eines übersetzten Handbuchs in japanischer Sprache

Die Aktivitäten in Japan seien, so das Gericht, vor dem Hintergrund einer „independend enterprise“ und nicht als „independend warehouse business“ zu würdigen. Im Urteil heißt es:

„It shall be considered that these activities [US Aktivitäten z.B. im Zusammenhang mit der Website, der Kommunikation mit den Kunden usw.] are business activities carried out at the apartment and warehouse by the plaintiff (tax-payer) through the Internet from the US, and therefore the fact that the taxpayer was conducting certain activities from the US does not provide a basis for denying that the “assimilated enterprise” was conducting business activities at the apartment and warehouse as a place of sales (business).“⁷²⁹

Schließlich ist es zielführend für die weitere Analyse, die von der OECD formulierten Vorgaben für eine Betriebstättenbegründung am Urteilsfalls zu spiegeln um weitergehende Klarheit zu erlangen, welche Geschäftsaktivitäten respektive deren Ausgestaltungen im Geschäftsmodell zu einer steuerlichen Verhaftung dem Grunde und der Höhe nach im Quellenstaat führen.

So sind die von der OECD formulierten Hinweise für eine betriebstättenbegründende Haupttätigkeit eines Online-Versandhändlers im Quellenstaat stark verallgemeinernd. Eine Haupttätigkeit wird u.a. bejaht, wenn

- die Website in der lokalen Sprache verfasst ist,
- die Waren in der lokalen Währung angeboten werden,

⁷²⁸ Vgl. Wagh, Digital Transactions, Bulletin for International Taxation (IBFD), September, 2016, S. 542.

⁷²⁹ Oka, International Transfer Pricing Journal (IBFD), 2016, S. 253.

- die Website über eine Adresse des Geschäftssitzes im Quellenstaat informiert und
- auf der Webseite mit einem landestypischen Versand (kurze und schnelle Distanzen) geworben wird.

Entsprechende Ergebnisse sind in nachstehender Tabelle zusammengefasst.⁷³⁰

Tabelle 19: Als Haupttätigkeit i.S.d. Art. 5 OECD-MA qualifizierte Aktivitäten (Fernabsatz-Modell):

Urteilsfall: Aktivitäten in Japan / Quellenstaat	Urteilsfall: Aktivitäten in USA / Ansässigkeitsstaat	Online Aktivitäten laut OECD-MK
<ul style="list-style-type: none"> – Empfang und Lagerung der importierten Waren – Verpacken von Waren – Versand von Waren an Kunden unter Verwendung einer externen Spedition – Rücksendung von Waren von Kunden und Versandersatz – Fotografieren der Waren – Verpacken des Handbuchs in japanischer Sprache zusammen mit der Ware 	<ul style="list-style-type: none"> – Marktforschung und Festlegung der Preise für zum Verkauf stehende Waren – Verhandlungen und Kauf von Waren von Produzenten und Zahlungen – Pflege der Website / Anpreisen der Ware – Kommunikation mit Kunden über E-Mails – Verfassen eines übersetzten Handbuchs in japanischer Sprache 	<ul style="list-style-type: none"> – Aufgabe von Bestellungen über die Website – Die Website ist ausschließlich in der lokalen Sprache verfasst und die Waren werden in der lokalen Währung angeboten. – Die Website gibt als Geschäftssitz eine Adresse in im Quellenstaat an. – Die Website wirbt für einen schnellen und landestypischen Versand

5.3.3.3 South Dakota vs. Wayfair (2018)

In der Rs. South Dakota vs. Wayfair⁷³¹ erkannte das Gericht mit Urteil vom 21.06.2018 für Recht, dass die bestehenden Besteuerungsregeln für Online-Versandhändler, die bisher ein physisches Anwesenheitserfordernis im einzelnen Bundestaat (hier: South Dakota) voraussetzen, zu einer Lücke in der indirekten Verbrauchsbesteuerung führten, es dadurch zu Marktverzerrungen kam, und dass es verfassungsgemäß geboten sei, dass ein Bundesstaat für die Steuererhebung weitere *wesentliche Anknüpfungspunkte* (substantial nexus) im Absatzstaat festlegen kann. Diese Anknüpfungspunkte können sich auch auf *virtuelle Präsenzen* beziehen.

Die *Sales Tax*⁷³² ist nunmehr, nach geänderter Rechtslage, auch dann vom Verkäufer einzubehalten und abzuführen, wenn es zwar an einer physischen Präsenz im Bundesstaat mangelt, aber die gesetzlichen Vorschriften des Bundesstaats zur Ausgestaltung einer *fundierten virtuellen Verbindung* (substantial virtual connections) erfüllt sind.

Der Ausgangsfall und der Verfahrensgang stellen sich wie folgt dar:

⁷³⁰ In Anlehnung an: Oka, International Transfer Pricing Journal (IBFD), 2016, S. 252.

⁷³¹ Vgl. SUPREME COURT OF SOUTH DAKOTA, Urteil v. 21.06.2018, 17-494, https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf, 31.12.2021.

⁷³² Die Sales Tax, wie auch die Use Tax, sind als indirekte Steuern auf dem Bruttoumsatz den Verkaufs- und Verbrauchssteuern zuzuordnen. Die Use Tax findet nur dann Anwendung, wenn die Sales Tax nicht greift.

Aufgrund der Gegebenheit, dass das US-amerikanische Mehrwertsteuersystem nicht im Sinne einer europäischen MwStSystRL harmonisiert ist, obliegt die Gesetzeskraft zur Ausgestaltung der steuerlichen Rahmenbedingungen nach wie vor den 50 Bundesstaaten der USA.

Dies hat zur Konsequenz, dass ein Steuerwettbewerb zwischen den Bundesstaaten existiert, da die Steuersätze, mit Blick auf die *Sales Tax*, gravierend schwanken (zwischen 2,9% – 7,25% je nach Bundesstaat), was wiederum Einfluss auf die Standortentscheidungen von Unternehmen und den Aufbau physischer Präsenzen in den einzelnen Bundesstaaten hat.

Werden Waren ausschließlich innerhalb eines Bundesstaats befördert / versendet, hat der Verkäufer, im Allgemeinen, die *Sales Tax* einzubehalten und abzuführen. Die Rechtslage stellt sich jedoch deutlich komplexer dar, wenn Waren zwischen den Bundesstaaten exportiert werden. In diesem Fall trifft den Verkäufer nur dann eine Einbehalts- und Abführungspflicht, wenn er im entsprechenden Absatzstaat über einen *wesentlichen Anknüpfungspunkt* (*substantial nexus*) verfügt. Ein *substantial nexus* konnte, unter Befolgung der bisherigen Rechtsprechungen (vgl. *Quill Corp. vs. North Dakota* (1992) und *Bellas Hess* (1967)),⁷³³ nur dann existieren, wenn eine physische Präsenz, aber keine rein virtuelle Präsenz, des Verkäufers im Absatzstaat vorgehalten wird.⁷³⁴

Gemäß der bisherigen Rechtslage war der Verkäufer demnach, bei Fehlen eines physischen Anknüpfungspunkts im Bundesstaat, nicht zum Einbehalt und zur Abführung der *Sales Tax* verpflichtet. Stattdessen hatte der Kunde im Absatzstaat dann die *Use Tax* abzuführen. Um eine Besteuerungslücke zu vermeiden, kam es hiermit stark auf die Steuerehrlichkeit des Kunden zur Abführung der *Use Tax* an. Der Bundesstaat South Dakota sah sich deshalb und aufgrund von Steuer ausfällen⁷³⁵ veranlasst, den Tatbestand des *substantial nexus* zu erweitern.

Mit Gesetz aus 2016 (Senate Bill 106)⁷³⁶ legte South Dakota fest, dass ein *substantial nexus* auch dann (und damit in Ermangelung an einer physischen Präsenz) gegeben ist,⁷³⁷ wenn im vergangenen Jahr

- die Bruttoumsätze aus den Verkäufen von materiellen Gütern oder elektronisch vertriebenen Produkten oder Dienstleistungen den Schwellenwert von 100.000 USD überschritten haben und / oder („The seller's gross revenue from the sale of tangible personal property, any product transferred electronically, or services delivered into South Dakota exceeds one hundred thousand dollars; or”)

⁷³³ Vgl. Mair/Zawodsky, *Steuern und Wirtschaft (StuW)*, 01, 2019, 85 ff m.w.N.

⁷³⁴ „Under this Court's decisions in *Bellas Hess* and *Quill*, South Dakota may not require a business to collect its sales tax if the business lacks a physical presence in the State.“ SUPREME COURT OF SOUTH DAKOTA, Urteil v. 21.06.2018, 17-494, https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf, 31.12.2021.

⁷³⁵ „In South Dakota alone, the Department of Revenue estimates revenue loss at \$48 to \$58 million annually.“ SUPREME COURT OF SOUTH DAKOTA, Urteil v. 21.06.2018, 17-494, https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf, 31.12.2021.

⁷³⁶ Vgl. Senate Bill 106, SB106, <https://legiscan.com/SD/text/SB106/2016>, 31.12.2021.

⁷³⁷ SUPREME COURT OF SOUTH DAKOTA, Urteil v. 21.06.2018, 17-494, https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf, 31.12.2021. „The Act applies only to sellers that, on an annual basis, deliver more than \$100,000 of goods or services into the State or engage in 200 or more separate transactions for the delivery of goods or services into the State.“

- der Verkäufer mehr als 200 Einzeltransaktionen pro Jahr in Bezug auf materielle Güter und / oder in Bezug auf elektronisch vertriebene Produkte und Dienstleistungen im Bundesstaat getätigt hat. („The seller sold tangible personal property, any product transferred electronically, or services for delivery into South Dakota in two hundred or more separate transactions.“)⁷³⁸

Die neuen Regeln traten zum 01.04.2019 in Kraft und gelten für alle Verkäufe, die ab diesem Zeitpunkt ausgeführt wurden.⁷³⁹

Ob die so begründete *virtuelle Präsenz* verfassungsgemäß ist und auch einen *substantial nexus* darstellt, war im Speziellen Gegenstand des Urteils.⁷⁴⁰

Dem Urteilsfall liegen Versandungslieferungen der Wayfair, Inc. aus andere Bundesstaat nach South Dakota zugrunde.⁷⁴¹

Die Wayfair, Inc. selbst ist ein in Boston / Massachusetts ansässiges und im Bereich des E-Commerce tätiges Versandhaus, welches Haushaltswaren und Möbel in den ganzen USA und darüber hinaus global versendet. Das Unternehmen unterhielt in South Dakota weder Räumlichkeiten noch beschäftigte es dort Arbeitnehmer, sodass keine physischen Anknüpfungspunkte in South Dakota gegeben waren.

Trotz unstrittigem Überschreiten der maßgebenden Kriterien zur *virtuellen Präsenz*, weigerte sich die Wayfair, Inc., entsprechende Einbehalts- und Abführungspflichten zur Sales Tax zu übernehmen, da nach vertretener Auffassung die von South Dakota im *Senate Bill 106* aufgestellten Kriterien einen nicht zu rechtfertigenden Verfassungsverstoß darstellen würden („Respondents sought summary judgment, arguing that the Act is unconstitutional“).

Das Gericht stellte hierzu fest, dass die bisherige Rechtslage nicht mehr zeitgemäß sei und einer Überarbeitung bedarf. Denn die bisherige Rechtslage sei im Wege des Richterrechts durch die Rs. *Quill Corp. vs. North Dakota* sowie *Bellas Hess* geprägt, deren zugrundeliegenden Streitfragen aufkamen, bevor das Internet etabliert wurde der E-Commerce sich verbreiten konnte.

Des Weiteren kam das Gericht zu dem Ergebnis, dass sich auch die Wertschöpfungsprozesse verändert hätten, sodass es geboten ist, die herkömmlichen Besteuerungskonzepte entsprechend zu überarbeiten.

Die dazugehörigen Ausführungen des Gerichts zum Anpassungsgebot sind bemerkenswert und verdeutlichen die Relevanz des Nutzers für Zwecke der Besteuerung. In der Urteilsbegründung heißt es u.a.:⁷⁴²

- „But it is not clear why a single employee or a single warehouse should create a substantial nexus while *physical* aspects of pervasive modern technology should not. For example, a company with a website accessible in South Dakota may be said to have a physical presence in the State via the customers’ computers. A website may leave cookies saved to the customers’ hard drives, or customers may download the company’s app onto their phones. Or a company may lease data storage that is permanently, or even occasionally, located in South Dakota.“

⁷³⁸ Senate Bill 106, SB106, <https://legiscan.com/SD/text/SB106/2016>, 31.12.2021.

⁷³⁹ Vgl. Loose, US Supreme Court, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 63 f.

⁷⁴⁰ Vgl. Kokott, Herausforderungen einer Digitalsteuer, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, 126 f.

⁷⁴¹ Auf Aspekte der Zuständigkeit des Supreme Courts in der Rechtssache und dem Gang des Verfahrens wird aufgrund der Zielsetzung der Arbeit nicht weiter eingegangen und stattdessen verwiesen.

⁷⁴² SUPREME COURT OF SOUTH DAKOTA, Urteil v. 21.06.2018, 17-494, https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf, 31.12.2021.

- „The *dramatic technological and social changes of our increasingly interconnected economy* mean that buyers are *closer to most major retailers* than ever before – regardless of how close or far the nearest storefront.”
- „Virtual showroom can show far more inventory, in far more detail, and with greater opportunities for consumer and seller interaction than might be possible for local stores. Yet the continuous and pervasive virtual presence of retailers today is, under Quill, simply irrelevant. This Court should not maintain a rule that ignores these substantial virtual connections to the State.”

Folgerichtig ist es, nach Auffassung des Gerichts, auch verfassungsrechtlich geboten, dass wenn wesentliche virtuelle Verbindungen bestehen, eine Besteuerung zu erfolgen hat.

Denn das alleinige Abstellen auf eine physische Präsenz dürfte zu Steuerbegünstigungen für die Unternehmen führen, die keine physische Präsenz im Absatzstaat unterhalten und ihre Geschäfte ausschließlich über den Online-Handel abwickeln. Aus Wettbewerbsgesichtspunkten stellt dies eine ungerechtfertigte Sonderbehandlung dar, wenn gleichwohl eine virtuelle Präsenz im Absatzstaat besteht – es heißt hierzu: „By giving some online retailers an arbitrary advantage over their competitors who collect state sales taxes, Quill’s physical presence rule has limited States’ ability to seek long-term prosperity and has prevented market participants from competing on an even playing field.”⁷⁴³

Schließlich bleibt festzuhalten, dass die Rechtsprechung ein Anpassungserfordernis geltender Besteuerungsregelungen an eine sich veränderte Wertschöpfung gefordert hat und eine virtuelle Präsenz als steuerlichen Anknüpfungspunkt für zulässig und verfassungsrechtlich geboten hält. Es bleibt aber auch zu konstatieren, dass das Gericht es unterließ, die Tatbestände hinreichend zu präzisieren, sodass z.B. unklar bleibt, welche möglichen weiteren Kriterien noch eine verfassungskonformität garantieren und welche Berechnungswege, z.B. zur Ermittlung der Bruttoumsätze, angezeigt sind. Es dürfte damit an der Unternehmenspraxis liegen, die Vorgaben des Gerichts weiter zu definieren, was naturgemäß eine Reihe an Zweifelsfragen / Unsicherheiten aufwerfen wird.

5.3.3.4 Zusammenfassung der Hinweise

Es gilt festzuhalten, dass es international bisher nur eine geringe Anzahl an Urteilen gibt, die insbesondere aus ertragsteuerlicher Perspektive Betriebsstättenfragen in Bezug auf digitale Leitungserbgingen unter gleichzeitigem Fehlen physischer Präsenzen erörtern.

Legt man jedoch zugrunde, dass im Rechtsstaat stets das Gebot der gerichtlichen Gleichheitskontrolle zu gelten hat und dass damit Rechtsprechungen stets verallgemeinerbar sind, da das Gesetz dem Gleichheitsgrundsatz folgend bereits zu verallgemeinern hat,⁷⁴⁴ lassen sich aus den Rechtsprechungen zumindest nachstehende Hinweise entnehmen. Ein Ableiten von verbindlichen Vorgaben aus der Rechtsprechung gibt die Fallzahl bisher jedoch nicht her.

1. Es könnte rechtmäßig sein, dass eine Betriebsstätte begründet werden kann, indem, in erweiterter Auslegung zu Art. 5 und 7 OECD-MA, auf das wirtschaftliche Gehalt und die Relevanz der wirtschaftlichen Aktivitäten innerhalb des Wertschöpfungsprozesses abgestellt wird, womit Fragen an das körperliche Vorhandensein einer möglichen Geschäftseinrichtung in den Hintergrund rücken (Rs. Spanien vs. Dell).

⁷⁴³ SUPREME COURT OF SOUTH DAKOTA, Urteil v. 21.06.2018, 17-494, https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf, 31.12.2021, Opinion of the Court C.

⁷⁴⁴ Vgl. Kirchhof, in: Herzog et al., Kommentar zum Grundgesetz, 95. EL Juli 2021, 1958, Art. 3 Abs. 1 GG, Rz. 121 ff.

2. Aktivitäten im Zusammenhang mit der Lagerung und Versendung von Waren könnten für einen Online-Versandhändler (Fernabsatzmodell) als Haupttätigkeiten i.S.d. Art. 5 OECD-MA qualifizieren und wären damit betriebstättenbegründend, sodass keine vorbereitenden Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten ausgeübt werden würden. Der erwirtschaftete Gewinn wäre maßgebend der Betriebstätte und nicht dem Stammhaus zuzuweisen (Rs. Japan vs. US online retailer).
3. Es könnte für Zwecke der Erhebung von Verkehrssteuern für Recht erkannt werden, dass eine *virtuelle Präsenz* gegeben ist und für Zwecke der Steuerentstehung ausreichend ist, wenn im vorherigen Kalenderjahr Umsätze von mehr als 100.000 USD erzielt und / oder mehr als 200 Einzeltransaktionen ausgeführt worden sind (Rs. South Dakota vs. Wayfair, Inc.).

Vorgenannte Hinweise sind losgelöst von den zahlreichen Rechtsprechungen im Zusammenhang mit der Serverbetriebstätte zu sehen. Der dargelegte Meinungsstand zur Serverbetriebstätte scheint aber weitestgehend, auch in der Rechtsprechung, gefestigt. Auf die zahlreichen Urteile, u.a. aus indischer Perspektive, wird Vollständigkeitshalber verwiesen.⁷⁴⁵

5.3.4 Weiteres zur Einmalbesteuerung / wirtschaftliche Vorgaben

5.3.4.1 Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung / Begriffsverständnis

Aufgrund der finanziellen Mehrbelastungen im Fall der Doppelbesteuerung bzw. des drohenden Verlusts an Steuersubstrat im Fall der Minderbesteuerung, muss Rechtssicherheit für eine Einmalbesteuerung der Betriebstätten herbeigeführt werden. Das Gebot der Einmalbesteuerung ist Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips und steht damit in einer Wechselwirkung der wirtschaftlichen und rechtlichen Vorgaben.

Wird ein inländisches Unternehmen grenzüberschreitend tätig, stehen sich die steuerrechtlichen Interessen zweier souveräner Steuerhoheiten gegenüber.

Dabei besteuert der Wohnsitzstaat unter Beanspruchung des Prinzips weltweiter Besteuerung regelmäßig das Welteinkommen, wohingegen der Quellenstaat unter Anwendung des Quellenprinzips die unter seinem Schutz erwirtschafteten Einkünfte und belegenden Vermögen besteuert. Greifen danach zwei souveräne Steuerhoheiten steuerlich auf denselben grenzüberschreitenden Sachverhalt zu, kann es zur Doppel- oder im umgekehrten Fall zur Nichtbesteuerung kommen.⁷⁴⁶

Im Fall der Doppelbesteuerung wird zwischen

- rechtlicher bzw. juristischer und
- wirtschaftlicher

Doppelbesteuerung unterschieden.⁷⁴⁷ Die Differenzierung richtet sich nach dem Steuersubjekt.

Der Tatbestand der *rechtlichen Doppelbesteuerung* ist erfüllt, wenn derselbe Steuerpflichtige (Steuersubjektidentität) mit denselben Einkünften oder Vermögensgegenständen (Steuerobjektidentität) in demselben Zeitraum in zwei oder mehreren souveränen Staaten zu gleichen oder vergleichbaren Steuern herangezogen wird. Die Doppelbesteuerung kann hierbei jedoch nicht nur

⁷⁴⁵ Vgl. Unnikrishnan/Nagappan, Virtual Permanent Establishments, INTERTAX, Volume 46, 2018, 530 ff.

⁷⁴⁶ Vgl. Seer, in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, S. 29.

⁷⁴⁷ Auf den Begriff der virtuellen Doppelbesteuerung wird nicht näher eingegangen, da diese nur eine denkbare Doppelbesteuerung darstellt, wenn z.B. ein Staat von seinem Besteuerungsrecht nicht Gebrauch macht. Vgl. Brähler, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., 2009, S. 17.

aus einer mehrfachen Besteuerung bestimmter Einnahmen eines Steuerpflichtigen, sondern auch aus der Nichtberücksichtigung von Ausgaben resultieren.⁷⁴⁸

Unterliegen dieselben Einkommens- und Vermögensteile bei verschiedenen Steuersubjekten (keine Steuersubjektidentität) einer vergleichbaren Steuer, so spricht man von einer *wirtschaftlichen Doppelbesteuerung*. Die Identität des Besteuerungszeitraums ist im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht relevant.⁷⁴⁹ Wirtschaftliche Doppelbesteuerung widerspricht überdies auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Ziel einer leistungsadäquaten Besteuerung.

Die rechtliche Pflicht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergibt sich als Kehrseite des Welteinkommensprinzips: Denn eine Besteuerung des Welteinkommens verlangt, dass in- und ausländische Einkommenssteile gleichermaßen mit (deutscher) Steuer belastet werden. Art und Höhe des in- und ausländischen Einkommens ist für die deutsche Steuer unterschiedslos. Zugleich ergibt sich das Gebot einer vollständigen Vermeidung der Doppelbesteuerung.⁷⁵⁰

Der Begriff der *Minderbesteuerung* bei internationalen Sachverhalten ist weder in der Theorie noch in der Rechtspraxis einheitlich definiert. Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass es sich dabei um missbräuchliche Rechtsgestaltungen durch den Steuerpflichtigen zum Zweck der Steuereinsparung handelt, welche mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht im Einklang stehen.⁷⁵¹ Folgt man jedoch einer wirtschaftlichen Interpretation dieses Begriffs, ist die Minderbesteuerung, quasi spiegelbildlich zur Doppelbesteuerung, dann anzunehmen, wenn ein Steuerobjekt, welches verschiedenen Staaten zugerechnet werden kann, tatsächlich einer geringeren Besteuerung unterliegt, als es dem Steuerniveau des Quellen- oder Ansässigkeitsstaates entspricht.⁷⁵² Dieser Sicht soll gefolgt werden, da eine Steuerflucht durch illegale Steuergestaltung genauso bei nationalen Sachverhalten auftreten kann. Im Rahmen des internationalen Steuerrechts und den DBAs soll daher grundsätzlich sichergestellt werden, dass Einkünfte der Einmalbesteuerung unterliegen.

Sowohl die für den Steuerpflichtigen mit einer Doppelbesteuerung verbundenen Steuernachteile als auch die mit einer Nichtbesteuerung verbundenen Vorteile widersprechen den Zielsetzungen einer an Leistungsfähigkeit und Wettbewerbsneutralität ausgerichteten internationalen Besteuerung.⁷⁵³ Z.B. können Anknüpfungspunkte für die Besteuerung innerhalb der Grenzen der Steuerhoheit der Staaten beliebig ausgestaltet werden. Hierbei kommen sowohl alle wirtschaftlichen Erscheinungsformen innerhalb des Staatgebiets (Territorialitätsprinzip), als auch unter der Voraussetzung, dass eine persönliche Beziehung zum Staatsgebiet existiert, auslandsbezogene Steuergüter (Universalitätsprinzip) in Betracht.

Eine Minderbesteuerung kann beispielsweise durch die divergierende Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen entstehen, wenn durch zwischenstaatliche Qualifikationskonflikte Einkünfte mehrfach von der Besteuerung freigestellt werden.

⁷⁴⁸ Vgl. Endres et al., Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl., 2016, S. 3.; Brähler, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., 2009, S. 15 f.

⁷⁴⁹ Vgl. Lehner in: Lehner et al., Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 6. Aufl., 2015, S. 111 Rz. 20.

⁷⁵⁰ Vgl. Schaumburg, in: Tipke, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 1. Aufl., 2011, S. 144.

⁷⁵¹ Vgl. Endres et al., Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl., 2016, S. 4.

⁷⁵² Vgl. Seer, in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 1, Tz. 93 f.

⁷⁵³ Auf den seltenen Fall einer doppelten Verlustnutzung wird an dieser Stelle nicht weiter eingegangen.

Für die kollisionsauflösende Funktion des internationalen Steuerrechts, insbesondere der DBA, ist jedoch der Begriff der *rechtlichen Doppelbesteuerung* maßgeblich, da die rechtliche Doppelbesteuerung neben der Steuerobjekt- und Steuersubjektidentität auch die Gleichartigkeit von Steuern verschiedener Hoheitsträger voraussetzt.⁷⁵⁴

5.3.4.2 Auswirkungen auf den Steuerwettbewerb / Abzug von Verlusten

Dem allgemeinen Völkerrecht nach ist eine Besteuerung ausländischer Wirtschaftsvorgänge erlaubt, wenn die besteuerten Personen hinreichend enge Beziehungen zum Quellenstaat aufweisen. Auf die Ausführungen zur geltenden Steuerkoordination und die Systemverbindung von nationalen und Abkommensrecht wird verwiesen (siehe Kapitel 4.2.1).

Fraglich könnte sein, ob Deutschland überhaupt ein Recht hat, im Ausland erzieltes Einkommen (Outboundfall) zu besteuern. Dies ist zu bejahen: Aufgrund der mangelnden Rechtsfähigkeit der Betriebsstätte nach deutschem Steuerrecht dürften aus dem Völkerrecht keine Einschränkungen erwachsen.

Durch die Wahl des Methodenartikels obliegt es dem Ansässigkeitsstaat, ob er z.B. für die Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat Wettbewerbsgleichheit mit heimischen Unternehmen (Anrechnungsmethode) herstellt oder Wettbewerbsgleichheit mit Unternehmen des anderen Vertragsstaates ermöglicht (Freistellungsmethode).

Deutschland erlaubt in Würdigung seiner exportorientierten heimischen Wirtschaft fast ausschließlich die Freistellungsmethode für Betriebstättenergebnisse. Die Anrechnungsmethode sorgt wiederum dafür, dass zumindest das inländische Steuerniveau, unabhängig von der Herkunft der Einkünfte, Anwendung findet. Nach der Freistellungsmethode wiederum werden die im Ausland erzielten Einkünfte nach Maßgabe des ausländischen Steuerniveaus besteuert.

Die Auswirkungen auf den Steuerwettbewerb bei einer unterstellten *Kapitalexportneutralität* bzw. einer unterstellten *Kapitalimportneutralität* fallen unterschiedlich aus:⁷⁵⁵

- Kapitalexportneutralität bedeutet, dass Wettbewerbsneutralität für das Unternehmen im Ansässigkeitsstaat sichergestellt werden soll. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dient die Anrechnungsmethode.
- Kapitalimportneutralität bedeutet, dass Wettbewerbsneutralität für das Unternehmen im Quellenstaat sichergestellt werden soll, also dort, wo sich die ausländische Geschäftstätigkeit vollzieht. Aktivitäten auf den Auslandsmärkten sollen dem ausländischen Steuerniveau unterliegen. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dient dann die Freistellungsmethode.

Das Konzept zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist nachstehend visualisiert.

⁷⁵⁴ Vgl. Seer, in: Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., 2018, § 1 Rz. 88 f.

⁷⁵⁵ Vgl. Endres et al., Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl., 2016, S. 20.

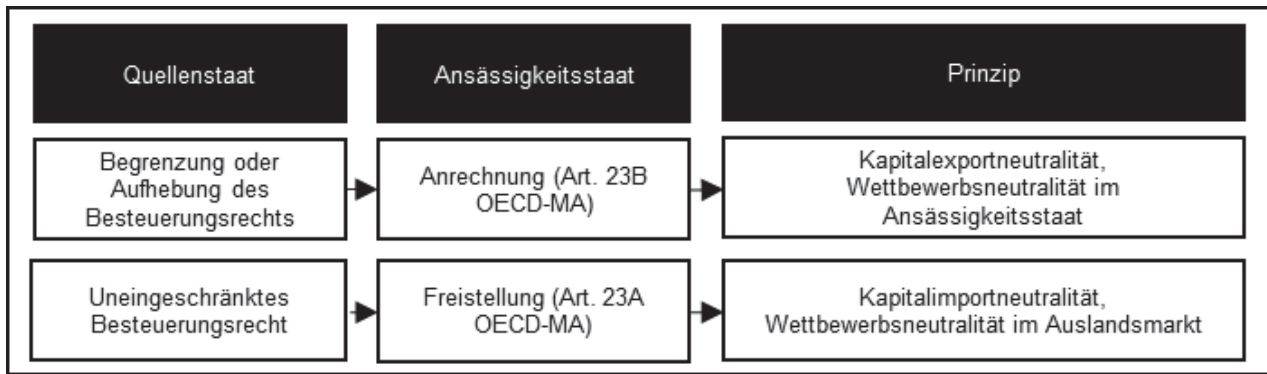


Abbildung 47: OECD-MA / Konzept zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Auch wenn die Fragenstellungen an die rechtliche Abzugsfähigkeit ausländischer Betriebstättenverluste vielschichtig sind und ein kompliziertes Gesamtbild darstellen, dürfte aus den wirtschaftlichen Konsequenzen des Leistungsfähigkeitsprinzips stets eine Pflicht zur Berücksichtigung von ausländischen Betriebstättenverlusten im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses nach Beendigung der Tätigkeit im Ausland folgen. Denn eben mit Beendigung der ausländischen Tätigkeit lebt das Welteinkommensprinzip des inländischen Unternehmens in Gänze wieder auf, welches zuvor durch die Freistellungsmethode ausgesetzt wurde.⁷⁵⁶ Aus Wettbewerbssicht, und damit auch aus Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten, ist die Funktion der Kapitalimportneutralität damit suspendiert und es muss hingegen eine Vorteilhaftigkeit der Investition im Ansässigkeitsstaat und nicht mehr im Zielstaat gewährleistet werden. Nur ist die Investitionstätigkeit, besonders im Verlustfall, nicht mit Aufgabe der ausländischen Geschäftstätigkeit beendet. Etwaige unternehmerische / schuldrechtliche Folge-Verpflichtungen nach Beendigung der ausländischen Geschäftstätigkeit belasten in ihrer wirtschaftlich-steuerlichen Konsequenz den Ansässigkeitsstaat alleine.

5.3.4.3 Betriebstättendiskriminierungsverbot

In gleicher Weise wie das in Art. 3 GG dargelegte nationale Gleichbehandlungsgebot dient auch das abkommensrechtliche Gleichbehandlungsgebot (Art. 24 OECD-MA) dem Zweck, grenzüberschreitende Tätigkeiten zwischen zwei DBA-Staaten vor steuerlicher Diskriminierung zu schützen.

Von Bedeutung für diese Arbeit ist insbesondere das in Art. 24 Abs. 3 OECD-MA normierte Betriebstättendiskriminierungsverbot, welches im Zusammenspiel mit der Freistellungsmethode, Wettbewerbsgleichheit im Quellenstaat sicherstellen soll.

In Art. 24 Abs. 3 OECD-MA heißt es: „The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favorable levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.”

Das Betriebstättendiskriminierungsverbot vervollständigt den Methodenartikel 23 OECD-MA. Denn der Umstand, dass das Stammhaus in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, darf kein Grund für eine andere, d.h. von den herrschenden steuerlichen Regelungen des Quellenstaats abweichende Berechnung des Betriebstättenergebnisses sein.⁷⁵⁷ Hierbei ist entscheidend, dass

⁷⁵⁶ Vgl. Kempf in: Gosch et al., Festschrift, Jürgen Lüdicke, 2019, S. 378 f.

⁷⁵⁷ Vgl. Bruns, in: Schönfeld et al., Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl., 2019, Art. 24, Rz. 18 ff.

die steuerliche Effektivbelastung für die Betriebstätteneinkünfte eines auslandsansässigen Unternehmens nicht höher sein darf als für ein inlandsansässiges Unternehmen. Auf die für Unternehmen der EU geltenden Regelungen der Niederlassungsfreiheit wird zudem verwiesen.⁷⁵⁸

Bei einer Diskriminierungsprüfung ist nur auf die Besteuerung im Quellenstaat abzustellen; die Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat sind irrelevant. Etwaige Mehrbelastungen im Quellenstaat können nicht durch Minderbelastungen im Ansässigkeitsstaat ausgeglichen werden.⁷⁵⁹

Im Falle der Anrechnungsmethode bedarf es hingegen keiner Diskriminierungsregelung, da der Ansässigkeitsstaat das Unternehmen vor überhöhten Anrechnungsverpflichtungen schützt.

5.3.4.4 Ressourcenallokation

Die Situation im Marktgleichgewicht bei Angebots- und Nachfragekurve wurde bereits für Zwecke des Wertschöpfungsverständnisses und der Relevanz der Nachfrageseite erarbeitet (siehe Kapitel 2.7.4). Hieran anknüpfend lässt sich festhalten, dass im Falle des Marktgleichgewichts stets eine effiziente Ressourcenallokation stattfindet, welche auch als sog. pareto-effiziente Allokation bezeichnet wird. Es ist sodann nicht möglich, jemanden besser zu stellen, ohne dass jemand anderes schlechter gestellt wird.

Unter Ressourcen versteht man begrenzt verfügbare Faktoren wie Boden, natürliche Rohstoffe, Arbeit und Kapital, welche möglichst effizient einzusetzen sind, um die gesamtwirtschaftliche Wohlfahrt zu steigern.

Eine pareto-effiziente Allokation von Produktionsfaktoren sollte daher das gesamtwirtschaftliche Ziel sein, welches im Fall der Doppelbesteuerung aber nicht erreicht werden dürfte, da die Konkurrenzfähigkeit von inländischen Unternehmen auf den Auslandsmärkten sinkt, was wiederum Einfluss auf den Marktpreis hat. Eine pareto-effiziente Allokation bedingt Wettbewerbsneutralität.

5.3.4.5 Zusammenfassung der Vorgaben

Aus dem Prinzip der *Einmalbesteuerung* lassen sich die folgenden wirtschaftlichen Vorgaben an eine Betriebstättenbesteuerung ableiten:

1. Vermeidung von Doppelbesteuerung / Gewährleistung einer effizienten Ressourcenallokation
2. Vermeidung von Minderbesteuerung / Sicherung von Steuersubstrat
3. Sicherstellung von Kapitalimportneutralität (durch die Freistellungsmethode) und damit von Steuerwettbewerbsneutralität auf Auslandsmärkten (relevant für exportorientierte Volkswirtschaften) / Verbot der Betriebstättendiskriminierung

5.4 Zielvorgaben der EU

Im Ausgangspunkt der Überlegungen stellte die Europäische Kommission fest, dass das derzeitige Unternehmenssteuerrecht nicht mehr zeitgemäß ist, da im Zeitalter der Digitalisierung Unternehmenseinkünfte globaler und mobiler wurden, Gewinne aber fast ausschließlich auf nationaler Ebene (d.h. im Ansässigkeitsstaat) besteuert werden. Um das zugrundeliegende primäre Ziel ei-

⁷⁵⁸ Siehe Kapitel 5.3.2.2.

⁷⁵⁹ Vgl. OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art. 24 Abs. 3, Rz. 34 ff.

ner faireren und effizienteren Besteuerung von Unternehmensgewinnen und damit letztendlich einer gerechteren Verteilung der Steuerlast zu erreichen, forderte die Europäische Kommission die Entwicklung eines Besteuerungskonzepts, dass auf folgende Ziele auszurichten ist:

1. „Wiederherstellung der Einheit von Besteuerungsort und Ort der Wirtschaftstätigkeit,
2. Gewähr, dass die Mitgliedsstaaten die Unternehmenstätigkeiten in ihrem Hoheitsgebiet korrekt bewerten können,
3. Schaffung einer konkurrenzfähigen, wachstumsfreundlichen Unternehmensbesteuerung in der EU, die den Unternehmenssektor widerstandsfähiger macht [und]
4. Schutz des Binnenmarktes und konsequente Haltung der EU zu externen Aspekten der Unternehmensbesteuerung mit Maßnahmen zur Umsetzung des BEPS-Projekts der OECD; Beachtung der Vorgaben für den Umgang mit in Steuerbelangen kooperationsunwilligen Ländern und Initiativen zur Erhöhung der Steuertransparenz.“⁷⁶⁰

Hieran anbindend hat die Europäische Kommission im Jahr 2015 Aktionsschwerpunkte für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung erarbeitet, die dazu beitragen sollen, dass Mitgliedsstaaten das geltende Steuerrecht anpassen, um eine wirksame Besteuerung in größerer Nähe zum Ort der Wertschöpfung (wieder) herzustellen.⁷⁶¹ An den nachstehenden Aussagen ist eine Betriebsstättenkonzeptionierung daher zu messen:

1. Einheit von Besteuerungsort und Wirtschaftlichkeit
2. Bewertung der Unternehmenstätigkeit im Mitgliedsstaat
3. Konkurrenzfähige Unternehmensbesteuerung
4. Schutz des Binnenmarktes

5.5 Zielvorgaben der OECD

Die OECD formulierte in ihren Berichten zur Besteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs immer wieder Ziele, an denen sich ein Besteuerungskonzept orientieren soll. Die Zielvorgaben wurden von 1998 (TAG Berichte) bis 2020 (Unified Approach), soweit erkennbar, dreimal überarbeitet und erweitert.

So oblag es zunächst der auf OECD Ebene gegründeten Expertengruppe TAG⁷⁶² geeignete Maßnahmen zur Besteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs (1998-2002) zu entwickeln, die fortan auch dem BEPS Projekt als theoretisches Fundament dienten. Demnach sollte sich eine Steuerkonzeption an den Gedanken

1. der Neutralität,
2. der Effizienz,
3. der Klarheit und Sicherheit,
4. der Wirksamkeit und Fairness,

⁷⁶⁰ Mitteilung (EU) v. 17.06.2015, Faire Unternehmensbesteuerung, COM(2015) 302 final, SWD(2015) 121 final, S. 7, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/DE/1-2015-302-DE-F1-1.PDF>, 31.12.2021.

⁷⁶¹ Vgl. Mitteilung (EU) v. 17.06.2015, Faire Unternehmensbesteuerung, COM(2015) 302 final, SWD(2015) 121 final, 1, 10, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/DE/1-2015-302-DE-F1-1.PDF>, 31.12.2021.

⁷⁶² Siehe Kapitel 1.2.

5. der Flexibilität und

6. der Vereinbarkeit mit internationalem Recht

orientieren.⁷⁶³ Im Wege des BEPS Prozesses (2015) hat die OECD zudem vorstehende Gedankengänge weiter aufgegriffen und mit den Forderungen verbunden, dass Steuergestaltungen in Bezug auf

- eine Minimierung des Besteuerungspotenzials im Quellenstaat,
- eine Vermeidung von Quellenbesteuerung,
- eine Verringerung der Besteuerung im Staat des Empfängers und
- eine Vermeidung der Besteuerung auf Ebene der obersten Muttergesellschaft

verhindert bzw. bestmöglich reduziert werden sollen.⁷⁶⁴

Letztendlich erfolgte für Zwecke des Unified Approachs für Pillar I (2019 / 2020) ein erneuter Aufgriff der Zielvorgaben durch die OECD. Zusätzlich wurde nun gefordert,

- dass die zu entwickelnden Methoden im Einklang mit den Grundsätzen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung stehen sollen,
- dass Vereinfachungsregelungen und Schwellenwerte erarbeitet werden sollen, die die Belastungen der Steuerverwaltungen und des Steuerzahlers begrenzen, und
- dass administrativen Befolgungs- und Verwaltungskosten möglichst gering ausfallen sollen.⁷⁶⁵

Im Speziellen wird unter den Zielvorgaben der OECD das Folgende verstanden:

Zunächst sollte eine Steuerkonzeption *Neutralität* in den Besteuerungskonsequenzen gegenüber herkömmlichen nicht digitalisierten Geschäftsmodelle sowie den digitalisierten Geschäftsmodellen sicherstellen. Da nach Auffassung der TAG die nicht-digitalen Geschäftsmodelle zunehmend digitalisiert werden können, hat ein Besteuerungskonzept eine steuerliche Gleichbehandlung der Geschäftsmodelle zu fördern. Ein mögliches Besteuerungskonzept steht damit Abseits und in den Besteuerungsfolgen wertungsfrei zum Geschäftsmodellcharakter.⁷⁶⁶ Hierzu heißt es: „Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation.“⁷⁶⁷

Darüber hinaus besteht das Ziel, den steuerlichen Deklarationsaufwand möglichst einfach und minimal zu halten (*Effizienz*).

Für den Rechtsanwender sollte die Steuerkonzeption zudem klar und einfach zu verstehen sein (*Klarheit*) und möglichst keinen Interpretationsspielraum bieten (*Sicherheit*).

⁷⁶³ Vgl. OECD, Report: Electronic Commerce, Taxation Framework conditions (Ottawa) (engl. Fassung), 1998, S. 4, <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>, 31.12.2021.

⁷⁶⁴ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 17, 152.

⁷⁶⁵ Vgl. OECD, Arbeitsprogramm, Tax Challenges Arising from the Digitalisation (engl. Fassung), S. 12, <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, 31.12.2021.

⁷⁶⁶ Vgl. OECD, Report (TAG): Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce, 2004, S. 18, <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>, 31.12.2021.

⁷⁶⁷ OECD, Report (TAG): Tax and E-Commerce (engl. Fassung), 2000, S. 4, <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923248.pdf>, 31.12.2021.

Im Ergebnis besteht damit die Notwendigkeit, den Koordinierungs- und Einarbeitungsaufwand für die Neuregelung so gering wie möglich zu halten.⁷⁶⁸ Auch kann geschlussfolgert werden, dass Neuregelungen möglichst auf bestehende Konzeptionen aufbauen sollen (im Fall der Betriebsstätte z.B. des AOA) und die Gesetzestechniken, d.h. auch die Gesetzessprache, Bekanntes übernehmen sollen. Folglich hat eine Steuerkonzeption in Einklang mit bestehenden steuerlichen Grundsätzen zu wirken und sich im bestehenden Regelungsumfeld (d.h. dem Abkommensrecht) einzubringen (*Vereinbarkeit mit internationalem Recht*). Hierzu heißt es: „Compliance costs for taxpayers and administrative costs for the tax authorities should be minimized as far as possible. [...] The tax rules should be clear and simple to understand so that taxpayers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including knowing when, where and how the tax is to be accounted.“⁷⁶⁹ „It is important that any set of rules for the taxation of cross-border business profits be fully compatible with existing international trade rules.“⁷⁷⁰

Hinzu kommt, dass eine Steuerkonzeption nur dann wirkt, wenn der richtige – im Sinne von der gewollte – Steuerbetrag zum gewollten Zeitpunkt anfällt. Im Umkehrschluss heißt dies, dass Steuerermeidungsmöglichkeiten (tax avoidance) und Steuerhinterziehungsmöglichkeiten (tax evasion) minimiert werden sollen (*Wirksamkeit und Fairness*).

Die TAG stellte darüber hinaus fest, dass die Betriebsstättenausnahmetatbestände in Art. 5 OECD-MA für vorbereitende- oder Hilfstätigkeiten (preparatory or auxiliary activities) anfällig für Steuerplanungsüberlegungen sind.⁷⁷¹ Hierzu heißt es: „Taxation should produce the right Amount of tax at the right time. The potential for tax evasion and avoidance should be minimized while keeping counter-acting measures proportionate to the risks involved.“⁷⁷²

Da Planungstaktiken dem Lenkungscharakter einer Steuerkonzeption widersprechen, sind diese abzulehnen. Eine Neukonzeption hat damit auch in der Gesamtwirkung die technische bzw. systematische Anforderung zu erfüllen, flexibel auf neue Entwicklungen reagieren zu können.⁷⁷³ Hierzu heißt es: „The systems for the taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments.“⁷⁷⁴

Aus den Eingaben der OECD lassen sich die folgenden Zielvorgaben ableiten, an denen sich ein Betriebsstättenkonzept messen lassen muss:

1. Neutralität: Objektivität des Besteuerungskonzepts gegenüber herkömmlichen nicht-digitalen und digitalen Geschäftsmodellen
2. Effizienz: Reduzierung von Deklarations- und Einarbeitungsaufwand
3. Sicherheit und Klarheit: Klare Gesetzestechnik und Sprache

⁷⁶⁸ Vgl. OECD, Report (TAG): Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce, 2004, 18 f., <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>, 31.12.2021.

⁷⁶⁹ OECD, Report (TAG): Tax and E-Commerce (engl. Fassung), 2000, S. 4, <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923248.pdf>, 31.12.2021.

⁷⁷⁰ OECD, Report (TAG): Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce, 2004, S. 25, <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>, 31.12.2021.

⁷⁷¹ Vgl. OECD, Report (TAG): Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce, 2004, 20 f., <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>, 31.12.2021.

⁷⁷² OECD, Report (TAG): Tax and E-Commerce (engl. Fassung), 2000, S. 4, <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923248.pdf>, 31.12.2021.

⁷⁷³ Vgl. OECD, Report (TAG): Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce, 2004, 23 ff., <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>, 31.12.2021.

⁷⁷⁴ OECD, Report (TAG): Tax and E-Commerce (engl. Fassung), 2000, S. 4, <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923248.pdf>, 31.12.2021.

4. Wirksamkeit und Fairness: Korrekte Rechtsfolgenziehung und Vermeidung von Steuerhinterziehung bzw. Steuervermeidung
5. Flexibilität: Anpassungsfähigkeit der Steuerkonzeption an sich ändernde rechtliche und wirtschaftliche Rahmenbedingungen
6. Vereinbarkeit mit internationalem Recht

5.6 Ergebnis: Bestimmung des Bewertungsmaßstabs und Analyserahmen

Aus den ausgewählten rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgaben sowie den selbstgesteckten Zielen von EU und OECD an eine Steuerkonzeptionierung lässt sich nunmehr ein fortlaufender Analyse- und Bewertungsrahmen entwickeln, an welchem ein steuerliches Betriebsstättenkonzept im Generellen zu messen ist.

Im Sinne der Zielsetzung der Arbeit ist eine Besteuerung dann *rechtmäßig*, wenn sie die rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgaben sowie die Ziele von EU und OECD erfüllt.

Ein Widerspruch zwischen den erarbeiteten wirtschaftlichen und rechtlichen Vorgaben zu den Zielen von EU und OECD ist nicht erkennbar. Im Gegenteil: Die erarbeiteten Vorgaben werden durch die z.T. politisch und nicht wissenschaftlich motivierten Ziele präzisiert und in ihrer Bedeutungskraft erweitert, womit sie als einheitstheoretische Grundlage fungieren können.

Demnach wird z.B. die Vorgabe der Rechtssicherheit, und damit die Anforderung an die Klarheit des Rechts und die Stabilität der Steuerrechtsordnung sowie die Normenklarheit und Normenbestimmtheit, stets flankiert von den Zielen der OECD eine klare Gesetzestechnik und Sprache zu entwerfen und eine wirksame und faire Besteuerung sicherzustellen.

Zudem gilt, dass bei Missachtung der rechtlichen Vorgaben aus wirtschaftlicher Sicht stets die Gefahr besteht, dass Einmalbesteuerung nicht sichergestellt und Doppelbesteuerung nicht vermieden werden kann, sodass es zu Wechselwirkungen zwischen den rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgaben kommt.

Der Analyserahmen ist nachstehend visualisiert.

Rechtliche Vorgaben	Wirtschaftliche Vorgaben
<p>1. Leistungsfähigkeitsprinzip:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Steuersubjekt und Steuerschuldner ist das Stammhaus, nicht die Betriebsstätte selbst. Die Betriebsstätte vermitteln nur den steuerlichen Anknüpfungspunkt. - Das Markteinkommen der wirtschaftlichen Einheit ist zu besteuern. Erfasst werden damit die weltweiten Einkünfte von Stammhaus und Betriebsstätte. - Das tatsächliche (zum Konsum geeignete) Einkommen ist zu besteuern. Erfasst werden damit der verbleibende Überschuss nach Abzug von Betriebsausgaben (Nettoprinzip). <p>2. Rechtssicherheit:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Klarheit des Rechts / Stabilität der Steuerrechtsordnung - Normenklarheit und Normbestimmtheit - Vertrauensschutz / Verbot der Einführung <i>echter Rückwirkungen</i> für bereits abgeschlossene Tatbestände - Wirksame Streitbeilegungsmechanismen - Vermeidung von Typisierungen und Pauschalierungen <p>3. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pflicht zur Vermeidung abkommensverdrängender Gesetzgebung / Einführung eines Treaty Overrides als ultima ratio - Achtung des Völkerrechts, insbesondere vor dem Hintergrund der Völkerrechtsfreundlichkeit des GG <p>4. Das Europäische Steuerrecht:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Möglichkeit der finalen Verlustnutzung im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses / Vermeidung einer doppelten Verlustnutzung - Wahrung der rechtsformneutralen Besteuerung / Schaffung gleicher steuerlicher Rahmenbedingungen für Betriebsstätten und Tochterkapitalgesellschaften (u.a. des Tarifs und gleicher Steuervergünstigungen) - Realisationsgerechte Entstrickungsbesteuerung / Möglichkeit der Steuerstundung und damit einer möglichen steuerlichen Erfassung von stillen Reserven bzw. Lasten im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation 	<p>Einmalbesteuerung und Wettbewerbsneutralität</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vermeidung von Doppelbesteuerung / Gewährleistung einer effizienten Ressourcenallokation - Vermeidung von Minderbesteuerung / Sicherung von Steuersubstrat - Sicherstellung von Kapitalimportneutralität (durch die Freistellungsmethode) und damit von Steuerwettbewerbsneutralität auf Auslandsmärkten (relevant für exportorientierte Volkswirtschaften) / Verbot der Betriebsstättendiskriminierung
	Ziele der EU
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Einheit von Besteuerungsort und Wirtschaftlichkeit 2. Bewertung der Unternehmenstätigkeit im Mitgliedsstaat 3. Konkurrenzfähige Unternehmensbesteuerung 4. Schutz des Binnenmarktes
	Ziele der OECD
	<ol style="list-style-type: none"> 1. Neutralität: Objektivität des Besteuerungskonzepts gegenüber herkömmlichen nicht digitalen und digitalen Geschäftsmodellen 2. Effizienz: Reduzierung von Deklarations- und Einarbeitungsaufwand 3. Sicherheit und Klarheit: Klare Gesetzestechnik und Sprache 4. Wirksamkeit und Fairness: Korrekte Rechtsfolgenziehung und Vermeidung von Steuerhinterziehung bzw. Steuervermeidung 5. Flexibilität: Anpassungsfähigkeit der Steuerkonzeption an sich ändernde rechtliche und wirtschaftliche Rahmenbedingungen 6. Vereinbarkeit mit internationalem Recht
Hinweise aus Einzelfällen der Rechtsprechung	
<ul style="list-style-type: none"> - Es ist rechtmäßig, dass eine Betriebsstätte begründet werden kann, indem, in erweiterter Auslegung zu Art. 5 und 7 OECD-MA, auf das wirtschaftliche Gehalt und die Relevanz der wirtschaftlichen Aktivitäten innerhalb des Wertschöpfungsprozesses abgestellt wird, womit Fragen an das körperliche Vorhandensein einer möglichen Geschäftseinrichtung in den Hintergrund rücken (Rs. Spanien vs. Dell). - Aktivitäten im Zusammenhang mit der Lagerung und Versendung von Waren qualifizieren für einen Online-Versandhändler (Fernabsatzmodell) als Haupttätigkeiten i.S.d. Art. 5 OECD-MA und sind betriebsstättenbegründend und stellen keine vorbereitenden Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten dar. Der erwirtschaftete Gewinn ist maßgebend der Betriebsstätte und nicht dem Stammhaus zuzuweisen (Rs. Japan vs. US online retailer). - Es wird für Zwecke der Erhebung von Verkehrssteuern für Recht erkannt, dass eine virtuelle Präsenz gegeben und für Zwecke der Steuerentstehung ausreichend ist, wenn im vorherigen Kalenderjahr Umsätze von mehr als 100.000 USD erzielt und / oder mehr als 200 Einzeltransaktionen ausgeführt worden sind (Rs. South Dakota vs. Wayfair, Inc.). 	

Abbildung 48: Bewertungsmaßstab und Ziele / Zusammenführende Übersicht

6 Die Reformvorschläge der EU und der OECD zur Betriebstättenbesteuerung – Darstellung, Analyse und Lösungsansätze

6.1 Vorbemerkungen

In Kapitel 5 wurde ein Analyse- und Bewertungsrahmen zur Bestimmung der Tauglichkeit eines steuerlichen Betriebstättenkonzepts im Generellen erarbeitet, der nun die Vorgaben zur wertschöpfungsgerechten Besteuerung flankiert.

Die Rechtssetzungsverbände von EU und OECD vereint derzeit das Bestreben, Antworten auf die in Kapitel 1.3 und 3.2 dargelegten Herausforderungen zur Ertragsbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle in den Marktstaaten zu geben.

Die erarbeiteten Vorschläge motiviert übereinstimmend die Zielsetzung, die Besteuerungsrechte der Marktstaaten über neue Nexus-Merkmale auszuweiten und damit, im Umkehrschluss, die Besteuerungsrechte der Ansässigkeitsstaaten einzuschränken. Mit Blick auf die Gewinnzuordnung bleibt es erforderlich, entsprechende Übergewinne den Marktstaaten zuzuweisen, sodass in einem

- ersten Schritt die Gewinne der Höhe nach quantifiziert werden müssen, um diese sodann in einem
- zweiten Schritt auf die Vertragsstaaten anhand eines Allokationsschlüssels zuzuordnen.

Dabei ist die Frage nach der konzeptionellen Ausgestaltung umstritten und unklar.

Demgemäß besteht das Ziel dieses Kapitels in der Darstellung, dem Vergleich, und der Analyse der Reformvorschläge von EU und OECD zur Betriebstättenbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle, um letztendlich das Gewollte verstehen zu können und die Reformvorschläge nutzbar für die weiteren Analysehandlungen zu machen. Eine Auflistung der zentralen Feststellungen zu den Reformvorschlägen soll sodann als Resümee den Abschluss des Kapitels bilden.

Der EU-Richtlinienentwurf 2018 sowie die OECD Berichte 2015 / 2018 und der OECD Unified Approach 2019 – 2021 werden für Zwecke der Analysearbeiten zusammen auch unter dem Begriff *Vorschläge bzw. Reformvorschläge* zusammengefasst.

Überdies wird auf die Ausführungen zum Rechtsgang und Fahrplan in Kapitel 1.2 verwiesen.

6.2 EU: Digitaler Betriebstättenbegriff i.S.d. EU-Richtlinienentwurfs (2018)

6.2.1 Prüfungsreihenfolge und Termini

Der Nutzerbeitrag soll nach Art. 4 des EU-Richtlinienentwurfs 2018 in der EU steuerlich erfasst werden, wenn die ausgeübte Geschäftstätigkeit

- ganz oder teilweise aus der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen besteht,
- die über eine digitale Schnittstelle erbracht werden und
- mindestens ein Schwellenwert überschritten ist.

Die Nutzer sind über Internet-Protokoll-Adressen (IP-Adressen) innerhalb der EU lokalisierbar und sollen zur Wertschöpfung des digitalen Produkts / der Dienstleistung beitragen.

Begrifflich soll die Besteuerung über das Institut der *signifikanten digitalen Präsenz* des Unternehmens im Marktstaat sichergestellt werden.⁷⁷⁵

Der Steuergegenstand richtet sich demnach an der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen und der digitalen Schnittstelle aus.

In der zentralen Norm des Art. 4 Nr. 3 des EU-Richtlinienentwurfs 2018 heißt es:

„Von einer signifikanten digitalen Präsenz in einem Mitgliedstaat in einem Steuerzeitraum wird ausgegangen, wenn die durch sie ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise aus der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle besteht und eine oder mehrere der nachstehenden Bedingungen im Hinblick auf die Bereitstellung dieser Dienstleistungen durch den Rechtsträger, der die Geschäftstätigkeit ausübt, erfüllt sind, wobei die Erbringung sämtlicher solcher Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle durch jedes mit diesem Rechtsträger verbundene Unternehmen berücksichtigt wird:

- a) der Anteil der Gesamterträge dieses Steuerzeitraums aus der Bereitstellung dieser digitalen Dienstleistungen an Nutzer in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum übersteigt 7.000.000 €;
- b) die Zahl der Nutzer einer oder mehrerer dieser digitalen Dienstleistungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum übersteigt 100.000;
- c) die Zahl der Geschäftsverträge über die Bereitstellung solcher digitaler Dienstleistungen, die in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum abgeschlossen wurden, übersteigt 3000.“⁷⁷⁶

Die signifikante digitale Präsenz soll sodann einen steuerlichen Anknüpfungspunkt bilden, ohne dass eine physische Präsenz vorhanden ist. Mit anderen Worten: Die vorgenannten Merkmale sollen damit ausreichend sein, eine nicht-physisch vorhandene Betriebsstätte in der Fiktion zu formen.

Der persönliche Anwendungsbereich der Norm soll für alle Körperschaftsteuerpflichtigen, unabhängig davon, ob sie innerhalb oder außerhalb der EU steuerlich ansässig sind, gelten.⁷⁷⁷

Mit Verweis auf Art. 2 Abs. 2 des EU-Richtlinienentwurfs 2018 dürfte damit zunächst das Folgende gelten:⁷⁷⁸

- Keine Anwendung der Norm auf Einkommensteuersubjekte und damit auch nicht auf einkommensteuerpflichtige Mitunternehmenschaften und Personengesellschaften (strittig).
- Keine Anwendung der Norm auf Geschäftsbeziehungen zwischen gebietsfremden Körperschaften.

⁷⁷⁵ Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, Art. 4, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021; Vgl. Titgemeyer, Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeit, Der Steuerberater (StB), 2019, S. 12.; Hidien/Versin, Digitales Geschäftsmodell, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, S. 763 f.

⁷⁷⁶ Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, S. 18, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁷⁷⁷ Vgl. Art. 2 Abs. 1 des EU-Richtlinienentwurfs 2018.

⁷⁷⁸ Vgl. van Lück, Digital Economy, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2018, S. 162 f.; Rasch, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, FinanzRundschau (FR), 10, 2018, S. 446.; Dorenkamp, Besteuerung der Digitalwirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 641 f.; Haase, Digitale Präsenz, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 5, 2018, S. 260 ff.; Holsten, Der Betrieb (DB), 2019, S. 2311 f.; Wünnemann, Herausforderungen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 135 f.

- Keine Anwendung der Norm auf Geschäftsbeziehungen der Körperschaften, wenn diese in einem Drittstaat und in einem EU-Mitgliedsstaat ansässig sind, es sei denn, dass das entsprechende DBA um die Neureglung angepasst wurde.
- Uneingeschränkte Anwendung der Norm auf Geschäftsbeziehungen von Körperschaften, die in EU-Mitgliedsstaaten ansässig sind, da davon auszugehen sein dürfte, dass die zu erlassende EU-Richtlinie geltende DBAs mittels eines Treaty Overrides überschreibt (siehe Kapitel 6.6.2.6).
- Uneingeschränkte Anwendung der Norm auf Geschäftsbeziehungen zwischen Körperschaften im Nicht-DBA-Fall.

Der Ausdruck des Nutzers ist definiert als eine natürliche Person oder ein Unternehmen.⁷⁷⁹

Um die zentrale Frage der Ansässigkeit der Nutzer in einem Steuergebiet und in einem Steuerzeitraum zu klären, ist ein Rückgriff auf die Empfehlungen der Kommission zum Abkommensrecht⁷⁸⁰ angezeigt, da entsprechende Ausführungen nicht im EU-Richtlinienentwurf 2018 formuliert sind.

In den Empfehlungen heißt es, dass ein Nutzer in dem Gebiet ansässig sein soll, in welchem der Nutzer ein Gerät benutzt, um auf die digitale Schnittstelle zuzugreifen, über die digitale Dienstleistungen bereitgestellt werden. Das Steuergebiet der Geräteverwendung soll anhand der IP-Adresse des Geräts oder, falls dies genauer ist, über eine andere Methode der Geolokalisierung bestimmt werden.⁷⁸¹

Mit Verweis auf eine mögliche abkommensrechtliche Umsetzung bleibt ferner festzuhalten, dass die Europäische Kommission, gestützt auf Art. 292 AEUV, konkrete Handlungsempfehlungen formuliert hat. So soll u.a. der Begriff der Betriebsstätte in den existierenden DBAs erweitert werden und folgende Formulierung in den DBAs aufgenommen werden:

„Für die Zwecke dieses Abkommens beinhaltet der Begriff *Betriebsstätte* auch eine *signifikante digitale Präsenz*, durch die die Gesamtheit oder ein Teil der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird.“⁷⁸²

Nachstehendes Testschema nebst Erläuterungen visualisiert die Prüfungsstufen zur signifikanten digitalen Präsenz, die im Detail in den nächsten Gliederungsabschnitten weiter thematisiert werden.

⁷⁷⁹ Vgl. Hidién, Die digitale Betriebsstätte, JurPC-Web, Dok. 0033/2019, Abs. 80 ff.

⁷⁸⁰ Vgl. Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁷⁸¹ Vgl. Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, S. 3, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁷⁸² Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, S. 3, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

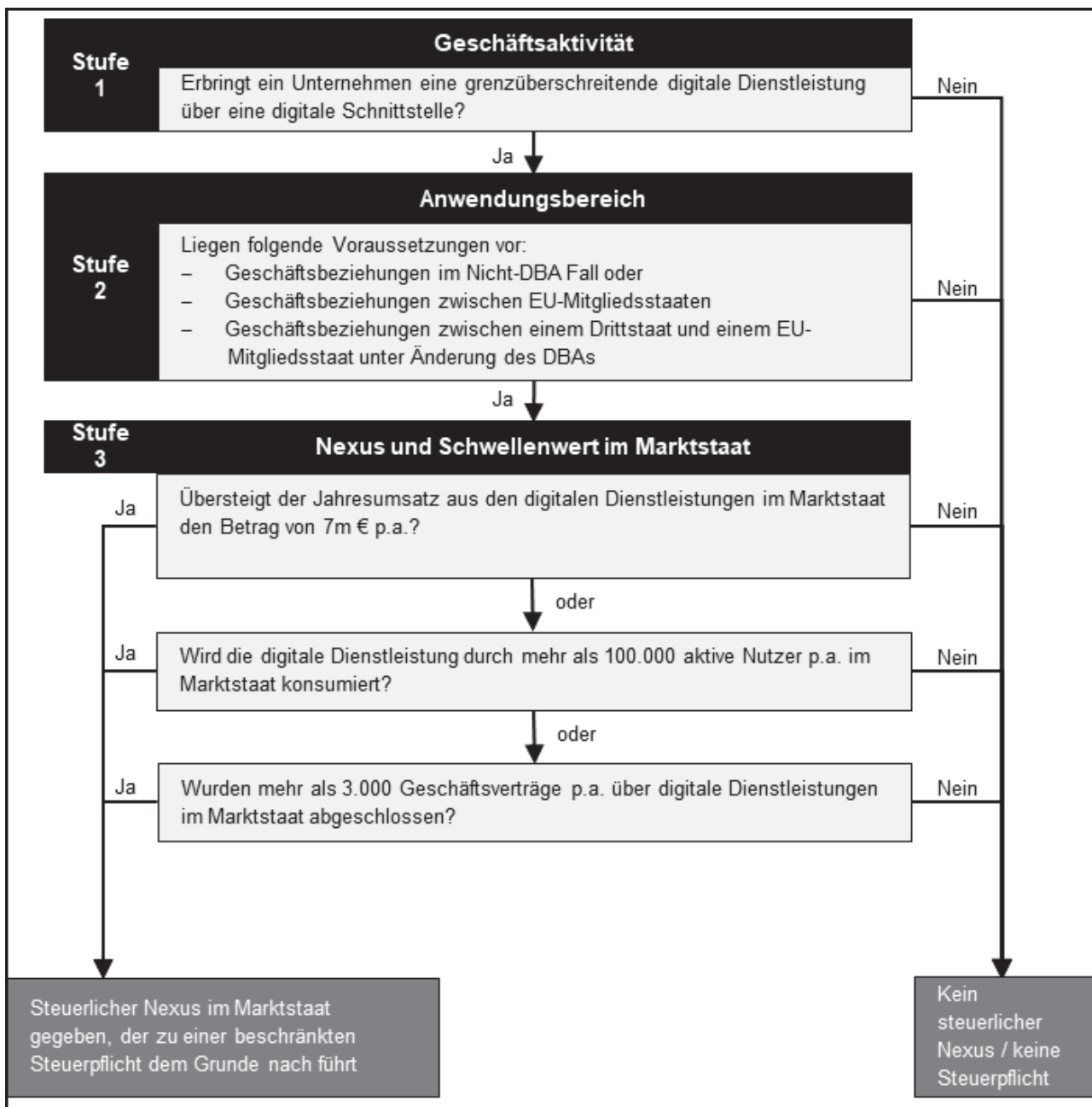


Abbildung 49: Testschema zur signifikanten digitalen Präsenz nach dem EU-Richtlinienentwurf 2018

6.2.2 Einschränkungen des Anwendungsbereichs und der Tatbestandsmerkmale für einen Nexus

6.2.2.1 Erbringung digitaler Dienstleistungen (digital services)

a) Darstellung des EU-Richtlinienentwurfs 2018

Digitale Dienstleistungen (digital services) sollen nach Artikel 3 Abs. 5 des EU-Richtlinienentwurfs 2018 „über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und die ohne Informationstechnologie nicht erbracht werden könnten.“

Der Begriff dürfte damit mit der gleichnamigen Begriffsbezeichnung im EU-Richtlinienentwurf 2018 zur DST übereinstimmen.⁷⁸³

Im EU-Richtlinienentwurf 2018 zur digitalen signifikanten digitalen Präsenz erfährt der Begriff jedoch weitere Konkretisierung über Art. 3 Abs. 1, indem es heißt, dass

- a) „die Platzierung von Werbung auf einer digitalen Schnittstelle,
- b) die Bereitstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle für Nutzer, die es denen ermöglicht mit anderen Nutzern zu interagieren und Gegenstände oder Dienstleistungen auszutauschen, und
- c) die Übermittlung gesammelter Nutzerdaten, die aus den Aktivitäten der Nutzer an digitalen Schnittstellen generiert werden,

die drei Tatbestände der steuerbaren Dienstleistungen bilden.“

Entsprechende Geschäftsaktivitäten dürften damit auch den Hauptanwendungsfall für den EU-Richtlinienentwurf 2018 bilden, wenngleich Anlage II zum EU-Richtlinienentwurf 2018 weitere Aktivitäten positiv ins Feld führt, welche ebenso als digitale Dienstleistungen qualifizieren sollen. Zudem führt Anlage III zum EU-Richtlinienentwurf 2018 eine Negativ-Abgrenzung ein.⁷⁸⁴ Die Aufzählungen in den Anlagen dürften aber nicht abschließend sein und ebenfalls beispielhaften Charakter haben.⁷⁸⁵

Explizit nicht unter den Begriff *der elektronischen Dienstleistung* laut EU-Richtlinienentwurf 2018 soll der Verkauf von Gegenständen oder Dienstleistungen über das Internet oder über ein elektronisches Netzwerk fallen.⁷⁸⁶ Auch sollen Transaktionen zwischen den Nutzern selbst grundsätzlich nicht steuerbar sein.⁷⁸⁷ Folglich dürften damit Geschäftsaktivitäten, analog dem Fernabsatz-Modell, nicht vom Anwendungsbereich umfasst sein.

Darüber hinaus dürfte auch die Bereitstellung einer *digitalen Schnittstelle* nicht steuerbar sein, wenn der Hauptzweck darin besteht, dass den Nutzern digitale Inhalte geliefert (z.B. TV-Streaming), Kommunikationsdienste angeboten (z.B. Internettelefon) oder Online-Zahlungsdienste ermöglicht werden sollen. Folglich dürften damit Geschäftsaktivitäten, analog dem Abonnement-Modell, nicht unter den Vorschlag fallen.

Die entsprechenden Ausnahmen werden damit begründet, dass Geschäftsaktivitäten, die fast ausschließlich auf den Ort des Verbrauchs beruhen, nicht wertschöpfungsrelevant sein sollen.

Nach dem hier vertretenen Verständnis dürften die entsprechenden Ausnahmen damit aber nur auf den physischen Akt des Verfügungsgeschäfts abzielen, sodass Angebote, die darauf gerichtet

⁷⁸³ Vgl. Eilers/Oppel, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 362 f.; Schlund, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2018, S. 940.

⁷⁸⁴ Vgl. Europäische Kommission, Richtlinienentwurf vom 21.3.2018 zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, Anlage.

⁷⁸⁵ Vgl. Schlund, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2018, S. 940 f.

⁷⁸⁶ Richtlinienentwurf (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, S. 13,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁷⁸⁷ Vgl. Richtlinienentwurf (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, S. 8,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

sind, Waren und Dienstleistungen zu vermitteln, gleichwohl tatbestandsauslösend sind.⁷⁸⁸ Wird Werbung auf einer Art Marktplatz geschaltet, dürfte der Erlös aus der Geschäftstätigkeit damit ebenso der Steuer unterliegen.

Darüber hinaus dürfte der Begriff *verkaufen* auch Fälle von Leasing, Lizenzzahlungen und Miete umfassen.⁷⁸⁹ Auch sollen Transaktionen zwischen den Nutzern selbst grundsätzlich nicht steuerbar sein.⁷⁹⁰

Die Begründungen sind aus wirtschaftlicher Sicht indessen nicht nachvollziehbar und passen im Detail auch nicht auf die Ausnahmen, denn Werbung wird z.B. stets an dem Ort konsumiert, wo das Produkt auch verbraucht wird.

Mit Blick auf den Aspekt der Datensammlung nach Art. 3 Abs. 1 c) ist die Anforderung, dass die Daten von *Aktivitäten der Nutzer auf digitalen Schnittstellen* erhoben werden müssen, wohl dahingehend zu verstehen, dass eine Software für die Datengenerierung ursächlich sein muss. Werden die Daten hingegen über Sensoren oder GPS Sender gesammelt, wie dies z.B. beim autonomen Fahren der Fall ist, und über das Internet übertragen, dürfte kein Steuertatbestand vorliegen.⁷⁹¹

b) Bezug zu den elektronisch erbrachten Dienstleistungen gemäß EU-Richtlinie 2006/112/EG (2011)

Bemerkenswert ist, dass die Definition zu *digitalen Dienstleistungen* offensichtlich unter Rückgriff auf den Begriff der *elektronisch erbrachten Dienstleistungen* gemäß Artikel 7 der Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem getroffen wurde, welche gar ein exemplarisches Verzeichnis über mögliche Aktivitäten enthält.⁷⁹²

So führte die EU-Richtlinie 2006/112/EG bereits in 2006 mit Artikel 56 Abs. 1 Buchstabe k) das für die umsatzsteuerliche Ortsbestimmung relevante Konstrukt ein, wonach Geschäftsbeziehungen von im Drittland ansässigen Dienstleistern mit im EU-Gemeinschaftsgebiet ansässigen Personen, an dem Ort besteuert werden sollen, an dem der Dienstleistungsempfänger ansässig ist. Mit dieser Regelung sollte Wettbewerbsverzerrungen entgegengetreten werden. Die Umsetzung erfolgte in Deutschland in § 3a Abs. 5 UStG, womit seit 2015 das Bestimmungslandprinzip im Privatkundengeschäft kodifiziert ist.⁷⁹³

Mit Verweis auf die Richtlinie sollen insbesondere folgende Aktivitäten als elektronisch erbrachte Dienstleistungen qualifizieren:

- Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen;
- Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung;
- Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie Bereitstellung von Datenbanken;

⁷⁸⁸ Vgl. Haase, Digitale Präsenz, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 5, 2018, S. 261.

⁷⁸⁹ Vgl. Thörmer, Besteuerungsrecht der Marktstaaten, Betriebs-Berater (BB), 2021, S. 600.

⁷⁹⁰ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, S. 8, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁷⁹¹ Vgl. Eilers/Oppel, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 366 f.

⁷⁹² Vgl. Haase, Digitale Präsenz, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 5, 2018, S. 261 f.

⁷⁹³ Vgl. Dorenkamp, Besteuerung der Digitalwirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 641.

- Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung;
- Erbringung von Fernunterrichtsleistungen.⁷⁹⁴

Die beispielhaften Aufzählungen umrahmen und konkretisieren damit vorgenannte Aufzählungen des EU-Richtlinienentwurfs 2018 selbst.

Zwar dürften sich die Begriffe der *digitalen Dienstleistungen* laut EU-Richtlinienentwurf 2018 zur signifikanten digitalen Präsenz (bzw. auch zum EU-Richtlinienentwurf 2018 zur DST) und der *elektronisch erbrachten Dienstleistungen* laut EU-Richtlinie 2006/112/EG 2006 damit weitestgehend gleichstehen, wenngleich der Begriff der *digitalen Dienstleistungen* durch die erweiterten Aufzählungen der Anlagen aber positiv wie negativ enger gefasst sein dürfte.

Zudem nimmt Anlage III des EU-Richtlinienentwurf 2018 z.B. (Fern-) Unterrichtsleistungen konkret aus, während diese in die Aufzählung der elektronischen Dienstleistungen fallen. Ein vollständiger begrifflicher Rückgriff auf das 2006er bzw. 2011er Richtlinienverständnis dürfte damit offensichtlich ausscheiden, was im Übrigen auch den Feststellungen der EU-Kommission widersprechen dürfte, die offensichtlich von einer durchgängigen Vergleichbarkeit der Begriffe ausgeht.⁷⁹⁵

Resümierend ist damit davon auszugehen, dass sowohl das Kooperations-Modell wie auch das Social-Media-Modell unter den Anwendungsbereich zu fassen sind. Das Fernabsatz-Modell und das Abonnementen-Modell dürften in ihrer klassischen Form hingegen ausscheiden.

6.2.2.2 Ausnutzung digitaler Schnittstellen (digital interface)

Unter den Ausdruck der digitalen Schnittstelle (digital interface) subsumiert Artikel 3 Abs. 2 des EU-Richtlinienentwurfs 2018

- jede Art von Software, z.B. eine Website oder Teile einer Website, und
 - (wohl) mobile Anwendungen im Verständnis einer Smartphone-App,
- die für den Nutzer zugänglich sind.

Weitere Hinweise zum Begriffsbild enthält der Richtlinienentwurf keine, sodass es zwecks Verständnisgewinnung hilfreich sein könnte, auf die Ausführungen der EU und des BMF zur Umsetzung der zweiten Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets zum 01.04.2021 bzw. 01.07.2021 und den dort verwendeten Begriff der *elektronischen Schnittstelle* zurückzugreifen.

⁷⁹⁴ Vgl. Richtlinie (EU) 2006/112/ des Rates v. 28.11.2006, Mehrwertsteuersystem (dt. Fassung), ABL. EU Nr. L 347, 1, Anhang II.

⁷⁹⁵ Vgl. Richtlinienentwurf (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, S. 8, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

Zumindest hat das BMF sich vor dem Hintergrund der Gesetzesänderungen in 2021 zum § 3 Abs. 3a UStG und der Fiktion neuer Lieferketten⁷⁹⁶ näher mit eben solchem Begriffsbild auseinandergesetzt und mögliche Eigenschaften von Schnittstellen wie folgt beschrieben:⁷⁹⁷

- „Die elektronische Schnittstelle ist Eigentümer oder Verwalter der technischen Plattform, über die die Gegenstände geliefert werden.
- Die elektronische Schnittstelle legt Regeln für die Auflistung und den Verkauf von Gegenständen über ihre Plattform fest.
- Die elektronische Schnittstelle ist Eigentümer der Daten des Erwerbers in Verbindung mit der Lieferung.
- Die elektronische Schnittstelle stellt die technische Lösung für die Erteilung der Bestellung oder die Einleitung des Kaufs bereit (z.B. durch Platzierung der Gegenstände in einem Warenkorb).
- Die elektronische Schnittstelle organisiert bzw. verwaltet die Übermittlung des Angebots, die Annahme des Auftrags oder die Bezahlung der Gegenstände.
- Die elektronische Schnittstelle legt die Bedingungen fest, unter denen der Lieferer oder der Erwerber die Kosten für die Rücksendung der Gegenstände zu tragen hat.
- Die elektronische Schnittstelle schreibt dem zugrundeliegenden Lieferer eine oder mehrere spezifische Zahlungsmethoden, Lager- oder Erfüllungsbedingungen oder Versand- oder Liefermethoden vor, die zur Erfüllung des Geschäfts verwendet werden müssen.
- Die elektronische Schnittstelle hat das Recht, die Zahlung des Erwerbers für den zugrundeliegenden Lieferer zu bearbeiten oder einzubehalten oder den Zugriff auf die Beträge in anderer Weise einzuschränken.
- Die elektronische Schnittstelle ist in der Lage, eine Gutschrift für den Umsatz ohne Zustimmung oder Genehmigung des zugrundeliegenden Lieferers auszustellen, falls die Gegenstände nicht ordnungsgemäß empfangen wurden.
- Die elektronische Schnittstelle bietet Kundendienst, Unterstützung bei der Rücksendung oder dem Umtausch von Gegenständen oder Beschwerde- oder Streit- beilegungsverfahren für Lieferer und/oder deren Erwerber.
- Die elektronische Schnittstelle hat das Recht, den Preis festzulegen, zu dem die Gegenstände verkauft werden, z.B. indem sie im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms einen Rabatt anbietet, die Preisgestaltung kontrolliert oder beeinflusst.“

⁷⁹⁶ Hintergrund: Zum 01.07.2021 wird bei bestimmten Warenlieferungen durch einen Unternehmer über eine elektronische Schnittstelle der Betreiber der elektronischen Schnittstelle nach § 3 Abs. 3a UStG Steuer-schuldner für die im Gemeinschaftsgebiet für diese Lieferungen anfallende Umsatzsteuer, da die Lieferkette „Unternehmer an Betreiber der elektronischen Schnittstelle sowie Betreiber der elektronischen Schnittstelle an Nichtunternehmer“ fingiert wird. Unternehmer, die Lieferungen von Gegenständen durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle unterstützen, werden nun so gestellt, als hätten sie die Gegenstände erworben und geliefert.

⁷⁹⁷ BMF Schr. (koordinierter Ländererlass) v. 01.04.2021, Mehrwertsteuer-Digitalpakets, II C 3 - S 7340/19/10003 :022, II C 3 - S 7340/19/10003 :022, 2021/0382933, 8 f, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2021-04-01-USt-Umsetzung-zweite-Stufe-MWSt-Digitalpaket.pdf?__blob=publicationFile&v=2, 31.12.2021.

Damit dürfte der Ausdruck der elektronischen Schnittstelle sehr weit auszulegen sein, wobei, nach dem hier vertretenen Verständnis, immer eine Beteiligung von Drittanbietern notwendig erscheint.

Zudem soll durch das Mehrwertsteuer-Digitalpaket und dem neuen § 3 Abs. 3a UStG eine Leis-
tungskommission fingiert werden, wodurch der Betreiber der elektronischen Schnittstelle so be-
handelt werden soll, als hätte er den Gegenstand für sein Unternehmen erworben. Die elektroni-
sche Schnittstelle wäre damit ursächlich für das Vorhandensein eines umsatzsteuerlichen online
Marktplatzes.

Da das umsatzsteuerliche Erfordernis eines Drittanbieters damit jedoch der Motivation des EU-
Richtlinienentwurfs 2018 im Wege steht, dürfte eine vollständige begriffliche Anbindung ausschei-
den, sodass davon auszugehen ist, dass der Begriff der *digitalen Schnittstelle* i.S.d. EU-Richtli-
nienentwurfs 2018 jede technische Anwendung umfasst, auf die ein Nutzer Zugriff hat. So ist be-
reits der Begriff der *Anwendung* übergeordnet zum Begriff der *Software* zu verstehen, die nur das
technische Mittel einer Anwendung bilden kann.

Mangels überzeugender Auseinandersetzungen zum Begriff der *digitalen Schnittstelle* ist damit
ein Rückgriff auf das umsatzsteuerlich geprägte Verständnis zur *elektronischen Schnittstelle* zwar
hilfreich, eine begriffliche Gleichwertigkeit ist aber aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen
der Normen nicht gegeben.

6.2.2.3 Ausnahmen und Schwellenwerte

Dem im Ergebnis weitgefassten Anwendungsbereich der signifikanten digitalen Präsenz sollen
wiederum engmaschige Ausnahmen (carves-out) und Schwellenwerte folgen, um insbesondere
einem Überschießen der Maßnahmen vor dem Hintergrund der zu erwartenden Mitwirkungspflich-
ten auf Seiten des Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung entgegen zu treten. Schlichtweg
dürften somit definierte Bagatellfälle, unabhängig von der Unternehmensgröße, außer Acht gelas-
sen werden.

Zudem soll nach Eingabe der Europäischen Kommission durch die Schwellenprüfung sicherge-
stellt werden, dass durch die unterschiedlichsten Wertschöpfungsprozesse verschiedenartiger Ge-
schäftsmodelle besteuert werden können.⁷⁹⁸

Diese Aussage ist insofern aus steuertheoretischer Sicht bedeutend, als dass die Europäische
Kommission Überprüfungs-kriterien für verschiedene Wertschöpfungsprozesse schafft, dort den
Nexusaspekt verordnet und den Kriterien einen Rang zuweist (entweder-oder-Prüfung).

Die Schwellenwertprüfung soll nach Artikel 4 Abs. 3 des EU-Richtlinienentwurfs 2018 dreistufig
aufgebaut sein und auf

- das Ertragsvolumen,
- die Anzahl der Nutzer im fraglichen Territorium und
- die Zahl der dort abgeschlossenen Verträge abzielen.⁷⁹⁹

⁷⁹⁸ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018)
147 final, SDW(2018) 81, 82, S. 13,
[https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_
de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf), 31.12.2021.

⁷⁹⁹ Vgl. Farruggia-Weber, Signifikante digitale Präsenz, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 640 f.

Folgende Fragen sind demnach zu beantworten:⁸⁰⁰

- **Stufe 1:** Übersteigt der Gesamtertrag aus der Bereitstellung digitalen Dienstleistungen den Betrag von 7m €?
oder
- **Stufe 2:** Wurden digitale Dienstleistungen an mehr als 100.000 Nutzer erbracht?
oder
- **Stufe 3:** Wurden mehr als 3.000 Geschäftsverträge mit anderen Unternehmen über digitale Dienstleistungen geschlossen?

Auffallend ist, dass sich Prüfstufe 1 wohl am Schelling-Plan Österreichs orientieren dürfte, der erstmals eine Ausrichtung des Nexus an den Umsätzen im Marktstaat als Nexus-Merkmal vorsah.⁸⁰¹

Entscheidend bleibt, dass die vorgenannten Schwellenwerte landesspezifisch und pro Besteuerungszeitraum zu prüfen sein dürften und die Leistungen sämtlicher verbundener Unternehmen kumuliert zu betrachten sind.⁸⁰²

6.2.3 Ermittlung der Einkünfte

Für die Ergebnisermittlung der signifikanten digitalen Präsenz sowie für die Aufteilung des Ergebnisses auf Vertragsstaaten sollen nach Art. 5 Abs. 2 des EU-Richtlinienentwurfs 2018 – soweit wie möglich – die hergebrachten Konzepte zum Fremdvergleichsgrundsatz wirken.⁸⁰³

So lässt sich aus den Empfehlungen der Europäischen Kommission zum Abkommensrecht schlussfolgern, dass wohl weiterhin der Fremdvergleichsgrundsatz gemäß dem separate-legal-entity-approach (AOA) gilt und dass im Ausgangspunkt der Ergebnisermittlung eine (angepasste) Funktionsanalyse steht.

In diese Richtung dürfte wohl auch die Eingabe der Europäischen Kommission zu verstehen sein, dass die Vorschläge zur Ergebnisermittlung in gerader Linie zum gültigen Verständnis des AOA und zum BEPS Aktionspunkt 7 stehen sollen.⁸⁰⁴ Hierzu heißt es:

„Die Gewinne, die der signifikanten digitalen Präsenz in einem Steuergebiet zuzuordnen sind oder im Zusammenhang mit ihr stehen, entsprechen den Gewinnen, die mit der digitalen Präsenz erzielt worden wären, wenn diese als separates und unabhängiges Unternehmen die gleiche oder

⁸⁰⁰ Vgl. Europäische Kommission, Richtlinienentwurf vom 21.3.2018 zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, Art. 4.

⁸⁰¹ Vgl. Bundesministerium für Finanzen (Österreich), Bericht (Österreich) v. 2017, Schelling-Plan, 2017, https://www.bmf.gv.at/aktuelles/Schelling-Plan_zur_Schliessung_der_internationalen_Steuerflu.pdf?5yveb5, 31.12.2021; van Lück, Digital Economy, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2018, S. 159 f.; Staringer, Virtual, Steuer und Wirtschaft International (SWI), 2017, S. 341 f.

⁸⁰² Vgl. Benz, Zwischenbericht der OECD 2018, Der Betrieb (DB), 21, 2018, S. 1235 f.

⁸⁰³ Vgl. Petruzzi/Koukouloti, The European Commission's Proposal, European Taxation (IBFD), Volume 58, No. 9.

⁸⁰⁴ Nach dem AOA ist unter einer Funktionsanalyse zu verstehen: „The analysis aimed at identifying the *economically significant activities* and responsibilities undertaken, assets used or contributed, and risks assumed by the parties to the transactions.“ Vgl. auch: van Lück, Digital Economy, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2018, S. 161 f.; Schlund, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2018, S. 941.; Spinosa/Chand, Long-Term Solution, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 491 f.

eine ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte, insbesondere im Verkehr mit anderen Teilen des Unternehmens; dabei sind die über eine digitale Schnittstelle ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu berücksichtigen.“⁸⁰⁵

Mit Verweis auf die Funktionsanalyse und Art. 5 Abs. 3 des EU-Richtlinienentwurfs 2018 dürften damit der signifikanten digitalen Präsenz zunächst die Vermögenswerte und die Risiken zuzuordnen sein, für die die digitale Schnittstelle als technische Basis maßgebend ist.

An dieser Stelle dürfte es aber nun zu einer wichtigen Anpassung kommen: So soll das maßgebende Kriterium, die Zuordnung nach mitarbeiterbezogenen Personalfunktionen, modifiziert werden. Mitarbeiter *on the ground* sollen nicht mehr benötigt werden. Zusätzlich sollen Geschäftstätigkeiten, die über digitale Schnittstellen ausgeübt werden, in Bezug auf Daten und Nutzer, als wirtschaftlich signifikante Funktionen angesehen werden.⁸⁰⁶

Da die digitale Schnittstelle schlichtweg als Software anzusehen ist, dürfte damit ein Verweis auf immaterielle Wirtschaftsgüter angezeigt sein, womit auch eine angepasste Form der DEMPE-Funktion wirken müsste, um den wirtschaftlichen Gehalt der signifikanten Tätigkeiten bestimmen zu können. Zumindest wird den immateriellen Wirtschaftsgütern für die Aufteilung des Ergebnisses im EU-Richtlinienentwurf 2018 hohe Bedeutung zugewiesen. Hierzu heißt es:

„Zu den wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten, die die signifikante digitale Präsenz über eine digitale Schnittstelle ausübt, zählen unter anderem folgende Tätigkeiten:

- a) Erhebung, Speicherung, Verarbeitung, Analyse, Bereitstellung und Verkauf von Daten auf Nutzerebene;
- b) Erhebung, Speicherung, Verarbeitung und Anzeige nutzergenerierter Inhalte;
- c) Verkauf von Online-Werbeflächen;
- d) Bereitstellung von Inhalten Dritter auf einem digitalen Marktplatz;
- e) Bereitstellung anderer digitaler Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben a bis d aufgeführt sind.“⁸⁰⁷

Aus technischer Sicht soll die Ermittlung des eigentlichen Betriebstättenergebnisses auf Basis einer *modifizierten Residualmethode* erfolgen. Das Abstellen auf diese Methodik soll die Regel und nicht die Ausnahme werden, da nach Art. 5 Abs. 6 des EU-Richtlinienentwurfs 2018 nur auf einen *besonderen Nachweis* hin, auf eine andere, geeignetere Methode zugegriffen werden kann.⁸⁰⁸ Hierzu heißt es:

„Bei der Bestimmung der zuzuordnenden Gewinne gemäß den Absätzen 1 bis 4 verwenden die Steuerpflichtigen die Gewinnaufteilungsmethode, sofern der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass

⁸⁰⁵ Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, S. 4, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁸⁰⁶ Vgl. Farruggia-Weber, Signifikante digitale Präsenz, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 640 f.; Lutzenberger, Digital Economy, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2018, S. 900.; Rasch, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, FinanzRundschau (FR), 10, 2018, S. 445.

⁸⁰⁷ Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, S. 4, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁸⁰⁸ Vgl. Cloer/Gerlach, Virtuelle Betriebstätte, FinanzRundschau (FR), 2018, S. 109 f.; Zöllner, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Betriebs-Berater (BB), 2018, S. 2908.

eine andere, auf international anerkannten Grundsätzen basierende Methode in Bezug auf die Ergebnisse der Funktionsanalyse geeigneter ist.“⁸⁰⁹

Das Betriebstättenergebnis soll dann – formelbasiert – den Vertragsstaaten zugewiesen werden.

Als mögliche Aufteilungsfaktoren könnten

- die Ausgaben für Forschung, Entwicklung und Vermarktung oder
- die Zahl der in den Mitgliedstaaten vorhandenen Nutzer und erhobenen Daten dienen.⁸¹⁰

Wie jedoch die weitere mathematische Umsetzung aussehen soll und wie letztendlich eine Zuordnung der Ergebnisse auf die Vertragsstaaten vollzogen werden könnte, bleibt unklar.

6.3 OECD: Digitaler Betriebstättenbegriff i.S.d. OECD BEPS Aktionspunkts 1 (2015 / 2018)

6.3.1 Prüfungsreihenfolge und Termine

Mit Veröffentlichung des OECD Berichts 2015 zum BEPS Aktionspunkt 1 diskutierte die OECD erstmalig die Einführung einer neuen *signifikanten wirtschaftlichen Präsenz* (significant economic presence), um die Wertschöpfungsbeiträge von nicht im Marktstaat physisch ansässigen Unternehmen im Wege einer beschränkten Steuerpflicht einer Ertragsbesteuerung zuzuführen und damit Antworten auf die Unzulänglichkeiten in der Besteuerung von digitalen Geschäftsmodellen zu geben.

Das Konzept der OECD zur *signifikanten wirtschaftlichen Präsenz* ist begrifflich vom entsprechenden Konzept der EU zur *signifikanten digitalen Präsenz* zu unterscheiden.

Eine besteuerswürdige signifikante wirtschaftliche Präsenz im Marktstaat soll – in der Fiktion – vorliegen, wenn

- vollständig entmaterialisierte digitale Aktivitäten (**Kriterium I**) ausgeübt werden und zugleich
- eine signifikante wirtschaftliche Teilnahme am Wirtschaftsverkehr (**Kriterium II**) gegeben ist.

Letztes Kriterium II soll tatbestandlich erfüllt sein, wenn neben einem Umsatzkriterium (revenue-based factor) ein weiteres

- digitalbasiertes (digital factor) oder
- nutzerbasiertes (use-based factor)

Kriterium erfüllt ist.⁸¹¹ Nachstehende aufeinanderfolgende Fragen dürften demnach zu stellen sein:

- **Frage 1:** Werden entmaterialisierte digitale Aktivitäten im Marktstaat ausgeführt?

Wenn ja:

⁸⁰⁹ Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, S. 4, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁸¹⁰ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, S. 4, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021; Vgl. Lutzenberger, Digital Economy, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2018, S. 899 f.

⁸¹¹ Vgl. Petruzzi/Buriak, Tax Challenges, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 72, No. 4a/Special Issue, 2018.

- **Frage 2:** Liegt eine signifikante wirtschaftliche Teilnahme am Wirtschaftsverkehr im Marktstaat vor?

Wenn ja:

- **Frage 3:** Werden Umsätze im Marktstaat von [x] € p.a. erzielt?

Wenn ja:

- **Frage 4:** Wird das digitalbasierte oder das nutzerbasierte Kriterium erfüllt?

Mit der Festlegung der Prüfungsreihenfolge dürfte die OECD zugleich das Steuersubjekt über das Erfordernis der Ausübung *entmaterialisierter digitaler Aktivitäten* einschränken – und dass noch bevor Schwellenwerte und Aufgriffsgrenzen zu prüfen sind.⁸¹²

Womit dem in der Prüfungsreihenfolge auf dritter Stufe eingeführten (harten) Umsatzkriterium die entscheidende Schlüsselrolle zukommen dürfte. Denn nur wenn die politisch zu benennende Schwelle des Umsatzfaktors überstritten ist, ist eine Überprüfung der weiteren (weichen) Kriterien mit Blick auf den digitalbasierten oder nutzerbasierten Faktor überhaupt notwendig.

In welcher Hierarchie und Anwendungsreihenfolge die beiden *weichen* Kriterien wiederum stehen, lässt die OECD offen. Eindeutig gefordert wird von OECD Seite aber, dass nur ein Kriterium erfüllt werden muss.

So soll beim digitalbasierten Kriterium die Art und Weise des Marktzutritts (z.B. das Design des Internetauftritts sowie die Nutzung von Landessprache und Landeswährung etc.) als Messkriterium dienen, während beim nutzerbasierten Kriterium auf die Anzahl der monatlich aktiven Nutzer, die Anzahl von Vertragsabschlüssen und die Höhe des Datenaustausches abgestellt werden sollen.

Die Auswahl des letztendlich ausschlaggebenden Kriteriums soll sich an

- den *einzigartigen Merkmalen* (unique features) und
- den *wirtschaftlichen Merkmalen* (economic attributes)

des Marktstaats orientieren.

Als staatenbezogene Merkmale sollen hier z.B. die Bevölkerungsgröße, die Landessprache, die Landeswährung und typisierende Eigenschaften des Bankwesens dienen.⁸¹³

6.3.2 Einschränkung des Anwendungsbereichs auf entmaterialisierte digitale Aktivitäten

Eine vollständig entmaterialisierte digitale Aktivität soll vorliegen, wenn

1. „das Kerngeschäft des Unternehmens vollständig oder in erheblichem Maße auf digitalen Waren oder Dienstleistungen beruht;
2. an der eigentlichen Erzeugung und Auslieferung bzw. Erbringung der Waren oder Dienstleistungen keine physischen Elemente oder Aktivitäten beteiligt sind mit Ausnahme der Existenz, Nutzung oder Unterhaltung von Servern und Websites oder anderen IT-Tools sowie der Erhebung, Verarbeitung und Kommerzialisierung von standortrelevanten Daten;

⁸¹² Vgl. Rogge, Brennpunkte, Betriebs-Berater (BB), 49, 2015, S. 2966 ff.; Fehling, Herausforderungen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2014, S. 638 f.

⁸¹³ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 111.; Mitterlehner, Digital Economy, Steuer und Wirtschaft International (SWI), S. 62 ff.

3. Verträge über den Fernabsatzweg, d.h. ortsunabhängig über Internet oder Telefon abgeschlossen werden;
4. Zahlungen über elektronische Zahlungsmethoden unter Verwendung von Online-Formularen oder -Plattformen erfolgen, die an den Internetauftritt angebunden oder darin integriert sind;
5. Websites die einzige Möglichkeit darstellen, eine Geschäftsbeziehung mit dem Unternehmen einzugehen und damit kein physischer Anknüpfungspunkt zur Ausübung der (digitalen) Kernaktivitäten im Marktstaat existieren;
6. die Mehrheit der Gewinne aus der Bereitstellung digitaler Waren oder Dienstleistungen generiert wird und
7. die Nutzung der digitalen Ware bzw. die Erbringung der digitalen Dienstleistung keine physische Präsenz oder Beteiligung eines physischen Produkts außer der Nutzung eines Computers, mobilen Endgeräts oder anderer IT-Tools erfordert.⁸¹⁴

Dem Kriterienkatalog dürfte damit eine im Rang geordnete und summarisch vollständig zu erfüllende Prüfungsreihenfolge zugrunde liegen. Fraglich dürfte derweil sein, wie eine Abgrenzung der entmaterialisierten digitalen Aktivitäten von den herkömmlichen Geschäftsaktivitäten des Unternehmens möglich ist. Aus dem OECD Vorschlag 2015 lässt sich hierzu – in der Negativabgrenzung – feststellen, dass, wenn Verträge auch in einem Ladengeschäft (einem physischen Standort) geschlossen werden können, dann eine *entmaterialisierte digitale Aktivität* in Gänze ausscheidet.

Im Extremfall hieße dies, dass, wenn 99% der Vertragsabschlüsse über das Internet erfolgen, aber 1% der Vertragsabschlüsse in einem Ladengeschäft geschlossen werden, keine signifikante wirtschaftliche Präsenz im Marktstaat begründet wird. Eine Besteuerung würde dann über die herkömmlichen Betriebsstättenregelungen erfolgen, welche wiederum andere Rechtsfolgen aufweisen könnten (z.B. mit Verweis auf unterschiedliche Freigrenzen etc.).

Wenn darüber hinaus die Inanspruchnahme der Dienstleistung oder der Erwerb des Produkts z.B. (auch) per Überweisung oder auf Rechnung gezahlt werden kann, scheidet wiederum eine Steuerhaftung im Marktstaat aus. Denn eine digitale Aktivität liegt nur dann vor, wenn die Zahlung an den Internetauftritt des Geschäfts angebunden ist. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn der Kunde unmittelbar über den eigentlichen Internetauftritt des Anbieters an den (externen) Zahlungsdienstleister (z.B. Paypal) weitergeleitet wird.

Vorstehende Überlegungen zeigen insoweit, dass die Anforderungen an eine entmaterialisierte digitale Aktivität äußerst streng formuliert sind und stets eine vollständige Erfüllung des Kriterienkatalogs voraussetzen.

6.3.3 Tatbestandsmerkmale für einen Nexus / Steuergegenstand

6.3.3.1 Hauptfaktor: Umsatzfaktor (revenue-based factor)

Im Umsatzfaktor sollen nach Eingabe der OECD nur Umsätze berücksichtigt werden, die

- aus digitalen Transaktionen mit Kunden resultieren (**Kriterium I**), welche
- aus dem jeweiligen Marktstaat stammen (**Kriterium II**) und die
- über eine digitale Plattform abgeschlossen wurden (**Kriterium III**).

⁸¹⁴ Vgl. OECD, Arbeitsergebnisse BEPS Aktionspunkt 1 (dt. Fassung), 2015, S. 169.

Der Anwendungsbereich der möglichen Norm soll damit auf drei additiv zu erfüllenden Kriterien basieren. Zur Minimierung des Manipulationsrisiko sollen die Umsätze in absoluten Zahlen und in der lokalen Währung angegeben werden.⁸¹⁵

Dabei dürfte das Kriterium der digitalen Transaktion unweigerlich auf das konkrete Vertragsverhältnis zwischen dem Verkäufer und dem Kunden abstellen und die grundsätzliche Herausforderung zur Lokalisierung der Nutzer verdeutlichen. Auf der anderen Seite bedeutet dies aber auch, dass nicht-umsatzrelevante Wertschöpfungsfaktoren außen vor bleiben müssen. Die Erhebung von Nutzerdaten dürfte z.B. Bestandteil des konkreten Vertragsverhältnisses sein und damit nicht vom Regelungsumfang umfasst werden.

Der Begriff der digitalen Plattform wird von OECD Seite aus für Zwecke des digitalbasierten Faktors weiter spezifiziert (s.u.).

Schließlich ist es wichtig, dass der rechnerisch zu ermittelnde Umsatz alle Einnahmen aus Transaktionen der gebietsfremden Körperschaft berücksichtigt, um sicherzustellen, dass ausländische Steuerzahler der gleichen Besteuerung unterliegen, wie Unternehmen vor Ort. Diesbezügliche konkrete Regelungen oder Vorhaben zum anzuwendenden Rechnungslegungsstandard und zur Ausgangsbasis (Gruppenumsatz, Länderumsatz etc.) enthält der OECD Bericht 2015 aber keine.

6.3.3.2 Weiterer Faktor: Digitalbasierter Faktor (digital factor)

Auf Grundlage des digitalbasierten Faktors soll versucht werden, die technischen Merkmale und Gegebenheiten der digitalen Plattformen für eine Nexusprüfung nutzbar zu machen. Hierzu gibt die OECD folgende Hinweise zum Internetauftritt, der digitalen Plattform und den Zahlungsmodalitäten.

a) Internetauftritt (local domain name)

Dem Internetauftritt der ausgeübten Geschäftsaktivität soll Indizwirkung für eine Präsenz zukommen, da über das Internet Waren und / oder Dienstleistungen zum gewerblichen Verkauf angeboten werden, wodurch wiederum die Heimat des Unternehmens lokalisiert wird. Denn im klassischen Verständnis können Kunden im Ladenlokal das Umsatzgeschäft tätigen und den Vertragsprozess einleiten.

Oftmals dürfte die Internetadresse auf eine Endung lauten, die historisch impliziert, dem Marktstaat zuzurechnen ist. Für Deutschland käme damit z.B. die Endung (.de) in Frage, die eine Verbundenheit zum Absatzmarkt zum Ausdruck bringen soll und, nach Eingabe der OECD, in der Unternehmenspraxis aus Reputations- und Marketingzwecken maßgeblich verwendet werden dürfte. Gleichwohl, da die Nutzung lokaler Domains technisch und rechtlich nicht erforderlich ist, mag es der Fall sein, dass Unternehmen (zusätzlich) durch eine internationale Domain (z.B. .com) im Marktstaat operieren,⁸¹⁶ sodass die Domänenendung nur als Anhaltspunkt für eine Marktverhaftung taugen kann.

b) Digitale Plattform (local digital platform)

⁸¹⁵ Vgl. Dourado, Pandora Box, INTERTAX, Volume 46, 2018, S. 565 ff.; Marquardt, Ertragsbesteuerung I, Internationales Steuerrecht (IStR), 2020, S. 295 ff.

⁸¹⁶ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 109.

Der digitalen Plattform wird Indizwirkung zugesprochen, da über Design und technische Ausgestaltung der Plattform entschieden werden kann, wie der Kunde angesprochen wird. Im klassischen Verständnis stellt die Plattform für den Kunden damit das Schaufenster bzw. die Ladenauslage des Ladenlokals dar, über welches Produkte und Dienstleistungen angepriesen werden können.

Oftmals dürften die Nutzer im Marktstaat hierbei durch bestimmte lokale Normen angesprochen werden, um z.B. eine sprachliche und kulturelle Vernetzung der Produkt-/ Dienstleistungsanpreisung zum Marktstaat sicherzustellen.

Zudem können – laut OECD – lokale Internetauftritte und Plattformen Funktionen enthalten, die die Interaktion zwischen den Nutzern im Marktstaat unterstützen und damit bedeutenden Einfluss auf die Nutzeranzahl haben. Als wesentliche Faktoren nennt die OECD

- die lokale Sprache und lokale Redewendungen,
- das lokale Marketing,
- den Einsatz von Rabatten und Werbeaktionen sowie
- das Aufführen von lokalen Nutzungsbedingungen (z.B. AGBs), die den wirtschaftlichen und rechtlichen Kontext im Marktstaat widerspiegeln.

Gleichzeitig schränkt die OECD aber ein, dass passive Internetauftritte zur Produktpreisung, auf denen keine Interaktionen stattfinden, nicht betriebsstättenbegründend sein sollen.⁸¹⁷

c) Zahlungsarten (local payment options)

Da das Angebot und die Auswahl der Zahlungsart letztendlich Einfluss auf das Kauf- und Zahlungsverhalten der Nutzer haben dürfte und damit einen Rückschluss über die Anpassung des Unternehmens an die rechtlichen Modalitäten im Marktstaat gibt, soll es als Indiz für eine Verhaftung des Unternehmens im Marktstaat taugen.

Im Allgemeinen dürfte als Zahlungsart in Frage kommen:

- Barzahlung (Nachnahme)
- Überweisung (Vorkasse / Rechnung)
- Nutzung von unternehmenseigenen Bankdienstleistungen (z.B. auch Krediten)
- Zahlung per Kreditkarte, Kundenkarte, Prepaidkarte, Scheck und elektronisches Geld.

Nach OECD Eingabe dürfte die Auswahl der Zahlungsart letztendlich den rechtlichen Fortgang des Vertragsverhältnisses prägen, u.a. mit Blick auf die Zahlungsziele und die verbundenen Sicherheitsmerkmale. Aus eben diesen Gründen bestehen stets hohe technische, rechtliche und kommerzielle Anforderungen an die konkrete Ausgestaltung der Zahlungsart im jeweiligen Marktstaat. Dies vorausgeschickt unterstellt die OECD, dass ein Unternehmen nur bereit ist, erhebliche Ressourcen in die Integration der Zahlungsarten zu stecken, wenn es gezielt am Wirtschaftsleben des Landes teilhaben will.

⁸¹⁷ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 109.

Darüber hinaus sollen nach OECD Eingaben die Brutto-Absatzpreise auch Informationen über weitere wirtschaftliche Belastungen des Unternehmens bzw. der Endnutzer enthalten (z.B. Informationen zur Umsatzsteuer und weiteren lokalen Gebühren), die wiederum als Belege für eine Präsenz im Marktstaat dienen könnten.⁸¹⁸

Das Abstellen auf die rechtlichen und kommerziellen Anforderungen ist insbesondere dann wesentlich, wenn Länder beteiligt sind, die über keine gemeinsame Währung und keinen vereinheitlichten Rechtsrahmen verfügen, da ggf. mit strengen Bankvorschriften, wettbewerbsrechtlichen Regulierungen, Währungskontrollen oder gar einer geringen Verbreitung internationaler Kreditkarten im Marktstaat gerechnet werden kann.⁸¹⁹ Zudem erfolgt das Abstellen auf die Zahlungsarten auch aus rein praktischen Gründen, wenn entsprechende Informationen wiederum leicht zugänglich, überprüfbar und vergleichbar sind.

Resümierend lässt sich schlussfolgern: Je komplexer die rechtlichen und tatsächlichen Hürden zur Etablierung der Zahlungsarten im Marktstaat sind, desto größer ist der Wille des Unternehmens zur Teilhabe am wirtschaftlichen Leben im Marktstaat.

6.3.3.3 Weiterer Faktor: Nutzerbasierter Faktor (use-based factor)

Der nutzerbasierte Faktor soll berücksichtigen, dass es für digitale Geschäftsaktivitäten entscheidend ist, über eine digitale Plattform eine zielgerichtete und nachhaltige Interaktion mit Nutzern in einem bestimmten Land aufzubauen und aufrechtzuerhalten.

Im Detail gibt die OECD folgende Hinweise zur Anzahl der monatlichen aktiven Nutzer, den online Vertragsabschlüssen und dem Aspekt der Datensammlung.

a) Anzahl der monatlichen aktiven Nutzer (monthly active users)

Der Anzahl der monatlich aktiven Nutzer (monthly active users, MAU) soll Indizwirkung für eine besteuerswürdige Präsenz zukommen, da über diese der Erfolg der Geschäftsaktivität im Marktstaat gemessen werden könnte, was wiederum Rückschlüsse auf die Nutzerbeiträge und die Kundenbindungen ermöglicht.

Zugleich könnte aus der Anzahl der monatlich aktiven Nutzer eine länderübergreifende Vergleichsbasis geschaffen werden, um die Durchdringung der Marktaktivitäten zu messen und gegeneinander zu spiegeln. So könnte ein Ländervergleich, z.B. auf Basis von Verhältnisrechnungen, eine Gegenüberstellung der monatlichen Nutzer zur Bevölkerungsgröße ermöglichen.

Hiermit verbunden dürfte zugleich der Gedankengang sein, dass die Nutzer bestimmte Aktionen ausüben, die für den Wertschöpfungsprozess und das Absatzgeschäft relevant sind. Die OECD schlägt vor, dass sich der Begriff der *aktiven Nutzer* auf

- registrierte Benutzer bezieht, die ihren
- gewöhnlichen Aufenthalt im Marktstaat haben, und die sich
- innerhalb von 30 Tagen auf der digitalen Plattform angemeldet und diese auch benutzt haben.⁸²⁰

⁸¹⁸ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 109.

⁸¹⁹ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 109.

⁸²⁰ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 110.; Mitterlehner, Digital Economy, Steuer und Wirtschaft International (SWI), S. 63.; Heggmair et al., Digital Economy, Internationales Steuerrecht (IStR), 2015, S. 94 f.

b) Anzahl der online Vertragsabschlüsse (online contract conclusion)

Der Anzahl von über das Internet abgeschlossenen Verträgen soll Indizwirkung zukommen, da diese die Basis des Umsatzgeschäfts bilden und damit Auskunft über die Beteiligung eines Unternehmens am Wirtschaftsleben des Landes geben können.

Das Messkriterium an sich ist bereits im internationalen Steuerrecht verhaftet und wurde von der OECD z.B. für Zwecke der Prüfung der Vertreterbetriebstätte nach Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA eingeführt. Im weitesten Sinne wird hier auf das Handeln eines vor Ort tätigen und abhängigen Agenten abgestellt, der den Vertragsabschluss maßgebend herbeiführt.⁸²¹

Für digitale Geschäftsaktivitäten dürfte das Abstellen auf vor Ort tätiges Personal indessen nicht zielführend sein, da selbiges oftmals schlichtweg fehlen dürfte, sodass das Messkriterium weiterzuentwickeln ist. Alternativ schlägt die OECD daher vor, dass auf die zustimmungspflichtigen Nutzerbedingungen abgestellt werden könnte, die jeder Nutzer bei der Registrierung auf der digitalen Plattform zu akzeptieren hat.

c) Datensammlung (data collected)

Den im Marktstaat erhobenen Nutzerdaten und den damit zur Verfügung gestellten Inhalten wird ebenso Indizwirkungen für eine Marktteilhabe zugesprochen.

Die Marktteilhabe könnte – nach OECD Auffassung – belegt werden, indem z.B. auf das Volumen digitaler Inhalte abgestellt wird, die Nutzer aus dem Marktstaat dem Unternehmen pro Jahr zur Verfügung stellen.

Der Fokus würde damit auf der Herkunft der gesammelten Daten liegen, unabhängig davon, wo die Daten anschließend gespeichert und weiterverarbeitet werden. Auf die immateriellen Wirtschaftsgüter zur Extrahierung von Wissen dürfte es in diesem Zusammenhang nicht ankommen.

Zudem wäre der durch etwaige Schwellenwerte erfasste Datenbereich nicht auf personenbezogene Daten beschränkt, sondern würde z.B. auch die von den Nutzern erstellten Inhalte, Produktbewertungen und Suchverläufe umfassen.

6.3.3.4 Ausnahmen und Schwellenwerte

Mit Verweis auf den Umsatzfaktor favorisiert die OECD die Festlegung von Umsatzschwellen, ab deren Überschreitung überhaupt erst eine Nexusprüfung erfolgen soll.

Damit ist der Umsatz gleich auf zweifache Weise relevant: Zur Bestimmung des Umsatzfaktors (s.o.) und zur Festlegung etwaiger Schwellenwerte.

Ob die Umsatzschwellen global gedacht sind und / oder sich konkret einzelnen Geschäftsaktivitäten im Marktstaat zuordnen lassen müssten, ist unklar. Ebenso ist noch offen, wie die Umsatzgröße im Detail zu bestimmen ist.⁸²² Konkrete Betragsgrößen nennt der OECD Vorschlag 2015 keine.

Neben einer reinen Umsatzbetrachtung können - nach OECD Eingaben - aber auch andere Kriterien herangezogen werden und sich als tauglich erweisen. Demnach könnte z.B.

- auf die Gesamtzahl der ortsungebunden abgeschlossenen Verträge über digitale Waren und Dienstleistungen,

⁸²¹ Vgl. Kapitel 4.4.4.

⁸²² Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 107 f.

- auf die aktive Teilhabe und Nutzeranzahl (z.B. Anzahl der aktiven Konten bei sozialen Plattformen, Anzahl der Besucher auf Websites oder Anzahl der Nutzer von Online-Tools) und
- auf das Volumen zur Sammlung von Daten

abgestellt werden.

Um entsprechende andere Kriterien in der Praxis messen zu können, schlägt die OECD eine Erweiterung des Begriffsbilds zum *gewöhnlichen Aufenthalt*, wie er z.B. in § 9 AO⁸²³ darlegt ist, vor.

Aus technischer Sicht soll die Schwellenwertprüfung aber (auch) über eine Verhältnisrechnung erfolgen, in der z.B. das Volumen der gesammelten digitalen Inhalte im Marktstaat ins Verhältnis zu den gesamten digitalen Inhalten des Unternehmens gesetzt wird. Erst wenn ein politisch festzulegender Prozentsatz überstiegen wird, wären z.B. die erhobenen Datenmengen im Marktstaat als signifikant für Besteuerungszwecke zu werten.⁸²⁴

6.3.4 Ermittlung der Einkünfte

Für die Ergebnisermittlung der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz fordert die OECD eine Anwendung der *weiteren geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden*.

Denn die OECD erkennt an, dass eine Ergebnisermittlung auf Basis der herkömmlichen Verrechnungspreismethoden und ohne signifikanten Anpassungsbedarf zu einem Null-Ergebnis für die signifikante wirtschaftliche Präsenz führen dürfte.⁸²⁵ Da zugleich Fremdvergleichspreise für digitale Waren und Dienstleistungen oftmals nicht vorhanden sind, ist eine Änderung der bestehenden Gewinnzuordnungsregeln nötig, was zu einem echten Sonderregime für digitalbasierte Geschäftsmodelle führen könnte.⁸²⁶

Um einem solchem Sonderregime jedoch entgegenzutreten, soll die Methodik der Ergebnisermittlung eine größtmögliche Gleichbehandlung zu den bereits bestehenden Methoden der Verrechnungspreise gewährleisten, sodass die weiteren geschäftsvorfallbezogenen Gewinnermethoden nur dann befolgt werden sollen, wenn die traditionellen geschäftsvorfallbezogenen Methoden hierfür ungeeignet sind.

Schließlich vereinen die traditionellen Methoden den Vorteil, dass sie dem Rechtsanwender bekannt sind und dieser den Befolgungsaufwand abschätzbar kann.

Aus diesem Gründen soll – nach OECD Auffassung – für die Wahl der Verrechnungspreismethode zunächst entscheidend bleiben,

- in welcher Branche die Geschäftsaktivität ausgeübt wird,
- welche Art von Produkt / Dienstleistung angeboten wird und
- inwieweit die Aktivitäten im Marktstaat in das Gesamtunternehmen integriert sind (Integrationsgrad der Unternehmung).

Zugleich weist die OECD auf offene Fragestellungen hin, für die Lösungen zu erarbeiten sind.

⁸²³ „Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt.“

⁸²⁴ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 107 f.

⁸²⁵ Siehe Kapitel 4.5.

⁸²⁶ Vgl. Eilers/Oppel, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, 364 f.

Demnach sei zunächst fraglich, sollten verschiedene Geschäftsaktivitäten über eine signifikante wirtschaftliche Präsenz im Marktstaat angeboten werden, welche Gewinnspanne der Betriebstätenergebnisermittlung zugrunde gelegt werden soll. Denn im Fall der weiteren geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden gilt, dass die erzielte Marge einer kontrollierten Geschäftsbeziehung mit der Marge einer nicht kontrollierten Geschäftsbeziehung zu vergleichen ist.

Darüber hinaus dürfte es fraglich sein, wie mit weniger aussagekräftigen Datengrundlagen umgegangen werden soll. Denn die Bestimmung von Dritt-Margen zum Fremdvergleich setzt validierbare Informationen voraus, die in den Datenbanken für digitale Produkte / Dienstleistungen schlichtweg nicht existieren dürften.

Zwar dürften – auch nach OECD Sicht – letztendlich politisch festgelegte Aufteilungsverhältnisse in engen Grenzen taugen, um zu einem praktikablen Ergebnis zu gelangen. Die politische Festlegung sollte aber stets das letztmögliche Mittel bleiben, um betriebswirtschaftlichen Überlegungen Raum zu geben.

So könnte es nach OECD Eingabe im Fall fehlender Fremdvergleichsdaten für die konkrete Geschäftsaktivität durchaus zutreffend sein, die digitale Geschäftsaktivität in eine Vielzahl von Kernaktivitäten aufzuteilen, denen wiederum, sofern vorhanden, branchenspezifische Margen zugeteilt werden. Die einzelnen Margen würden dann, analog den Prinzipien aus der Kosten- und Leistungsrechnung, mit entsprechenden Margentreibern gewichtet werden.

Im Ergebnis weist der OECD Bericht 2015 damit bereits auf die Unzulänglichkeiten der geltenden Methoden zur Ergebnisermittlung hin und erkennt an, dass ein Null-Ergebnis für eine neue Nexusverhaftung nicht eintreten darf.

6.4 OECD: Digitaler Betriebstättenbegriff i.S.d. OECD Unified Approachs (2019 – 2021)

6.4.1 Prüfungsreihenfolge und Termine

6.4.1.1 Die Einheitsformel und Einführung von Amount A, B und C

In Fortführung an den OECD Bericht 2015 und den OECD (Zwischen-) Bericht 2018 wurden die Arbeiten auf Ebene der OECD und des Inclusive Framework in 2019 neu aufgesetzt. Es galt nun, die bisherigen Vorschläge zum Nexus und zur Ergebnisermittlung zu vereinheitlichen und zu konkretisieren. Als Ergebnis wurde in 2020 der OECD Unified Approach zu Pillar I und II vorgestellt.

In Bezug auf den für die Arbeit relevanten Vorschlag zu Pillar I wurde eine dreistufige Ergebnisermittlung entwickelt (three-tier mechanism to allocate profits), die als Kernbereich eine Unterteilung des Gesamtergebnisses der multinationalen Unternehmensgruppe (MNU-Gruppe, MNE) in ein

- Routineergebnis (baseline activities) und ein
- Nicht-Routineergebnis (Non-Routine-Ergebnis)

anhand des Fremdvergleichs und der bestehenden Verrechnungspreisregelungen voraussetzt.

Das Nicht-Routineergebnis bildet sodann das rein digitale Ergebnis der Geschäftsaktivität ab. Die Regelungen des Unified Approach sollen neben die existierenden Betriebstättenregelungen treten.⁸²⁷

⁸²⁷ Vgl. OECD, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, Public Consultation Document, 9.10.-12.11.2019, Tz. 22. Scornos, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 74, No. 2, 2020; Hidien/Versin, FinanzRundschau (FR), 2020, S. 12.; Schreiber, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 74, No. 6, 2020.

Die Einheitsformel stellt sich wie folgt dar:⁸²⁸

- **Stufe 1:** Die Ergebnisermittlung für das Routineergebnis soll durch die Standardmethoden bestimmt werden („retaining existing transfer pricing regulations where they work well“) (routine activities).
- **Stufe 2:** Das Nicht-Routineergebnis wird durch drei Besteuerungsebenen erfasst, die durch den
 - Betrag A (Amount A), den
 - Betrag B (Amount B) und den
 - Betrag C (Amount C)gekennzeichnet werden.⁸²⁹
- **Stufe 3:** Flankiert werden sollen die Regelungen durch verpflichtende Streitbeilegungs- und Schlichtungsverfahren (dispute prevention)

Mit Verweis auf **Stufe 2** definiert die OECD die Besteuerungsebenen A, B und C wie folgt:

- **Amount A:** „A share of residual profit allocated to market jurisdictions using a formulaic approach applied at an MNE group (or business line) level. This new taxing right can apply irrespective of the existence of physical presence, especially for automated digital services. It reflects profits associated with the active and sustained participation of a business in the economy of a market jurisdiction, through activities in, or remotely directed at that jurisdiction, and therefore constitutes the primary response of the unified approach to the tax challenges of the digitalization of the economy.“⁸³⁰
- **Amount B:** „A fixed remuneration based on the ALP for defined baseline distribution and marketing functions that take place in the market jurisdiction.“⁸³¹ „Amount B aims to standardize the remuneration of distributors (whether constituted as a subsidiary or a traditional permanent establishment) that buy products from related parties for resale and, in doing so, perform defined *baseline marketing and distribution activities*.“⁸³²
- **Amount C:** „The return under Amount C covers any additional profit where in-country functions exceed the baseline activity compensated under Amount B. A further aspect of Amount C is the emphasis it gives to the need for improved dispute resolution processes. The scope of Amount C is still being discussed and considered as a critical element in reaching an overall agreement on Pillar One [...].“⁸³³

⁸²⁸ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, 1057 f.; Pistone et al., World Tax Journal, Volume 12, No. 1, 2020; Thörmer, Besteuerungsrecht der Marktstaaten, Betriebs-Berater (BB), 2021, S. 599 f.; Schurowski, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 4, 2020, 218 ff.; Hidien/Versin, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, S. 365 ff.;

⁸²⁹ Fortlaufend wird die englische Bezeichnung „Amount“ verwendet, da diese auch in die offiziellen deutschsprachigen Übersetzungen Eingang findet.

⁸³⁰ Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 8.

⁸³¹ Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 8.

⁸³² Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020.

⁸³³ Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 8.

Im Amount A wird der Nexusgedanke damit in einem fiktiven Übergewinn abgebildet, den der Marktstaat aufgrund des Wertschöpfungsanteils der Nutzer besteuern darf. Damit wird dem Amount A die ideologisch wichtige Funktion zugesprochen, Antworten auf die Forderung nach einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung zu geben, womit der Amount A die für diese Arbeit wesentlichen Neuerungen des Unified Approach einführt.

Darüber hinaus soll der Marktstaat über den Amount B und C vergütet werden, die nachstehend kurz skizziert werden sollen:

Mit dem Amount B sollen Routinefunktionen für Marketing und Vertrieb erfasst werden, während Amount C als Auffangposition sicherstellen soll, dass hypothetisch denkbare, und über die Routinefunktionen und den Amount B hinausgehende Aktivitäten, im Marktstaat besteuert werden können.⁸³⁴

Die Beträge werden im Ergebnis über das existierende Verrechnungspreissystem abgebildet. Denn es heißt: „The taxable profits potentially allocable to market jurisdictions under Amounts B and C are based on the existing profit allocation rules (including the reliance on physical presence).“⁸³⁵

Mit Verweis auf Amount B bedeutet dies, dass dem Marktstaat eine wohl festgelegte Gewinnmarge für routinemäßige Marketing- und Vertriebsaktivitäten zugewiesen werden kann. Um hochrisikobehaftete und streitanfällige Tätigkeiten wirkungsvoll zu vergüten, ist jedoch zusätzlich – und damit als Besonderheit - eine feste Abgabe (fixed return) eingeführt worden, um den Verwaltungsaufwand und die compliance-costs im Einzelfall so gering wie möglich zu halten, womit der Vorschlag eine - wenn betragsmäßig wohl auch nur geringfügige – bewusste Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz in Kauf zu nehmen.⁸³⁶ Es heißt: „Amount B aims to standardize the remuneration of distributors (whether constituted as a subsidiary or a traditional permanent establishment) that buy products from related parties for resale and, in doing so, perform defined baseline marketing and distribution activities.“

Verbindliche, effektive Streitbeilegungsmechanismen sollen dann, mit Verweis auf Stufe 3, sicherstellen, dass über die Routinefunktionen hinausgehende Aktivitäten in den Marktstaaten angemessen vergütet werden.

Mit Blick auf Amount B bleibt schließlich fraglich, wie eine qualitative Abgrenzung (Funktions- und Risikoprofil) der potentiell zu erfassenden Routinevertriebsgesellschaften herbeigeführt werden könnte. Es bleibt zudem offen, ob eine rechtlich verbindliche Regelung geschaffen oder eine optionale safe-harbor-Regel eingeführt werden soll.

Wesentliche Abhängigkeiten zwischen den Beträgen dürften derweil nicht bestehen. Es heißt: „The three-tier profit allocation system may result in an allocation of both Amount A and Amount B to a market jurisdiction. However, given that Amount A is designed to remunerate market jurisdictions with a portion of the relevant residual profits of that MNE group, and Amount B is designed to

⁸³⁴ Vgl. Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, 16, 22 f.; Bauer/Keuper, Die (R)Evolution der internationalen Unternehmensbesteuerung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2020, S. 687.

⁸³⁵ Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 8.

⁸³⁶ Vgl. Schurowski, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 4, 2020, S. 221.

remunerate a market jurisdiction with a fixed return for baseline distribution and marketing activities, there will be no significant interaction between Amounts A and B.”⁸³⁷

Nachstehendes Testschema nebst Erläuterungen visualisiert den Aufbau der Einheitsformel:

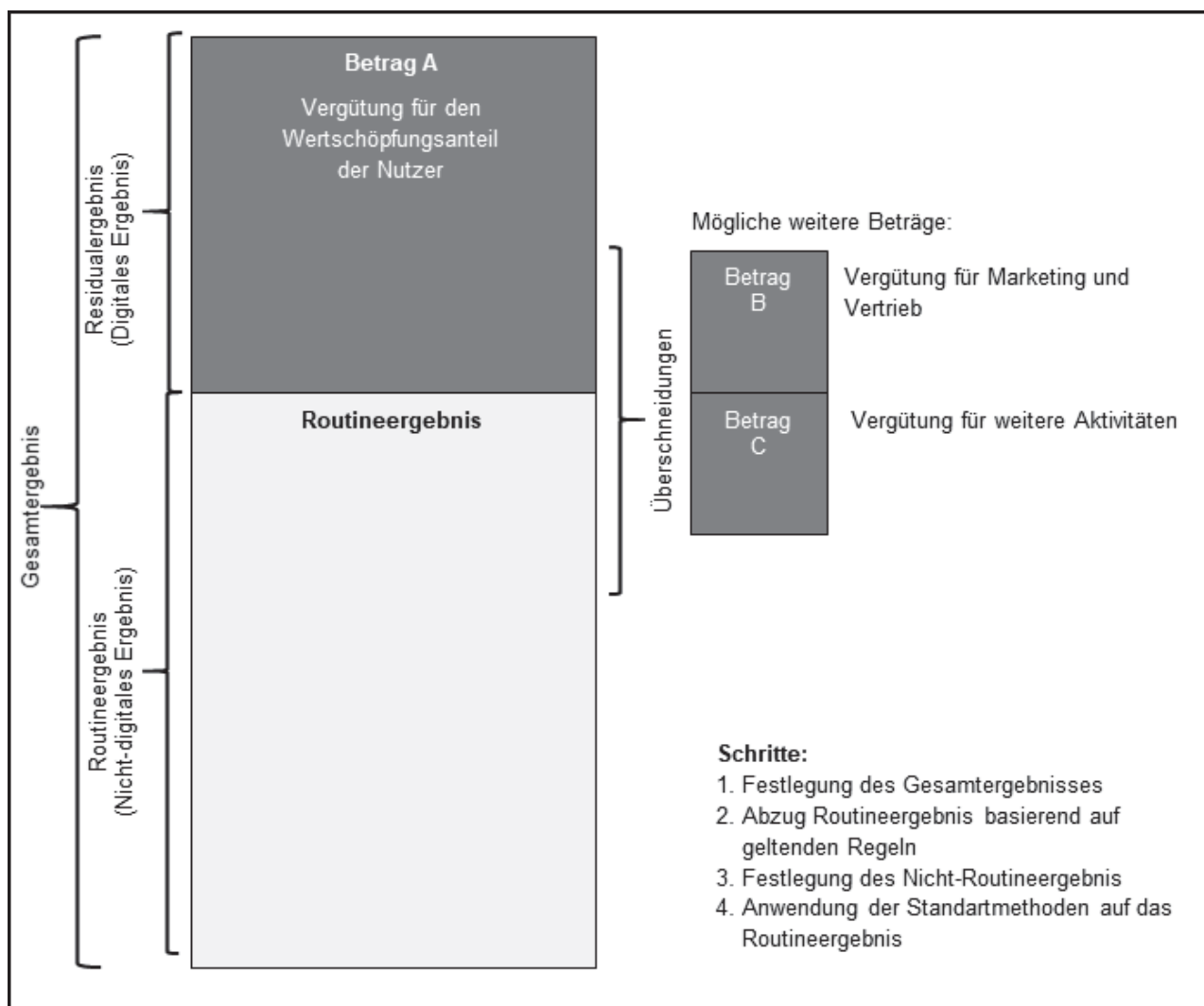


Abbildung 50: Aufbau der Einheitsformel zum OECD Unified Approach 2019 – 2021

6.4.1.2 Der Amount A im Detail / Einführung eines Testschemas

Im Kern soll der Amount A den Nicht-Routine-Gewinnanteil digitaler Aktivitäten vor dem Hintergrund eines dominierenden Umsatzfaktors (sales-based-nexus) erfassen.

Verkomplizierend kommt hinzu, dass die Prüfungsreihenfolge auf verschiedenen Prüfebene durch quantitative (Betragsgrenzen) und qualitative (Prozentgrenzen) Schwellenwerte (De-Minimis-Ausnahmen) flankiert werden soll, die dem Alles-oder-Nichts Prinzip folgend, die Testreihenfolgen eröffnen oder sogleich beenden können. Den De-Minimis-Ausnahmen dürfte dabei die Aufgabe zukommen, den Anwendungsbereich unmittelbar auf multinationale Unternehmensgruppen (MNEs) einzuengen.

⁸³⁷ Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 16.

Die Prüfungsreihenfolge für den Amount A stellt sich wie folgt dar:⁸³⁸

Auf **Stufe 1** trifft der Rechtsanwender unmittelbar auf den ersten von insgesamt vier Schwellenwerten. Hiernach soll die Prüfung nur eröffnet werden, wenn der jährliche Jahresumsatz des Gesamtunternehmens den Betrag von [x] € überschreitet (globale Gesamtumsatzschwelle, turnover test). Die Umsatzhöhe ist im Bericht zum Unified Approach nicht definiert.

Ist die Prüfung einleitend eröffnet, dürfte auf **Stufe 2** zu untersuchen sein, ob das Unternehmen die kritischen Unternehmenstätigkeiten (in-scope-activities) der

- *automatisierten digitalen Dienstleistungen* (automated digital services) anbietet und / oder
- ein *konsumorientiertes B2C-Geschäftsmodell* (consumer-facing businesses)

betreibt.

Das Prüfungsschema verlangt folglich einen Test der Unternehmensaktivitäten (activities test), um den Anwendungsbereich der Norm erneut einzuengen. Wurde im 2015er OECD Vorschlag noch das Merkmal der *entmaterialisierten digitalen Aktivitäten* entwickelt, fehlt der Begriff in Pillar I hingegen vollständig. Auch wird der Begriff der *digitalen Wirtschaft* nicht mehr explizit als Voraussetzung genannt.

Im Anschluss an Stufe 2 stehen den Unternehmensaktivitäten auf den **Stufen 3 bis 5** erneute absolute Umsatzschwellen (De-Minimis-Ausnahmen) gegenüber, die sich nun aber nicht auf den globalen Gesamtumsatz, sondern auf die in-scope-activities beziehen dürften.

Demnach ist zunächst zu testen, ob der Gesamtumsatz aus den vorgenannten Unternehmensaktivitäten eine bestimmte Umsatzschwelle [x] (Betragsgrenze) übersteigt (De-Minimis test on in-scope revenues). Wenn dies nicht der Fall ist, erfolgt kein Ansatz eines Amount A.

Gleichzeitig ist zu untersuchen, ob die vorgenannten Unternehmensaktivitäten zusätzlich eine bestimmte prozentuale Profitabilitätsgrenze überschreiten (Profitabilitätstest, business lines profitability test). Wenn dies nicht der Fall ist, erfolgt kein Ansatz eines Amount A.

Schließlich ist zu analysieren, ob das Ergebnis der vorgenannten in-scope-activities zusätzlich eine festzulegende Restgewinnschwelle [x] (Betragsgrenze) überschreitet (De-Minimis test on aggregate residual profits). Wenn dies nicht der Fall ist, erfolgt kein Ansatz eines Amount A.

Im Ergebnis müssten damit für die **Stufen 3 bis 5** die Unternehmensaktivitäten eines Unternehmens in

- tatbestandsbegründende Aktivitäten, die für die Bestimmung der Betrags- und Prozentgrenzen beachtet werden sollen, und
- unschädliche Aktivitäten

unterteilt werden. Dies dürfte mit Verweis auf die in-scope-activities unweigerlich zu Abgrenzungsfragen führen, da oftmals unklar sein dürfte, wie mit verbundenen Aktivitäten verfahren werden soll. Auch sind die Betrags- und Prozenzhöhen wiederum unklar und dürften erneut einem politischen Einigungsbereich unterliegen.

Auf **Stufe 6** wird schließlich der Nexus eingeführt, an welchem die Steuerverhaftung im Marktstaat deutlich werden soll. Erneut soll die Nexusprüfung eingangs von einem Schwellenwert auf Umsatzbasis, als Bagatelllinie (Betragsgrenze), flankiert werden (revenue-based-factor test), der auf

⁸³⁸ Vgl. OECD/Inclusive Framework, OECD, Blueprint Report on Pillar I (engl. Version), 2020, Anlage A ff.; Schurowski, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 4, 2020, S. 220 f.

Umsätze der in-scope-activities zielt. Die Umsatzhöhe ist wiederum von OECD Seite nicht definiert.

Als Tatbestandsmerkmale für einen Nexus wird diskutiert, die Prüfung erneut zweistufig zu unterteilen und zunächst an einem Umsatzmerkmal und damit an den Verkaufszahlen im Marktstaat auszurichten. Anschließend sollen ebenso

- Nutzerbeiträge (user participation) und / oder
- immaterielle Vermögensgegenstände (marketing intangibles) und / oder
- eine signifikante ökonomische Präsenz (significant economic presence)

als weitere *Nexus-Merkmale* in die Prüfung zur Zuteilung von Besteuerungsrechten mit einbezogen werden (nexus test in each market jurisdiction).⁸³⁹ Ob ein Einbezug aber erfolgt, soll auch davon abhängen, in welchem Umfang automatisierte Dienstleistungen oder konsumorientierte Geschäftsaktivitäten angeboten werden.

Ständen die vorgenannten Merkmale (Nutzerbeiträge, immaterielle Vermögensgegenstände und signifikante ökonomische Präsenz) in den OECD Konsultationen 2019 noch gleichberechtigt neben einem möglichen Umsatzfaktor, dominiert der Umsatzfaktor nun die gesamte Prüfreihefolge und verdrängt die übrigen Merkmale in ihrer Bedeutung.

Nachstehendes Testschema nebst Erläuterungen visualisiert die 6 Prüfstufen zum Amount A, die im Detail in den nachstehenden Gliederungsabschnitten weiter thematisiert werden. Zudem wird auf Anlage IV und die dort aufgenommene englische Version zur „Process map for Amount A“ verwiesen.

⁸³⁹ Vgl. Ditz/Pinkernell, Internationale SteuerRundschau (ISR), 11, 2019, S. 377 ff.; Esakova, OECD-Konsultationspapier, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2019, S. 151 ff.; Hohenlohe, FinanzRundschau (FR), 2020, S. 116 ff.

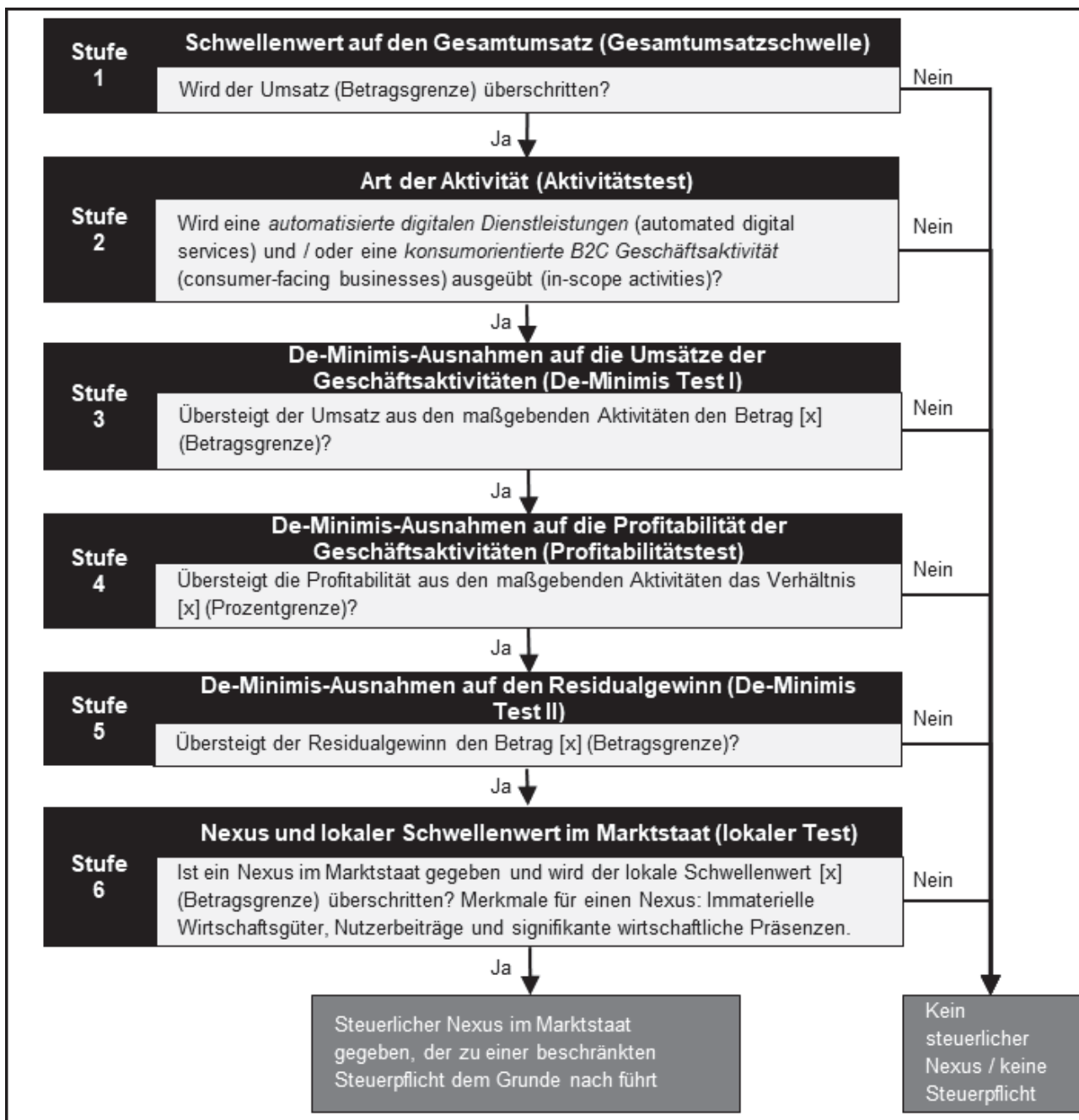


Abbildung 51: Testschema zum Amount A des OECD Unified Approachs 2019 – 2021

6.4.2 Einschränkung des Anwendungsbereichs auf (i) automatisierte digitale Dienstleistungen und (ii) konsumorientierte Unternehmen mit B2C-Geschäftsmodellen

6.4.2.1 Überblick: Besteuerungswürdige Aktivitäten / Aktivitätstest

Im Rahmen des Betrags A sollen Unternehmen mit

- *automatisierten digitalen Dienstleistungen* (automated digital services, ADS) und / oder
- *konsumorientierte B2C-Geschäftsmodelle* (consumer-facing businesses, CFB)

einer Besteuerung unterliegen (in-scope-activities). Die Prüfung dient als Aktivitätstest und verlangt folglich auch eine Segmentierung der Unternehmenstätigkeiten. Als dritte Aktivität sind der Vollständigkeit halber damit gedanklich die

– *sonstigen Geschäftszweige,*

neben den in-scope-activities, aufzuführen.⁸⁴⁰

Der Anwendungsbereich der geplanten Norm dürfte sich folglich nicht, wie ursprünglich geplant, auf einen kleineren Teil von Unternehmen beschränken, die ausschließlich den Verkaufsprozess auf gewerbliche Endkunden ausrichten (B2B-Geschäftsmodelle), sondern dürfte durch den Einbezug von Geschäftsbeziehungen zu Privatpersonen (B2C-Geschäftsmodellen) deutlich größer sein.⁸⁴¹ In der OECD Policy 2019 wird hierzu festgehalten:

„The Inclusive Framework recognizes that what is proposed may affect not only a small group of highly digitalized businesses but could affect a much wider group of enterprises with cross border business operations, for instance those with marketing intangible profits but limited risk distribution structures in market jurisdictions.“⁸⁴²

Des Weiteren stellt der OECD Bericht 2019 (öffentliche Konsultation) fest, „that it would be difficult, if not impossible, to *ring-fence* the digital economy from the rest of the economy for tax purposes because of the increasingly pervasive nature of digitalization.“

Die OECD dürfte damit eine Einbeziehung von *herkömmlichen Geschäftsaktivitäten* in dem Anwendungsbereich mit in Kauf nehmen,⁸⁴³ sodass eben keine saubere Trennlinie zwischen theoretisch denkbaren Geschäftsmodellen gezogen werden kann, was ein Abstellen auf Geschäftsmodelldefinitionen erübrigt.

6.4.2.2 Automatisierte Dienstleistungen (automated digital services)

Die OECD führt die folgenden Kategorien und Beispiele von Dienstleistungen ein, die automatisierte digitale Dienstleistungen (ADS) darstellen sollen:⁸⁴⁴

- Werbemodelle (online advertising service), hierzu auch: Verkauf und andere Veräußerung von Nutzerdaten,
- Online-Suchmaschinen (online search engines)
- Social-Media-Plattformen (social media platforms)
- Kooperationsplattformen, hierzu auch: Online-Vermittlungsplattformen (online intermediation platforms)
- Abonnementen-Modelle, hierzu auch: Online-Spiele und standardisierte Online-Training-Dienstleistungen (digital content streaming, online gaming) und
- Dienste zur Datenspeicherung im Zusammenhang mit der Bereitstellung digitaler Inhalte (digital content services, Cloud-Computing-Dienste).

Automatisierte digitale Dienstleistungen liegen damit vor, wenn diese

⁸⁴⁰ Vgl. Ozai, World Tax Journal, Volume 12, No. 1, 2019, Abs. 2 ff.; Dorenkamp, FinanzRundschau (FR), 2020, S. 114.

⁸⁴¹ Vgl. Kowallik, BEPS-Aktionspunkt 1, Der Betrieb (DB), 2020, S. 1144.; Hidien/Versin, FinanzRundschau (FR), 2020, S. 14.

⁸⁴² OECD, Policy Note, Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy (engl. Fassung), 2019, S. 2.

⁸⁴³ Vgl. Wünnemann, Neue Weltsteuerordnung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2021, S. 75 f.

⁸⁴⁴ Vgl. Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 10.

- automatisiert – d.h. nach Einrichtung des Systems ist nur ein minimales menschliches Zutun seitens des Dienstanbieters notwendig – und
 - digital – d.h. entsprechende Aktivitäten werden über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk bereitgestellt –
- ausgeübt werden.⁸⁴⁵

Weiterführende Erläuterungen zur Ausgestaltung der Geschäftsaktivitäten gibt der OECD Unified Approach keine.

6.4.2.3 Konsumorientierte Geschäftsaktivitäten (consumer-facing businesses)

Konsumorientierte Geschäftsaktivitäten (CFB) dürften immer dann vorliegen, wenn Produkte / Dienstleistungen vom Unternehmen direkt oder indirekt an den Endkunden vertrieben werden. Im Deutschen findet zudem die Bezeichnung *verbraucherorientierte Unternehmen* Verwendung.

Im Anwendungsbereich des Vorschlags dürften damit

- die Eigentümer der Konsumgüter bzw. der Dienstleistungen,
 - die Inhaber der Rechte an dem verbundenen geistigen Eigentum sowie
 - die Einzelhändler, die unmittelbarem Kontakt zum Verbraucher haben,
- stehen.

Die Definition zielt folglich auf Artikel für den persönlichen Gebrauch ab, die nicht für kommerzielle oder berufliche Zwecke gedacht sind.

Das Inclusive Framework nennt hier z.B. umfangreiche Geschäftsaktivitäten im Bereich des Automobilsektors (automobiles), der Nahrungsmittelindustrie (branded foods and refreshments) und der Kosmetik-Branche (cosmetics).⁸⁴⁶

Weiterführende Erläuterungen zur Ausgestaltung der Geschäftsaktivitäten gibt der OECD Unified Approach auch hier wiederum keine.

6.4.2.4 Ausnahmen und Schwellenwerte

Vom Anwendungsbereich sollen u.a. explizit

- rohstoffgewinnende Unternehmen,
- Agrarunternehmen,
- Teile des Finanzdienstleistungssektors,
- Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen und
- Beratungsunternehmen

ausgenommen (carve out) sein.

Die Ausnahmen werden damit gerechtfertigt, dass entsprechende Aktivitäten regelmäßig nicht endkonsumentenfähig sein sollen.

⁸⁴⁵ Vgl. Thörmer, Besteuerungsrecht der Marktstaaten, Betriebs-Berater (BB), 2021, S. 600.

⁸⁴⁶ Vgl. Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 11.

Auch dürften Unternehmen, die als Zulieferer tätig sind, damit ausgenommen sein, sodass ganze Industriezweige (z.B. Automobilzulieferer, Anlagen- und Maschinenbauer und die Medizintechnik) nicht von den Besteuerungsregelungen erfasst werden könnten. Hierzu heißt es: „Extractive industries and other producers and sellers of raw materials and commodities will not be within the consumer-facing definition, even if those materials and commodities are incorporated further down the supply chain into consumer products.“⁸⁴⁷

Zudem soll mit Verweis auf **Stufe 1** des eingeführten Testschemas eine globale Gesamtumsatzschwelle (turnover test) sicherstellen, dass

- nur multinationale Unternehmensgruppen von der Regelung betroffen sind, und dass
- eine entsprechende steuerliche Erfassung auch administrierbar ist.

Es heißt: „Giving those jurisdictions a right to tax that profit, irrespective of whether the business has a taxable presence in their jurisdictions that meets the current nexus threshold.“⁸⁴⁸

Bezüglich der Betragshöhe war ein möglicher Schwellenwert, z.B. am globalen Gesamtumsatz von 750m €, in der Diskussion, der sich analog der Vorgaben zum Country-by-country (CbC)-Reporting des Unternehmens orientieren könnte. Mit diesem Wert dürfte wohl auf den konsolidierten handelsrechtlichen Konzerngewinn (group profit) und nicht auf das Ergebnis vor Steuern abgestellt werden.⁸⁴⁹ Für diese Sichtweise spricht, dass auch die bisherigen Methoden des Fremdvergleichsgrundsatzes auf das operative Konzernergebnis abstellen, wobei noch unklar ist, ob Unternehmen mit sehr diversen Geschäftstätigkeiten den Gesamtgewinn um entsprechende Geschäftsbereiche / einzelne Regionen bereinigen könnten.⁸⁵⁰

Darüber hinaus könnten eingangs weitere Schwellenwerte greifen, z.B. mit Blick auf bestimmte Gewinn- und Profitabilitätsmargen, wie sie das Testschemas auf späteren Stufen bereits vorsieht. Es heißt: „[E]ven for those MNE groups that meet the gross revenue threshold a further carve-out will be considered where the total aggregated in-scope revenue is less than a certain threshold“.⁸⁵¹

So wurde jedenfalls diskutiert, dass nur Unternehmen in den Anwendungsbereich fallen sollen, deren in-scope activities den Schwellenwert von z.B. max. 250m € p.a. übersteigen, womit Unternehmen ausgeschlossen würden, die schwerpunktmäßig nur im Inland tätig wären und nur geringe Auslandsumsätze haben.⁸⁵²

6.4.3 Tatbestandsmerkmale für einen Nexus / Steuergegenstand

6.4.3.1 Hauptmerkmal: Umsatz (sales-based approach)

Dem Umsatzmerkmal wird in der Prüfungsreihenfolge zum Amount A eine überragende Rolle zugesprochen. Denn zum einen dient der Umsatz immer wieder als betragsmäßiger Schwellenwert auf den verschiedenen Prüfebene und zugleich als primäres Anknüpfungsmerkmal für die Prüfung, ob das Unternehmen im Marktstaat eine signifikante und dauerhafte Teilnahme aufweist (siehe Stufe 6 des Testschemas).

⁸⁴⁷ Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 11.

⁸⁴⁸ Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 10 f.

⁸⁴⁹ Wünnemann, Neue Weltsteuerordnung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2021, S. 75 f.

⁸⁵⁰ Vgl. Becker/van der Ham, ABC der Verlagerung, Der Betrieb (DB), 2019, S. 2543.

⁸⁵¹ Vgl. Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 12.

⁸⁵² Vgl. Wünnemann, Neue Weltsteuerordnung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2021, S. 75 f.

Sogleich sollen Unternehmen künftig nicht dort steuerpflichtig sein, wo sie ihren Firmensitz oder den Ort der Geschäftsleitung haben, sondern in dem Marktstaat, wo sie ihre Waren und Dienstleistungen anbieten.

Der Ort des Umsatzgeschäfts dürfte dann für den Nexus entscheidend sein (sales-based nexus).

Die OECD formuliert hierzu: „For MNEs in scope a new nexus rule will be created based on indicators of a significant and sustained engagement with market jurisdictions.“⁸⁵³

Die market jurisdiction wird definiert als „jurisdictions where an MNE group sells its products or services or, in the case of highly digitalized businesses, provides services to users or solicits and collects data or content contributions from them.“⁸⁵⁴

Die OECD folgt damit den Grundüberlegungen im OECD Bericht 2015,⁸⁵⁵ sodass auf entsprechende Ausführungen (u.a. Gedanken zur Begriffsdefinition des Umsatzes etc.) verwiesen werden kann (siehe Kapitel 6.3).

Zugleich führt die OECD aber auch an, dass das Umsatzmerkmal nicht isoliert wirken darf, ohne dass die erzielten Einnahmen aus dem Marktstaat in einen Kontext mit weiteren Aktivitäten im Marktstaat gesetzt werden. Denn nur in Kombination mit anderen Faktoren würden die Einnahmen möglicherweise dazu verwendet, einen Zusammenhang in Form einer signifikanten wirtschaftlichen Präsenz in dem betreffenden Land herzustellen. Da die Regelungen nun auch länder-spezifische Abweichungen enthalten sollen, wird überdies von einem *physical nexus* oder einem *economic nexus* gesprochen.

Mit Verweis auf nachstehende Visualisierung bleibt damit festzuhalten, dass (ggf. ausschließlich) der erzielte Umsatz der Qco in Land B und C zu einer Steuerpflicht der Qco in den entsprechenden Ländern führen dürfte, obgleich keine rechtliche Einheit oder gar eine physische Präsenz in Land C vorhanden ist.

⁸⁵³ Vgl. Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 12.

⁸⁵⁴ Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 8.

⁸⁵⁵ Siehe Kapitel 6.5.

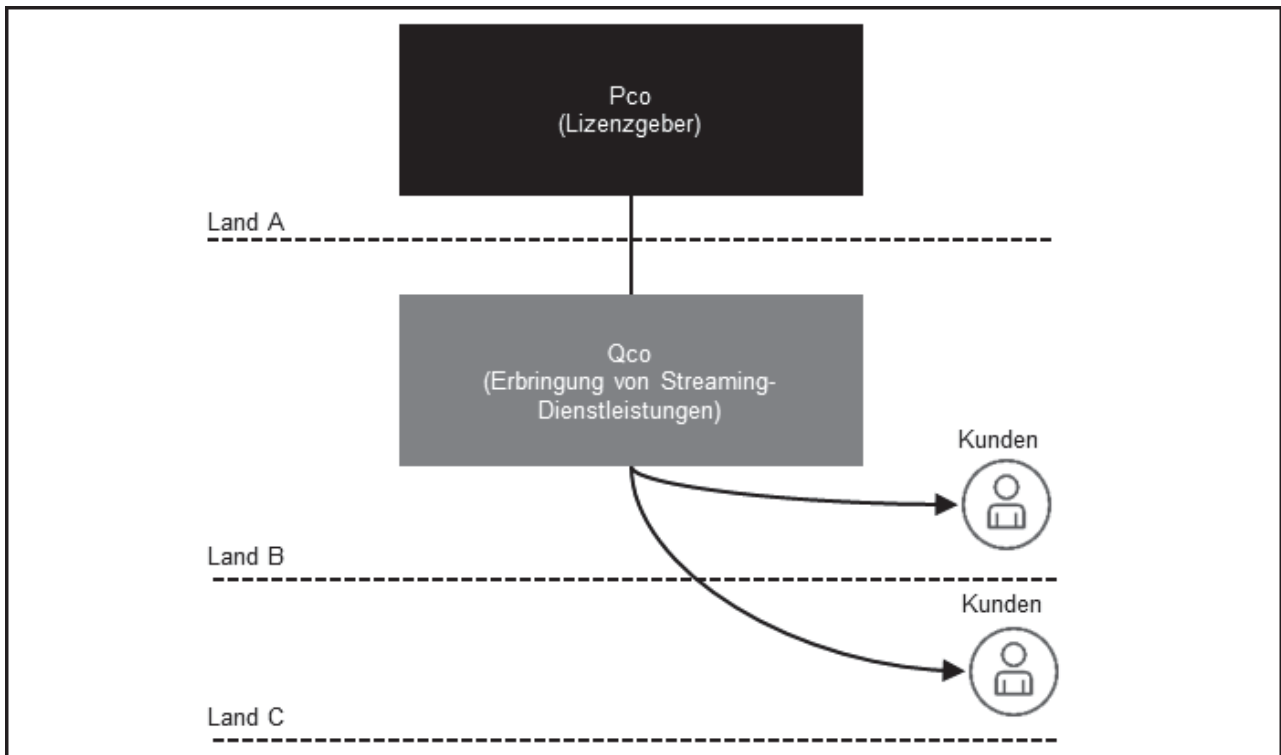


Abbildung 52: Visualisierung zum Umsatzmerkmal des OECD Unified Approach 2019 – 2021

6.4.3.2 Weiteres Merkmal: Immaterielle Wirtschaftsgüter (marketing intangibles)

Durch das Prüfungsmerkmal der immateriellen Wirtschaftsgüter soll insbesondere versucht werden, den datenintensiven Aufbau eines Nutzerstammes im Marktstaat mittels immaterieller Wirtschaftsgüter zur Datenverarbeitung besteuertechnisch zu erfassen (intrinsic functional link). Der Vorschlag stammt von den USA.⁸⁵⁶

Besteuerungswürdig dürften damit die Vermarktungsaktivitäten und damit der Bereich der Absatzwirtschaft im Marktstaat sein.⁸⁵⁷

Die OECD formuliert hierzu: „The marketing intangible proposal addresses a situation where an MNE group can essentially “reach into” a jurisdiction, either remotely or through a limited local presence (such as an LRD), to develop a user/customer base and other marketing intangibles. It sees an intrinsic functional link between marketing intangibles and the market jurisdiction.”⁸⁵⁸

Vorgenannte Motivation dürfte jedoch weitere Einschränkung erfahren, da wohl nur solche immateriellen Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden sollen, die im Marktstaat wertmäßig durch das Nutzerverhalten beeinflusst werden („reach into a jurisdiction“, „it sees an intrinsic functional link“).

Eine eigene Definition zu den immateriellen Wirtschaftsgütern enthält der Unified Approach jedoch keine.

6.4.3.3 Weiteres Merkmal: Nutzerbeiträge (user participation)

Die Anknüpfung an das Prüfungsmerkmal der Nutzerbeiträge soll zusammen mit dem Umsatzmerkmal sicherstellen, dass der Aufbau einer aktiven und engagierten Nutzerbasis (active and en-

⁸⁵⁶ Vgl. Wünnemann, Herausforderungen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 138.

⁸⁵⁷ Vgl. Haas/Nussbaum in: Gosch et al., Festschrift, Jürgen Lüdike, 2019, S. 218.

⁸⁵⁸ OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 12.

gaged user base) sowie die Einholung von Daten- und Inhaltsbeiträgen (soliciting data and content contributions) steuertechnisch gewürdigt werden. Der Vorschlag wurde von Großbritannien initiiert und soll allein hochdigitale Aktivitäten erfassen.

Dem Vorschlag soll wiederum der Gedankengang innewohnen, dass ein aktives und nachhaltiges Engagement von Nutzern einen entscheidenden Beitrag⁸⁵⁹ zur Wertschöpfung leistet (critical component of value creation). Im OECD Bericht heißt es: „This proposal is premised on the idea that soliciting the sustained engagement and active participation of users is a critical component of value creation for certain highly digitalized businesses. The activities and participation of these users contribute to the creation of the brand, the generation of valuable data, and the development of a critical mass of users which helps to establish market power.“⁸⁶⁰

So sieht der Vorschlag vor, dass insbesondere für die Geschäftsmodelle der

- Sozialen Netzwerke (social media platforms), der
- Suchmaschinen (search engines) und der
- online Marktplätze (online marketplaces)

eine tatbestandliche Erfassung von Nutzerbeiträgen festgeschrieben werden soll.⁸⁶¹

Die OECD formuliert hierzu: „This proposal contemplates that this source of value is most significant, on an absolute basis and relative to more traditional drivers of business value, for the following business models:

- „Social media platforms: These platforms are populated by user-generated content, with the volume and quality of that content a key factor in their ability to generate revenue from those users or from paid-for advertising targeted at those users. Social media platforms also benefit from the role users play in building a wider network of platform users, through their role in fostering connections and encouraging others to use the platform. A core business strategy will be to cultivate an active user base and encourage them to proactively contribute content and spend time on the platform. [...]
- Online marketplaces: The success of an online marketplace is dependent on the size of the user network on either side of the platform, and the quality and diversity of goods/services those users are offering. A key business strategy will be to build, and encourage users to build, that network. Businesses will also enable and rely on users to play a role in regulating the quality of goods and services provided on the platform, such as by offering public reviews or providing feedback directly to the platform.“⁸⁶²

Dass Prüfungsmerkmal der Nutzerbeiträge umfasst nach Eingabe der OECD

- die Anzahl der Nutzerdaten,
- die Art und Weise der algorithmusbasierten Verdichtung der Daten zur Extrahierung von Wissen und die
- Art und Weise der kommerziellen Nutzung der Daten via digitale Schnittstellen und Medien.

⁸⁵⁹ Denn die Nutzerbeteiligung trägt, aus Sicht der OECD, u.a. zur Schaffung der Unternehmensmarke, zur Generierung wertvoller Daten und zur Entwicklung einer kritischen Masse bei.

⁸⁶⁰ OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 9.

⁸⁶¹ Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 9 ff.

⁸⁶² OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 9 f.

Demzufolge dürfte wiederum der Nexusgedanke im Nutzer selbst Ausdruck finden, wobei die OECD der nutzergeprägten Einkaufsseite im Leistungsprozess, dem Input-Faktor, folglich besondere Bedeutung beimessen dürfte.

Mit Verweis auf die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle dürfte damit primär eine Erfassung des Social-Media-Modells und des Fernabsatz-Modells erfolgen.

Weitere Details zur Ausgestaltung des durch Nutzerbeiträge geprägten Nexusgedankens dürften sich indirekt aus der Methodologie der vorgeschlagenen Gewinnaufteilung ergeben: Danach dürfte der im Marktstaat durch die Nutzer entstandene Produktionsfaktor für die Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage entscheidend sein. Es heißt: „To better align profit allocation outcomes with value creation, the proposal seeks to revise profit allocation rules to accommodate the value creating activities of an active and engaged user base.“⁸⁶³

6.4.3.4 Weiteres Merkmal: Signifikante wirtschaftliche Präsenz (significant economic presence)

Das Merkmal der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz basiert im Wesentlichen auf dem im OECD Bericht 2015 untersuchten Vorschlag zur gleichnamigen significant economic presence und der Vermutung, dass eine erhebliche und nicht physische Teilnahme am Wirtschaftsverkehr des Marktstaats anhand von Kunden gemessen werden kann. Der Vorschlag stammt von Indien.

Gleichwohl sei angemerkt, dass zu dem von den G20 – also der Gruppe der wichtigsten Industrie- und Schwellenländer – eingebrachten Vorschlag bisher kein abschließender Konsens erzielt wurde, sodass der Vorschlag wohl zur Überprüfung ansteht und überarbeitet werden könnte („was revisited“).⁸⁶⁴

Zur Überprüfung einer Marktverhaftung soll nachstehender Fragenkatalog beantwortet werden, indem zahlreiche Kriterien aus dem OECD Vorschlag 2015 neu geordnet werden:⁸⁶⁵

- **Frage 1:** Besteht eine qualifizierende Benutzerbasis im Marktstaat, die entsprechende Datenmengen zur Verfügung stellt („the existence of a user base and the associated data input“)?
- **Frage 2:** Wird ein ausreichendes Volumen an digitalen Inhalten im Marktstaat konsumiert („the volume of digital content derived from the jurisdiction“)?
- **Frage 3:** Erfolgt die Abrechnung im Marktstaat in lokaler Währung und werden lokale Zahlungsweisen akzeptiert („billing and collection in local currency or with a local form of payment“)?
- **Frage 4:** Wird der lokale Internetauftritt in der Landessprache gepflegt („the maintenance of a website in a local language“)?
- **Frage 5:** Verantwortet das ausländische Unternehmen die Warenlieferungen an die Kunden und werden weitere Supportleistungen durch das Unternehmen angeboten (z.B. mit Verweis auf einen Kundendienst, Reparaturen und Wartungen) („responsibility for the final delivery of goods to customers or the provision by the enterprise of other support services such as after-sales service or repairs and maintenance“)?

⁸⁶³ OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 10.

⁸⁶⁴ Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 9. Der G20 Beschluss 2021 enthält hierzu auch keine weiteren Ausführungen.

⁸⁶⁵ Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 16.

- **Frage 6:** Sind die Marketing- und Verkaufsaktivitäten nachhaltig auf ein Engagement im Marktstaat abgestimmt („sustained marketing and sales promotion activities“)?

6.4.4 Ermittlung der Einkünfte

6.4.4.1 Überblick: Die Methoden der OECD zur Ergebnisbestimmung und Zuordnung

a) Ergebnisverteilungsmechanismus

Der Ergebnisverteilungsmechanismus des OECD Unified Approach sieht mit Verweis auf die Prüfungsreihenfolge einen dreistufigen Ansatz zur Ermittlung des finalen Ergebnisanteils am Gesamtgewinn für die Marktstaaten vor. In der Einheitsformel werden die Ergebnisse zum Amount A, Amount B und Amount C additiv berücksichtigt.⁸⁶⁶

Mit Bezug auf den für diese Arbeit relevanten Amount A bleibt festzuhalten, dass dieser über eine *modifizierte Form der Residualmethode* ermittelt werden soll. In Fortführung an die Arbeiten zum OECD Bericht 2015 und dem OECD (Zwischen-) Bericht 2018 dürfte für die Ermittlung des Gewinnanteils damit die

- Bestimmung des digitalen Residualgewinns und die
- formelbehaftete Zuordnung des digitalen Ergebnisanteils auf die Marktstaaten

prägend sein. Diesbezüglich nennt der OECD Unified Approach aber keine Prozentsätze.

Prägend für die Ergebnisermittlung ist damit, dass der Residualgewinn formelbasiert zerlegt und auf die Marktstaaten auf Basis einer politisch festzulegenden Prozentgröße verteilt werden könnte – denn es heißt:

- Ermittlung des aufzuteilenden Gewinns: „The residual profit used for Amount A will be the result of simplifying conventions agreed on a consensual basis.“⁸⁶⁷ [...] „In contrast to the traditional transfer pricing separate-legal-entity-approach, the calculation of Amount A will be based on a measure of profit derived from the consolidated group financial accounts.“⁸⁶⁸
- Zuordnung des Gewinnanteils auf die Vertragsstaaten: „An administrable approach for reallocating residual profit. Eligible market jurisdictions will receive a portion of (X%) of residual profit (income exceeding an agreed level of profitability of (Y%)) using a formula administrable approach for reallocating residual profit. Eligible market jurisdictions will receive a portion of (X%) of residual profit (income exceeding an agreed level of profitability of (Y%)) using a formula.“⁸⁶⁹

⁸⁶⁶ Den Marktstaaten soll über den Betrag B eine feste Gewinnmarge für dort ausgeübten Routinefunktion (u.a. Marketing und Vertriebsfunktionen) zugewiesen werden. Die Bestimmung des Ergebnisanteils soll über die herkömmlichen Verrechnungspreismethoden erfolgen. Betrag C soll hingegen der Streitbeilegung dienen und immer dann greifen, wenn die Geschäftstätigkeiten des Unternehmens im Marktstaat als größer angesehen werden sodass eine entsprechende Kompensation über den Betrag B nicht ausreicht.

⁸⁶⁷ Inclusive Framework, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung), 2020, S. 8.

⁸⁶⁸ Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting – Project Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 31.1.2020, S. 13.

⁸⁶⁹ OECD/G20, Brochure 2020 v. 09.10.2020 betr. dem Unified Approach (eng. Fassung), S. 12.

b) Faktorbasierte Zuordnung / revenue-sourcing-rule

Derweil dürften die Ausführungen zur faktorbasierten Zuordnung des digitalen Gewinns auf die Vertragsstaaten den entscheidenden Schlüssel für die Weiterentwicklung des Unified Approach zur Gewinnaufteilung darstellen.

So führte die OECD in 2020 das Konzept der *revenue-sourcing-rule* ein, um zu belastbaren Zuordnungsentscheidungen zu kommen. Für die Zuordnung soll hiernach möglichst auf ein hierarchisch organisiertes Regelsystem (allocation key, revenue-sourcing-rule) zurückgegriffen werden, welches vollständig umsatzbasiert ist und auf Basis von Überprüfungsindikatoren arbeitet. Es heißt: „Specific revenue-sourcing rules to support its application by reference to different business models will need to be developed. For example, for online advertising such rules will, when possible, deem revenue to arise in the jurisdiction where the advertising is viewed rather than the jurisdiction (if different) where the advertising is purchased. Revenue sourcing will also be considered to address sales through independent distributors in order to avoid possible distortions.“⁸⁷⁰

Für die relevanten Umsätze wurde des Weiteren eine Liste an spezifischen Indikatoren vorgestellt, die dem Bestimmungsprinzip folgend, den in-scope-activities, feste Überprüfungsformen zuweisen. Wenn ein Indikator hingegen nicht angewendet werden kann, soll auf den nächstfolgenden Indikator in der Hierarchie ausgewichen werden.

Vom Aufbau und vom praktischen Vorgehen her ähnelt die revenue-sourcing-rule damit einer Check-Liste, deren einzelnen Punkte der Reihen nach überprüft werden müssten.

Für den Bereich der automatisierten Dienstleistungen (ADS) sollen folgende Indikatoren gelten:

„The relevant indicators are:

- The jurisdiction of the geolocation of the device of the viewer at the time of display; or if unavailable or unreliable
- The jurisdiction of the IP address of the device of the viewer at the time of display; or if unavailable or unreliable
- Other available information that can be used to determine the jurisdiction of the real-time location of the viewer.“⁸⁷¹

Für den Bereich der konsumorientierten Geschäftsaktivitäten (CFB) sollen folgende Indikatoren gelten:

- „The jurisdiction of the ordinary residence of the viewer, based on user profile information:
 - Information on residence obtained from recurring data on geolocation or IP address of the viewer’s device; or if unavailable or unreliable
 - Billing address of the viewer; or if unavailable or unreliable
 - Mobile country code of the phone number of the viewer; or if unavailable or unreliable
 - iv. Information on residence inputted by the viewer; or if unavailable or unreliable
 - Other available information that can be used to determine the jurisdiction of the ordinary residence of the viewer; or if unavailable or unreliable

⁸⁷⁰ OECD, 2020, S. 14, 23, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>, 31.12.2021.

⁸⁷¹ OECD/Inclusive Framework, OECD, Blueprint Report on Pillar I (engl. Version), 2020, 72 f.

- The jurisdiction of the geolocation of the device of the viewer at the time of display; or if unavailable or unreliable
- The jurisdiction of the IP address of the device of the viewer at the time of display⁸⁷²

c) Technische Ermittlung zum Amount A

Auch wenn der konkrete Umverteilungsmechanismus zum Amount A derweil noch politischen Veränderungen unterliegen könnte, dürfte die technische Ermittlung auf Basis der folgenden Stufen erfolgen. Siehe zudem Kapitel 6.5.⁸⁷³

- **Stufe 1:** Ermittlung des Gesamtergebnisses
- **Stufe 2:** Ermittlung des Non-Routine-Ergebnisses, indem der Gewinn für die Routine-Funktionen vom Gesamtgewinn abgezogen wird. In diesem Zusammenhang soll eine Profitabilitätsschwelle (profitability threshold) wirken.

Mit Blick auf die G7- und G20-Beschlüsse 2021 soll ab einer Nettomarge von größer 10% erst vom Vorliegen eines aufteilungswürdigen Residualgewinns ausgegangen werden (erste Schwellenwertgrenze). Die Nettomarge soll über eine Verhältnisrechnung zwischen dem Vorsteuergewinn und dem Konzernumsatz ermittelt werden.

- **Stufe 3:** Zuordnung eines Teils des verbleibenden Non-Routine-Ergebnisses auf die Marktstaaten anhand einer formelhaften Zuordnung (re-allocation percentage).

Mit Blick auf die G7- und G20-Beschlüsse 2021 sollen 20% des Restgewinns auf die Marktstaaten umverteilt werden. Dieser Betrag stellt begrifflich erst den Amount A dar.

- **Stufe 4:** Verteilung des eingegrenzten Non-Routine-Ergebnisses (Amount A) auf die Marktstaaten (können mehrere sein). Ausschlaggebend für die Zuordnungen soll u.a. die revenue-sourcing-rule sein, die den in-scope-activities konkrete Umsatzindikatoren zuweisen soll.

Mit Blick auf die G7- und G20-Beschlüsse 2021 soll die Aufteilung der Steuereinnahmen auf Basis der Geschäftsanteile und damit wohl auf Basis der erzielten Umsätze im Marktstaat (in-scope revenues) erfolgen. Zudem soll eine Verhaftung im Marktstaat erst stattfinden, wenn dort ein Mindestumsatz von 1m € p.a. erzielt wird.⁸⁷⁴

Wenn Gewinne bereits nach geltendem Recht im Marktstaat besteuert werden, soll eine darüber hinaus gehende Besteuerungszuweisung durch Amount A durch eine Safe-Harbour-Regelung für Marketing- und Vertriebsgewinne vermieden werden.

Auch wenn es damit zu einer völlig neuen Vorgehensweise in Bezug auf die Ergebnisermittlung und Verteilung der globalen Gewinnanteile kommen dürfte, bestätigt der Unified Approach, dass, immer dann, wenn möglich, an dem traditionellen Fremdvergleichsprinzip festgehalten werden soll.

d) Anschlussfragen und ein Blick auf die (ursprünglichen) weiteren Drei-Methoden der OECD zur Ergebnisermittlung

⁸⁷² OECD/Inclusive Framework, OECD, Blueprint Report on Pillar I (engl. Version), 2020, 73 f.

⁸⁷³ Vgl. Greil/Wargowske, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 73, No. 10, 2019; Greil et al., World Tax Journal, Volume 11, No. 4, 2019; Ranjan Das, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 73, No. 12, 2019.

⁸⁷⁴ Vgl. Kreienbaum, G20 und Inclusive Framework, Internationales Steuerrecht (IStR), 2021, S. 526.

Es verwundert, dass – insbesondere aufgrund der zuvor dargelegten hohen Abhängigkeiten – die Formel bisher nur grob motiviert, aber im Detail und mit Verweis auf die Anbindung des Nexus unklar ist. Mit Bezug auf den Amount A dürften sich aber wohl immer folgende Fragen stellen, die es zu beantworten gilt:

- Wie soll das nicht-digitale Routineergebnis ermittelt werden?
- Wie soll das digitale Ergebnis ermittelt werden?
 - Ggf. zusätzlich: Wie soll das digitale Ergebnis auf die Nexus-Merkmale (Umsatz, immaterielle Wirtschaftsgüter, Nutzerbeteiligung und signifikante digitale Präsenz) nach Schritt 6 des Testschemas verteilt werden?
- Wie soll das digitale Ergebnis zwischen den Staaten aufgeteilt werden?

Um sich diesen offenen Fragen weiter anzunähern, dürfte es hilfreich sein, die im Rahmen der OECD Konsultationen 2019 von den jeweiligen Interessengruppen (u.a. den G7- und G20-Staaten) eingebrachten Hinweise und Vorschläge zur Ausgestaltung der formelbasierten Betriebstätigerergebnisermittlung zum konkreten Nexus näher zu betrachten.

Denn im Ergebnis basieren die Feststellungen des OECD Unified Approachs auf den nachstehend zusammengefassten alternativ anzuwendenden drei Methoden der Ergebnisermittlung, die in die Verhandlungsrunden zum Nexus eingebracht wurden:⁸⁷⁵

- **Methode 1:** Modifizierte Gewinnaufteilungsmethode, nach denen Nicht-Routine bzw. Übergewinne den Marktstaaten zustehen (modified residual profit split method, MRPS). Die Methode wurde von den USA und Großbritannien favorisiert.
- **Methode 2:** Faktorbasierte Formelaufteilung (globale Gewinnallokation, Bruchteilsmethode) des globalen Gesamtgewinnes auf die Länder auf Basis von z.B. Mitarbeiterzahlen, Betriebsvermögen, Umsatz- und Nutzerzahlen (fractional apportionment method). Die Methode wurde von den G20-Staaten favorisiert.
- **Methode 3:** Vertriebsbasierte Gewinnaufteilungsmethode, bei der dem Marktstaat ein Mindestgewinn zugewiesen werden soll, sodass im Marktstaat eine Distributionsmarge verbleibt, die auf Basis der Gesamtprofitabilität des ganzen Unternehmens zu ermitteln sein dürfte (distribution based approach). Die Methode wurde von Indien favorisiert.

Die Drei-Methoden der OECD einte eine Ausweitung der Anknüpfungsbestimmungen, da bereits eine gewisse Verwobenheit mit der örtlichen Wirtschaft, auch durch Kundenkontakte aus der Ferne (remote), besteuernswürdig sein sollte.

Entsprechendes wird dadurch deutlich, dass die Methoden allesamt formelbasiert sind und bis auf Methode 3 auf eine Ermittlung des Residualgewinns als digitalen Gewinnanteil setzen.

Gegenstand der modifizierten Gewinnaufteilungsmethode (Methode 1) soll insbesondere die Wertschöpfung aus immateriellen Gütern sein, die sich im Residualgewinn des Unternehmens zeigt.⁸⁷⁶ In jedem Fall soll der Ergebnisanteil über einer politisch festzulegenden Prozentgröße auf die Marktstaaten verteilt werden.

Mit Verweis auf die faktorbasierte Formelaufteilung (Methode 2) bleibt festzuhalten, dass diese wohl für die starke umsatzpräferierte Lösung der Einheitsformel mit verantwortlich sein dürfte. Denn die

⁸⁷⁵ Vgl. Greil, A Brave New World, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 1654 ff.

⁸⁷⁶ Vgl. Haas/Nussmbau in: Gosch et al., Festschrift, Jürgen Lüdike, 2019, S. 219 f.

Steueraufkommensverteilung dürfte hier letztendlich auf Basis der Unternehmensrenditen erfolgen, da den Marktstaaten bereits nach derzeitigem Recht ein Zugriff auf die Routinevergütungen von Vertriebsfunktionen zustehen.⁸⁷⁷ Im Gegensatz zur modifizierten Gewinnaufteilungsmethode dürfte die faktorbasierte Formelaufteilung gänzlich auf eine Unterscheidung zwischen dem Routine- und Nicht-Routine-Gewinn verzichten.

Die vertriebsbasierte Gewinnaufteilungsmethode (Methode 3) dürfte derweil die vereinfachteste Lösung zur Ergebnisaufteilung darstellen, da den Marktstaaten hiernach ein Mindestgewinn auf Basis einer pauschalen nutzerbezogenen Tätigkeit zugeordnet werden soll. Der Mindestgewinn könnte z.B. auf Basis einer Industrie- oder marktspezifischen Profitabilität ermittelt werden. Dadurch würden den Marktstaaten aber nicht nur digitale Gewinne, sondern eben auch nicht-digitale Marketing- und Vertriebsgewinne zugeordnet werden.⁸⁷⁸

Die Methoden 1 – 3 sollen im Folgenden vor dem Hintergrund der Nexus-Merkmale betrachtet werden.

6.4.4.2 Merkmal: Immaterielle Wirtschaftsgüter

Der Vorschlag basiert auf dem Verständnis, dass sich der Wert der marketing intangibles aus der Nutzerbasis im jeweiligen Marktstaat ableiten lässt (intrinsic link), dort immanent verhaftet ist, und es daher einen marktspezifischen Wert der marketing intangibles gibt.

Eben dieser mit den immateriellen Wirtschaftsgütern verbundene marktspezifische Wert soll nun einer Besteuerung im Marktstaat zugeführt werden. Damit die Nutzerwertschöpfung sodann abgebildet werden kann, gilt für die Methodik, dass in einem ersten Schritt die immateriellen Wirtschaftsgüter⁸⁷⁹ identifiziert und sauber abgegrenzt werden müssen.

Als Methode der Ergebnisermittlung schlägt die OECD vor, dass entweder auf die modifizierte Gewinnaufteilungsmethode oder auf eine faktorbasierte Formelaufteilung des Gesamtgewinns zurückgegriffen werden soll. So stehen im Fall der modifizierten Gewinnaufteilungsmethode zur Bestimmung des digitalen Gesamtgewinns die immateriellen Wirtschaftsgüter im Fokus, sodass im Umkehrschluss über die Standardmethoden der nicht-digitale Routinegewinn ermittelt werden kann. Ein besonderes Augenmerk soll hierbei der DEMPE-Funktion zukommen.⁸⁸⁰

Wenn hingegen auf die formelbasierte Ermittlung zurückgegriffen werden soll, ist der nicht-digitale Routinegewinn auf Basis fester Prozentsätze (z.B. auf Basis des Umsatzes oder des Anlagevermögens) zu ermitteln. Es heißt: „In this regard, there are different ways in which routine profit could be determined for purposes of computing the Amount of non-routine income to be subject to the profit split, ranging from a full transfer pricing facts and circumstances analysis to a more mechanical approach (e.g. a mark-up on costs or on tangible assets).“⁸⁸¹

Der digitale Gewinn, der auf den Nexusanteil der immateriellen Wirtschaftsgüter entfällt, dürfte hingegen nach OECD Eingaben ausschließlich formalbasiert ermittelt werden. Demnach könnte die Abgrenzung innerhalb des digitalen Gewinns entweder

⁸⁷⁷ Vgl. Dorenkamp in: Gosch et al., Festschrift, Jürgen Lüdicke, 2019, S. 92 f.

⁸⁷⁸ Vgl. Weggenmann et al., OECD Public Consultation Document, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 770 f.

⁸⁷⁹ Hier im Verständnis von marketing intangibles. Keine trade intangibles.

⁸⁸⁰ Vgl. Becker/van der Ham, Folgen der Digitalisierung, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), S. 229.

⁸⁸¹ Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 15.

- auf Basis einer kostenbasierten Verhältnisrechnung (z.B. auf Basis der Kosten für die Entwicklung von immateriellen Wirtschaftsgütern und den allgemeinen Kosten der Forschung und Entwicklung) oder
- auf Basis fester Prozentsätze erfolgen.

Wobei die Ausgestaltung des Letzteren erneut dem politischen Einigungsbereich unterliegen dürfte. Es heißt: „Second, and once the Amount of routine profit is determined and subtracted from total profit, there are different ways of determining the portion of non-routine or residual profit attributable to marketing intangibles, ranging from, e.g., cost based methods (e.g. costs incurred to develop marketing intangibles versus costs incurred for R&D and trade intangibles) to more formulaic approaches (e.g. using fixed contribution percentages, which may differ by business model).“⁸⁸²

Die Zuordnung des digitalen Gewinns auf die Staaten dürfte wiederum auf Basis von im Vorhinein vereinbarten festen Aufteilungsgrößen (z.B. Umsatzkennzahlen) erfolgen. Es heißt: „Once the Amount of income attributable to marketing intangibles is determined it would be allocated to each market jurisdiction based on an agreed metric, such as sales or revenues.“⁸⁸³

Aus konzeptionierter Sicht dürfte sich die Gewinnzuordnung damit an – wie auch immer gearteten – relativen Wertbeiträgen und lokalen Einflussfaktoren der immateriellen Wirtschaftsgüter im Marktstaat orientieren. Damit dürfte es auch denkbar sein, eine Gewinnzuordnung auf Basis von Kundenpräferenzen und Zahlungsbereitschaften vorzunehmen, wenn entsprechende Algorithmen durch die immateriellen Wirtschaftsgüter zur Verfügung gestellt werden und dem Marktstaat – vorhersehbar – zugeordnet werden können.

Denkbar könnte in diesem Zusammenhang auch ein Abstellen auf die Bedeutung der Netzwerkeffekte im Marktstaat sein.

Anlehnend an die Ausführungen der OECD⁸⁸⁴ könnte eine Ergebnisermittlung damit – nach der hier vertretenen Interpretation der OECD Vorschläge – in nachstehenden Schritten erfolgen:⁸⁸⁵

- **Schritt 1:** Identifikation und Abgrenzung der (nutzergeprägten) immateriellen Wirtschaftsgüter
- **Schritt 2:** Ermittlung des nicht-digitalen Routinegewinns über die Standardmethoden
- **Schritt 3:** Abzug des nicht-digitalen Routinegewinns vom Gesamtgewinn, sodass als Residualgröße der digitale Gewinn verbleibt
- **Schritt 4:** Ermittlung des mit den (nutzergeprägten) immateriellen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehenden digitalen Gesamtgewinns (länderübergreifend) auf Basis einer kostenbasierten Verhältnisrechnung oder auf Basis fester Prozentsätze
- **Schritt 5:** Ermittlung des mit den (nutzergeprägten) immateriellen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehenden länderspezifischen digitalen Gesamtgewinns auf Basis fester Prozentsätze (wertbeitragsgerechte Aufteilung auf die Staaten)
- **Schritt 6:** Kontrollfunktion – die Summe des unter Schritt 3 ermittelten Gewinns muss der Summe aus Schritt 2 entsprechen

⁸⁸² Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 15.

⁸⁸³ Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 15.

⁸⁸⁴ Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 15.

⁸⁸⁵ Vgl. Ditz/Pinkernell, Internationale SteuerRundschau (ISR), 11, 2019, S. 386 f.

6.4.4.3 Merkmal: Nutzerbeiträge

Der Vorschlag basiert auf dem Verständnis, dass durch das Engagement der Nutzer im Vertragsstaat eine Steuerverhaftung erzeugt wird. Entsprechende nutzerbasierte Wertbeiträge sollen nun einer Besteuerung zugeführt werden.

Aus methodischer Sicht dürfte die OECD hier erneut die rechnerische Zielsetzung verfolgen, zunächst das nicht-digitale Routineergebnis über den Einsatz der Standardmethoden zu ermitteln, um sodann das Nutzerergebnis aus dem digitalen Gewinn über einen festzulegenden Aufteilungsschlüssel zu ermitteln und auf die Vertragsstaaten zu verteilen.

Der Nutzergewinn am digitalen Ergebnis soll möglichst *quantitative* und *qualitative* Faktoren des Geschäftsmodells berücksichtigen. Weitere Informationen zu diesen Forderungen enthalten die Vorschläge keine, wengleich davon auszugehen ist, dass erneut ein Rückgriff auf die Erfolgskonten des Unternehmens erfolgen soll (z.B. Anteil des Umsatzes im Marktstaat oder Klickzahlen der Plattform aus dem Marktstaat etc.). Es heißt: „Attributing a proportion of those profits to the value created by the activities of users, which could be determined through quantitative / qualitative information, or through a simple pre-agreed percentage.“⁸⁸⁶

Die Allokation des Gewinns auf die Staaten soll wiederum möglichst das Volumen der Nutzerschaft in den Vertragsstaaten abgreifen. Hierzu heißt es: „Allocating those profits between the jurisdictions in which the business has users, based on an agreed allocation metric (e.g. revenues).“⁸⁸⁷

Anlehnend an die Ausführungen der OECD könnte damit eine Ergebnisermittlung⁸⁸⁸ – nach der hier vertretenen Interpretation der OECD Vorschläge – in nachstehenden Schritten erfolgen:

- **Schritt 1:** Ermittlung des nicht-digitalen Routinegewinns über die Standardmethoden
- **Schritt 2:** Abzug des nicht-digitalen Routinegewinns vom Gesamtgewinn, sodass als Residualgröße der digitale Gewinn verbleibt
- **Schritt 3:** Ermittlung des nutzerbasierten Wertbeitrags am Digitalergebnis (Nutzergewinn). Hierfür sollen qualitative oder quantitative Faktoren oder gar eine zwischenstaatlich vereinbarte Aufteilungsquote (fester Prozentsatz) zur Anwendung kommen
- **Schritt 4:** Ermittlung des mit dem Nutzergewinn im Zusammenhang stehenden länderspezifischen digitalen Gesamtgewinns. Der Aufteilungsschlüssel soll auf Basis des Wertbeitrags erfolgen, den die Nutzer im jeweiligen Staat zur Wertschöpfung beitragen

6.4.4.4 Merkmal: Signifikante wirtschaftliche Präsenz

Da dem Merkmal der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz eine Gesamtbetrachtung der Geschäftsaktivitäten im Marktstaat zugrunde liegt, dürfte die OECD, anderes als für die vorherigen Nexus-Merkmale, nicht mehr auf eine anfängliche Abgrenzung des digitalen Gewinns setzen. Es dürfte schlichtweg keinen alleinigen Nexusanteil geben.

Stattdessen dürften die OECD Vorschläge in der Weise zu verstehen sein, dass ausgehend vom Gesamtgewinn des Gesamtunternehmens (Stammhaus und Betriebstätte), die Steuerbemessungsgrundlagen anhand von (i) gewichteten (ii) Aufteilungsschlüsseln auf die Vertragsstaaten allokieren werden sollen.

⁸⁸⁶ Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 10 f.

⁸⁸⁷ Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 10 f.

⁸⁸⁸ Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 10 f.

Der Gedanke wird unter dem Begriff der Bruchteilsmethode (fractional apportionment method) eingeführt.⁸⁸⁹ Es heißt hierzu: „A fractional apportionment method would require the performance of three successive steps: 1. the definition of the tax base to be divided, 2. the determination of the allocation keys to divide that tax base, and 3. the weighting of these allocation keys.“⁸⁹⁰

Als Grundlage für den Aufteilungsschlüssel könnten z.B. der Länderumsatz, die eingesetzten Mitarbeiter, die Wirtschaftsgüter oder die Nutzerzahl dienen. Es heißt: „The tax base would be apportioned by taking into account factors such as sales, assets and employees.“

Um die Aufteilungsschlüssel untereinander auszubalancieren und prägendere Eigenschaften zu definieren, sollen die Aufteilungsschlüssel untereinander gewichtet werden („the weighting of these allocation keys“). Die Gewichtungen dürften erneut dem politischen Einigungsbereich unterliegen und könnten z.B. auf den Länderumsatz oder die eingesetzten Mitarbeiter aufsetzen. Sodann könnte entschieden werden, dass z.B. der Länderumsatz für die steuerliche Erfassung der Geschäftsaktivitäten prägender ist als z.B. die eingesetzten Mitarbeiter. Die OECD Vorschläge treffen hierzu keine Wertungen.

Zusammenfassend wäre die Bruchteilsmethode damit maximal formelbasiert.

Anlehnend an die Ausführungen der OECD könnte damit eine Ergebnisermittlung – nach der hier vertretenen Interpretation der OECD Vorschläge – in nachstehenden Schritten erfolgen:

- **Schritt 1:** Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage. Grundlage für die Aufteilung ist der globale Gesamtgewinn des Konzerns (Stammhaus und Betriebstätte)
- **Schritt 2:** Festlegung des Aufteilungsschlüssels zur Allokation der steuerlichen Bemessungsgrundlage auf die Vertragsstaaten. Als Grundlage für den Aufteilungsschlüssel können z.B. der Länderumsatz, die eingesetzten Mitarbeiter, die Wirtschaftsgüter oder die Nutzerzahl dienen
- **Schritt 3:** Festlegung der Gewichtungen zu den Aufteilungsschlüsseln

6.4.4.5 Zusammenfassung: Wirkweise der Drei-Methoden der OECD zur Ergebnisermittlung

Mit Verweis auf die erarbeiteten Schritte der Ergebnisermittlungen zu den unterschiedlichen Nexus-Merkmalen bleibt folgendes festzuhalten:

1. Für die Merkmale der immateriellen Wirtschaftsgüter und der Nutzerbeiträge wirkt eine angepasste Residualmethode, die im Kern eine Ermittlung des digitalen Gewinns vorsieht. Das Merkmal der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz stellt im Ausgangspunkt hingegen auf die Steuerbemessungsgrundlage ab.
2. Der digitale Gewinn ist als Residualgröße des Gesamtgewinns abzüglich des nicht-digitalen Routinegewinns zu ermitteln. Der nicht-digitale Routinegewinn ist über die Standardmethoden bestimmbar.
3. Der digitale Gewinn ist sodann auf die Nexus-Merkmale respektive Nutzerbeiträge aufzuteilen, bevor eine Allokation der Gewinnanteile auf die Staaten erfolgt. Beide Aufteilungen basieren auf Verhältnisrechnungen, deren Ausgestaltungen weitestgehend dem politischen Einigungswillen der Vertragsparteien unterliegen. Als Aufteilungsschlüssel könnte z.B. auf den Anteil der

⁸⁸⁹ Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 16.

⁸⁹⁰ OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 16.

immateriellen Wirtschaftsgüter zum FuE Aufwand oder auf die Klickzahlen der Plattform im Marktstaat zur Summe aller Klickzahlen abgestellt werden.

4. Für das Merkmal der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz findet hingegen die Bruchteilsmethode und nicht die (angepasste) Residualmethode Anwendung, da es schlichtweg an einem alleinigen Nexus-Merkmal fehlt, auf welches der digitale Gewinn zugewiesen werden kann. Nach der Bruchteilsmethode ist die steuerliche Bemessungsgrundlage auf Basis von mehreren gewichteten Aufteilungsschlüsseln (z.B. Umsatz oder Mitarbeiter) auf die Vertragsstaaten zu verteilen. Die Bestimmung der Aufteilungsschlüssel und deren Gewichtungen unterliegen erneut dem politischen Einigungswillen der Vertragsparteien. Das Merkmal ist dann in Gänze formelabhängig. Auf einen digitalen Gewinn und einen nicht-digitalen Routinegewinn ist folglich nicht abzustellen, sodass auch nicht-digitale Gewinnanteile auf den Marktstaat mitübertragen werden.
5. Insofern sind die Vorschläge zur Ergebnisermittlung für die Merkmale der immateriellen Wirtschaftsgüter und der Nutzerbeiträge zusammenzufassen, sodass alleinig für das Merkmal der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz eine Sonderstellung gilt.

6.5 Jüngste Entwicklungen auf Ebene der G7- und G20-Staaten

Die Regelungen der jüngsten G7- und G20-Beschlüsse 2021 (quantitative approach) weichen im erheblichen Maß von den bisherigen Lösungsansätzen der EU (2018) und den letzten Ausarbeitungen der OECD zum Unified Approach (2019 – 2021) ab und haben das Potenzial, die bisherigen, jahrelangen Arbeiten auf Ebene der Standortsetzer neu zu überschreiben,⁸⁹¹ denn:

- der Anwendungsbereich soll auf Drängen der USA nicht mehr nur automatisierte Dienstleistungen (ADS) und konsumorientierte Geschäftsmodelle (CFB) umfassen, sondern auf die digitale Wirtschaft in Gänze abzielen.
- es soll nicht mehr auf die OECD Einheitsformel des Unified Approach abgestellt werden. Damit dürften Amount B und C keine Rollen mehr einnehmen.
- es soll nur noch ein umsatzbasierter Nexus wirken; es soll damit keine weiteren Nexus-Merkmale geben.
- für die Gewinnaufteilung soll nicht mehr auf das Konzept und die Check-Listen-Prüfung der revenue-sourcing-rule abgestellt werden.
- die Schwellenwerte sollen deutlich angehoben werden, sodass der Anwendungsbereich der Norm im Ergebnis auf ca. 100 Konzerne weltweit ausgerichtet ist.
- es soll nicht mehr auf eine generelle Umsatzgröße von 750m € als ersten globalen Schwellenwert abgestellt werden. Stattdessen soll die Grenze bei z.B. 20 Mrd. € verordnet werden, die 7 Jahren nach Einführung auf 10 Mrd. € abgesenkt werden könnte. Da die Einführung der Norm für 2023 geplant ist, könnte die Absenkung z.B. ab dem Jahr 2030 erfolgen.
- eine Besteuerung soll nach Amount A nur dann erfolgen, wenn das Unternehmen im Marktstaat einen Umsatz von mindestens 1m € p.a. erzielt (special purpose nexus rule). Bei kleineren Staaten soll eine Grenze von 250.000 € gelten.

Stattdessen sollen nach den G7- und G20-Beschlüssen 2021,

⁸⁹¹ Vgl. Kreienbaum, G20 und Inclusive Framework, Internationales Steuerrecht (IStR), 2021, S. 526.

- den Marktstaaten Besteuerungsrechte an mindestens 20% des Gewinns der größten und profitabelsten multinationalen Unternehmen zuerkannt werden, wenn eine Gewinnmarge – d.h. eine Profitabilitätsschwelle – von mindestens 10% überschritten wird (Pillar I), und wenn zugleich
- eine globale effektive Mindestbesteuerung von mindestens 15% auf Länderbasis (Pillar II) eingeführt wird.⁸⁹²

Mit Blick auf die Beschlüsse 2021 bleibt zu konstatieren, dass die Mindestgrenze von 20% zur Pillar I wohl auf den Amount A des Unified Approach abzielen dürfte, sodass entsprechende Überlegungen zum Unified Approach weiterhin zur Interpretation herangezogen werden können.

Dabei dürften die betragsmäßigen / prozentualen Feststellungen, insbesondere mit Verweis auf die Zwanzig-von-zehn-Regel zu Pillar I, aber keinesfalls gesetzt sein, unterliegen sie doch den politischen Partikularinteressen in den weiteren Verhandlungsrunden. Ob der G7-Beschluss letztendlich im Jahr 2022 ff rechtsrealität wird, hängt vom Votum der 139 OECD Staaten ab, welches einstimmig sein muss.

Zudem ist fraglich, ob der sachliche Anwendungsbereich der Norm weiter eingeschränkt werden soll. So setzt sich Großbritannien weiterhin für eine Exkulpierung der Finanzbranche vom Amount A ein. Als Grund hierfür wird angeführt, dass die Branche bereits stark reguliert ist und ihre Gewinne bereits dort versteuert, wo auch die Erwirtschaftung erfolgt.⁸⁹³

Mit Bezug auf den Nexus wird im G7 Beschluss 2021 festgehalten, dass eine Besteuerung am Umsatzort als alleiniger Nexus fungieren sollte, wenn dieser von entsprechenden Schwellenwerten flankiert wird. Hierzu heißt es: „The allocation of global taxing rights over the profits, the residual profits of highly profitable large corporations, is something that's a concern in many parts of the world, and our agreement on that is also very important. [...] And essentially what we've agreed, is that we will reallocate taxing rights for a portion of the excess or residual profits of those companies to jurisdictions where they have market activity on the basis of the distribution of that activity.”⁸⁹⁴

Mit Verweis auf die Methodik der Ergebnisermittlung stellten das amerikanische, wie im Übrigen auch das britische Finanzministerium indessen klar, dass wohl die

Residualmethode als geschäftsvorfallbezogene Verrechnungspreismethode, ergänzt um eine formelmäßige Zerlegung

⁸⁹² Gruppe der Sieben (G7), G7 Treffen, Abschlusserklärung London (engl. Fassung), 2021, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/2021-06-05-Kommunique-G7-London.pdf?__blob=publicationFile&v=14, 31.12.2021; Bundesministerium der Finanzen (BMF), Stellungnahme zum G7-Treffen, 08.06.2021, 2021, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Internationales_Finanzmarkt/G7-G20/g7-treffen-finanzminister-london.html, 31.12.2021. Konkret heißt es im G7 Beschluss 2021: „We commit to reaching an equitable solution on the allocation of taxing rights, with market countries awarded taxing rights on at least 20% of profit exceeding a 10% margin for the largest and most profitable multinational enterprises. We will provide for appropriate coordination between the application of the new international tax rules and the removal of all Digital Services Taxes, and other relevant similar measures, on all companies. We also commit to a global minimum tax of at least 15% on a country by country basis. We agree on the importance of progressing agreement in parallel on both Pillars and look forward to reaching an agreement at the July meeting of G20 Finance Ministers and Central Bank Governors.”

⁸⁹³ Vgl. Eisenring, Neue Züricher Zeitung v. 01.07.2021, Globale Mindeststeuer, 2021, <https://www.nzz.ch/wirtschaft/globale-mindeststeuer-schweiz-hat-grosse-bedenken-ld.1633431>, 31.12.2021.

⁸⁹⁴ U.S. Department of the Treasury, U.S. Sicht auf die G7 Konferenz vom 05.06.2021 (engl. Version), 2021, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0216>, 31.12.2021.

Anwendung finden soll. Denn es heißt: „We've agreed that we will award taxing rights on at least 20 percent of residual profit, that's above a 10 percent margin, for the largest and most profitable multinational enterprises, and the agreement is that that will replace the system that we've had concerns with.”⁸⁹⁵

Damit dürfte die methodische Ausgestaltung der Ergebnisermittlung eine Konsenslösung darstellen, da weder auf die OECD Einheitsformel des Unified Approachs noch auf die ursprünglichen Drei-Methoden der OECD zur Ergebnisbestimmung zugegriffen wird.

Stattdessen dürfte es zu einer Verbindung von Methode 1 (Modifizierte Gewinnaufteilungsmethode) und Methode 2 (Faktorbasierte Formelaufteilung) kommen.

⁸⁹⁵ U.S. Department of the Treasury, U.S. Sicht auf die G7 Konferenz vom 05.06.2021 (engl. Version), 2021, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0216>, 31.12.2021; Vgl. auch: Ministry of Finance (UK), HM Treasury, G7 Treffen, 05.06.2021 (engl. Version), 2021, <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-agree-historic-global-tax-agreement/>, 31.12.2021; U.S. Department of the Treasury, Stellungnahme des U.S. Finanzministeriums zum G20-Beschluss 2021 (engl. Version), 2021, <https://content.govdelivery.com/accounts/USTREAS/bulletins/2e6660c?reqfrom=share>, 31.12.2021.

6.6 Bewertung: Vergleich und Analyse der Reformvorschläge

6.6.1 Ausgangsfeststellungen / (Politische) Ziele und Bedeutung der Vorschläge

Im Ergebnis fordern die Vorschläge von EU und OECD eine Anpassung des bisherigen Steuersystems, um Geschäftstätigkeiten stärker berücksichtigen zu können, die ausweislich auf immaterielle Vermögensgegenstände, Nutzerbeteiligungen und Datenmengen zurückgehen.

Da sowohl der EU-Richtlinienentwurf 2018 als auch die OECD Vorschläge in den Anwendungsbe-
reichen konkrete Geschäftsaktivitäten aufzählen, dürfte eine primäre politische Ausrichtung der
Vorschläge auf US-amerikanische Internetkonzerne nicht zu leugnen sein, welche zu den wert-
vollsten Unternehmen der Welt zählen.⁸⁹⁶

Entsprechend werden in Art. 3 Abs. 3 des EU-Richtlinienentwurfs 2018 digitale Dienstleistungen
definiert. Hierzu lässt sich festhalten:

- Mit dem Abstellen auf die Überlassung digitaler Produkte und Software dürfte z.B. auf die Akti-
vitäten von Microsoft Bezug genommen werden.
- Mit dem Abstellen auf elektronische Netzwerke dürfte z.B. auf Facebook Bezug genommen
werden.
- Mit dem Abstellen auf die Einräumung eines Marktplatzes dürfte z.B. auf Amazon und Ebay
Bezug genommen werden.

Ebenso nennt der OECD Unified Approach im Nexus-Merkmal: Nutzerbeiträge explizit folgende
Geschäftsmodelle:

- Soziale Netzwerke (social media platforms)
- Suchmaschinen (search engines)
- Online Marktplätze (online marketplaces)

Der EU-Richtlinienentwurf 2018 sowie die OECD Vorschlägen weisen damit deutliche Parallelen
zu den unilateralen Vorschlägen Großbritanniens und denen der Europäischen Union zur DST⁸⁹⁷
auf, die auf gleiche Art politisch motiviert waren.

Den Vorschlägen fehlt es folglich an einem eigenständigen Rechtfertigungskonzept und sind da-
mit im Telos unzureichend motiviert, da bisher kein einheitliches Wertschöpfungsverständnis exis-
tiert. So bleibt unklar, wie die Wertschöpfungsbeitrag des Marktstaats hinreichend definiert und
quantifiziert werden können und wie sichergestellt werden kann, dass eine wertschöpfungsba-
sierte Ergebniszuordnung erfolgt – insbesondere auch, wenn der Nutzerort und der Ort der Wert-
schöpfung nicht identisch sind. Das in dieser Arbeit entwickelte Wertschöpfungsverständnis kann
diese Lücke füllen.

Dieser systembasierte Ansatz ist überdies wichtig, um sicherzustellen, dass die Neuregelungen
nicht als politische Strafsteuer für hochprofitable, wertvolle Unternehmen ausgestaltet werden,
sondern systematisiert Wertschöpfungsbeiträge erfassen. Damit geht die Forderung einher, dass
es keine Abgrenzung im Sinne des *ringe fencing* geben kann, sondern dass alle Unternehmen vor

⁸⁹⁶ Siehe Kapitel: 1.2.

⁸⁹⁷ Vgl. Richtlinienentwurf (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81,
82, [https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_ser-
vices_tax_21032018_de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_ser-
vices_tax_21032018_de.pdf), 31.12.2021.

einem neuen wertschöpfungs-basierten Besteuerungsmaßstab gleich sind, womit sich der Vorwurf einer Strafbesteuerung erübrigen würde.

Dass die Steuerkonzeptionen und deren Ideen inzwischen längst politisch adoptiert sind, zeigt auch das Wahlprogramm der CDU / CSU Fraktion zur Bundestagswahl 2021, indem die Vorschläge der OECD zum Unified Approach 2020 Eingang gefunden haben und die betonen, dass große digitale Konzerne ihre Steuern auch dort zahlen sollen, wo sie ihre Umsätze erzielen.⁸⁹⁸

Auch wenn die regulatorischen und politischen Zielvorgaben im Detail nicht final ausgearbeitet sind, ist die Thematik damit hoch aktuell. Denn insbesondere mit Verweis auf den Vorschlag zur signifikanten digitalen Präsenz gilt, dass

- erstmalig durch die Europäische Kommission ein Betriebstättenkonzept für digitale Geschäftsmodelle von US-Technologiekonzernen entworfen wurde,
- auf eine faire und gerechte Besteuerung abgestellt wird,
- der Grundsatz der Besteuerung von Gewinnen am Ort der Wertschöpfung gelten soll und
- auf konkrete Handlungsempfehlungen für DBA-Fälle mit Drittstaaten (keine EU-Mitgliedsstaaten) abgestellt wird.

Mit dem EU-Richtlinienentwurf 2018 präsentierte die Europäische Kommission damit erstmalig – und noch vor der OECD – eine normativ argumentierte Herangehensweise zur wertschöpfungs-basierten Besteuerung digitaler Unternehmen.

Eine einheitliche Bezeichnung für ein entsprechendes Betriebstättensteuerkonzept fehlt indessen – weder in der deutschen noch in der englischen Schriftsprache. Als geeigneter Normbegriff mag die Bezeichnung *digitale Betriebstätte* (digital permanent establishment) taugen.

6.6.2 Prüfungsreihenfolge, Anwendungsbereich und Rechtsgrundlagen

6.6.2.1 Persönlicher Anwendungsbereich

Alle Vorschläge stimmen darin überein, dass aus persönlicher Sicht der Anwendungsbereich eröffnet ist, wenn Körperschaftsteuersubjekte vorliegen. Die Frage der steuerlichen Ansässigkeit ist für die Eröffnung des Anwendungsbereichs irrelevant.

Gleiches wird durch die EU-Richtlinienkompetenz des Art. 115 AEUV unterstrichen, die nur für Körperschaftsteuerzwecke gilt, sodass z.B. einkommensteuerpflichtige Personengesellschaften und Einzelunternehmen von den Vorschlägen ausgeschlossen sein dürften.⁸⁹⁹

Auch wenn das Steuersubjekt damit eindeutig definiert wäre, dürfte eine entsprechende Regelung nicht im Einklang mit der deutschen nationalen Regelungspraxis stehen, da insbesondere § 8 Abs. 1 KStG den Generalverweis auf das EStG festschreibt. Es erscheint daher zwingend, dass aus deutscher Sicht eine Erweiterung des nationalen Betriebstättenbegriffs für die Einkommensteuer und verbundene Rechtskreise und damit genauer, eine Ausdehnung des Steuersubjektbegriffs notwendig ist.⁹⁰⁰

⁸⁹⁸ Vgl. CDU/CSU, Wahlprogramm der CDU/CSU zur Bundestagswahl 2021, 2021, S. 73, <https://www.csu.de/common/download/Regierungsprogramm.pdf>, 31.12.2021.

⁸⁹⁹ Vgl. Roderburg, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 5, 2018, S. 257 f.

⁹⁰⁰ Vgl. Haase, Digitale Präsenz, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 5, 2018, S. 260 f.

Dies erscheint aber nicht nur aus nationalen Steuersystemgründen gerechtfertigt; denn bei Nicht-Umsetzung stellen sich in Deutschland u.a. Fragen an die Rechtsformwahl, die Gleichheit der Besteuerung und die Niederlassungsfreiheit (siehe Kapitel 6.6.2.1), sodass die Vorschläge das Steuersubjekt nur ungenügend umreißen.

6.6.2.2 Sachlicher Anwendungsbereich

Aus sachlicher Sicht differieren die Vorschläge zum Anwendungsbereich und zu den Zielgruppen erheblich, was nicht auf etwaige Schwellenwerte zurückzuführen ist:

- Der EU-Richtlinienentwurf 2018 stellt auf digitale Dienstleistungen ab, die unter Ausnutzung einer digitalen Schnittstelle erbracht werden (B2C-Bereich und den B2B-Bereich).
- Der OECD Vorschlag 2015 / 2018 stellt auf entmaterialisierte digitale Aktivitäten ab (B2C-Bereich).
- Der OECD Unified Approach 2018 – 2021 verlangt das Vorhandensein automatisierter Dienstleistungen (ADS) oder konsumorientierter Geschäftsaktivitäten (CFB), den in-scope-activities (B2C-Bereich und den B2B-Bereich).
- Die G7- bzw. G20-Beschlüsse 2021 sehen nur noch eine Einschränkung des Anwendungsbereichs über den globalen Konzernumsatz vor.

In diesen Punkten liegen damit nicht nur begrifflich essenzielle Unterschiede zwischen den Vorschlägen vor, vielmehr unterscheiden sich diese bereits im Inhalt und in der Art der Geschäftsbeziehungen.

Hieraus ergeben sich zwei wesentliche Fragen:

- Wie ist das Steuerobjekt definiert – welche Geschäftsaktivitäten sollen besteuert werden?
- Wie kann das Steuerobjekt sauber umrissen werden?

Das Kernproblem besteht, mit Verweis auf die differierenden Vorschläge, immer dann, wenn Geschäftsaktivitäten nicht eindeutig den sachlichen Tatbeständen zugeordnet werden. So bedienen sich der EU-Richtlinienentwurf 2018 und z.T. auch der OECD Unified Approach des Hilfsmittels einer Aufzählung besteuertwürdiger Aktivitäten in Listenform.

Eine solche Aufzählung ist abzulehnen, da mit Verweis auf nachstehend problematisierte Abgrenzungsfragen nachzuweisen ist, (i) ob herkömmliche oder digitale Aktivitäten vorliegen und (ii) ob diese in nicht-automatischer bzw. nicht-digitaler Ausprägung das Angebot dominieren. Folgerichtig ist das Steuerobjekt durch die Vorschläge nur ungenügend umrissen.

So bleibt mit Blick auf den EU-Richtlinienentwurf 2018 zu konstatieren, dass es für Zwecke der Identifikation der digitalen Dienstleistungen auf eine saubere Trennung von digitalen und nicht-digitalen Erträgen ankommen dürfte (Prüfung: Digitale vs. nicht-digitalen Erträge).

Erneut dürften sich aus den durch Anlage I und II zum EU-Richtlinienentwurf 2018 positiv bzw. negativ abgegrenzten Fällen (Listen) eine Reihe an Abgrenzungsfragen ergeben, und zwar immer dann, wenn das Unternehmen neben einer primären Online Aktivität physische Arbeiten ausführt. Dies wird am Beispiel des EDV-Centers deutlich, das zwar auch automatisierte online Fernwartungen von EDV-Programmen anbietet, aber im Zweifel physisch die Hardware überprüfen muss. Als digitale Dienstleistung soll aber nur die online-Wartung nach Artikel 3 Absatz 5 Buchstabe f, Aufzählung b) von Anlage I qualifizieren.

Zudem ist bemerkenswert, dass der EU-Richtlinienentwurf 2018 den Fokus zum einen auf den B2C-Bereich legt, zum anderen aber gleichzeitig auf die übliche, d.h. die durchschnittliche Verkaufspraxis abstellt. Digitale Dienstleistungen können somit auch vorliegen, wenn Dienstleistungen im B2B-Bereich erbracht werden.

In Bezug auf den OECD Bericht 2015 / 2018 ist zu problematisieren, wie eine Abgrenzung der entmaterialisierten digitalen Aktivitäten von den herkömmlichen Geschäftsaktivitäten erfolgen kann (Prüfung: Entmaterialisierte digitale Aktivitäten vs. herkömmliche Geschäftsaktivitäten).

Insbesondere dürfte damit fraglich sein, wann der ausgeübten geschäftlichen Betätigung noch eine herkömmliche Geschäftsaktivität zugeordnet werden kann, und wann das *Digitale* in den Vordergrund rückt und damit die ausgeübte Betätigung über den Rahmen einer herkömmlichen Geschäftsaktivität hinausgeht. Bereits einleitend dürfte daher zu fragen sein, nach welchem Bewertungsmaßstab (z.B. Umsatz, Rohergebnis, Mitarbeiteranzahl, Anzahl von Vertragsabschlüssen, Nutzeranzahl, gemeiner Wert von immateriellen Wirtschaftsgütern etc.) das Kerngeschäft definiert werden soll.

Zwecks einzelfallbezogener Überprüfung der entscheidungsrelevanten Merkmale müsste deren Kennzeichnung in ihrer maximal möglichen Ausprägung bestimmbar gemacht werden, um schlüssige Ergebnisse zu erhalten. Der Problem- und Abgrenzungsbereich kann an dem folgenden Beispiel des Baustoffhändlers verdeutlicht werden, der physisch im Gewerbebetrieb Waren anbietet und zugleich Bestellungen telefonisch und über das Internet aufnimmt. Es stellen sich aus steuerlicher Sicht u.a. folgende Themen:

Die Bestimmung des Kerngeschäfts und das Abstellen auf die Mehrheit der Gewinne verlangt eine ganzheitliche Betrachtung, sodass weitere Leistungen (z.B. Grundlagenermittlung, Vorplanung, Entwurfsplanung etc.) des Baustoffhändlers hinter dem Verkauf zurücktreten und für die Prüfungsfolgen nicht relevant sein dürften. Problematisch dürfte jedoch sein, wie das Erfordernis der Mehrzahl auszulegen ist. Denkbar wäre z.B. ein Abstellen auf das Gepräge des Betriebs oder eine mengen- oder umsatzabhängige Faktorenbetrachtung. Fraglich bleibt, wie mit saisonalen Ausschlägen umgegangen werden soll und wie der Gewinn als Messgröße definiert ist. Entsprechende Antworten bleibt der OECD Bericht 2015 schuldig. Vorstehende Überlegungen zeigen vielmehr, dass die Unterscheidung zwischen einem herkömmlichen Baustoffhändler und einem digitalen Baustoffhändler nur möglich ist, wenn *in Extremen* gedacht wird.

Schließlich bleibt mit Verweis auf den OECD Unified Approach festzuhalten, dass der geplante Anwendungsbereich der Norm durch den Einbezug des B2B- und des B2C-Bereichs im Vergleich zu anderen Vorschlägen am größten ist. Dies ist durchaus überraschend und steht konträr zur Eingabe der OECD, nach der als Zielgruppe nur große, gewinnstarke und multinationale Unternehmen (MNE) besteuert werden sollen, die bisher keinem oder nur einem geringen steuerlichen Zugriff unterliegen. Die eigentliche Zielsetzung zum Vorschlag ist damit verfehlt und kann nur über das Instrument der Schwellenwerte gesteuert werden.

Das Problem der Abgrenzung versuchen OECD Unified Approach und EU-Richtlinienvorschlag 2018 über die Listenform zu lösen. Zumindest ist dies für automatisierte digitale Dienstleistungen (ADS) festzustellen, deren Begriffs- und Inhaltsdefinitionen weitestgehend mit den entmaterialisierten digitalen Aktivitäten aus dem OECD Bericht 2015 übereinstimmen dürften. Für die konsumorientierten Geschäftsaktivitäten (CFB) sind hingegen keine Aufzählungen vorhanden, was vermutlich darauf zurückzuführen ist, dass der entsprechende Anwendungsbereich durch Verweise auf die B2C Aktivitäten deutlich größer ausfällt und eine Auflistung nicht praktikabel er-

scheint. Bei den automatisierten digitalen Dienstleistungen ist abzugrenzen, wann die Dienstleistung als (i) automatisiert und (ii) digital gilt (Prüfung: Automatisierte digitale Aktivitäten vs. herkömmlichen Geschäftsaktivitäten).

Da die konsumorientierten Geschäftsaktivitäten vermutlich jede Aktivität an Verbraucher (B2C-Bereich) erfasst, ist eine Abgrenzung von nicht steuerbaren Vorgängen auch hier nicht möglich.

Weiterführende Erläuterungen zur Ausgestaltung der Geschäftsaktivitäten gibt der OECD Unified Approach jedoch keine, sodass auch hier eine Regelungslücke existiert und, zwecks Verständnisgewinn, ein Rückgriff auf die erarbeiteten Geschäftsmodelldefinitionen angezeigt ist (siehe Kapitel 3.3).

Resümierend zeigt sich, dass trotz umfangreicher Ausarbeitungen in Listenform weiterhin Abgrenzungsfragen bestehen und diese durch die z.T. einengenden Aufzählungen sogar noch verstärkt werden dürften. Denn je engmaschiger Aufzählungen sind, desto weniger Spielraum gibt es zur Interpretation. Was zunächst gut klingt, dürfte für die Unternehmenspraxis und die Ausübung der konkreten Geschäftsaktivität aber gravierende Abgrenzungsprobleme mit sich ziehen, die wiederum nur durch Rückausnahmen und das Abstellen auf dominierende Ausprägungen zu lösen sind. Es gilt dann eben nachzuweisen,

- ob herkömmliche Aktivitäten vorliegen und ob
- diese in nicht-automatischer bzw. nicht-digitaler Ausprägung

das Angebot dominieren.

6.6.2.3 Systematik der Prüffolgen

Die Vorschläge von EU und OECD vereint ein vergleichbarer Aufbau und das Abstellen auf vergleichbare Prüfungshandlungen.

Demnach schränken die Vorschläge im Allgemeinen zunächst den Anwendungsbereich in persönlicher und sachlicher Hinsicht ein, um anschließend die Tatbestandsmerkmale für einen Nexus zu definieren und die Regelungen zur Ergebnisermittlung aufzuzeigen.

Flankiert werden die Regelungen über das Instrument der Schwellenwerte (De-Minimis Regelungen) in der Ausgestaltung als Freigrenzen. Aus systematischer Sicht ist folglich eine klare Zuordnung des Steuerobjekts Grundvoraussetzung für den Einstieg in die Schwellenwertprüfung.

Im Speziellen bleibt jedoch zu konstatieren, dass der OECD Unified Approach über das System der Einheitsformel und des Testschemas zum Amount A die Prüffolgen umkehrt und den Anwendungsbereich nicht zunächst in sachlicher Hinsicht einschränkt, sondern zu Beginn der Prüfung auf das Instrument des Schwellenwerts setzt.

Demnach soll auf Stufe 1 des Testschemas auf den globalen Konzernumsatz geblickt werden, während die sachliche Einschränkung des Anwendungsbereichs (in-scope-activities) auf automatisierte Dienstleistungen (ADS) und konsumorientierte Geschäftsaktivitäten (CFB) erst auf Prüfstufe 2 zu untersuchen ist. Entsprechende Folgen sind zunächst irritierend, zeigen aber das Bedürfnis, dass über den Schwellenwert bereits auf der ersten Prüfstufe hervorgehoben werden soll, dass nur Unternehmen ab einer bestimmten Größenordnung von den Regelungen betroffen sind.

Zwar arbeiten auch der EU-Richtlinienentwurf 2018 sowie die OECD Vorschläge 2015 / 2018 mit entsprechenden Schwellenwerten, welche aber unter Berücksichtigung der im sachlichen Anwendungsbereich befindlichen Geschäftsaktivitäten zu bestimmen sind. Solche nicht globalen Prüfschritte sehen zudem die Prüfstufen 3 – 5 des OECD Unified Approach ebenfalls vor.

Sollten sich darüber hinaus die Gedankengänge des G7- bzw. G20 Beschlusses 2021 durchsetzen, ist eine einleitende Einschränkung des Anwendungsbereichs nur noch über den globalen Umsatz gegeben.

6.6.2.4 Änderung der Prüfungsreihenfolge zur geltenden Steuerkoordination

Mit Blick auf die Ränge der Prüfung zur geltenden Steuerkoordination im internationalen Umfeld ist festzuhalten, dass die in Kapitel 4.2.3 eingeführte Prüfreihenfolge für den Fall einer digitalen Betriebsstätte zu erweitern ist. Diese stellt sich nun wie folgt dar:

1. Nicht DBA-Fall: Die Besteuerung im Nicht-DBA-Fall erfordert das Vorhandensein einer nationalen Betriebsstätte (§ 12 AO i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG). Folgende Rangfolge ist zu beachten:

- Liegt eine Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung nach § 12 AO vor?
- Liegt eine Vertreterbetriebsstätte nach § 13 AO vor?
- *Wird eine digitale Betriebsstätte begründet?*

2. DBA-Fall: Die Besteuerung im DBA-Fall erfordert das Vorhandensein einer nationalen Betriebsstätte (§ 12 AO i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG) und zusätzlich einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte (Art. 5 und 7 OECD-MA). Folgende Rangfolge ist zu beachten:

- Liegt eine Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA vor?
- Liegt eine Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA vor?
- *Wird eine digitale Betriebsstätte begründet?*

Überdies ist zu untersuchen, ob die Vertragsstaaten die Änderungen des herkömmlichen Betriebsstättenbegriffs aufgrund der BEPS Vorgaben (Aktionspunkt 7) über das Multilaterale Instrument (MLI) umgesetzt haben.

6.6.2.5 Besonderheiten der Termini

Womöglich in Anlehnung an englischsprachige Literatur werden in der deutschsprachigen Fachkommentierung die Betriebsstättenkonzepte von EU und OECD auch als *virtuelle* oder *digitale Betriebsstätten* bzw. *Präsenzen* bezeichnet.

Die konkreten, meist englischsprachigen Termini, sind uneinheitlich und hinsichtlich Begriffsverständnis und Schreibweise nicht homogen und werden zum Teil gar von der EU und der OECD vielfältig angewandt: Z.B. spricht die OECD von einer „significant economic presence“⁹⁰¹ oder auch von einer „significant presence“⁹⁰², während die EU den Terminus „significant digital presence“⁹⁰³ zu bevorzugen scheint. Dadurch ist eine eindeutige und zweifelsfreie Zuordnung respektive Eingrenzung vorgenannter Begriffe, Zusätze und Schreibweisen zu den unterschiedlichen – und teils wirtschaftlich motivierten – Konzeptvorschlägen an Betriebsstättenmodellen nicht möglich.

⁹⁰¹ OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, z.B. S. 7.

⁹⁰² OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, z.B. S. 13.

⁹⁰³ Arbeitspapier (EU) v. 21.03.2018, Impact assessment, Significant digital presence / DST (engl. Fassung), SWD(2018) 81, 82 final, COM(2018) 147, 148 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>, 31.12.2021, z.B. S. 35.

In der deutschen Übersetzung des Richtlinienentwurfs spricht die Europäische Kommission von einer „signifikanten digitalen Präsenz“.⁹⁰⁴

In der deutschsprachigen Fachliteratur mag hingegen der Begriff der *digitalen Betriebstätte* (digital permanent establishment) dominieren und dürfte als Normbegriff für entsprechende Steuerkonzeptionen der geeignetste sein.

6.6.2.6 Umsetzung und Rechtsgrundlagen

Da die Einführung eines Konzepts zur digitalen Betriebstätte im Widerspruch zum bisherigen nationalen Recht und der DBAs steht, ist einhergehend mit den Vorschlägen zu klären,

- auf welche Art eine Integration in das bestehende steuerliche Regelwerk erfolgen und
- wie die Umsetzung im nationalen- und Abkommensrecht

ausgestaltet werden kann.

Eine Änderung der Gesetzesgrundlagen ist dabei unausweichlich, denn allein eine verwaltungs-/richtlinienbasierte bzw. eine auf dem OECD-MK basierende Auslegung dürfte wohl aufgrund Grund des unterschiedlichen Telos der Neuregelung (nun wertschöpfungs basiert) und dem damit verordneten Ort der Besteuerung ausscheiden.

Insgesamt sind die Vorschläge an dieser Stelle aber recht unausgewogen und verweisen darauf, dass speziellere Leitlinien auf internationaler Ebene erst noch verhandelt werden müssen.⁹⁰⁵

Mit Blick auf abkommensrechtliche Fragestellungen ist das Folgende denkbar:

- Neu-Verhandlung bestehender DBAs oder Änderung durch ein multilaterales Instrument (MLI) analog der Umsetzung zum BEPS Aktionspunkt 7
 - Neudefinition des Betriebstättenbegriff in Gänze. Einhergehend damit eine Änderung von Art. 5 und 7 OECD-MA und §§ 12 und 13 AO oder
 - Schaffung eines Sondertatbestands in Art. 5 und 7 OECD-MA und in §§ 12 und 13 AO
- Verordnete EU-Richtlinienumsetzung
- Einführung eines Treaty Overrides im nationalen Recht analog der Wirkungsweise z.B. zur EU-Mutter-Tochter-Richtlinie oder zur EU-Zins- und Lizenzrichtlinie

Zwar sehen die Vorschläge grundsätzlich eine Änderung der bestehenden DBAs über ein MLI vor, jedoch dürfte der EU-Richtlinienentwurf 2018 zügiger über eine EU-Richtlinienumsetzung möglich sein. Bei entsprechender Annahme und gestützt auf Art. 115 AEUV dürfte die Richtlinien dann die Mitgliedsstaaten dazu veranlassen, ihre nationalen Körperschaftsteuersysteme zu überarbeiten und letztendlich den im nationalen Recht verankerten Betriebstättenbegriff zu erweitern.

In Deutschland wären zumindest §§ 12 und 13 AO sowie § 1 AStG anzupassen. Zusätzlich ist sicherzustellen, wie

⁹⁰⁴ Vgl. Richtlinienentwurf (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021, z.B. S. 5.

⁹⁰⁵ Vgl. Europäische Kommission, Fact Sheet - Fair and Efficient Tax System (engl. Fassung), 2018, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-2141_en.pdf, 31.12.2021; Roderburg, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 5, 2018, S. 258.

Da die Vorschriften dann aber nur für EU gebietsansässige und solche Körperschaftsteuersubjekte gelten dürften, die nicht in DBA Ländern ansässig sind, dürfte es insoweit zu einem richtlinienverordneten Treaty Override kommen.

Dabei gälte für DBAs zwischen den Mitgliedsstaaten aber eine Überschreibung analog der Wirkungsweise, wie sie bereits durch die Mutter-Tochter-Richtlinie oder die Zins- und Lizenzrichtlinie bekannt ist. Zudem verbleibt bei einer mittels Richtlinien verordneten Umsetzung die Hürde, dass für die Annahme der Richtlinie alle EU-Staaten zustimmen müssten (EU-Einstimmigkeitserfordernis).⁹⁰⁶ Darüber hinaus ist eine Abänderung der abkommensrechtlichen Regelungen für DBA Fälle mit Nicht-EU Staaten weiterhin notwendig.

Denn existiert ein DBA mit einem Drittstaat und enthält dieses keine vergleichbaren Regelungen, findet die Richtlinie schlichtweg keine Anwendung, sodass zahlreiche Unternehmen z.B. in den USA, Indien oder China nicht vom Regelungsumfang betroffen wären.⁹⁰⁷

Als Zwischenergebnis bleibt damit festzuhalten, dass eine EU-Richtlinien verordnete Umsetzung zwar administrative und zeitliche Vorteile infolge des politischen EU-Einstimmigkeitserfordernisses mit sich bringen würde, es aber bei dem grundsätzlichen Problem verbleibt, da die großen Internetkonzerne schlichtweg in Drittstaaten ansässig sind und es somit zu einer Neuverhandlung der DBAs auch weiterhin kommen müsste, um dem Regelungsumfang gerecht zu werden. Zudem ist dem Risiko Rechnung zu tragen, dass sich sodann mehrere Systeme nebeneinander etablieren, nämlich das

- System I: DBAs zwischen den EU- Mitgliedsstaaten, das
- System II: DBAs zwischen einem EU-Mitgliedsstaat und einem Drittstaat sowie das
- System III: DBAs zwischen Drittstaaten.

Des Weiteren empfehlen die Vorschläge eine Überarbeitung der bestehenden DBAs unter Bezug auf ein MLI, sodass von zeitintensiven Einzelverhandlungen Abstand genommen werden könnte.

Mit Bezug auf den Umfang der Anpassungen fordert der OECD Bericht 2015 ein weitgehendes Nebeneinander von herkömmlichen Betriebsstättenregelungen zur Besteuerung physischer Präsenzen im Marktstaat (z.B. via Büroräume, Lagerhallen oder Vertreter) und entsprechender neuer Tatbestände zur Besteuerung signifikanter wirtschaftlicher Präsenzen. Es soll damit einer punktuellen Änderung der Vorzug eingeräumt werden; von einer gänzlichen Neudefinition der Tatbestände soll hingegen abgesehen werden.

Der OECD Unified Approach enthält hierzu keine weiterführenden Angaben. Es heißt schlichtweg: „The new Amount A taxing right would be implemented through changes to domestic law, and by way of public international law instruments, in particular, a multilateral convention would be required. The domestic law and multilateral convention would be supplemented by guidance and other instruments where necessary.“⁹⁰⁸

Auch die Europäische Kommission scheint eine punktuelle Änderung des Betriebsstättenbegriffs vorzuziehen und empfiehlt, als grobe Verhandlungsgrundlage für die DBAs mit Drittstaaten folgendes: „Das Konzept der Betriebsstätte, so wie es derzeit in Artikel 5 des OECD-MK enthalten ist, sollte überarbeitet werden, um Kriterien wie Erträge oder anderen nutzerbasierten Kriterien für die Bestimmung der „signifikanten digitalen Präsenz“ eines Unternehmens Rechnung zu tragen. Die

⁹⁰⁶ Vgl. Lutzenberger, Digital Economy, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2018, S. 899 f.

⁹⁰⁷ Vgl. van Lück, Digital Economy, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2018, S. 163.

⁹⁰⁸ Vgl. OECD/G20, Brochure 2020 v. 09.10.2020 betr. dem Unified Approach (eng. Fassung), S. 13.

Gewinnzuordnungsvorschriften, so wie sie derzeit in den Artikeln 7 und 9 des OECD-MK und in den OECD-Leitsätzen für Verrechnungspreise enthalten sind, sollten überarbeitet werden, um beispielsweise auch den Beitrag von Nutzern und Daten zur Wertschöpfung zu berücksichtigen. Auf internationaler Ebene sollte die Verwendung der Gewinnaufteilungsmethode weiter geprüft werden, um eine gerechte Zuordnung von Gewinnen zu der signifikanten digitalen Präsenz oder im Zusammenhang mit ihr zu gewährleisten.⁹⁰⁹

Da es durch die Neuregelungen aber wohl zu einer grundsätzlichen Abkehr vom statuierten Betriebstättensystem kommt, ist im Ergebnis eine Neudefinition des Betriebstättensbegriffs in Gänze die vorzugswürdig. Denn eine Besteuerung dürfte in Zukunft nicht nur an einem Ort erfolgen; vielmehr sollen alle Orte der Wertschöpfung, die in den Ansässigkeitsstaaten wie in den Marktstaaten liegen, Besteuerungsrelevanz haben. Diese Tatsache hat aus normativen Gründen in einem neuen Betriebstättensbegriff zu münden, der im Ausgangspunkt eine Besteuerung nach der Wertschöpfung festschreibt.

Das Zurückfallen auf ein Treaty Override sollte hingegen nur als ultima ratio gewertet werden und keine Rolle spielen, da durch nationalstaatliche Regelungen eine Zersplitterung der Betriebstättenssystematik droht, selbst wenn eine einheitliche Richtung im OECD-MK vorgegeben ist.

Schließlich ist mit Blick auf die nachstehenden Gliederungsabschnitte sicherzustellen, dass der Systemübergang von den bestehenden Grundsätzen hin zu einem marktorientierten Ansatz vollzogen werden kann, mit der Notwendigkeit, dass Übergangsvorschriften, z.B. in Bezug auf bereits geleistete Aufwendungen bzw. Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie auch in Bezug auf bereits gebildete stille Reserven, einzuführen sind. Entsprechende Regelungen sind wichtig, damit der Vertrauensschutz in das Steuerrecht gewahrt bleibt, womit *echte* Rückwirkungen abzulehnen sind. Siehe Kapitel 7.5.3.2. Die Vorschläge enthalten hierzu keine Antworten.

6.6.3 Tatbestandsmerkmale für einen Nexus

6.6.3.1 Die unterschiedlichen Nexus-Merkmale und deren Erfassung

Die Vorschläge eint, dass sie – im Übrigen entgegen den Verlautbarungen der EU-Kommission⁹¹⁰ – auf die Unternehmensaktivitäten im Absatzmarkt abzielen und versuchen, über neue Nexus-Merkmale eine neue besteuerswürdige wirtschaftliche Verflechtung mit der Wirtschaft im Marktstaat herzustellen.

Zwischen den Vorschlägen ist aber umstritten, welcher

- steuerlicher Anknüpfungspunkt am besten geeignet ist, um eine Marktverhaftung abzubilden, und wie
- entsprechende Aktivitäten erfasst bzw. gemessen werden können.

Es geht damit nicht nur um die Frage der geeigneten steuerlichen Anknüpfungspunkte, sondern – weil immanent verbunden – auch um die Art und Qualität der Erfassungsindikatoren.

⁹⁰⁹ Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, S. 2, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁹¹⁰ Vgl. Arbeitspapier (EU) v. 21.03.2018, Impact assessment, Significant digital presence / DST (engl. Fassung), SWD(2018) 81, 82 final, COM(2018) 147, 148 final, S. 9, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>, 31.12.2021.

Darüber hinaus ist auch die Eigenschaft der Schwellenwerte nicht zu vernachlässigen, denen im Ergebnis ebenso ein Nexuseinfluss zukommt. Denn die Schwellenwerte setzen über das Merkmal der Wesentlichkeit fest, ab welcher Intensität eine Besteuerungswürdigkeit erreicht ist.

Folgerichtig liegt dem steuerlichen Anknüpfungspunkt im Ergebnis ein Zusammenspiel aus

- der tatsächlichen Aktivität im Marktstaat,
- seiner Erfassungsart und
- seiner Wesentlichkeitsgrenze

zugrunde.

Der EU-Richtlinienvorschlag 2018 zeigt zwar zunächst nur Schwellenwerte und keine konkreten Anknüpfungspunkte – neben der grundsätzlichen Einschränkung des Anwendungsbereichs in Bezug auf die Bereitstellung digitaler Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle – auf, verankert aber über die Schwellenwerte zum

- Ertragsvolumen, der
- Anzahl der Nutzer im fraglichen Territorium und der
- Anzahl der abgeschlossenen Verträge im fraglichen Territorium,

den Wesentlichkeitsfaktor zur Marktverhaftung.

Dagegen stehen die Vorschläge der OECD, nach denen eine Besteuerungswürdigkeit im Marktstaat durch Fiktion geschaffen wird, wenn

- definierte digitale Geschäftsaktivitäten ausgeübt werden und damit der Anwendungsbereich eröffnet ist, und wenn
- ein weiterer Anknüpfungspunkt für einen Nexus im Marktstaat erfüllt ist (additive Prüfung).

Repetierend stellen die OECD Vorschläge auf folgende Anknüpfungspunkte ab:

OECD Bericht 2015 / 2018:

- Umsatzbasierter Faktor
- Digitalbasierter Faktor
- Nutzerbasierter Faktor

OECD Unified Approach 2019 – 2021:

- Umsatzbasierter Faktor
- Immaterielle Wirtschaftsgüter
- Nutzerbeiträge
- Signifikante wirtschaftliche Präsenz

Die G7- bzw. G20 Vorschläge setzen hingegen allein auf den umsatzbasierten Faktor.

Bezüglich der Erfassungsform können den einzelnen Nexus-Merkmalen im Allgemeinen folgende Indikatoren bzw. konzeptionelle Gedankengänge zugewiesen werden:

- **Umsatzbasierter Faktor:** Gemessen werden soll der im Marktstaat erzielte Umsatz p.a. Umstritten ist, ob dieser Umsatz als globale Eintrittsschwelle in die Nexusprüfung Anwendung

finden soll (analog dem OECD Unified Approach), oder ob nur bestimmte Umsätze hierfür herangezogen werden sollen (analog dem EU-Richtlinienentwurf 2018 und das Abstellen auf die Gesamterträge aus digitalen Dienstleistungen i.H.v. 7m € p.a. pro Staat).

- **Immaterielle Wirtschaftsgüter:** Der OECD Unified Approach verlangt ein Abstellen auf den *intrinsic link* zu den Nutzern. Auf welche Art diese Messung erfolgen soll, ist unklar.
- **Nutzerbeiträge / Nutzerbasierter Faktor / Zahl der Nutzer:** Die Vorschläge zielen hier u.a. auf
 - die Anzahl der monatlichen aktiven Nutzer,
 - die Anzahl der online Vertragsabschlüsse und
 - das Volumen der Datensammlung (Input-Sicht)ab.

Der EU-Richtlinienentwurf 2018 sieht Nutzerbeiträge dann als vorhanden an, wenn digitale Dienstleistungen im Staat von mehr als 100.000 Nutzern p.a. konsumiert werden (B2C-Bereich) oder wenn mehr als 3.000 Geschäftsverträge (B2B-Bereich) über digitale Dienstleistungen p.a. im Staat geschlossen werden.

- **Digitalbasierter Faktor:** Die Vorschläge zielen hier u.a. auf
 - den Internetauftritt (lokale Domainnamen)
 - das Design und die technische Ausgestaltung der lokalen digitalen Plattform und
 - die lokalen Zahlungsartenab.
- **Signifikante wirtschaftliche Präsenz:** Der OECD Unified Approach stellt auf die Bedeutung der Nutzer im Verständnis als Konsumenten (in-country-customer) im Staat (Output-Sicht) p.a. ab. Wie diese Stellung zu messen ist, ist unklar.

Zusammenführend können die folgenden Nexus-Merkmale und deren Messindikatoren damit den Vorschlägen entnommen werden:

OECD Bericht 2015 / 2018		EU Richtlinienentwurf 2018		OECD Unified Approach 2019-2021	
Nexus-Merkmale	Indikatoren	Nexus-Merkmale	Indikatoren	Nexus-Merkmale	Indikatoren
Umsatz-basierter Faktor	Der im Marktstaat erzielte Umsatz	Gesamt-erträge aus digitalen Dienstleistungen	Die Gesamterträge aus digitalen Dienstleistungen überschreiten 7m € p.a. pro Staat	Umsatz-basierter Faktor	Der im Marktstaat erzielte Umsatz
Digital-basierter Faktor	Internetauftritt, Design und technische Ausgestaltung der digitalen Plattform, Zahlungsarten		Zahl der Nutzer	Die Zahl der Nutzer digitaler Dienstleistungen überschreitet 100.000 p.a. pro Staat	Immaterielle WG
Nutzer-basierter Faktor	Anzahl der monatlichen aktiven Nutzer, Anzahl der online Vertragsabschlüsse, Datensammlung	Anzahl der Geschäftsverträge (B2B)	Die Zahl der Geschäftsverträge (B2B) über digitale Dienstleistungen übersteigt 3.000 p.a. pro Staat	Nutzer-beiträge	Der Nutzer selbst im Verständnis als Datenlieferant
				Signifikante wirtschaftliche Präsenz	Der Nutzer selbst im Verständnis als Konsument (in-country-customer)

Abbildung 53: Zusammenfassung der Nexus-Merkmale und der Messindikatoren

Aus systematischer Sicht dürfte über die Anknüpfungspunkte folglich eine Verbindung der einkommensschaffenden Tätigkeiten des auslandsansässigen Unternehmens, z.B. durch das Heranziehen von Umsatzgrößen als hartes quantitatives Kriterium bzw. mit einem der Einkommenserzielung zugrundeliegenden Grundgerüst als weiches Kriterium, geschaffen werden. Denn aus der Kosten- und Leistungsrechnung der Unternehmen dürften die Umsätze im Marktstaat hervorgehen, wenngleich wiederum fraglich ist, auf welche Ebene der Berichtserstattung abgestellt werden soll (siehe Kapitel 6.6.5.6).

Dem Umsatzfaktor kommt dabei eine dreifache Funktion zu:

- Er soll als **Schwellenwert** einleitend sicherstellen, dass Unternehmen bis zu einer bestimmten Größe nicht von den Regelungen erfasst werden.
- Er soll als **Nexus-Merkmal** über eine Steuerverhaftung dem Grunde nach im Marktstaat entscheiden.
- Er soll zur Messung der Nexus-Merkmale und damit als **Erfassungsindikator** geeignet sein.

In diesem Zusammenhang ist es bemerkenswert, dass die OECD sowie die G20 im OECD Bericht 2015 noch zu dem Ergebnis kamen, dass allein ein Abstellen auf die Inlandsumsätze im Marktstaat für die Annahme einer Steuerverhaftung nicht ausreicht. Es heißt: „Revenues will not be suf-

ficient in isolation to establish nexus but they could be considered a basic factor that, when combined with other factors, could potentially be used to establish nexus in the form of a significant economic presence in the country concerned.”⁹¹¹

Wird die vorherige Erkenntnis jedoch an die erarbeiteten Prüfungsreihenfolgen angebunden, zeigt dies, dass der Umsatzfaktor auch für Zwecke der Nexusprüfung immer vorhanden war und sich als das dominierende Kriterium fortentwickelte: So wirkte der Umsatzfaktor im OECD Bericht 2015 / 2018 noch gleichberechtigt neben einem digitalbasierten Faktor oder einem nutzerbasierten Faktor. Im OECD Unified Approach hingegen dominiert der Schwellenwertaspekt und weist dem Umsatzfaktor die Funktion als Eintrittsschwelle für die tatbestandliche Nexusprüfung zu. Aus Sicht einer wirtschaftlichen Verflechtung ist es damit entscheidend, ob das in der betreffenden Jurisdiktion ansässige digitale Unternehmen dort mit Kunden über digitale Kanäle nachhaltig einen signifikanten Umsatz erzielt.⁹¹²

Erst auf der folgenden Stufe treten die Merkmale der immateriellen Wirtschaftsgüter, der Nutzerbeiträge oder der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz in den Vordergrund, die allesamt einen unterschiedlichen Umfang aufweisen und gemäß ihren politischen Intentionen den steuerlichen Zielkorridor festschreiben. Dies wird am OECD Unified Approach deutlich:

- Das von Großbritannien eingeführte OECD Merkmal der Nutzerbeiträge dürfte den kleinsten Anwendungsbereich haben, da es primär auf das Engagement der Nutzer im Marktstaat abstellt. Damit stimmt das Nexus-Merkmal im Wesentlichen mit dem EU-Richtlinienentwurf 2018 überein. Denn beide Merkmale versuchen die wesentlichen Bestandteile einer rein digitalen Wertschöpfungskette zu erfassen, die durch die Sammlung einer großen Anzahl von Nutzerdaten und -beiträgen geformt wird.⁹¹³ Der Zielkorridor beschränkt sich damit auf reine und hochdigitalisierte Geschäftsmodelle, wodurch der Anwendungsbereich beider Vorschläge im Besonderen auf das Social-Media-Modell und das Kooperations-Modell abzielt.
- Das von den USA eingeführte OECD Merkmal der immateriellen Wirtschaftsgüter dürfte hingegen einen deutlich größeren Anwendungsbereich haben, denn es zielt eben nicht nur auf Unternehmen mit rein digitalen Geschäftsmodellen, sondern bezieht die Marketingaktivitäten zum Marktstaat (intrinsic link) mit ein, wodurch auch Unternehmen mit nicht rein digitalen Geschäftsmodellen betroffen wären.⁹¹⁴
- Das von Indien eingeführte OECD Merkmal der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz dürfte derweil den größten Anwendungsbereich offenbaren. Denn dieser wird bereits eröffnet, wenn mithilfe von Technologie und automatisierten Applikationen im Marktstaat Umsätze erzielt werden. Der Staat in seiner Gesamtheit ist der Nexus.

Eine entsprechende Dominanz des Umsatzfaktors ist jedoch bereits aus Wertschöpfungsgesichtspunkten abzulehnen. Denn ein umsatzbasiertes Nexus-Merkmal darf nicht alleine wirken, sondern ist von weiteren Nexus-Merkmalen zu umranden, die eben auch den Input- und den Output-Faktor zur Wertschöpfung abbilden. An dieser Stelle ist auf Kapitel 7.3.2 zu verweisen.

⁹¹¹ OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, Rz. 278.

⁹¹² Vgl. Weggenmann et al., OECD Public Consultation Document, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 774.

⁹¹³ Vgl. Weggenmann et al., OECD Public Consultation Document, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 771 f.

⁹¹⁴ Vgl. Becker/van der Ham, Folgen der Digitalisierung, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), S. 229.

6.6.3.2 Die Methodenwahl / quantitative und qualitative Faktoren

Bei Betrachtung der zuvor erarbeiteten Nexus-Merkmale und deren Indikatoren fällt auf, dass die Vorschläge aus methodischer Sicht auf quantitative und qualitative Faktoren setzen, sodass aus systematischer Sicht eine Unterteilung der Vorschläge angezeigt ist:

Im Allgemeinen gilt, dass einer qualitativen Herangehensweise eine (betriebs-) wirtschaftliche Theorie zugrunde liegt, an welcher die konkrete Aktivität zu diskutieren und zu messen ist. Durch diese Einzelfallprüfung und Auslegungsbedürftigkeit kann die qualitative Herangehensweise als relativ *weiche* Prüfform gewertet werden.

Den quantitativen Verfahren wiederum liegen Zahlen und Berechnungen zugrunde, die einem Einigungsbereich folgen und damit – naturgemäß – eine theoretische (politische) Setzung haben können. Dennoch dürfte die quantitative Herangehensweise aufgrund ihrer festen Normierungen zur *harten* Prüfform zählen.

Überträgt man diese Gedankengänge auf die erarbeiteten Anwendungsbereiche und Nexus-Merkmale ist festzuhalten, dass die Vorschläge allesamt auf ein Nebeneinander von qualitativen und quantitativen Methoden setzen, wenn auch in unterschiedlichen Ausprägungen:

Demnach fällt in der Prüfreihefolge bereits einleitend auf, dass durch das Abstellen auf

- entmaterialisierte Aktivitäten (OECD Bericht 2015 / 2018),
- digitale Dienstleistungen (EU-Richtlinienentwurf 2018) und
- automatisierte Dienstleistungen (ADS) bzw. konsumorientierte Geschäftsaktivitäten (CFB) (OECD Unified Approach 2019 – 2021),

die Vorschläge den Anwendungsbereich über qualitative Herangehensweise einschränken. Denn auf der einleitenden Ebene stellen die EU wie die OECD auf umfangreiche Ausarbeitungen in Listenform ab, die als *weiche* Faktoren im Zweifel einen möglichst weiten Anwendungsbereich eröffnen dürften und eine Einzelfallprüfung der konkreten Geschäftsaktivität festschreiben.

Darüber hinaus eint die Vorschläge, dass über den Umsatzfaktor und die Schwellenwerte die quantitative Herangehensweise verankert wird.

Mit Verweis auf die weiteren Nexus-Merkmale ist hingegen die Besonderheit festzustellen, dass der EU-Richtlinienentwurf 2018 gänzlich auf weitere quantitative Faktoren setzt (Gesamterträge aus digitalen Dienstleistungen, Zahl der Nutzer [als Konsumenten] und Zahl der B2B-Geschäftsverträge), während die OECD Berichte fast ausschließlich auf qualitative Faktoren abstellen.

So schreibt der OECD Unified Approach z.B. eine Überprüfung der

- Art und Weise des Internetauftritts,
- des Designs und der technischen Ausgestaltung der digitalen Plattform,
- der Zahlungsarten und
- der jeweiligen Verbindung zum Nutzer als Input- und Output-Faktor

fest. Die OECD Vorschläge fordern damit eine Erörterung, ob der Sachverhalt in der Gesamtschau eine *hinreichende Angemessenheit* aufweist, um das jeweilige *weiche* Kriterium zu erfüllen.

Die Festlegung der OECD auf die quantitative Herangehensweise scheint sogar verfestigt zu sein, denn der OECD Bericht 2015 forderte noch im Rahmen des nutzerbasierten Faktors, dass u.a. auf die monatliche Anzahl der Nutzer abgestellt wird. Der OECD Unified Approach hingegen schreibt

im Merkmal der Nutzerbeiträge lediglich fest, dass die Nutzerrolle selbst im Verständnis als Datenlieferant gewürdigt werden soll.

6.6.3.3 Auswahlen in Bezug auf die Nexus-Merkmale

Die Vorschläge offenbaren mit Verweis auf die Nexusprüfung verschiedene Auswahlprobleme, die nur im EU-Richtlinienentwurf 2018 über eine Rangfolge gelöst werden.

Denn nur auf den ersten Blick erlaubt die Nexusprüfung im EU-Richtlinienentwurf 2018 eine Auswahl. Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass die Prüfungsfolge eine Rangstellung bedingt: Als Erstes ist auf die Gesamterträge aus digitalen Dienstleistungen, anschließend auf die Zahl der Nutzer (B2C-Bereich) und letztlich auf die Anzahl der Geschäftsverträge (B2B-Bereich) abzustellen.

Ein tatsächliches Auswahlproblem tritt bei den OECD Vorschlägen zutage. Es ist zu fragen, welches weitere Nexus-Merkmal neben den Umsatzfaktoren zu wirken hat. Denn weder der OECD Bericht 2015 / 2018 noch der OECD Unified Approach legen eine Rangfolge fest.

Stattdessen fordert der OECD Vorschlag 2015 / 2018, dass sich die Auswahl der Nexus-Merkmale an

- den einzigartigen Merkmalen (unique features) und
- den wirtschaftlichen Merkmalen (economic attributes)

des Marktstaats orientieren soll.

Dieser Gedankengang wurde in den zeitlich fortlaufenden Arbeiten auf OECD Ebene aber nicht mehr aufgegriffen.

Eine entsprechende Auswahl ist im Übrigen abzulehnen, da bevölkerungsreiche Marktländer, die im Allgemeinen über einen weniger starken rechtlichen und marktwirtschaftlichen Regelungsrahmen verfügen, regelmäßig den nutzerbasierten Faktor wählen würden.

Bevölkerungsärmere Länder, die dafür jedoch im Allgemeinen einen höherentwickelten Regelungsrahmen aufweisen, würden den digitalbasierten Faktor zur Aufteilung wählen wollen.

Auch ist eine echte Auswahl unter Berücksichtigung der unterschiedlichen steuerlichen Zielkorridore der Anknüpfungsmerkmale problematisch (s.o.).

Diese kurze Skizzierung zeigt bereits das Konfliktpotenzial auf, wenn einzelfallabhängige und zwischenstaatliche Auswahlmöglichkeiten bestehen, die jeder Zielsetzung auf Bestimmung einheitlicher Normen widersprechen. Gesetzestechnisch ist eine echte Auswahlmöglichkeit daher abzulehnen. Stattdessen ist der Normengeber aufgefordert klare Rangstellungen in der Prüfungsfolge zu adressieren.

6.6.3.4 Alternative Nexusszenarien / Schlussfolgerungen aus § 4j EStG

Da bereits Kapitel 4 zum BEPS-Aktionspunkt 5 einen neuartigen Nexusansatz für Zwecke des steuerlichen Abzugs von Lizenzaufwendungen einführt, ist fraglich, ob entsprechende Erkenntnisse zum Betriebsstättenkonzept übernommen werden können. Die Vorschläge von EU und OECD gehen hierauf nicht ein.

In Deutschland erfolgte bereits in 2017 eine Verankerung des entsprechenden Nexusansatzes in die Lizenzschrankenregelung des § 4j Abs. 1 S. 1 EStG. Zwar sieht die Regelung nach Maßgabe des § 4j Absatz 3 EStG ein (anteiliges) Abzugsverbot für Aufwendungen aus der Rechteüberlas-

sung vor, soweit die korrespondierenden Einnahmen beim Gläubiger einer niedrigen Präferenzregelung unterliegen. Wenn jedoch die ausländische Präferenzregelung dem Nexusansatz entspricht, greift das (Teil-) Abzugsverbot insoweit nicht (§ 4j Absatz 1 Satz 4 EStG). Im Ansatz zielt die Nexusprüfung folglich auf die ausländische Lizenzgesellschaft ab und verlangt, dass diese selbst über ein hinreichendes Maß an eigene Substanz und Tätigkeit auf dem jeweiligen Forschungsgebiet (FuE Tätigkeiten) verfügen muss.⁹¹⁵

Anders als noch im Regierungsentwurf verzichtete der Gesetzgeber zwar letztendlich auf eine eigene Nexusdefinition und begnügte sich mit dem Verweis auf den OECD Bericht zum Aktionspunkt 5; es kann jedoch aus der umrahmenden Diskussion mitgenommen werden, dass eine formelbasierte Verhältnisrechnung vom Gesetzgeber ursprünglich als tauglich empfunden wurde, um einen Nexus beschreiben zu können. Zudem gilt, dass im deutschen Steuerrecht offensichtlich bereits eine rechtmäßige Regelung existiert, die, wenn auch über in der faktischen Ausgestaltung eines Gegenbeweises, eine Marktverhaftung (im Land des Lizenzgebers) abzubilden vermag.

Der Regierungsentwurf enthielt folgende Nexus-Definition:⁹¹⁶

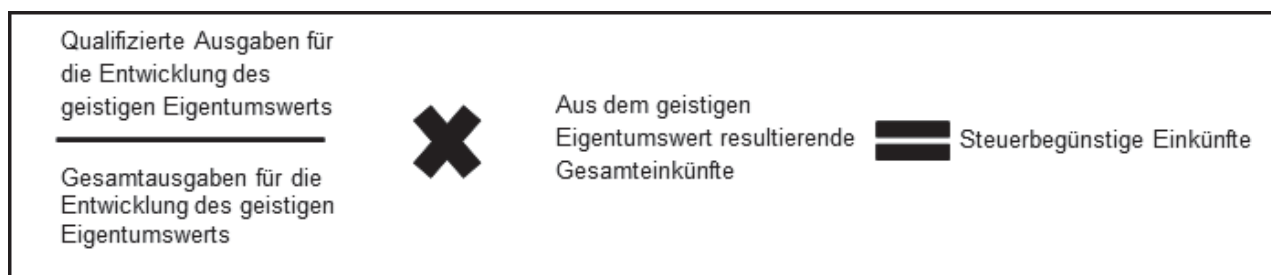


Abbildung 54: Nexus nach § 4j EStG (Basis Regierungsentwurf 2017)

6.6.3.5 Maßgebender Beurteilungszeitraum

Für die Verwirklichung des Tatbestands knüpfen die Vorschläge an Aktivitäten im Steuerjahr an.

Damit dürften die Sachverhalte relevant sein, die im Veranlagungszeitraum der Steuer verwirklicht werden. Der Veranlagungszeitraum entspricht nach § 2 Abs. 7 EStG grundsätzlich dem Kalenderjahr, da die Einkommensteuer, wie auch die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, eine Jahressteuer ist.

Folglich dürfte es für die Beurteilung nicht auf etwaige Zu- und Abflüsse nach § 11 EStG ankommen. Auch ist die Festsetzung der Steuer nach § 25 Abs. 1 EStG i.V.m § 155 AO ff eine Konsequenz aus der Veranlagung und damit irrelevant für Fragen der Verwirklichung.

Zudem kann ein Sachverhalt grundsätzlich nicht, auch nicht vor Ablauf des betreffenden Veranlagungszeitraums, rückwirkend gestaltet werden, sodass eine Einbeziehung von ursprünglich nicht verwirklichten Sachverhalten nur in Ausnahmefällen, z.B. mit Verweis auf die Rückwirkungsfiktionen des UmwStG §§ 2, 20 Abs. 8 UmwStG, rechtmäßig sein.

6.6.3.6 Lokalisierung der Nutzer / Belastbarkeit von Daten und Messung eines aktiven Nutzerengagements

Die Vorschläge vereint die Herausforderung, die Wertbeiträge der Nutzer lokalisieren und messen zu können, um die steuerliche Ansässigkeit der Nutzer festzuhalten.

⁹¹⁵ Pohl in: Blümich/Ebling, EStG-Kommentar, 1995, § 4j EStG, Rz. 65 ff.

⁹¹⁶ BT-Drs. 18/11233, Schädliche Steuerpraktiken § 4j EStG, Drucksache 18/11233, S. 14, <https://dserver.bundestag.de/btd/18/112/1811233.pdf>, 31.12.2021.

Diese Herausforderung betrifft alle Nexus-Merkmale – denn alle Nexus-Merkmale sind letztendlich nutzerabhängig. Denn Nutzer digitaler Geschäftsmodelle werden sich nicht an politische Grenzlinien halten, woraus unweigerlich Fragestellungen mit Blick auf den steuerlichen Vollzug und der Überwachung der Aufenthaltsorte entstehen dürften.

Zwar mag eine Identifikation über den Umsatzfaktor im Allgemeinen noch aus der unternehmensinternen Kosten- und Leistungsrechnung ersichtlich sein. Ob eine saubere Positionsbestimmung der Nutzer in ihrer Rolle als Konsumenten digitaler Produkte / Dienstleistungen bzw. als Datenlieferanten hingegen möglich ist, dürfte die entscheidende Frage über den Fortgang der weiteren Nexus-Merkmale bilden.

Mit Blick auf den OECD Unified Approach ist Voraussetzung, dass die Marktumsätze den Unternehmen zugeordnet werden können. Damit muss gewährleistet sein, dass die Umsätze der Nutzer den Unternehmensteilen adäquat zugerechnet werden können. In diesem Punkt dürfte tatsächlich eine Analyse, z.B. der Zahlungs- und Bestelldaten, ausreichen, um den Ort des Umsatzgeschäfts lokalisieren zu können. Voraussetzung bleibt aber, dass die Unternehmen im Marktstaat registriert sind und damit eine Überprüfung der Datengrundlage gewährleistet werden kann. Gleiches dürfte auch für die immateriellen Wirtschaftsgüter bzw. entsprechende Vergütungen gelten.

Mit Verweis auf die weiteren Nexus-Merkmale bleibt hingegen zu konstatieren, dass maßgebend auf den Aufenthaltsort der Nutzer abgestellt werden muss.

Diesbezüglich schlägt der OECD Bericht 2015 / 2018 vor, dass der Standort des Nutzers über ein modifiziertes Verständnis *zum gewöhnlichen Aufenthalt* ermittelt werden soll. Auch soll die Ortsbestimmung des Nutzers nur Relevanz haben, wenn dieser ein aktives Nutzerverhalten zeigt. Dieses soll gegeben sein, wenn z.B. ein wiederholender Zugriff auf eine Plattform innerhalb von 30 Tagen erfolgt.

Die Europäische Kommission forderte hingegen in 2018 zum EU-Richtlinienentwurf zur DST, dass maßgebend auf die IP-Adressen der Nutzer geblickt werden soll. Es heißt: „Nutzer [gelten] als im Mitgliedstaat der [...] IP-Adresse des von ihnen verwendeten Geräts ansässig bzw. in dem mit einer anderen Methode der Geolokalisierung bestimmten Mitgliedstaat, sofern diese Methode genauer ist. Die IP-Adresse ist eine einfache und effektive Möglichkeit zur Bestimmung des Ortes, an dem sich der Nutzer befindet. Wenn der Steuerpflichtige über andere Mittel der Geolokalisierung feststellt, dass sich der Nutzer nicht in dem Mitgliedstaat befindet, der über die IP-Adresse bestimmt wurde, dürfte sich der Steuerpflichtige auf dieses andere Mittel der Geolokalisierung zur Bestimmung des Ortes der Besteuerung verlassen.“⁹¹⁷

Schließlich schlägt der OECD Unified Approach vor, dass die Nutzer über IP-Adressen zu lokalisieren sind und dass der Standort zusätzlich über ein weiteres nutzerspezifisches Kriterium (z.B. Registrierungsdaten oder Zahlungsdaten und Lieferadressen) validiert werden soll.⁹¹⁸

Womit im Umkehrschluss festzuhalten ist, dass im unmittelbaren Vergleich von OECD Bericht 2015 / 2018 und OECD Unified Approach, dass Merkmal der Nutzerbeiträge nicht mehr auf den gewöhnlichen Aufenthalt und ein aktives Nutzerverhalten abstellt.

⁹¹⁷ Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82, S. 14,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_2_1032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁹¹⁸ Vgl. Weggenmann et al., OECD Public Consultation Document, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 771 f.

Das Abstellen auf ein aktives Nutzerverhalten ist indessen aus systematischer Sicht wichtig und es ist nicht erklärbar, wieso dieses im OECD Unified Approach nicht mehr aufgegriffen wird. Denn dies führt zu der Frage, ab wann tatsächlich ein aktives tatbestandserfüllendes Nutzerverhalten vorliegt bzw. der Internetauftritt ein aktives Nutzerverhalten überhaupt zulässt. Es gilt damit zu klären:

- Wie kann ein aktives Nutzerengagement gemessen werden?
- Ab wann ist die Grenze von einer passiven Plattform zu einer aktiven Plattform überschritten?
- Wie kann die Qualität und Belastbarkeit der erhobenen Daten gemessen werden?

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Auseinandersetzung mit vorgenannten Fragen – losgelöst von einem etwaigen Vorhandensein des Prüfmerkmals eines aktiven Nutzerverhalten – für die Lokalisierung der Nutzer wichtig ist, wie nachstehende Gedankengänge zeigen:

So verneint der OECD Unified Approach u.a., dass Webseiten zur Produktpreisung und Produktinformation einen betriebstättenbegründenden Charakter haben. Demnach dürften aus OECD Sicht Internetauftritte, auf denen reine Produktinformationen (z.B. Betriebs- und Gebrauchsanleitungen, Service-Updates) vorgehalten werden, nicht zu einer Betriebstätte führen, obgleich sie zweifelsohne wertschöpfungsrelevant sind.

Auch ist es für die Nutzerlokalisierung von hoher Relevanz, wie belastbar die erhobenen Daten sind. Es gilt Techniken zu entwickeln, die z.B. eine doppelte Registrierung von Nutzern oder betrügerische Konten (automatisch geneierte IT gestützte Zugriffe auf einen Account / eine Webseite) aufdecken. Auch müsste, mit Verweis auf die Qualität der nutzerbasierten Rohdaten, entschieden werden, ob diese bereits einen wirksamen Beitrag zur Wertschöpfung leisten oder nicht. Insbesondere ist die Qualität der Rohdaten und ggf. das Volumen möglicherweise ungewiss und volatil.

Letztendlich fällt bei näherer Betrachtung der Thematik auf, dass wohl nicht der Nutzer selbst, sondern das Gerät zum Konsum der digitalen Dienstleistung / Aktivität für die Positionsbestimmung und damit für die Steuerfolgen entscheidend ist. Dies mag eine Spitzfindigkeit sein, ist aber für folgende Frage wichtig: Stellen die Steuerfolgen darauf ab, ob sich das Gerät aus zivilrechtlicher Sicht im Eigentum oder nur im Besitz des Nutzers befindet?

Aus systematischer Sicht kann die Antwort nur lauten, dass bereits der Besitz besteuierungswürdig ist, da letztendlich nur der Zugriff auf den digitalen Inhalt / die Dienstleistung Gegenstand der Besteuerung sein darf.

Letztendlich bleibt festzuhalten, dass eine zuverlässige Geolokalisation der Nutzer über IP-Adressen möglich sein dürfte, sofern kein Proxyserver eingesetzt wird oder ein Zugriff via Darknet erfolgt. Ein Abstellen auf eine modifizierte Form des gewöhnlichen Aufenthalts dürfte hingegen nicht praktikabel und schwerfällig sein, da die Aufenthaltsdauer im Marktstaat über einen gewissen Zeitraum überwacht werden müsste.

6.6.3.7 Auslegung des Begriffs der immateriellen Wirtschaftsgüter

Eine eigene Definition zu den immateriellen Wirtschaftsgütern enthält der OECD Unified Approach nicht, sodass zum Verständnisgewinn wohl ein Rückgriff auf die OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017 angezeigt sein dürfte. Im entsprechenden Glossar zu den OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017 heißt es:⁹¹⁹

„An intangible [...] that relates to marketing activities, aids in the commercial exploitation of a product or service and / or has an important promotional value for the product concerned. Depending on the context, marketing intangibles may include, for example, trademarks, trade names, customer lists, customer relationships, and proprietary market and customer data that is used or aids in marketing and selling goods or services to customers.“⁹²⁰

Auch mag es verständnisfördernd sein, auf die neugeschaffene Definition des § 1 Abs. 3c AStG n.F. zurückzugreifen, die von der ATAD Initiative geprägt ist und ab dem VZ 2022 gilt (siehe Kapitel 2.2.4).

Es heißt es: „Immaterielle Werte sind Vermögenswerte,

1. die weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen sind,
2. die Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sein können, ohne einzeln übertragbar sein zu müssen, und
3. die einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.“⁹²¹

Zwar dürfte damit ein steuerlich besetztes Verständnis zum Begriff der immateriellen Wirtschaftsgüter existieren, es verbleibt jedoch die Frage, wie die Anforderung an das *beeinflusste wertmäßige Nutzerverhalten* überprüft werden könnte.⁹²² Hier könnte es zielführend sein, die immateriellen Wirtschaftsgüter gemäß ihrem Werden und ihrem Verhältnis zum Nutzer zu verstehen und abzugrenzen. In Betracht käme z.B. folgende Kategorisierung zu den immateriellen Wirtschaftsgütern – in Weiterentwicklung an die vagen Formulierungen der OECD:

- **Fall 1:** Erworbene Wirtschaftsgüter, die im Zusammenhang mit den Nutzern stehen (ggf. zu übersetzen mit: marketing intangibles)
- **Fall 2:** Selbstgeschaffene Wirtschaftsgüter, die im Zusammenhang mit den Nutzern stehen (ggf. zu übersetzen mit: marketing intangibles)
- **Fall 3:** Selbstgeschaffene und erworbene Wirtschaftsgüter, die nicht im Zusammenhang mit den Nutzern stehen (ggf. zu übersetzen mit: trade intangibles)

Dass Prüfungsmerkmal der immateriellen Wirtschaftsgüter ist im ersten Fall am ehesten erfüllt, da auch entsprechende erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter aus konkreten Geschäftsaktivitäten im Marktstaat resultieren, einen marktspezifischen Wert aufweisen und nutzerbasiert sind. Hierzu können z.B. erworbene Kundenlisten aus dem Marktstaat zählen.

⁹¹⁹ „The term “marketing intangibles” as used in this paper has the same meaning as is set forth in the OECD Transfer Pricing Guidelines.” OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 11.; Greil et al., World Tax Journal, Volume 11, No. 4, 2019.

⁹²⁰ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung), 2017, S. 27.

⁹²¹ AbzStEntModG, BT-Drs. 19/28925, S. 46. Das AbzStEntModG datiert vom 02.06.2021, BGBl 2021 I S. 1259. Zur Anwendung vgl. § 21 Abs. 25 AStG. Vor Inkrafttreten geändert durch ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25.06.2021, BGBl. 2021 I S. 2035; anzuwenden ab 01.01.2022

⁹²² Vgl. OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 12 f.

Auch im zweiten Fall ist das Prüfungsmerkmal erfüllt, wenn durch die selbstgeschaffenen Wirtschaftsgüter eine hohe Verbundenheit und Interaktion zur Nutzergruppe entstanden ist und folglich ein marktspezifischer Wert existiert. Hierzu könnten z.B. Handels-, Produkt- und Markennamen zählen.

Da ausschließlich im letzten Fall keine Verbindung zu den Nutzern existieren dürfte, führt auch das Prüfungsmerkmal beim Einsatz entsprechender Güter ins Leere. Denn wenn immaterielle Wirtschaftsgüter aus anderen betrieblichen Gründen entwickelt wurden und damit im Wert und Wesen weitestgehend unabhängig von einer Nutzerbeteiligung geprägt sind, ist diese tatbestandlich irrelevant.

Demnach ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass immaterielle Wirtschaftsgüter nur dann zur Besteuerungsrelevanz beitragen sollten, wenn ein *beeinflussbares wertmäßiges Nutzerverhalten* nachgewiesen werden kann. Dies ist der Fall, wenn eine Aktivität zum Marktstaat (z.B. Erwerb von Kundenlisten) oder eine hohe Verbundenheit zur Nutzergruppe im Marktstaat (z.B. Produktnamen) gegeben ist. Entsprechendes ist nicht der Fall bei trade intangibles (z.B. Patente etc.). Entsprechende Klarstellungen sind in einem Betriebsstättenkonzept zu verordnen.

An dieser Stelle fehlt es wiederum an einer allgemeingültigen Definition der OECD.

So begnügt sich die OECD für den Fall der nutzerfremden immateriellen Wirtschaftsgüter mit einer Negativabgrenzung. Es heißt: Betriebliche immaterielle Wirtschaftsgüter sind alle, die zwar einen immateriellen Wert haben, der aber keinen Zusammenhang mit den Nutzern hat („An intangible other than a marketing intangible“).⁹²³ Zu den nutzerfremden immateriellen Wirtschaftsgütern könnten z.B. Patente und ähnliche Schutzrechte, Gebrauchsmuster, Geschmacksmuster, Warenzeichen, Rezepturen, Konzessionen, Lizenzen, Drucktitel, und Verlagsrechte zählen.

Resümierend rührt beim Prüfungsmerkmal der immateriellen Wirtschaftsgüter (OECD Unified Approach) der Nexusgedanke zwar unmittelbar aus den im Marktstaat ansässigen Nutzern her, wobei die Wirkung zur technischen Erfassung eine andere ist als die, die dem OECD Vorschlag 2015 zum nutzerbasierten Faktor zugrunde lag:

Wirkte der Nutzer beim nutzerbasierten Faktor noch unmittelbar als steuerlicher Anknüpfungspunkt über die Ansässigkeit und die Merkmale

- Anzahl der monatlich aktiven Nutzer,
- Anzahl der online Vertragsabschlüsse und
- Datenbereitstellung,

dienen nun die immateriellen Wirtschaftsgüter als abgrenzbare wirtschaftliche Werte und Abbilder der Nutzerwertschöpfung als Anknüpfungspunkte – womit der Nutzer indirekt erfasst werden würde.

Der von den USA in die Verhandlungsrunden eingebrachte Vorschlag hat sodann einen deutlich weiteren Anwendungsrahmen als der *nutzerbasierte Faktor* (OECD Bericht 2015 / 2018). Gleiches gilt übrigens auch mit Verweis auf das OECD Nexus-Merkmal der Nutzerbeiträge (Unified Approach).

⁹²³ OECD, Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung), 2017, S. 30.

Denn durch das grundsätzliche Anknüpfen an immaterielle Wirtschaftsgüter dürften typisierende Geschäftsmodelle, d.h. die entsprechende Auswahl, ebenso erfasst werden wie weite Bereiche der sich (noch) zu digitalisierenden herkömmlichen Geschäftsmodelle.

In der Konsequenz heißt dies aber auch, dass der Marktstaat unter dem Vorschlag berechtigt wäre, nicht-routinemäßige Einkünfte, die durch den Einsatz von immateriellen Wirtschaftsgütern und den damit verbundenen Risiken erzielt wurden, zu besteuern, wobei auf die verbleibenden routinemäßigen Einkünfte die geltenden Verrechnungspreisregelungen Anwendung fänden.

6.6.4 Grenzsetzungen

6.6.4.1 Schwellenwerte

Übereinstimmend fordern die Vorschläge, dass nur große technische multinationale Unternehmen betroffen sein sollen, die zugleich eine wesentliche Geschäftsaktivität im Marktstaat entfalten. Konkret heißt es z.B. im EU-Richtlinienentwurf 2018, dass ausschließlich Unternehmen getroffen werden sollen, die „sich in hohem Maße auf ausgedehnte Nutzernetzwerke, einen umfangreichen Nutzerverkehr und die Ausnutzung einer starken Marktposition stützen.“⁹²⁴

Um dieser Zielsetzung gerecht zu werden, sind entsprechende Ausnahmen und Schwellenwerte definiert.

Dass durch die Schwellenwerte letztendlich auch der Nexus verordnet wird, wurde bereits in Kapitel 6.6.3.1 festgestellt. Denn über die Schwellenwertdefinition erfolgt letztlich eine Wertung über das Ausmaß der steuerlichen Verhaftung und damit zur Angemessenheit einer Besteuerung im Marktstaat. Zugleich soll der Verwaltungsaufwand für die Steuerverwaltungen minimiert und der Deklarations- und Complianceaufwand für die Unternehmensseite begrenzt werden (administration).

Der Begriff der Wesentlichkeit stellt in diesem Zusammenhang die große Unbekannte dar.

Aus systematischer Sicht kann festgehalten werden, dass die erarbeiteten Überprüfungskriterien von EU und OECD zur Marktverhaftung entweder auf

- absoluten betragsmäßigen Wertgrenzen in Geldeinheiten aufbauen, oder auf die
- absolute Anzahl der Konsumenten im B2C-Bereich oder im B2B-Bereich abstellen.

Prozentuale oder abstrakte beschreibende Überprüfungskriterien schlagen weder die EU noch die OECD vor.

Die Schwellenwerte wirken wie die im deutschen Steuerrecht oft anzutreffenden De-Minimis-Regelungen und stellen damit keine Freibeträge bzw. etwaiges Anrechnungspotenzial dar, sondern entfalten als Obergrenze Schutz in der Form, als dass bei einem Unterschreiten der Grenze überhaupt keine Rechtsfolgen für den Steuerpflichtigen erwachsen sollen. Sie wirken dann als Freigrenzen und die Norm läuft damit schlichtweg ins Leere.⁹²⁵

Nach Eingabe der EU soll über die Schwellenwertprüfung sichergestellt werden, dass die steuerlichen Befolgungskosten für den Steuerpflichtigen stets tragbar sind und kleiner ausfallen müssen

⁹²⁴ Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82., Grund 23,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_de.pdf, 31.12.2021.; Ebenso Übertragbar auf den EU Vorschlag zur signifikante digitale Präsenz.

⁹²⁵ Vgl. Bauer/Keuper, Die (R)Evolution der internationalen Unternehmensbesteuerung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2020, S. 689.

als ein möglicher Gewinn, welcher der Betriebsstätte zuzuordnen ist. Dies dürfte damit zugleich die Mindestgröße für einen Schwellenwert festlegen und damit als Vorgabe der EU zu verstehen sein:⁹²⁶ Unternehmen sollen nur dann von einer Regelung betroffen sein, wenn das erwartete Ergebnis der Betriebsstätte dauerhaft unter den steuerlichen Befolgungskosten liegt.

Mit Verweis auf den EU-Richtlinienentwurf 2018 kann festgehalten werden, dass der Umsatzfaktor von 7m € p.a. als die bestimmende Größe zur Messung der Wertschöpfung im Marktstaat und zugleich als Schwellenwert fungieren soll. Der Umsatzfaktor steht im Rang damit auf Stufe 1 der Prüfungshierarchie.

Zugleich soll ein nutzerbasierter Anknüpfungspunkt dann erfüllt sein, wenn die Zahl der Nutzer der digitalen Dienstleistungen / Produkte die Zahl von 100.000 Nutzer p.a. übersteigt. Auf Stufe 2 der Prüfungshierarchie dürfte damit auf den B2C-Bereich und folglich auf Konsumenten und kleine Unternehmer abgestellt werden. Anders ausgedrückt: Die Europäische Kommission dürfte eine kritische Größe dann sehen, wenn eine Interaktion – gemeint ist in der Form eines Konsums, nicht aber im Sinne eines vorvertraglichen Tuns (z.B. die reine Betrachtung der Angebote im Online-Shop) – mit mehr als 100.000 Nutzern im Marktstaat pro Kalenderjahr / Besteuerungszeitraum erfolgt.

Damit unterscheidet sich die Prüfungsfolge von dem EU-Richtlinienentwurf 2018 zur DST, der keine landesspezifische Schwellenwertprüfung vorsah, sondern auf das EU-Gebiet als Ganzes blickte.⁹²⁷

Auf Stufe 3 verordnet die Europäische Kommission letztendlich den Abschluss von Geschäftsverträgen im B2B-Bereich. Unter Geschäftsverträge sollen jene Verträge verstanden werden, die Nutzer im Rahmen der Ausübung ihrer Geschäftstätigkeiten schließen (Nr. 4 Buchstabe a)).⁹²⁸ Mit anderen Worten: Der Abschluss von mehr als 3.000 Verträgen p.a. mit anderen Unternehmen im Marktstaat über die Erbringung digitaler Dienstleistungen begründet bereits eine Betriebsstätte. Die Anforderung an einen Nexus ist damit im B2B-Bereich massiv geringer als im B2C-Bereich – denn hier kommt es auf beiden Prüfebeneen keineswegs auf die erzielten Umsätze an. Vielmehr legt die Europäische Kommission die Wesentlichkeit der Geschäftsaktivität durch eine Zahl und damit durch eine Wertung fest.

Werden die Prüfwerte vor dem Hintergrund der Anforderung der EU zur Schwellenwertgröße betrachtet, kommt man zu dem Ergebnis, dass die Prüfgrößen den erwarteten durchschnittlichen Ertrag pro Nutzer widerspiegeln dürften, womit die EU – resümierend – den Umsatzfaktor gar erneut wirken lässt, da jeder Schwellenwert im Ergebnis umsatzabhängig ist. Demzufolge dürfte der geringere Schwellenwert bei den B2B-Geschäften (3.000 Verträge p.a.) daraus resultieren, dass die

⁹²⁶ Vgl. Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, S. 10 f,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁹²⁷ Vgl. Eilers/Oppel, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 368.

⁹²⁸ Vgl. Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, S. 3,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

EU-Kommission bei solchen Vertragsbeziehungen von höheren Volumina ausgeht als dies im Privatkundengeschäft der Fall ist.⁹²⁹

Rückblickend auf die OECD Vorschläge ist auch hier zu resümieren, dass, wie auch der EU-Richtlinienentwurf 2018, eine steuerliche Typisierung maßgeblich über den Umsatzfaktor getroffen werden soll. Unternehmen, die einen konsolidierten Konzernumsatz (globale Umsatzschwelle) von weniger als 750m € p.a. erwirtschaften, sollen von der Regelung verschont bleiben.

Daneben könnten Ausnahmen für Unternehmensgruppen mit niedrigen, absoluten Auslandsumsätzen (De-Minimis-Ausnahmen) eingeführt werden. Anders als die globalen Umsatzschwellen würden diese Ausnahmen dann jedoch nur auf den digitalen Umsatz abzielen, der aus den in-scope-activities, d.h. den automatisierten Dienstleistungen oder den konsumorientierten Geschäftsaktivitäten gewonnen wird.⁹³⁰ Zwar ist zu begrüßen, dass sich weitere De-Minimis-Ausnahmen an den in-scope-activities orientieren sollen. Dies setzt aber voraus, dass eben nur dieser Gewinn die Grundlage für die Aufteilung auf die Marktstaaten bildet und das global Einigkeit über die Anwendungsgrößen besteht.

Derweil dürfte die 750m € Grenze des OECD Vorschlags in Anlehnung an die Grenzen des Country-by-Country-Reportings (CbCR) des § 138a Abs. 1 S. 1 AO entstanden sein. Darüber hinaus ist bemerkenswert, dass bereits der EU-Richtlinienentwurf zur GKKB einen entsprechenden Betrag forderte, und zwar mit Blick auf die Gerechtigkeit im Steuersystem. Im EU-Richtlinienentwurf zur GKKB heißt es: „Um das Ziel eines gerechteren Steuersystems in angemessener Weise zu erreichen, sieht die für die GKKB bevorzugte Option deren obligatorische Anwendung ausschließlich für eine Untergruppe von Unternehmen auf Grundlage deren Größe vor. Kleinstunternehmen sowie KMU sind somit nicht verpflichtet, die GKKB anzuwenden. Indem die obligatorische Anwendung auf Gruppen mit einem konsolidierten Umsatz von über 750m € begrenzt wird, kann ein Großteil (ca. 64 %) des Umsatzes von Gruppen erreicht und gleichzeitig das Risiko, dass rein inländische Gruppen mit einbegriffen werden, geringgehalten werden.“

Zudem wurde die 750m € Grenze auch von dem EU-Richtlinienentwurf zur DTS aufgegriffen, so dass ein entsprechender Betrag nicht nur auf OECD Ebene als die zutreffendste Größenordnung angesehen werden dürfte. Die DST sollte damit Unternehmen treffen, die im Besteuerungszeitraum, d.h. pro Kalenderjahr, weltweit Erlöse von mehr als 750m € erzielten, wovon innerhalb der EU mindestens 50m € zu erwirtschaften waren.⁹³¹

Aus steuerpraktischer Sicht ist indessen fraglich, auf welcher Basis die Schwellenwerte berechnet und ermittelt werden sollen. Dies ist insbesondere von Bedeutung, wenn die Unternehmensaktivität unterjährig aufgenommen oder ein Rumpfwirtschaftsjahr eingelegt wird.

Auch in diesem Zusammenhang ist zu fordern, dass die Regelungen des § 138a Abs. 1 S. 1 AO zum CbCR analog zu gelten haben, und folglich die Schwellenwerte pro rata, d.h. auf den Tag genau herunterzurechnen sind. Eine vergleichbare Regelung existiert zudem für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 S.1 Nr.1 c) EStG.

⁹²⁹ Vgl. Empfehlung (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), C(2018) 1650 final, S. 10, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

⁹³⁰ Vgl. Thörmer, Besteuerungsrecht der Marktstaaten, Betriebs-Berater (BB), 2021, S. 600.

⁹³¹ Vgl. Richtlinienentwurf (EU) v. 21.03.2018, DST (dt. Fassung), COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

Eine monatsbasierte Betrachtungsweise, wie sie der EU-Richtlinienvorschlag zur GKKB fordert, ist indessen zu ungenau und abzulehnen. Diesbezüglich soll ein Monat als ganzer Monat gezählt werden, wenn Aktivitäten an 15 Tagen oder mehr ausgeübt werden (siehe Kapitel 6.6.5.3).

6.6.4.2 Ausnahmen

Mit der Begründung, dass ausschließlich digitale Aktivitäten von einer Besteuerung betroffen sein sollen, definiert insbesondere der OECD-Vorschlag Ausnahmen von der Besteuerung. Danach sollen die Gewinne von

- rohstoffgewinnenden Unternehmen,
- Agrarunternehmen,
- Teilen des Finanzdienstleistungssektors,
- Schiffsfahrt- und Luftfahrtunternehmen und
- Beratungsunternehmen

grundsätzlich nicht Gegenstand der Besteuerung sein. Die in Listenform präsentierten Ausnahmen erinnern an politische Grenzziehungen, denn eine systematische Unterscheidung, z.B. nach der Art der Vertriebskanäle etc., wird nicht gezogen und es wird nicht erklärt, wieso entsprechende Geschäftsbereiche in keinsten Weise digitale Aktivitäten anbieten.

Zwar entspricht eine Fokussierung der Besteuerungsaktivitäten auf digitale Geschäftsmodelle dem Sinn und Zweck der Vorschläge. In der Praxis dürfte eine klare Trennungslinie aber regelmäßig nicht gegeben sein, sodass in Ermangelung eindeutiger Möglichkeiten zur Abgrenzung, sämtliche Unternehmensaktivitäten in den Anwendungsbereich zu fassen sind. Schließlich ist auch aus Wertschöpfungsgesichtspunkten keine Ausnahme vom Anwendungsbereich geben, denn dies würde implizieren, dass entsprechende Aktivitäten / Geschäftsbereiche bereits wertschöpfungsge- recht besteuert werden, sodass alle Wertbeiträge erfasst sind, was nicht der Fall ist (siehe Kapitel 2.10).

Die vorgenannte Abgrenzungsproblematik tritt dabei insbesondere bei Mischkonzernen auf, die z.B. über eine traditionelle Industrie- und eine digitale Konsumgütersparte verfügen. Aber auch für Kanzleien ist es denkbar, dass Beratungsleistungen mit digitalem Kontext angeboten werden (z.B. EDV-Programmlösungen zur E-Bilanz).⁹³²

Womit dem Risiko Rechnung zu tragen ist, dass z.B. die digitalgeprägte Konsumgütersparte die Gewinne aus der herkömmlichen Industriesparte infiziert.

Wenn an entsprechenden Ausnahmen festgehalten werden sollte, bedarf es zur Vermeidung eines solchen Risikos konkreter Festlegungen, wie eine Abgrenzung zu erfolgen hat, denn eine Infi- zierung, in analoger Wirkweise zum § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, ist abzulehnen, da sofort wieder Fra- gen an die Wesentlichkeit der ggf. im Unternehmensbereich untergeordneten Aktivitäten aufkom- men, was erneut zu Rechtsunsicherheiten führen würde (siehe Kapitel 7.3.3).

⁹³² Vgl. Becker/van der Ham, ABC der Verlagerung, Der Betrieb (DB), 2019, S. 2540 f.

6.6.5 Ermittlung der Einkünfte und Zuordnung zu den Vertragsstaaten

6.6.5.1 Die unterschiedlichen Verrechnungspreismethoden und Zuordnungsregelungen

Über die neuen Nexus-Merkmale wird den Marktstaaten bereits dem Grunde nach ein Besteuerungsrecht am Steueraufkommen zugewiesen, was den Fokus auf eine neue multilaterale Gewinnallokation zu Lasten der Strategieträger lenkt.

Aus Verrechnungspreissicht bedingt dies eine Neubepreisung von Leistungen innerhalb des Unternehmens, d.h. zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte sodass die Frage zu beantworten ist, welche Verrechnungspreismethode die am besten geeignete Methode zur Bestimmung des Betriebstättenergebnisses im Marktstaat ist.

Hierzu gilt es festzuhalten, dass die Vorschläge im Ausgangspunkt eine Vielzahl an Methoden (Modifizierte Gewinnaufteilungsmethode, faktorbasierte Formelaufteilung und vertriebsbasierte Gewinnaufteilung) diskutierten, welche allesamt formelabhängig sind, aber eine unterschiedliche (politische) Ausrichtung verfolgen. Da die Methode zum Nexus-Merkmal passen muss, kann die Frage nicht losgelöst von einer ganzheitlichen Betrachtung zum Telos der Norm und der Prüfungssystematik beantwortet werden. Es gibt im allgemeinen Sinne keine passende Methode, sondern nur eine systematisch gerechtfertigte Ergebnisermittlung und Zuordnung zu den Vertragsstaaten. Folglich motiviert z.B. dass Prüfungsmerkmal der signifikanten ökonomischen Präsenz den vertriebsbasierten Ansatz, weil die Besteuerung zum Ziel hat, die Gesamtheit der im Marktstaat ausgeübten Aktivitäten zu erfassen (all in-country-customer). Dem gegenüber steht z.B. das Kriterium der immateriellen Wirtschaftsgüter, das zum Ziel hat, die mit den immateriellen Wirtschaftsgütern verbundene Nutzerwertschöpfung im Marktstaat zu erfassen (intrinsic link).

Die Vorschläge eint allesamt, dass

- am separate-legal-entity-approach (AOA), dem Fremdvergleichsgrundsatz und den bewährten Konzepten der Ergebnisermittlung festgehalten werden soll,
- die Neuregelungen neben den existierenden Regelungen zur Betriebstättenergebnisermittlung treten und diese nicht ersetzen sollen,
- die bestehenden Methoden zur Verrechnungspreisbestimmung zur Zuordnung der Ergebnisanteile auf die Vertragsstaaten möglichst beibehalten werden sollen,
- aus technischer Sicht die Funktionsanalyse anzupassen ist, sodass eine Zuordnung nach mitarbeiterbezogenen Personalfunktionen möglich ist,
- die DEMPE-Funktion um den Bereich der Datensammlung und der Extrahierung des Wissens aus der Datenaufbereitung aufzuarbeiten ist, und
- aus technischer Sicht eine modifizierte und formalbasierte Residualmethode (modified residual profit split method, MRPS) zur Ermittlung der Ergebnisanteile als tauglich befunden wird.

Überdies führte der OECD Unified Approach auch die Methoden zur

- Faktorbasierten Formelaufteilung (fractional apportionment method) sowie zur
- Vertriebsbasierten Gewinnaufteilung (distribution based approach)

ein.

Die Aufteilung des digitalen Ergebnisses auf die Vertragsstaaten könnte wiederum formelbasiert auf Basis folgender Aufteilungsfaktoren erfolgen:

- Ausgaben für Forschung, Entwicklung und Vermarktung
- Anzahl der in den Mitgliedstaaten vorhandenen Nutzer und erhobenen Daten
- Klickzahlen zum Online-Marktauftritt

In diesem Zusammenhang stellt der OECD Unified Approach zusätzlich auf das checklistenbasierte Instrument der revenue-sourcing-rule ab, welches eine direkte Zuordnung einzelner Ergebnisse zum Marktstaat vorsieht.

Die Vorschläge des OECD Unified Approach lassen sich bei genauerer Betrachtung überdies den verschiedenen Nexus-Merkmalen zuordnen:

- **Nutzerbeiträge:** Da die Nutzerbasis nicht wie ein fremdes unabhängiges Unternehmen behandelt werden kann, dürfte auf eine modifizierte Gewinnaufteilungsmethode abgestellt werden.
- **Immaterielle Wirtschaftsgüter:** Da der digitale Gewinn in den marketing intangibles aufgrund der Nutzerbasis im Marktstaat verhaftet ist, dürfte der digitale Gewinn entweder über eine modifizierte Gewinnaufteilungsmethode oder über eine faktorbasierte Formelaufteilung erfolgen. Anders als im OECD Merkmal der Nutzerbeiträge dürfte die Gewinnallokation aber im Näherungsverfahren erfolgen, sodass die modifizierte Gewinnaufteilungsmethode deutlich umfangreicher wäre.
- **Signifikante ökonomische Präsenz:** Da nicht mehr auf einzelne Größen im Marktstaat abgestellt werden soll (z.B. Nutzerbeiträge oder immaterielle Wirtschaftsgüter) dürfte die Ergebnisermittlung über eine Bruchteilsmethode erfolgen, sodass auf Basis des globalen Gesamtgewinns schlichtweg feste Größen am Steueraufkommen den Staaten zugewiesen werden.

Schließlich zeigen die jüngsten Diskussionen zum G7- und G20 Beschluss 2021, dass als technische Grundlage für die Ermittlung des Betriebstättenergebnisses sowie für die Ergebniszuordnung weitestgehend am durch den OECD Unified Approach eingeführten Amount A festgehalten werden soll, womit auf

- die Residualmethode als geschäftsvorfallbezogene Verrechnungspreismethode,
- ergänzt um eine formelmäßige Zerlegung,

abgestellt werden dürfte.⁹³³ Aus technischer Sicht dürfte folglich ein Zusammenwirken der modifizierten Residualmethode mit der Methode zur globalen Gewinnallokation gefordert werden.

Über die modifizierte Residualmethode könnte dann das digitale Ergebnis des Unternehmens bestimmt werden, welches über die Methode zur globalen Gewinnallokation formelbasiert den Staaten zugewiesen wird. Der nicht-digitale Routinegewinn wäre über die Standardmethoden bestimmbar. Folgende Schritte könnten der Berechnung zugrunde liegen:

1. Identifizierung des Gewinns der MNU-Gruppe
2. Ermittlung des Residualgewinns
3. Ermittlung des Anteils am Residualgewinn, der den Marktstaaten zusteht
4. Aufteilung des Anteils des Residualgewinns auf die Marktstaaten

Nachstehende Übersicht visualisiert die Methodenzuordnungen:

⁹³³ Auf die Ausführungen zum Betrag B und C wird auf Kapitel 6.4.1.1 verwiesen.

OECD Bericht 2015 / 2018 und EU Richtlinienentwurf 2018	OECD Unified Approach 2019 - 2021		G7- und G20- Vorschläge 2021
Verrechnungspreismethode	Verrechnungspreismethode	Nexus-Merkmal	Verrechnungspreismethode
Modifizierte Gewinnaufteilungsmethode	Modifizierte Gewinnaufteilungsmethode	Merkmal der Nutzerbeiträge	Residualmethode als geschäftsfallbezogene Verrechnungspreismethode ergänzt um eine formelmäßige Zerlegung
	Faktorbasierte Formelaufteilung	Immaterielle WG	
	Vertriebsbasierte Gewinnaufteilung	Signifikante wirtschaftliche Präsenz	

Abbildung 55: Zuordnung der Verrechnungspreismethoden zu den EU / OECD Vorschlägen

Schließlich bleibt aus systematischer Sicht damit festzuhalten, dass

- die Vorschläge bezüglich der Methodik zur Ergebnisermittlung und zur Zuteilung der Ergebnisanteile im Ausgangspunkt weitgehende Parallelen aufweisen und auf Vereinfachungen und Pauschalierungen setzen,
- die Residualmethode sowie die faktorbasierte Formelaufteilung auf Bestimmung des digitalen, Nicht-Routineergebnisses aufbauen, während die vertriebsbasierte Gewinnaufteilung auf die steuerliche Bemessungsgrundlage in Gänze abstellt,
- die Zuordnung des Ergebnisanteils auf die Vertragsstaaten auf Einzel-Geschäftsebene erfolgen kann (revenue-sourcing-rule) oder eben über eine Ermittlung des Betriebstättenergebnisses mit anschließender formelbasierter Aufteilung über zu formenden Faktoren (via Verhältnissrechnungen) und dass
- die Vorschläge auf eine Besteuerung auf Netto-Basis abzielen, sodass eine eigenständige Betriebstättensbuchführung, Betriebstättensbilanz und Betriebstättengewinn- und Verlustrechnung aufzustellen wären.

Eine Besteuerung auf Bruttobasis wird von den Vorschlägen hingegen nicht thematisiert und ist im Übrigen auch abzulehnen. Denn eine Besteuerung auf Bruttobasis könnte nur in einem zum Umsatzsteuersystem vergleichbaren Regelwerk umgesetzt werden, welches aber zwingend das Neutralitätsgebots bzw. den Gleichheitsgrundsatz der Besteuerung zu beachten hätte. Diese Ansprüche werden im Umsatzsteuersystem über das Konstrukt des Vorsteuerabzugs sichergestellt. Im B2C-Bereich kann es jedoch keinen Vorsteuerabzug auf Eingangsleistungen analog nach § 15 UStG geben, sodass eben keine Wettbewerbsneutralität unter dem Aspekt der gleichen Besteuerung gleicher wirtschaftlicher Verbrauchsvorgänge gegeben sein kann.

6.6.5.2 Einführung einer mathematischen Betrachtung / ein Verständnis zur Residualmethode

Da alle Vorschläge es bisher unterlassen haben, den Begriff des Residualgewinns zu definieren und eine mathematische Betrachtung von Bezugsobjekten und Beziehungen zu entwerfen, ist die Ergebnisermittlung im Speziellen derzeit unklar.

Zwar ist der Residualgewinn – nach Eingaben der OECD – als die Differenz zwischen dem Gesamtgewinn des Unternehmens und der Summe der Routinegewinne der einzelnen Unternehmenseinheiten definiert. Dass die Summe der Routinegewinne an sich aber nicht den Gesamtgewinn abbildet, ist darauf zurückzuführen, dass die Routinegewinne weder das geschäftliche Gesamtrisiko des Konzerns noch etwaige Synergien (Verbundvorteile) berücksichtigen.⁹³⁴

Da der Begriff der Residualmethode bisher nicht besetzt wurde, ist ein eingehendes Begriffsverständnis in die Neuregelungen aufzunehmen. Entsprechende Rückschlüsse können aus dem Unitary Taxation Ansatz und dem GKKB-Richtlinienentwurf 2016 gezogen werden.

a) Unitary Taxation Ansatz

Das Konzept einer formelbasierten Gewinnaufteilung wurde nicht von der EU / OECD für Zwecke der Besteuerung digitaler Aktivitäten konzipiert, sondern ist eine von der OECD anerkannte Verrechnungspreismethode, die auf Basis der Massachusetts-Formel respektive des US-amerikanischen Konzepts der Unitary Taxation entwickelt wurde.

Vor diesem Hintergrund wurde eine mögliche Übertragung des Unitary Taxation Ansatzes auf die Europäische Union bereits in 2007 von PASCHKE⁹³⁵ thematisiert.

Bei der Unitary Taxation erfolgt die Gewinnaufteilung, vereinfacht dargestellt, in drei Zerlegungsschritten:

1. Einheitliche Ermittlung des Konzerngewinns;
2. Aufteilung des Gewinns auf Länderebene (bzw. auf die US-Bundesstaaten) analog dem Country-by-Country-Reporting (CbCR) unter Berücksichtigung ausgewählter Eckdaten, z.B. Vermögenswerte, Lohnsumme, Zahl der Vollzeitarbeitsplätze und Umsätze pro Staat;
3. Formelbasierte Zuordnung der Ergebnisse zu den Ländern unter Berücksichtigung verschiedener Faktoren, z.B. Vermögenswerte (ohne geistiges Eigentum), Arbeit und Umsätze.

Zwar ist es den US-Bundesstaaten anschließend überlassen, die Faktoren der Zuordnung zu bestimmen, wobei es der Regel entspricht, dass die vorgenannten Faktoren auf Vermögenswerte, den Arbeitseinsatz und den Umsatz abstellen, wenn auch mit unterschiedlichen Gewichtungen. Die Faktoren können wie folgt beschrieben werden:

- Der Vermögensfaktor ermittelt das Verhältnis des zu Anschaffungs- und Herstellungskosten bewerteten Vermögens als Konzerneinheit zum Konzerngesamtvermögen.
- Der Lohnsummenfaktor misst den Anteil sämtlicher an Arbeitnehmer gezahlten Löhne und gewährten geldwerten Vorteilen einer Konzerneinheit an den gesamten Lohnzahlungen des Konzerns.
- Der Umsatzfaktor setzt die Außenumsätze einer Konzerneinheit in Beziehung zu den gesamten Außenumsätzen des Konzerns.⁹³⁶

⁹³⁴ Vgl. Schön, Digitalisierte Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 645.

⁹³⁵ Paschke, Zugl.: Mannheim, Univ., Diss, 2007, 1. Aufl., 2007, S. 139 ff.

⁹³⁶ Vgl. Paschke, Zugl.: Mannheim, Univ., Diss, 2007, 1. Aufl., 2007, S. 183.

b) GKKB-Richtlinienentwurf 2016

Mit Verweis auf den EU-Richtlinienentwurf zur GKKB bleibt festzuhalten, dass dieser einen Zerlegungsmaßstab auf Basis der Faktoren Vermögenswerte, Arbeit und Umsatz festschreibt und damit wohl dem Gedankengang des Unitary Taxation Ansatzes folgt.

Vorgenannte Faktoren sollen gleichermaßen gewichtet sein, sodass sich die Formel, mit Verweis auf Artikel 28 des Richtlinienentwurfs zur GKKB, wie folgt darstellen lässt:⁹³⁷

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

Abbildung 56: Darstellung der Formel zur Aufteilung der steuerlichen Bemessungsgrundlage gemäß dem EU-Richtlinienentwurf zur GKKB 2016

Die Methode weist damit deutliche Parallelen zum OECD Unified Approach und der Methode zur faktorbasierten Formelaufteilung (formular apportionment method) auf.

Durch die gewichteten Faktoren soll sichergestellt werden, dass die Gewinne dort besteuert werden, wo sie tatsächlich anfallen.

Vor diesem Hintergrund dürften auch die Aussagen des EU-Richtlinienentwurfs 2018 zu verstehen sein, dass für den Fall der signifikanten digitalen Präsenz Informationen

- zu den Ausgaben für Forschung, Entwicklung und Vermarktung sowie
- über die Zahl der im Mitgliedstaat vorhandenen Nutzer und erhobenen Daten

als Aufteilungsfaktoren verwendet werden können.⁹³⁸

Folgerichtig dürfte damit die vorgenannte mathematische Darstellung zum EU-Richtlinienentwurf zur GKKB auch für die Ergebnisaufteilung zur signifikanten digitalen Präsenz nutzbar gemacht werden.

Zudem lassen sich aus dem EU-Richtlinienentwurf zur GKKB folgende Erkenntnisse ableiten:

- Das steuerliche Ergebnis kann nur aufgeteilt werden, wenn dieses positiv ist, sodass die Verluste stets im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses erfasst werden. So formuliert Art. 28 Nr. 1 des EU-Richtlinienentwurfs zur GKKB: „Die konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage einer Gruppe wird nur aufgeteilt, wenn sie positiv ist.“
- Die Aufteilung erfolgt am Ende des Steuerjahres der Gruppe.
- Ein Zeitraum von 15 Tagen oder mehr in einem Kalendermonat gilt als ganzer Monat.
- Bei der Bestimmung des Ergebnisanteils werden die Aufteilungsfaktoren gleichermaßen gewichtet.

⁹³⁷ Richtlinienvorschlag (EU) v. 25.10.2016, GKKB, 2016/0336 (CNS), SWD(2016) 341, 342 final, S. 12, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_de, 31.12.2021.

⁹³⁸ Vgl. Richtlinienvorschlag (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, S. 4, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021.

Darüber hinaus sieht der EU-Richtlinienentwurf zur GKKB als Ausnahme zu den vorgenannten Aufteilungsfaktoren eine Art Schutzklausel als alternative Methode für die Zuweisung der Einkünfte vor, und zwar immer dann, wenn das Ergebnis der Aufteilung den Umfang der Geschäftstätigkeit nicht angemessen widerspiegeln könnte, was angabegemäß für die Wirtschaftszweige

- der Finanzdienstleistungen,
- der Versicherungen,
- der Öl- und Glasindustrie sowie
- des See- und Luftverkehrsbereichs

der Fall ist.⁹³⁹ Eine Aufteilung dürfte dann auf Basis von zwischenstaatlichen Lösungen erfolgen. Auch mit Bezug auf die digitale Betriebsstätte dürfte eine Art Schutzklausel - nicht im Sinne von grundsätzlichen Ausnahmen zur Besteuerung - sinnvoll sein. Denn über die Schutzklausel könnte ein (theoretischer) Gegenbeweis eingeführt werden, nach der die konkrete Aktivität nicht zum ruinösen Steuerwettbewerb beiträgt und bereits wertschöpfungsgerecht besteuert wird (siehe Kapitel 7.3.1.1).

c) Definition des Residualgewinns und formeltechnische Darstellung

Aus mathematischer Sicht könnten die Rechenschritte zur Bestimmung des Residualgewinns wie folgt definiert werden:

Konsolidierter Konzerngewinn

./. Routinegewinn

= Residualgewinn

./. Residualgewinn bestimmter Faktoren, die unter Amount B ggf. separat zu verteilen sind (z.B. Anteil zugunsten immaterieller Wirtschaftsgüter des Konzerns)

= verbleibender Residualgewinn der Marktstaaten

Aus relativer Sicht dürfte überdies folgende Darstellung möglich sein:

Umsatzrendite (%) (z.B. Gewinn vor Steuern / weltweiten Konzernumsatz)

./. Marge (%) auf den Routinegewinn

= Marge (%) Residualgewinn

./. Marge (%) Übergewinn bestimmter Faktoren, die unter Amount B ggf. separat zu verteilen sind (z.B. Anteil zugunsten immaterieller Wirtschaftsgüter des Konzerns)

= verbleibende Marge zur Zurechnung des Residualgewinns auf die Marktstaaten⁹⁴⁰

Zudem ist es jetzt möglich, die Methoden zur Einkünfteermittlung gemäß dem OECD Unified Approach im Folgenden formeltechnisch darzustellen. Die Aufarbeitung erfolgt komplementierend an Kapitel 6.4.4 unter Berücksichtigung der drei Nexus-Merkmale der (i) immateriellen Wirtschaftsgüter, (ii) der Nutzerbeiträge und (iii) der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz:

⁹³⁹ Vgl. Richtlinienentwurf (EU) v. 25.10.2016, GKKB, 2016/0336 (CNS), SWD(2016) 341, 342 final, S. 16, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_de, 31.12.2021.

⁹⁴⁰ Vgl. Bauer/Keuper, Die (R)Evolution der internationalen Unternehmensbesteuerung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2020, S. 691 f.; Hidien/Versin, FinanzRundschau (FR), 2020, S. 17.

1. Für den Fall der Mehrstaatenbetrachtung soll gelten, dass die Summe über a^k von $k = 1$ bis $k = n$ laufen soll. Die Nummernfolgen a^1, a^2, a^3 bis a^n stellen die Anzahl der zu betrachtenden Staaten dar. Es gilt damit:

$$\sum_{k=1}^n a^k = a^1 + a^2 + a^3 + \dots + a^n$$

2. Die Merkmale der immateriellen Wirtschaftsgüter und der Nutzerbeiträge lassen sich – aufgrund vergleichbarer Rechenschritte – nachstehend zusammenbehandeln, während das Merkmal der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz separat zu würdigen ist.
3. Für die Merkmale der immateriellen Wirtschaftsgüter und der Nutzerbeiträge gilt, dass einleitend der nicht-digitale Routinegewinn über die Standardmethoden zu bestimmen ist und vom Gesamtgewinn in Abzug zu bringen ist, sodass als Residualgröße das digitale Ergebnis verbleibt. Es gilt damit:

$$\text{Gesamtergebnis} - \text{Routineergebnis} = \text{digitales Ergebnis}$$

4. Der Anteil des *nutzergeprägten* digitalen Ergebnisses, das sog. Nutzerergebnis, ist nun zu ermitteln. Dies geschieht für
- das Merkmal der immateriellen Wirtschaftsgüter auf Basis einer kostenbasierten Verhältnisrechnung, z.B. auf Basis der Entwicklungskosten der immateriellen Wirtschaftsgüter zur Summe des FuE-Aufwands, und für
 - das Merkmal der Nutzerbeiträge auf Basis qualitativer oder quantitativer Faktoren, z.B. auf Basis der Klickzahlen der Plattform zur Summe aller Klickzahlen.

Es gilt damit:

$$\frac{\text{z.B. Aufwand immaterielle WG}}{\text{Summe Aufwand FuE}} \times (\text{Gesamtergebnis} - \text{Routineergebnis}) = \text{Nutzerergebnis}$$

bzw.

$$\frac{\text{z.B. Klickzahlen der Plattform}}{\text{Summe der Klickzahlen}} \times (\text{Gesamtergebnis} - \text{Routineergebnis}) = \text{Nutzerergebnis}$$

5. Das Nutzerergebnis ist nun auf die Länder auf Basis fester Prozentsätze aufzuteilen. Dies kommt einem pauschalen Sales-Faktor gleich, welcher den Stand der Vertragsverhandlungen widerspiegeln könnte und welcher letztendlich die Zuordnung des Betriebstättenergebnisses zum Marktstaat bestimmt. Es gilt damit für a^1 :

$$\frac{\text{Ergebnis der Verhandlung für Staat } a^1}{100} \times \left[\frac{\text{z.B. Aufwand immaterielle WG}}{\text{Summe Aufwand FuE}} \times (\text{Gesamtergebnis} - \text{Routineergebnis}) \right]$$

bzw.

$$\frac{\text{Ergebnis der Verhandlung für Staat } a^1}{100} \times \left[\frac{\text{z.B. Klickzahlen der Plattform}}{\text{Summe der Klickzahlen}} \times (\text{Gesamtergebnis} - \text{Routineergebnis}) \right]$$

6. Für das Merkmal der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz gilt hingegen, dass auf Basis des globalen Gesamtgewinns des Konzerns die Steuerbemessungsgrundlage (BMG) zu bestimmen ist. Die BMG wird dann auf Basis von gewichteten Aufteilungsschlüsseln auf die Vertragsstaaten verteilt. Es kann dabei mehrere Aufteilungsschlüssel geben, die parallel greifen aber unterschiedlich gewichtet werden. Als Aufteilungsschlüssel kann z.B. auf das Verhältnis des Länderumsatzes zum Gesamtumsatz oder auf das Verhältnis der Anzahl an Mitarbeitern zur

Summe aller Mitarbeiter abgestellt werden. Die Gewichtungen sind Ausfluss der konkreten Vertragsverhandlungen. Als Vorbild dienen hier die Erkenntnisse aus den Arbeiten zum GKKB-Richtlinienentwurf 2016. Es gilt damit für a¹:

$$\left(\text{Gewichtung (\%)} \times \frac{\text{z. B. Umsatz in Staat a1}}{\text{Summe der Umsätze}} \times \text{BMG} \right) + (1 - \text{Gewichtung (\%)}) \times \left(\frac{\text{z. B. Mitarbeiter in Staat a1}}{\text{Summe der Mitarbeiter}} \times \text{BMG} \right)$$

6.6.5.3 Ausgangsbasis zur Ermittlung des aufzuteilenden Gewinns und steuerliche Anpassungen

Wie aus der mathematischen Darstellung zur Residualmethode deutlich wird, bildet die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses und die anschließende Aufteilung der Gewinnanteile das kritische Problem. Die Vorschläge geben hierzu keine Antworten.

Ein Verständnis über die Ausgangsbasis ist aber essenziell, um dem geforderten Dualismus von Routinegewinn und Residualgewinn begegnen zu können. Diesbezüglich ist fraglich, auf welcher konkreten Ausgangsbasis die Ermittlung des aufzuteilenden Gewinns zu erfolgen hat.

Dabei gilt, dass ein Betriebstättenergebnis bisher stets nach deutschen nationalen Grundlagen zu ermitteln ist.⁹⁴¹

Die G7- und G20 Beschlüsse 2021 sehen indessen vor, dass u.a. auch auf die Rechnungslegungsstandards von Australien, Kanada, China, Japan, Neuseeland, Indien, Korea, Singapur und Hongkong abgestellt werden könnte.⁹⁴² Die übrigen Vorschläge von EU und OECD treffen hierzu keine Ausführungen. Stattdessen ist bemerkenswert, dass die Ergebnisermittlung im OECD Unified Approach unterschiedlich titulierte wird, sodass nicht einmal ein einheitliches Begriffsbild hierzu zu existieren scheint. Demnach wird im Englischen von der „agreed metric“, dem „formulaic approach“, oder schlichtweg vom „the quantum“ gesprochen.

Folglich bleibt zu fordern, dass

- ein einheitliches Begriffsbild zur Ergebnisermittlung geschaffen,
- im Ausgangspunkt der Ergebnisermittlung ein einheitlicher Rechnungslegungsstandard verwendet, und
- im Fortgang eine harmonisierte steuerliche Ergebnisermittlung vereinbart wird.

Als einheitlicher Rechnungslegungsstandard könnte z.B. auf die IFRS abgestellt werden, dessen Anwendung bereits von zahlreichen Ländern, u.a. auch von Deutschland, zumindest für kapitalmarktorientierte Unternehmen, vorgeschrieben ist. Demnach könnte, in analoger Anwendung zu den Vorschriften des § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c Satz 8 EStG zur Zinsschrankenregelung, eine Ermittlung auch steuerrechtlich angeordnet werden. Das Abstellen auf eine Vielzahl von Rechnungslegungsstandards wie es die G7- bzw. G20-Beschlüsse 2021 diskutieren, ist indessen abzulehnen.

⁹⁴¹ Vgl. BMF Schreiben v. 22.12.2016, VWG BsGa, IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. 2017 I S. 182, Rz. 374.

⁹⁴² Vgl. Thörmer, Besteuerungsrecht der Marktstaaten, Betriebs-Berater (BB), 2021, S. 601.

Derweil scheint ein verpflichtendes Abstellen auf einen Rechnungslegungsstandard die einzige praktikable Lösung zu sein, da ansonsten z.B. fraglich sein dürfte, wie eine Anpassungsrechnung von den nationalen Rechnungslegungsstandards hin zu den IFRS auszusehen hätte und wie mit handelsrechtlichen Mehr- oder Minderergebnissen umzugehen wären.

Auch aus dem Aspekt der Wesentlichkeit heraus ist ein einheitlicher Rechnungslegungsstandard anzustreben. Denn dies gilt insbesondere für den Bereich der Forschung und Entwicklung, indem hohe Aufwendungen und Personalkosten anfallen, und deren Aktivierungs- oder Abzugsfähigkeit in den Rechnungslegungsvorschriften regelmäßig unterschiedlich gewertet wird.⁹⁴³

Aufgrund der Höhe der Schwellenwerte und der Maßnahmenintentionen dürften zudem die beteiligten Unternehmen in Deutschland bereits stets verpflichtet sein, einen Konzernabschluss nach Maßgabe der IFRS aufzustellen und offen zu legen, wobei abweichende Ausnahmen für Größenunterschiede sich erübrigen dürften.

Wenn das digitale Ergebnis der Betriebstätte handelsrechtlich bestimmt ist, stellt sich die Frage der steuerlichen Einkommenskorrektur. Diesbezüglich bleibt festzuhalten, dass eine eigene Betriebstättenbuchführung und damit eine eigene Betriebstättenbilanz und GuV aufzustellen sein dürften. Insofern gelten die nationalen Steuervorschriften, da das Abkommensrecht *keine internationale* Steuerbilanz kennt. Die Vermeidung der Doppelerfassung obliegt dann den Methodenartikeln.

Mit Blick auf die Verrechnungspreise und das Zusammenspielen von externem und steuerlichem Berichtswesen bleibt überdies zu verlangen, dass weiterhin eine Ergebnisaussteuerung über die Year-End-Adjustments erfolgen kann.

Außerbilanzielle Ergebnisermittlungen sind daher abzulehnen und möglichst zu vermeiden.

Wenn steuerliche Korrekturen nötig sind, sollten diese in der Bilanz abgebildet werden, sodass im Zweifel über das Instrument der latenten Steuern ein Ausgleich geschaffen werden könnte. Denn es sollte vermieden werden, dass Gesellschaften handelsrechtlich einen ggf. niedrigeren Routinegewinn zeigen, aber aufgrund steuerlicher Abweichungen verpflichtet würden, in der Zukunft höhere Steuern zu zahlen.⁹⁴⁴

6.6.5.4 Umgang mit Zwischenergebnissen

Im Fall von komplexen Unternehmensstrukturen ist fraglich, wie mit Zwischengewinnen umgegangen werden soll, die nach derzeitigem Recht lokal zu besteuern sind.⁹⁴⁵ Die Vorschläge treffen hierzu nur unzureichende Aussagen.

Um eine doppelte Erfassung von Gewinnen bzw. eine Nicht-Erfassung im Verlustfall zu vermeiden, sind Zwischenergebnisse grundsätzlich zu eliminieren. Dies hat im Idealfall auf Einzel-Produktebene zu erfolgen.

Zwar gilt das theoretische Ideal, dass Kosten auf Einzelproduktbasis stets verursachungsgerecht zugeordnet werden können. Aus praktischer Sicht stellt sich jedoch die Herausforderung, wie in grenzüberschreitenden Situationen, z.B. mit Entwicklungskosten, Logistikkosten, Haftungsübernahmen, Finanzierungskosten etc., verfahren werden soll. Entsprechende Aufwendungen müssen identifiziert, systematisiert und dann verursachungsgerecht der digitalen Betriebstätte zugewiesen werden.

⁹⁴³ Vgl. Bräutigam et al., Neuordnung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2020, S. 268.

⁹⁴⁴ Vgl. Zinowsky, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 816 f.

⁹⁴⁵ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat Steuern EY, Der Betrieb (DB), 50, 2019, S. 5 ff.

Da dies auf Einzelproduktbasis (technisch) fast unmöglich sein dürfte, käme z.B. ein Abstellen auf übergeordnete Produktparten, Geschäftsfelder, betriebswirtschaftliche Divisionen oder regionale Führungsebenen in Betracht.

Im Spannungsfeld zwischen optimaler Wertschöpfungsallokation und rechtlicher / technischer Umsetzbarkeit ist daher eine Allokation auf Länderbasis am wahrscheinlichsten umsetzbar.

6.6.5.5 Einbezug von laufenden Veräußerungsgewinnen bzw. (Anlauf)Verlusten und Zinsaufwendungen in die Betriebstättergebnisermittlung

Mit Verweis auf Veräußerungsgewinne, (Anlauf)Verluste und Teilwertabschreibungen bleibt festzuhalten, dass es schlichtweg unklar ist, ob zwischen laufenden Gewinnen und Veräußerungsgewinnen unterschieden werden soll. Die Vorschläge treffen hierzu keine Aussagen.

Klar ist, dass laufende Gewinne in monopolähnlichen Strukturen zu „Übergewinnen“ führen können.⁹⁴⁶ Fraglich ist, ob es sachgerecht wäre, aufgelaufene (Anlauf)Verluste nur im Gründungsstaat zu berücksichtigen, spätere „Übergewinne“ dagegen aber als „return on investment“ zum Gegenstand einer Besteuerung in den Marktstaaten zu machen. Des Weiteren ist fraglich, ob auch Veräußerungsgewinne als digitaler Übergewinn anzusehen sind, und ob diese ebenso geschlüsselt auf die Vertragsstaaten zu verteilen sind oder allein dem Marktstaat zustehen. Darüber hinaus ist zu klären, wie im Fall des Asset-Deals mit Wertaufholungen in der Steuerbilanz (Step-ups) verfahren werden soll. Sind diese Wertaufholungen nur im Marktstaat zu berücksichtigen?

Folgt man hier einer strikten Anwendungsfolge, zählen Veräußerungsgewinne bzw. (Anlauf)Verluste ebenso zu dem aufzuteilenden Ergebnis, wobei sicherzustellen ist, dass die im Ansässigkeitsstaat entstandenen stillen Reserven am Veräußerungspreis auch im Ansässigkeitsstaat weiterhin erfasst werden, sodass die Formel um entsprechende Ergebnisse zu adjustieren ist.

Zudem bleibt zu konstatieren, dass über den Betriebstättenvorbehalt des Art. 13 Abs. 2 OECD-MA auch Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen im Betriebstättenstaat steuerpflichtig sind, sodass sich entsprechende Neuregelungen nicht nur auf die laufenden Gewinne, sondern auch auf anteilige Veräußerungsgewinne bzw. (Anlauf)Verluste und Teilwertabschreibungen beziehen dürften. Im Fall der digitalen Betriebstätte wäre dann z.B. der Verkauf von zugeordnetem Betriebsvermögen im Marktstaat steuerpflichtig.

Schließlich bleibt mit Blick auf die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen zu fordern, dass der Zinsaufwand einer digitalen Betriebstätte analog den derzeitigen Regelungen abzugsfähig ist und für Zwecke der Zinsschrankenregelung berücksichtigt werden kann. Das Stammhaus wiederum hat die Zinsaufwendungen für Zwecke der Zinsschranke nur dann zu berücksichtigen, wenn die Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht über die Freistellungsmethode erfolgt. Gleiches gilt für Zinserträge zur Bestimmung des verrechneten Netto-Zinsaufwands zur Zinsschrankenregelung nach § 4h Abs. 1 S. 3 EStG.

6.6.5.6 Bestimmung der Aufteilungsfaktoren / Zuordnung des Ergebnisses auf die Vertragsstaaten

Die Vorschläge eint, dass sie maximal formalbasiert arbeiten und auf Pauschalierungen setzen, um das Gesamtergebnis aus digitalen Geschäftstätigkeiten zu bestimmen. Dementsprechend kommt der konkreten Bestimmung der Aufteilungsfaktoren und deren Gewichtungen die entscheidende Rolle zu. Auf die Aufteilungsfaktoren, und genauer deren Zusammensetzung, gehen die Vorschläge jedoch nicht hinreichend ein.

⁹⁴⁶ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat Steuern EY, Der Betrieb (DB), 50, 2019, S. 7.

Eine teilweise Möglichkeit zur Verteilung von Ergebnissen auf Geschäftseinzelbasis sieht hingegen nur der OECD Unified Approach nach der revenue-sourcing-rule vor.

Es ist festzuhalten, dass Nutzer, aber auch Teile des Unternehmens, in vielen Staaten ansässig sind, sodass es auch mehrere Marktstaaten geben kann. Mit Bezug auf die Ausführungen von HIDIEN⁹⁴⁷ wird festgestellt, dass es jedoch nur einen Ansässigkeitsstaat geben kann, der über den Ort der Geschäftsleitung bzw. des Sitzes des Unternehmens zu bestimmen ist. Zwar kann es weitere Produktionsstaaten geben, diese qualifizieren dann aber nicht zusätzlich als weiterer Ansässigkeitsstaat.

Über Aufteilungsfaktoren werden Verhältnisse abgebildet, d.h. es werden zwei Größen gegenübergestellt. Hieran anbindend ist dann zu hinterfragen, nach welcher Wertung eine Auswahl der Aufteilungsfaktoren erfolgen kann und wie belastbar entsprechende Daten sind. Dies wird deutlich, wenn man sich vor Augen führt, dass z.B. auf die Klickzahlen der digitalen Plattform oder auf das aktive Nutzerverhalten im Marktstaat abgestellt werden soll.

Es ist zu befürchten, dass die Aufteilungsfaktoren zum Verhandlungsobjekt der Vertragsstaaten werden. Entsprechendes ist abzulehnen, da dies u.a. dem Neutralitätsgedanken und einer fairen pareto-effizienten Besteuerung entgegensteht.

Stattdessen sollten auf Ebene der OECD verpflichtende Aufteilungsmaßstäbe gesetzt und diesbezügliche Grenzrahmen definiert werden. Durch eine erweiterte Betrachtung konnte z.B. aufgezeigt werden, dass Aufteilungsfaktoren bereits im Rahmen der US-amerikanischen Unitary Taxation wirken und auch im EU-Richtlinienvorschlag zur GKKB (2016) diskutiert wurden. Als Aufteilungsfaktoren wurden hier z.B. eingeführt: Der Vermögensfaktor, der Lohnsummenfaktor und der Umsatzfaktor, welche allesamt gleich gewichtet werden.

Zugleich ist aber auch zu untersuchen, wie mit einem im Wert über die Jahre abnehmenden Aufteilungsfaktor umzugehen ist. Denn so wäre es z.B. denkbar, auf den Einsatz von immateriellen Wirtschaftsgütern als Aufteilungsfaktor abzustellen, die naturgemäß einem Werteverzehr unterliegen. Ändert sich dann die Zuordnungsentscheidung jährlich in Kontinuität zur AfA-Reihe? Entsprechendes darf schlichtweg nicht der Fall sein, sodass entsprechende Effekte rechnerisch zu korrigieren sind.

Schließlich offenbart sich mit dem Blick auf die Nutzer erneut das bekannte Problem: Da Nutzer äußerst mobil und nicht zwangsläufig an die Grenzen der Steuerjurisdiktionen gebunden sind, dürfte ein entsprechendes Abstellen auf den Nutzeraspekt von der Fähigkeit eines Landes abhängen, die Vertriebsaktivitäten und Handelsstufen der auslandsansässigen Unternehmen zu identifizieren, um die Nutzerbeiträge messen zu können. Siehe auch Kapitel 7.3.2.2.

Wenn an einer faktorbasierten Aufteilungsform festgehalten werden soll, ist sicherzustellen, dass diese für die Anwendungspraxis praktikabel ist. Es darf nicht sein, dass komplexe Vertriebsformen zu einem *Aufblähen* der Zuordnungsart führen. Dem ist über eine Ausweitung der Hilfs- und Nebentätigkeiten unter Sicherstellung eines wertschöpfungsbasierten Maßstabs entgegenzutreten. Daher ist ein kategorisch vorgegebenes Abstellen auf den Staat, in dem der Endkunde ansässig ist, abzulehnen.

Eben aus diesem Grund dürfte die revenue-sourcing-rule eingeführt worden sein, um checklistenbasiert zu entscheiden, welche Informationen tatsächlich gegeben sind, um eine Zurechnung der Ergebnisse zu den Marktstaaten zu rechtfertigen.

⁹⁴⁷ Hidién, Die digitale Betriebsstätte, JurPC-Web, Dok. 0033/2019, Abs. 103 f.

Für die Zuordnungsentscheidungen ist demnach die Qualität der Informationsgrundlagen von enormer Bedeutung. Durch die check-listen-artige Prüfung der revenue-sourcing-rule wird im Ergebnis sogar eine Informationshierarchie festgeschrieben, um zu einer Ergebniszuordnung zu gelangen.

Das grundsätzliche Vorhandensein einer Informationshierarchie und das Abstellen auf die bestmöglichen Informationsgrundlagen ist zu befürworten, da eine Zuordnung der Ergebnisse auf Basis von politischen Einigungsbereichen abzulehnen ist.

Jedoch sind die vorgeschlagenen Regelungen der Segmentierung administrativ belastend, streitanfällig und kaum umsetzbar. Denn der Steuerpflichtige wäre, mit Verweis auf den OECD Unified Approach, neben der Separierung der in-scope activities dazu aufgefordert, diese erneut zu segmentieren und einer Checklistenprüfung zu unterziehen.⁹⁴⁸

Hiermit einher werden jedoch hohe Anforderungen an das unternehmensinterne und externe Rechnungslegungssystem und die entsprechenden internen Kontrollsysteme gestellt, sodass der Gedankengang der revenue-sourcing-rule kaum administrierbar ist. Womöglich aus diesen Gründen sehen die G7- bzw. G20- Beschlüsse 2021 eine faktorbasierte Zuordnung auf Basis von im Marktstaat erzielten Umsätzen vor.

6.6.5.7 Wiedergabe der Gedanken von HONGLER / PISTONE zu festen Aufteilungsschlüsseln

Im Zuge der Veröffentlichungen zum BEPS Aktionspunkt 1 (2015) wurde von HONGLER / PISTONE ein grober Vorschlag zur Ergebnisaufteilung auf Basis fester Aufteilungsschlüssel eingeführt.⁹⁴⁹ Unter dem Titel „Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy“ fordern die Autoren hier eine Überarbeitung der existierenden Residualmethode und verlangen aber zugleich, dass stets ein fester Vorabzuschlag von 1/3 des Gesamtgewinns an die Marktstaaten zugewiesen wird („modification of the existing profit split method with an upfront allocation of a partial profit to the market jurisdiction“).

Die verbleibenden 2/3 des Gesamtgewinns sollen anschließend über eine transaktionsbasierte Gewinnaufteilungsmethode verteilt werden. Durch diese pauschalen Festlegungen soll das digitale Ergebnis berücksichtigt werden.

Es heißt: „Assuming that a significant part of the value of digital services is created in the market jurisdiction it seems persuasive that part of the overall income is allocated upfront to such jurisdictions. The exact Amount of such upfront allocation is a matter of negotiation and potential economic studies could give more guidance. For the present study it is assumed that one third of the profit of an enterprise within the digital economy is created by the market jurisdictions. The market jurisdictions (fulfilling the new PE nexus) will therefore split a third of the profit among themselves following the relation between domestic revenues and overall revenues. The other residual two thirds of the profit are split in accordance to the already existing principle of transfer pricing. Such approach should not be misunderstood as an introduction of a formulary apportionment and therefore the denial of the arm's length principle. But it is the intention of the authors to bring more *formula elements into the profit based methods endorsed by the OECD.*“⁹⁵⁰

Siehe Kapitel 7.3.4 zur rechtlichen Bewertung.

⁹⁴⁸ Vgl. Wünnemann, Neue Weltsteuerordnung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2021, S. 76.

⁹⁴⁹ Vgl. Hongler/Pistone, Blueprints for a New PE Nexus, Digital Economy.

⁹⁵⁰ Hongler/Pistone, Blueprints for a New PE Nexus, Digital Economy, S. 36 f.

6.6.5.8 Auswirkungen auf den AOA, das DEMPE Konzept und den Fremdvergleichsgrundsatz

Bei Betrachtung der Vorschläge bleibt offen, in welche Richtung sich der Fremdvergleichsgrundsatz weiterentwickeln wird.

Zwar halten alle Vorschläge, zumindest vordergründig, an den bisherigen Regelungen zum AOA und der Personalfunktion fest und fordern die Unabdingbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes.

Diese Aussagen überzeugen aber aus den folgenden Gründen nicht:

- In den Prüfungssystematiken werden auf verschiedenen Stufen Schwellenwerte gesetzt, die in der konkreten Ausgestaltung dem politischen Einigungsbereich unterliegen dürften. Ein entsprechender politischer Zugang ist nicht fremdvergleichskonform.
- Die Bestimmung des digitalen Gewinnanteils über die Residualmethode ist formelbasiert („agreed metric“, „formulaic approach“) und kann damit nicht anhand von Fremdvergleichspreisen verifiziert werden.
- Die Zuordnung der Gewinnanteile auf die Vertragsstaaten ist formelbasiert und unterliegt damit erneut dem politischen Einigungsbereich, was aus Fremdvergleichssicht abzulehnen ist.
- Die Fixierung auf den Übergewinn kommt zugleich einer Eingrenzung und Wertung des zu verteilenden Gewinns aus wirtschaftlicher Sicht der Investoren gleich. Denn durch den Übergewinn soll nur der Verzinsungsertrag des eingesetzten Kapitals, der über den Normalverzinsungsertrag hinausgeht, verteilt werden. Entsprechend dürfte zumindest die Zwanzig-von-zehn-Regel zu Pillar I (G20-Beschluss 2021) zu verstehen sein.

Im Ergebnis widersprechen die Vorschläge folglich dem bisherigen transaktions- und vergleichspreisorientierten System, indem nun weitere Aufteilungsinteressen den Fremdvergleichspreis beeinflussen dürften.

Dass nun dennoch eine formelbasierte Verrechnungspreismethode Anwendung finden soll, überzeugt aus Fremdvergleichsgrundsätzen nicht und offenbart die bemerkenswerte Kehrtwende der OECD in dieser Frage. Denn diese schlussfolgerte noch in den OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017, dass die globalen Gewinnaufteilungsmethode nicht vereinbar mit dem Fremdvergleichsgrundsatz ist und ihre Anwendung zu erheblichen steuerlichen Inkohärenzen führen kann.⁹⁵¹ Gleiche Diskussionen gab es im Zuge der Veröffentlichung des EU-Richtlinienentwurfs zur GKKB (2016).

Resümierend dürfte es durch die Neuregelungen zu folgenden (gravierenden) Änderungen kommen:

- Dadurch, dass die für die Zuordnung der Wirtschaftsgüter maßgebende Personalfunktion modifiziert werden soll, dürfte es nicht mehr auf eine Erfassung der Tätigkeiten *vor Ort* hinauslaufen, da nun auch Personal im anderen Staat verfügbar sein kann. Dies ist eine gravierende Abkehr vom AOA.

⁹⁵¹ Vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung), 2017, S. 297 f.; Weggenmann et al., OECD Public Consultation Document, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 775 f.

- Dadurch, dass eine Abkehr vom Personal erfolgt, erübrigt sich auch die DEMPE-Funktion. Denn nach bisheriger Lesart werden Erträge den Unternehmensteilen zugeordnet, deren Personal die entsprechenden DEMPE-Funktionen im Zusammenhang mit den immateriellen Wirtschaftsgütern ausübt.
- Dadurch, dass auf eine formelbasierte Residualmethode als Verrechnungsmethode zur Gewinnaufteilung abgestellt wird, wird der Fremdvergleichsgrundsatz, wenn auch ggf. nur in Bezug auf das digitale Ergebnis, außer Kraft gesetzt, womit es ebenso zu einer Abkehr von statuierten Grundsätzen kommt.

Um den Fremdvergleichsgrundsatz dennoch teilweise erfüllen zu können, sollen sämtlichen Überlegungen grundsätzlich geleitet sein von einer möglichst breiten Anwendungsbasis der Standardmethoden (Leitlinie), um den Berechnungen letztendlich auch die Individualität zu entziehen und damit den Zugang von Willkür zu minimieren.

Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass das Verständnis zum Fremdvergleichsgrundsatz anzupassen ist:

Demnach ist zu erwarten, dass sich der Fremdvergleichsgrundsatz in Richtung einer *wertschöpfungsorientierten Betrachtungsweise* weiterentwickelt. Dies ist zumindest zu fordern.

GREIL ist insofern nicht zuzustimmen, als dass er feststellt, dass die Neuregelungen lediglich eine Ergänzung darstellen und der Fremdvergleichsgrundsatz sich nicht verändert.⁹⁵² Auch kann es nicht zwei Fremdvergleichsgrundsätze geben.

Auch ist das Prinzip der *wertschöpfungsorientierten Betrachtungsweise* dem Steuerrecht nicht fremd. So wurde insbesondere für Zwecke der Auslegung der Rechnungslegungsstandards, aber auch für die Besteuerung und die Konsequenzen nach § 39 AO, die wirtschaftliche Betrachtungsweise als teleologische Interpretation handelsrechtlicher Normen und Gesetzesvorschriften eingeführt. Demnach sind Geschäfte nach ihrem tatsächlichen wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach formalrechtlichen Kriterien analog dem *substance-over-form* Ansatz zu interpretieren. Eine entsprechende Sichtweise wird z.B. von der OECD für die Zurechnung von Zahlungsströmen für immaterielle Wirtschaftsgüter anerkannt und ist auch dem § 39 AO nicht fremd.⁹⁵³

Aus technischer Sicht ist überdies der Entstehung steuerlicher Parallelsysteme und Regelungstechniken, wenn gar auch nur mit verweistechnischer Art, zu widersprechen, da ein Nebeneinander nicht nur der wertschöpfungsgerechten Zielsetzung der Besteuerung entgegenstünde, sondern auch den Dokumentationsaufwand massiv erweitern würde.

Dies gilt insbesondere auch für Art. 9 OECD-MA. Demnach darf es nicht sein, dass ein eigener neuer Fremdvergleichsgrundsatz für digitale Aktivitäten entsteht, während Art. 9 OECD-MA, in seiner Ursprungsform, z.B. weiterhin Bedeutung für die Bemessungsgrundlagen von Quellensteuern, der Einfuhrumsatzsteuer nach § 11 Abs. 1 UStG und für Zwecke der Zollwertermittlung hat.

Für Zwecke des Fremdvergleichsgrundsatzes heißt dies, dass dieser in der Zukunft wertschöpfungsbasiert wirken dürfte, um das ökonomisch Zutreffende zu ermitteln. Dies bedeutet zugleich,

⁹⁵² Vgl. Richter, FinanzRundschau (FR), 2020, S. 110 f. RICHTER fasst in dem Artikel einen Beitrag von GREIL über die OECD-Initiative im Rahmen eines Tagungs- und Diskussionsbericht zum 73. Berliner Steuergespräch „Die Reform des Außensteuerrechts“ zusammen.

⁹⁵³ Vgl. Rouenhoff, Internationales Steuerrecht (IStR), 2012, S. 22.

dass den Sachverhaltsfeststellungen für die Angemessenheitsprüfung der Verrechnungspreise und dem Verhalten der Beteiligten eine größere Bedeutung beigemessen werden muss.⁹⁵⁴

Zugleich dürfte der Gesetzgeber mit dem AbzStEntModG vom 02.06.2021 bereits den entscheidenden Grundstein zur Vereinheitlichung des Fremdvergleichsgrundsatz mit einem ökonomischen Betrag gelegt haben (siehe Kapitel 4.5.4). Diese Arbeit kann hierzu - mit Verweis auf das erarbeitete Wertschöpfungsverständnis (siehe Kapitel 2.10) – in der Ausgangsbasis einen Beitrag leisten.

6.6.6 Rechtsfolgen

6.6.6.1 Grundsätzliches Wirken im steuerlichen Regelungsumfeld / Eigenständigkeit der Gewerbesteuer

Die Vorschläge dürften das Ziel der OECD erfüllen, neue Besteuerungsregeln weitestgehend im bestehenden Regelungsumfeld zu etablieren, in dem die neue Betriebsstättenart – auch auf der Rechtsfolgenseite – neben der herkömmlichen Betriebsstättendefinition etabliert wird.

Auf die angepasste Prüfungsreihenfolge in Kapitel 6.6.2.4 wird zudem verwiesen; ein paralleles Nebeneinander verschiedener Betriebsstättenbestände und den damit verbundenen Rechtsfolgen darf nicht existieren. Die digitale Betriebsstätte ist subsidiär zu prüfen.

a) Deutschland als Marktstaat / Umgang mit inländischen Betriebsstättenergebnissen

Für den Fall das Deutschland als Marktstaat qualifiziert gilt bei entsprechender Tatbestandsbegründung, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb analog nach § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG erzielt werden und dass die Regelungen zur beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 4 EStG bzw. zur Körperschaftsteuerpflicht nach §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG entsprechend anzuwenden sind.

Mit Blick auf die Eigenständigkeit der Gewerbesteuer gilt hingegen, dass – selbst wenn Einkünfte nach § 49 EStG vorlägen – keine Gewerbesteuerpflicht entsteht und dass auch keine Anpassung des Gewerbesteuerrechts erfolgen darf. Diese Schlussfolgerung ist systematisch bedingt, denn grenzüberschreitende Direktgeschäfte eines ausländischen Unternehmens begründen keine Einkünfte in einem stehenden inländischen Gewerbebetrieb nach § 1 GewStG. Eine Erweiterung kann aufgrund des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer auch nicht erfolgen. Auch mit Blick auf die Nexus-Merkmale ist zu konstatieren, dass z.B. Nutzerbeiträge keinem stehenden inländischen Gewerbebetrieb zugeordnet werden können. So kommt dem Prinzip des stehenden inländischen Gewerbebetriebs die Funktion zu, ortsansässige Gewerbebetriebe als lokale Steuerquellen der Kommune zu sehen. Dieses Prinzip ist in Art. 106 GG festgeschrieben und in der Finanzautonomie der Kommunen in Art. 28 Abs. 2 GG verankert. Es könnte auch auf der anderen Seite nicht sein, dass Exportgewinne lokaler Unternehmen nicht mehr der Gewerbesteuer unterliegen sollen. Denn dies wäre mit dem GG nicht vereinbar. Zudem müsste die Gewerbesteuer im Wege der Zerlegung nach § 28 Abs. 1 GewStG auf die heheberechtigten Gemeinden aufgeteilt werden. Diesbezüglich fehlt es bei einer digitalen Betriebsstätte jedoch an betriebsstättenbezogenen Arbeitslöhnen und Sachanlagevermögen nach § 29 GewStG, sodass ein genereller Einbezug in den Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 7 Abs. 1 GewStG ausscheidet.⁹⁵⁵

Mit Verweis auf das Abkommensrecht gilt zudem, dass eine Betriebsstätte analog den Regelungen nach Art. 7 und 5 OECD-MA begründet werden dürfte – wenngleich in angepasster Form.

⁹⁵⁴ Vgl. Greil/Fehling, Verrechnungspreisbestimmung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2017, S. 759.

⁹⁵⁵ Vgl. Ditz/Pinkernell, Internationale SteuerRundschau (ISR), 11, 2019, S. 384 f.

b) Deutschland als Ansässigkeitsstaat / Umgang mit ausländischen Betriebstättenergebnissen

Qualifiziert Deutschland als Ansässigkeitsstaat, sind die ausländischen Betriebstätteneinkünfte Bestandteil des Welteinkommens für einkommen- und körperschaftsteuerliche Zwecke analog des Katalogs der ausländischen Einkünfte nach § 34d Nr. 2 a) EStG i.V.m § 8 Abs. 1 KStG.

Zur Vermeidung bzw. Reduzierung einer doppelten steuerlichen Belastung greifen aus nationaler Sicht die Regelungen zur Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c EStG i.V.m § 26 KStG. Eine Anrechnung gegen die deutsche Gewerbesteuer scheidet aufgrund des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer konsequenterweise aus (s.o.). Darüber hinaus gelten die grundlegenden Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Minderung der Doppelbesteuerung (siehe Kapitel 6.6.6.6).

6.6.6.2 Beginn und Ende

Das grundsätzliche Vorhandensein (Beginn) einer digitalen Betriebstätte richtet sich danach, wann mit der Ausübung der ersten Tätigkeiten begonnen wird. Das Vorhandensein der digitalen Betriebstätte erlischt (Ende), wenn die ausgeübten Tätigkeiten eingestellt werden. Diesbezüglich bestehen keine Unterschiede für den Fall das Deutschland als Markt- bzw. Ansässigkeitsstaat qualifiziert.

Grundsätzlich ist eine einheitliche Einkünfteermittlung für das Gesamtunternehmen durchzuführen. Dies ist von besonderer Relevanz, wenn Deutschland als Ansässigkeitsstaat qualifiziert, da sich dann der Einkünfteermittlungszeitraum nach § 4a EStG nach dem Wirtschaftsjahr des inländischen Unternehmens richtet.

Der Zeitpunkt der Besteuerung bei Warenverkäufen, analog dem Fernabsatz-Modell, ist von der Realisierung des Gewinns aus dem Verkauf nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG abhängig. Liegt hingegen der Fall eines Dauerschuldverhältnisses vor, wie dies beim Abonnementen-Modell gegeben ist, hat eine Besteuerung zeitanteilig entsprechend der Realisation stattzufinden.

6.6.6.3 Umgang mit Betriebstättenverlusten

Für den Fall von Betriebstättenverlusten sehen die Vorschläge vor, dass diese zunächst gesammelt und bis zu einer bestimmten Gewinnschwelle mit positiven Ergebnissen des Unternehmens im Ansässigkeitsstaat verrechnet werden sollen, bevor eine Verteilung auf die Vertragsstaaten erfolgen soll.

Dies ist in erster Linie konsequent, da Verluste ausländischer Betriebstätten im Ansässigkeitsstaat nach dem Welteinkommensprinzip grundsätzlich zu einer Minderung der inländischen Bemessungsgrundlage führen. Zusätzlich sind die Einschränkungen bei negativen ausländischen Betriebstätteneinkünften nach § 2a EStG zu beachten.

Das Aufhängen an einer, wie auch immer definierten Gewinnschwelle, kommt damit einer faktischen Berücksichtigung von Verlusten zu einem späteren Zeitpunkt gleich, was an das System von Earn-Out-Klauseln erinnert und welches auch bereits im EU-Richtlinienvorschlag 2016 zur GKKB vorgesehen war (siehe Kapitel 6.6.5.3).

So sollen Verlustvorträge analog des Carry-Forward Gedankens, der z.B. auch dem § 10d EStG innewohnt, in voller Höhe und zeitlich unbegrenzt in den folgenden Gewinnperioden als Abzugsbetrag genutzt werden können. Im OECD Unified Approach heißt es hierzu:

„The key design features of the new taxing right would include [...] tax loss carry-forward regime to ensure that there is no Amount A allocation where the relevant business is not profitable over time. To ensure Amount A applies only to economic profit, consideration will be given to MNEs in scope being allowed to bring existing losses incurred prior to the introduction of Amount A into this loss carry-forward regime. The regime will rely on an earn-out mechanism to enable offsetting past losses against future profit. Amount A losses will be preserved and carried forward in a single account at the level of the group (or segment level where relevant), and not allocated to individual market jurisdictions.”⁹⁵⁶

Darüberhinausgehende Bemerkungen enthalten die Vorschläge keine, sodass insbesondere der wichtige Themenkomplex zum steuerlichen Umgang mit Investitionskosten bisher unbeantwortet ist. Dabei sind hohe Anlaufverluste bei digitalen Geschäftsmodellen typisch; es stellt sich daher die Frage, ob diese Aufwendungen bzw. Fehlinvestitionen (Lernkurve) steuerlich und damit betriebswirtschaftlich verrechnet werden können.

Aus dem Erfordernis der Kostenverteilung hat sich aus Konzernsicht das vertragliche Instrument der Kostenumlageverträge entwickelt, wonach Kosten, z.B. auch Entwicklungskosten, auf die Konzerngesellschaften verteilt werden können. Inwiefern diese Verteilung aber vor dem Hintergrund des AOA und der für die Vorschläge angedachten formelbasierten Zuordnung von Chancen und Risiken zu der digitalen Betriebstätte gerechtfertigt ist, ist fraglich.

Für den Fall das Deutschland das Besteuerungsrecht an den Betriebstättenergebnissen hat ist darüber hinaus zu untersuchen, inwiefern eine Berücksichtigung von Anlaufverlusten in dem geforderten kaufmännischen Prognosezeitraum von drei Jahren – dem Regelfall – möglich ist, der 1993 vom BFH festgesetzt wurde.⁹⁵⁷ Denn nur innerhalb der drei Jahre (Regelfall) ist derzeit eine verlustbehaftete Anlaufzeit zulässig, sodass Verluste steuerlich akzeptiert werden können, da sonst, so die deutsche Erlasslage, nicht von einer Gewinnrückkehr ausgegangen werden soll.⁹⁵⁸

Im Fall einer Neuregelung ist sicherzustellen, dass Anlaufverluste hinreichend berücksichtigt und der festgesetzte Prognosezeitraum flexibel an die Verlustzyklen digitaler Geschäftsmodelle angepasst wird.

6.6.6.4 Eintritt der Entstrickungsbesteuerung / Konsequenzen aus der Verstrickung

Mit Verweis auf die geänderten Nexus-Merkmale folgt die Frage,

- ob die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur digitalen Betriebstätte die Rechtsfolgen der deutschen Entstrickungsbesteuerung (Deutschland qualifiziert als Ansässigkeitsstaat / Outbound-Fall) auslöst, und
- welche Konsequenzen aus einer erstmaligen steuerlichen Verstrickung erwachsen (Deutschland qualifiziert als Marktstaat / Inbound-Fall).

Die Vorschläge enthalten hierzu keine Ausführungen.

Im Outbound-Fall kennt das deutsche Steuerrecht folgende wesentliche Entstrickungstatbestände:

⁹⁵⁶ OECD/G20, Brochure 2020 v. 09.10.2020 betr. dem Unified Approach (eng. Fassung), S. 11 f.

⁹⁵⁷ Vgl. Bundesfinanzhof (BFH), Urteil v. 17.03.1993, I R 3/92, BStBl. II 93, 457. Unter Eingrenzung seines Senats-Urteils entschied der I. BFH-Senat mit Urteil vom 15.05.2002, I R 92/00, BFH/NV 02, 1538, dass die Anlaufphase eines *neuen* Unternehmens im Einzelfall den Zeitraum von 3 Jahren deutlich übersteigen kann.

⁹⁵⁸ Vgl. Fey, in: Alber et al., Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, 2021, Verrechnungspreise, Rz. 49.; Becker/van der Ham, Folgen der Digitalisierung, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), S. 233 f.

- § 4 Abs.1 Satz 3 und 4 EStG: Wechsel der Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen einer in- und ausländischen Betriebsstätte;
- § 16 Abs. 3a EStG: Wechsel der Zuordnung aller Wirtschaftsgüter vom Inland ins Ausland;
- § 17 Abs. 5 EStG: Verlegung von Sitz oder Ort der Geschäftsleitung einer inländischen Kapitalgesellschaft ins DBA-Ausland, wenn dadurch das deutsche Besteuerungsrecht an den Anteilen endet bzw. beschränkt wird;
- § 12 Abs. 1 KStG: Wechsel der Zuordnung einzelner Wirtschaftsgüter einer Kapitalgesellschaft vom Inland ins Ausland;
- § 12 Abs. 3 KStG (Aufhebung zum 31.12.2021)⁹⁵⁹: Verlegung von Sitz oder Ort der Geschäftsleitung einer inländischen Kapitalgesellschaft in ein Nicht-EU / EWR-Land;
- § 22 Abs. 1 Satz 6 UmwStG (Ersatzrealisationstatbestände), u.a.:
 - Entstrickung von im Inland verhafteten sperrfristbehafteten Anteile innerhalb von sieben Jahren in ein Nicht-EU / EWR-Land
 - Verlegung von Sitz oder Ort der Geschäftsleitung einer inländischen Kapitalgesellschaft ins DBA-Ausland, wenn dadurch das deutsche Besteuerungsrecht an den Anteilen dieser Gesellschaft bei inländischen Steuerpflichtigen endet oder beschränkt wird.

Mit Verweis auf die Gesetzeswortlaute und nach Eingabe der Finanzverwaltung dürfte alleine der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland an der (späteren) Veräußerung von Wirtschaftsgütern für den Entstrickungstatbestand maßgebend sein. Denn Erlasslage ist: Die Entstrickung „kann unabhängig von einer Handlung des Steuerpflichtigen durch eine Änderung der rechtlichen Ausgangssituation ausgelöst werden – sog. passive Entstrickung.“⁹⁶⁰

Damit besteht das Risiko, dass bei (erstmaliger) Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur ausländischen digitalen Betriebsstätte eine Vielzahl an deutschen Entstrickungstatbeständen erfüllt sind, obwohl keine eigene Handlung des Steuerpflichtigen erfolgte.

Da eine solche fingierte Veräußerungsgewinnbesteuerung in Ermangelung eines echten Liquiditätszuflusses beim Steuerpflichtigen aber wirtschaftlich wie eine Substanzbesteuerung einzuordnen ist, sind die Konsequenzen abzulehnen. Darüber hinaus dürfte mit einem erhöhten Compliance-Aufwand aufgrund der Mitwirkungspflichten nach § 138 Abs. 2 AO zu rechnen sein.

Mit Blick auf eine mögliche Verstrickung dürfte sich für Personengesellschaften die Besonderheit ergeben, dass die anteiligen (neu verstrickten) Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft als angeschafft gelten, sodass Wertaufholungen (step-ups) in der Steuerbilanz der Personengesellschaft zur gesonderten und einheitlichen Feststellung vorzunehmen wären. Dies birgt die Gefahr, dass die Personengesellschaft respektive die Mitunternehmer über Jahre effektiv keine Steuern in Deutschland zahlen würden, da entsprechender Aufwand aus der Abschreibung sogar noch das steuerliche Ergebnis reduziert. Die fiktive Anschaffung selbst wäre erfolgsneutral abzubilden. Aus systematischer Sicht ist dieser Effekt nur konsequent und dürfte nicht durch anderslautende Regelungen suspendiert werden, wenn die Regelungen zur Entstrickung Anwendung finden sollen.

⁹⁵⁹ Vgl. KöMoG v. 25.06.2021, BGBl. I 2021, S. 250 (Nr. 37).

⁹⁶⁰ BMF Schr. v. 26.10.2018 – IV B 5 - S 1348/07/10002-01, BStBl I 2018 S. 1104, IV B 5 - S 1348/07/10002-01, BStBl I 2018 S. 1104, Kapitel I.

Wenn zudem die Entstrickungsregelungen Anwendungen finden, ist es für den Fall der Verstrickung folgerichtig, dass entsprechende Verluste eines verstrickungsbedingten step-up bei Personengesellschaften zugelassen und nicht durch andere Regelungen konterkariert werden.

6.6.6.5 Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit / abkommensrechtliche Fragen

Da eine Betriebsstätte auch lohnsteuerliche Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers sein kann, ist fraglich, ob dem Marktstaat im Fall einer digitalen Betriebsstätte ein Recht zur Besteuerung von Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA zusteht. Da zudem die Steuerpflicht „ab dem ersten Tätigkeitstag“ beginnt, dürfte ebenso unklar sein, wie z.B. mit Dienstreisen und Geschäftsbesuchen von Mitarbeitern in den Marktländern verfahren werden soll.⁹⁶¹

Demnach gilt nach derzeitiger Rechtslage, dass die anteiligen Arbeitslöhne von grenzüberschreitend eingesetzten Arbeitnehmern stets und ungeachtet der in Art. 15 Abs. 2 a) OECD-MA normierten 183-Tage-Regelung im Marktstaat zu erfassen sind, wenn der Arbeitgeber dort über eine Betriebsstätte verfügt.⁹⁶²

Da die bisherigen Regelungen aber auf den physischen Teil des Betriebs abzielen und die Neuregelungen die weiteren Wertschöpfungsfaktoren von Nutzern, Daten und immateriellen Wirtschaftsgütern erfassen sollen, kann bereits aus systematischer Sicht eine digitale Betriebsstätte nicht als lohnsteuerliche Betriebsstätte fungieren. Der Faktor Arbeit wird bereits durch das herkömmliche Betriebsstättensystem abgebildet.

Aufgrund der erwarteten Masse an digitalen Betriebsstätten wäre darüber hinaus von weitreichenden Anmelde- und Abzugsverpflichtungen in den Marktstaaten und einem kaum überblickbaren Compliance-Aufwand im internationalen Lohnsteuerrecht auszugehen.

Da jedoch die bisherige Definition des Art. 15 Abs. 2 c) OECD-MA auf die abkommensrechtliche Betriebsstättendefinition verweist, ist eine eigenständige Regelung im Artikel vorzunehmen, da ansonsten eine lohnsteuerliche Verhaftung der digitalen Betriebsstätte im Marktstaat, auch für Dienstreisen, droht.

6.6.6.6 Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung / Anpassungsbedarf im AStG

Aufgrund dessen, dass die digitale Betriebsstätte in das steuerliche Welteinkommensprinzip des Ansässigkeitsstaats eingreift, ist fraglich, welche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung Anwendung finden soll.

Denn überraschenderweise enthalten die Vorschläge hierzu (fast) keine Ausführungen, obgleich dieser Themenkomplex auch aus wirtschaftlicher Sicht enorme Bedeutung hat.

Dabei hat eine Konzeption sicherzustellen, dass das Prinzip der Einmalbesteuerung gewahrt bleibt. Dies sollte vorzugswürdig über das Konzept der Freistellungsmethode erfolgen, da hierdurch Exportneutralität sichergestellt wird und die Unternehmen im Ergebnis dem Steuerniveau des Marktstaats unterliegen.

Die OECD Vorschläge lassen hingegen offen, ob die Freistellungsmethode bzw. die Anrechnungsmethode im Ansässigkeitsstaat Anwendung finden soll. Klar dürfte hingehen sein, dass die Vermeidung zur Doppelbesteuerung in beiden Vorschlägen auf Ebene der jeweiligen (Co-) Strate-

⁹⁶¹ Vgl. Dorenkamp, Besteuerung der Digitalwirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 642.

⁹⁶² Vgl. OECD, Musterabkommen v. 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar, 2017, Art. 15.

gieträger zu erfolgen hat. Denn es heißt: „Other approaches considered to deal with double counting issues, next to the mechanism to eliminate double taxation, include the domestic business exemption.“⁹⁶³

Mit Verweis auf den OECD Unified Approach dürfte dies bedeuten, dass entweder Amount A aus der Steuerbemessungsgrundlage des Ansässigkeitsstaates auszunehmen ist, oder die auf Amount A im Marktstaat zu entrichtende tatsächliche Steuerschuld auf die Gesamtsteuerschuld, berechnet nach dem Welteinkommensprinzip, im Ansässigkeitsstaat anzurechnen ist.

Für den Fall dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat qualifiziert werden die Methoden über die Verweiskette des § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 und Abs. 6 EStG i.V.m. dem DBA verankert.

Für den Fall einer EU-richtlinienverordneten Umsetzung bestünde so die Möglichkeit, dass die Freistellungsmethode erstmals ins deutsche Regelungsumfeld überführt wird.

Aber selbst wenn Klarheit über die grundsätzliche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, bleibt offen, ob die digitale Betriebsstätte als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des § 8 Abs. 2 AStG zu qualifizieren und ob die Switch-Over-Klausel für Zwischeneinkünfte einer DBA-Betriebsstätte nach § 20 Abs. 2 AStG zu befolgen ist.

Demnach schreibt § 8 Abs. 2 AStG fest, dass die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung nicht greifen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft nicht auf einer künstlichen Gestaltung beruht (Entlastungsprüfung) und etwaige rechtliche Verpflichtungen einer Drittprüfung zugänglich sind.

Zugleich bewirkt § 20 Abs. 2 AStG - im Sinne eines klassischen Treaty Overrides -, dass der Methodenartikel des DBAs außer Kraft gesetzt wird, wenn die ausländische Betriebsstätte

- passive Einkünfte erzielt und einer
- Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 % unterliegt.

Sodann wird in der Rechtsfolge die Freistellungsmethode zugunsten der Anrechnungsmethode suspendiert.⁹⁶⁴

Aufgrund der Tatsache, dass grundsätzlich auch eine digitale Betriebsstätte dazu verwendet werden könnte, Unternehmensgewinne dem deutschen Steuersubstrat durch Verlagerung über ein Konstrukt von Zwischengesellschaften in Niedrigsteuerländer zu entziehen und der Vorgabe, dass Wertschöpfungsbeiträge in Gänze zu besteuern sind, sind § 8 Abs. 2 AStG und § 20 Abs. 2 AStG aus systematischer Sicht anzuwenden. Denn das AStG soll sicherstellen, dass Unternehmensgewinne so besteuert werden, als würde das Direktgeschäft aus Deutschland heraus erfolgen. Aus wirtschaftlicher Sicht ist die Anwendung von § 20 Abs. 2 AStG jedoch abzulehnen (siehe Kapitel 7.3.5.4).

6.6.7 Steuerschuldverhältnis

6.6.7.1 Vollzug und Form der Erhebung (Abzug vs. Veranlagung)

Das Anknüpfen an eine bloße digitale Betriebsstätte im Marktstaat würde das Steuerschuldverhältnis und damit den Vollzug sowie auch die Vollstreckung im Erhebungsverfahren vor grundsätzlich

⁹⁶³ OECD/G20, Brochure 2020 v. 09.10.2020 betr. dem Unified Approach (eng. Fassung), S. 12.

⁹⁶⁴ Vgl Schmidt, AStG-Kommentar, 1. Aufl. 2012, § 20 AStG, Rz 6 ff.; Zinowsky, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 817 f.

neue Herausforderungen stellen. Denn vor dem Hintergrund des in § 85 AO normierten Gleichheitsgrundsatz wird gefordert, dass auf Basis des innewohnenden Steuerschuldverhältnisses die Steuern nach Maßgabe des Gesetzes gleichmäßig festzusetzen und zu erheben sind; damit sind die Pflichten im Deklarations- und Besteuerungsverfahren zu klären.

Es ist bemerkenswert, dass die Vorschläge diesen Themenaspekt fast in Gänze außer Acht lassen – insbesondere vor dem Hintergrund, dass u.a. auf folgende bekannte Konzepte zum Steuervollzug im Marktstaat zurückgegriffen werden könnte:

- **Mini-One-Stop-Shop analog dem § 18 UStG:** Das MOSS ist ein für Umsatzsteuer geschaffene Sonderregelung, die es Inländern ermöglicht, ihre in den übrigen Mitgliedstaaten der EU ausgeführten Umsätze in Deutschland zu erklären und abzuführen. Die Unternehmen haben hierzu ihre Umsätze in einer besonderen Steuererklärung zu erklären, welche an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) auf elektronischem Weg zu übermitteln ist. Die fällige Steuer ist insgesamt zu entrichten.

Mit Wirkung zum 01.07.2021 wurde das MOSS überdies in ein One-Stop-Shop (OSS) Verfahren überführt, sodass nun u.a. auch die Fernverkäufe und Versandhandelsregelung des § 3c UStG, die über elektronische Schnittstellen ausgeführt werden, von den Erleichterungen profitieren können.

- **Quellensteuereinbehalte analog dem § 50a EStG:** Im Wege des Steuerabzugsverfahrens nach § 50a EStG werden bestimmte beschränkt steuerpflichtige Einkünfte ausländischer Gläubiger nach § 49 EStG vom inländischen Steuerschuldner einbehalten und abgeführt.

Der Mechanismus kann als finale Bruttoquellensteuer auf gewisse Zahlungen (stand-alone option) oder als primäre Erhebungsform und Vollzugsmechanismus zur Unterstützung einer Nettobesteuerung (back-up mechanism) ausgestaltet werden.

- **Veranlagungsverfahren analog nach §§ 50, 50a EStG:** Neben dem Quellensteuereinbehalt normiert § 50 Abs. 1 EStG das klassische Veranlagungsverfahren für beschränkt Steuerpflichtige, wonach eine Steuererklärung des auslandsansässigen Unternehmens im Inland abzugeben ist.

Übertragen auf die digitale Betriebstätte würde der Vollzug, je nach Verfahrensart, damit an unterschiedlichen Enden ansetzen:

Beim Mini-One-Stop-Shop Verfahren könnte der inländische Unternehmer seine Verpflichtungen aus den Marktstaaten (Staat der beschränkten ausländischen Steuerpflicht) in seinem Ansässigkeitsstaat nachkommen. Dies gälte zumindest innerhalb der EU. Der Unternehmer selbst wäre damit als Steuerschuldner selbst zur Anmeldung und Abführung der Steuer im Inland verpflichtet.

Im Fall des Quellensteuereinbehalts und der Veranlagung wären der ausländische Vergütungsschuldner bzw. die ausländische Betriebstätte selbst verpflichtet, Steuern auf ausgewählte Zahlungen ans inländische Stammhaus zu erklären, einzubehalten und abzuführen.

Vor diesem Hintergrund dürfte die EU an einer angepassten Form des MOSS festhalten. Denn den Begleitdokumenten zum EU-Richtlinienentwurf 2018 kann zumindest entnommen werden: „A digital portal, known as the One-Stop-Shop, system will be set up to help companies comply. As part of that system, one Member State will be responsible for identifying the taxpayer, collecting

the tax and allocating it to other Member States as appropriate. [...] The online One Stop Shop system should also help businesses that have to pay the tax in more than one Member State.”⁹⁶⁵

Die OECD wiederum dürften, dem OECD Konsultationspapier 2019 nach, die Einführung einer Art Quellensteuer im B2B-Bereich befürworten. Unternehmen im Marktstaat (Kunden) wären danach verpflichtet, als Vergütungsschulder, Quellensteuern auf Zahlen an auslandsansässigen digitale Unternehmen einzubehalten und abzuführen. Es heißt: „[T]he proposal also contemplates the possible imposition of a withholding tax as a collection mechanism and enforcement tool. In this context, consideration could be given to a gross-basis withholding tax at a low rate on payments to an enterprise with a significant economic presence, with the enterprise having the right to file an income tax return and seek a refund if the withheld Amount exceeded the enterprise’s income tax liability.”

Mit vorgenannter Festlegung vollzog die OECD offensichtlich eine Kehrtwende, da der OECD 2015er Bericht zum BEPS Aktionspunkt 1 noch Richtlinien motivierte, welche Problemfelder bei einer Veranlagungslösung zu beachten wären.⁹⁶⁶

Die nachstehend zusammengefassten Problempunkte einer Veranlagungslösung dürften derweil vor dem System des von der Abgabenordnung geprägten Feststellungsverfahrens zu sehen sein, sodass sie für Zwecke einer Betriebstättenkonzeptionierung weiter taugen:⁹⁶⁷

- **Problem 1:** Identifizierung (Identification) der im Marktstaat ausgeübten Geschäftstätigkeiten
- **Problem 2:** Bestimmung des Tätigkeitsumfangs
- **Problem 3:** Informationserhebung und Überprüfung der Informationen (Information collection and verification)
- **Problem 4:** Kundenidentifikation (Identification of customers)

Bezüglich Problemfeld 4 schlägt die OECD als Lösung vor, das Vorhandensein der Kundenbeziehungen z.B. mittels Speditionsunterlagen, Zollunterlagen, IP-Adressen und Rechnungsanschriften von Karteninhabern zu verplausibilisieren.

Werden nun die Konzepte von EU und OECD gegenübergestellt, fällt auf, dass die Erhebung von Quellensteuern, egal in welcher Form, auf digitale Transaktionen ausschließlich im B2B-Bereich funktionieren dürfte, und auch nur dann, wenn der Anwendungsbereich dermaßen definiert ist, dass er ein potenzielles *base eroding* erfasst.

Damit dürfte die Praxis vor ähnlichen Fragestellungen gestellt werden, wie dies beim Hinzurechnungskatalog des § 8 AStG der Fall ist. Damit bleibt z.B. fraglich, wie eine Quellensteuer auf Zahlungsvorgänge erhoben werden kann, wenn diese Zahlungen nicht-digitale Güter und Dienstleistungen betreffen und keinen Bezug zu einer Steuerverkürzung aufweisen – z.B. Mietzahlungen, Löhne, Wareneinkauf etc.?

Würde man dennoch auf das Institut des Quellensteuereinbehalts setzen, darf nicht verkannt werden, dass der Staat, ohne weitere Vergütung, die Zweierbeziehung im Steuerschuldverhältnis zum Steuerpflichtigen um einen weiteren Akteur erweitert.

⁹⁶⁵ Europäische Kommission, Fact Sheet - Fair and Efficient Tax System (engl. Fassung), 2018, S. 6, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-2141_en.pdf, 31.12.2021.

⁹⁶⁶ Vgl. OECD, Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung), 2015, S. 105.

⁹⁶⁷ OECD, Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung), 2019, S. 17.

Zwar ist dem Gesetzgeber ein solches Verfahren, wie es z.B. in § 42d EStG (Lohnsteuerabzug) und § 44 Abs. 5 EStG (Kapitalertragsteuerabzug) normiert ist, nicht unbekannt, es darf jedoch nur dann eingeführt werden, wenn die konkrete Belastungssituation des Unternehmens im angemessenen Verhältnis zu den staatlichen Möglichkeiten der Erhebung steht und dem Steuerpflichtigen eine Möglichkeit der Haftungsbegrenzung und hierzu auch eine Überprüfungs- und Erstattungsform eingeräumt wird. Demnach wurde für den Fall des Lohnsteuerabzugs z.B. das Institut der Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e i.V.m. § 42d EStG etabliert.

Zudem zeigte die Vergangenheit die Anfälligkeiten für den Missbrauch von Erstattungsregelungen auf (z.B. mit Blick auf die Cum-ex Verfahren), sodass eine entsprechende Norm wiederum mit zusätzlichem Befolgungsaufwand eingeführt werden müsste.⁹⁶⁸

Ferner dürfte Tatsache sein, dass private Kunden kaum Erfahrung und Anreize hätten, Quellensteuern für nichtansässige Unternehmen einzubehalten und abzuführen, sodass eine Übertragung der Regelungen auf den B2C-Bereich abzulehnen ist, was einer ganzheitlichen Erfassung digitaler Aktivitäten zuwider steht.

Damit stellt die Voll-Veranlagung die aus rechtlicher und praktischer Sicht vorzugswürdige Variante dar.

Eine Erfassung der digitalen Aktivitäten über eine Quellensteuer dürfte vor dem Hintergrund von rechtlichen und praktischen Einschränkungen lediglich als Ergänzung funktionieren.⁹⁶⁹

6.6.7.2 Steuerschuldnerschaft / Haftungsschuldner

Nach derzeitigem Recht ist das Stammhaus im Ansässigkeitsstaat Steuerschuldner für ausländische Betriebstättengewinne. Dies sollte auch für die digitale Betriebstätte gelten.

Auch wenn es denkbar ist, dass die Betriebstätte im Marktstaat selbst als Steuerschuldner qualifiziert, sollte das ausländische Stammhaus stets als Haftungsschuldner nach § 191 Abs. 1 AO hinzugezogen werden. Denn wenn der Betriebstättengewinn im Marktstaat dem Niveau eines mit einer Vertriebsgesellschaft vergleichbaren Routinegewinns entspricht, könnte der Fall eintreten, dass die Steuerzahlung nicht aus dem Betriebstättenergebnis geleistet werden kann. Dies hat besonders Relevanz, wenn, mit Blick auf den OECD Unified Approach und die diskutierten Zusatzvergütungen zum Amount B und C, den Marktstaaten weitere Zahlungen neben dem eigentlichen Betriebstättenergebnis zugesprochen werden.

6.6.7.3 Buchführungs- und Anzeigepflichten

Da inländische Betriebstätten, die als Zweigniederlassung im Handelsregister eingetragen sind, im Marktstaat nach § 140 AO i.V.m. 238 HGB buchführungspflichtig sind, ist fraglich, ob sich die Buchführungsverpflichtung auch auf digitale Betriebstätten übertragen lässt.

Entsprechendes sollte der Fall sein. Es ist jedoch zu beachten, dass im Fall der digitalen Betriebstätte mangels physischer Substanz regelmäßig keine Zweigniederlassungen vorliegen dürfte, sodass sich eine Buchführungsverpflichtung erst nach § 141 Abs. 2 S. 1 AO durch Mitteilung des Finanzamts ergibt. Durch die Verweisfolge des § 141 Abs. 1 S. 2 AO gelten in diesem Fall die Regelungen des §§ 238, 240, 241, 242 Abs. 1 und 243 bis 256 HGB entsprechend. Für eine digitale Betriebstätte dürfte aber auch, mangels Gewerbe, keine Gewerbebeanmeldung abzugeben sein.

⁹⁶⁸ Vgl. Martini/Valta, Generalthema II, Withholding tax, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 634 f.

⁹⁶⁹ Vgl. Kofler et al., Betriebsstättenkonzept, Betriebs-Berater (BB), 2017, S. 1816 ff.

Mit Verweis auf die Anzeigepflichten bleibt festzuhalten, dass im Inbound-Fall, d.h. Deutschland ist Ansässigkeitsstaat, ausländische Unternehmen im Rahmen ihrer beschränkten Steuerpflicht nach den Grundsätzen des § 138 AO

- die Eröffnung,
- die Verlegung und
- die Aufgabe

einer inländischen Betriebstätte der Gemeinde, d.h. dem Gewerbeamt, mitzuteilen haben, in der sich die Betriebstätte befindet bzw. befinden soll.

Dem Gesetzeswortlaut nach ist die Anzeigeverpflichtung jedoch nicht gegenüber dem Finanzamt zu erbringen. Der Adressat der Anzeige ist die Gemeinde selbst.⁹⁷⁰ Das Finanzamt trifft vielmehr im Fall einer unrichtig abgegebenen Anzeige die Pflicht, die Anzeige an die zuständige Gemeinde weiterzuleiten. Nur in Ausnahmefällen ist eine Anzeige gegenüber dem Finanzamt zulässig, und auch nur dann, wenn der Gemeinde nicht die Festsetzung der Realsteuern nach Art. 108 Abs. 4 GG übertragen worden ist (§ 138 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 22 Abs. 2 AO). In der Praxis dürfte dies nur in den deutschen Stadtstaaten der Fall sein.⁹⁷¹ Unternehmer i.S.d. § 2 AO können aber alternativ auch ihre Anzeigepflicht bei der für die Umsatzbesteuerung zuständigen Finanzbehörde elektronisch erfüllen (§ 138 Abs. 1a AO).

Die Anzeige ist innerhalb eines Monats nach dem meldepflichtigen Ereignis einzureichen (§ 138 Abs. 4 AO). Erfolgt keine Anzeige, kann die Finanzbehörde Zwangsmittel durchsetzen und ein Ordnungswidrigkeitsverfahren einleiten (§ 379 Abs. 2 Nr. 1 AO, § 380 AO). Im Fall einer leichtfertigen Steuerverkürzung drohen damit bis zu 50.000 € Strafe (§ 378 Abs. 2 AO).

Für die digitale Betriebstätte bedeutet dies, dass im Inbound-Fall das ausländische Stammhaus entsprechende Anzeigehandlungen gegenüber den Gemeinden zu erbringen hat, obwohl die Eröffnung der digitalen Betriebstätte nicht der Gewerbesteuer unterliegt (siehe Kapitel 6.6.6.1).

Vor diesem Hintergrund ist zu fordern, dass eine Anzeigehandlung (auch) an das zuständige Finanzamt erfolgen kann.

6.6.7.4 Dokumentationsvorschriften im Bereich der Verrechnungspreise

Aufgrund der angedachten formelbasierten Ergebnisaufteilung des digitalen Betriebstättenergebnisses ist fraglich, inwieweit die Dokumentationsvorschriften im Bereich der Verrechnungspreise anzupassen sind.

Die Vorschläge enthalten hierzu keinerlei Ausführungen. Auch dies überrascht, da die Neuregelungen dazu führen dürften, dass insbesondere Marktländer an den deutschen Exportgewinnen partizipieren.

Um systembedingten Missbräuchen entgegen zu treten, ist auch eine Anpassung der Dokumentationsvorschriften im Bereich der Verrechnungspreise vorzunehmen, indem z.B. die Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften weiter verschärft werden, damit dem Ansässigkeitsstaat eine

⁹⁷⁰ In § 138 Abs. 1 S. 1 AO heißt es: „Wer einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, einen gewerblichen Betrieb oder eine Betriebstätte eröffnet, hat dies nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck der Gemeinde mitzuteilen, in der der Betrieb oder die Betriebstätte eröffnet wird; die Gemeinde unterrichtet unverzüglich das nach § 22 Abs. 1 zuständige Finanzamt vom Inhalt der Anzeige.“

⁹⁷¹ Vgl. Sterner in: Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung, 3. Aufl., 2017, S. 103 f.

größere Gewichtung hinsichtlich der Risikoübernahmen aus Geschäftsbeziehungen zugesprochen wird.⁹⁷²

Zwar hat ein Steuerpflichtiger bereits nach geltendem Recht über Art und Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen nach § 1 Abs. 4 AStG Aufzeichnungen zu erstellen, deren konkreter Anwendungskatalog für die Praxis in § 90 Abs. 3 AO normiert ist. Neben der landesspezifischen, unternehmensbezogenen Dokumentation (local file) ist eine Stammdokumentation (master file) unter bestimmten Voraussetzungen (Umsatzgrenze von 100m € p.a.) beizubringen.

Für den Fall der digitalen Betriebstätte und mit Blick auf die diskutierten Schwellenwerte dürften beide Dokumentationen vom Steuerpflichtigen stets beizubringen sein. Da diese bis dato aber keine Informationen über die nutzergenerierte Wertschöpfung enthalten, sind die Dokumentationen gemäß dem entwickelten Wertschöpfungsverständnis im Input und im Output-Bereich entsprechend zu erweitern, womit konkreterer und detaillierterer Wertschöpfungsbezug zum Leistungserstellungsprozess zu fordern ist.

Aus Verwaltungssicht stellt sich sodann die Frage, welche Sanktionen für den Fall der Nicht-Befolgung greifen sollen. Zwar dürfte für diesen Fall auch § 162 Abs. 3 u. 4 AO gelten, wonach bei Nichtvorlage der Aufzeichnungen oder im Wesentlichen von unverwertbaren Aufzeichnungen die widerlegbare Vermutung gilt, dass die im Inland erzielten Einkünfte höher sind als die erklärten Einkünfte. Daneben sind Strafzuschläge von 5.000 € festzusetzen.

Dieses Prinzip der Beweislastumkehr ist aus Sicht der Administration zutreffend und kann als geeignetes Instrument im Massenverfahren taugen,⁹⁷³ ist aber erneut für den Fall der digitalen Betriebstätte zu erweitern: Denn der Steuerpflichtige kann nur einen Gegenbeweis erbringen, wenn Regelungen zur Einkünftebestimmung hinreichend festgeschrieben und harmonisiert wurden. Zudem ist dem Konkurrenzverhältnis zur Streitbeilegung Rechnung zu tragen, sodass die Beweislastumkehr so lange auszusetzen ist, wie es keinen funktionierenden Überprüfungsrahmen gibt.

6.6.7.5 Streitbeilegung

Für die Schaffung eines wirksamen und effizienten Rechtsrahmens ist ein Streitbeilegungsmechanismus unverzichtbar. Es verwundert daher, dass alle Vorschläge den Themenkomplex, wenn überhaupt, nur am Rande streifen und damit hinreichende Ausführungen fehlen.

Dabei ist zu beachten, dass mit Verweis auf die BEPS-Initiativen (u.a. das CbC Reporting) und den gesteigerten Volumen an grenzüberschreitenden Transaktionen und dem Datenaustausch, weitere potenzielle Aufgriffsfelder geschaffen werden, sodass mit einem weiteren Anstieg an Steuerstreitigkeiten zu rechnen sein wird. Gleichzeitig ist zur Kenntnis zu nehmen, dass die Anzahl der Einspruchs- und Klageverfahren bereits heute auf Rekordniveau ist: In Deutschland gab es im Jahr 2020 5,8m Einspruchsverfahren gegen Steuerbescheide, wovon im Jahr 2020 nur knapp 3,1m Einspruchsverfahren erledigt werden konnten,⁹⁷⁴ sodass knapp 1,9m Einspruchsverfahren in das Jahr 2021 weitergegeben mussten. Die Finanzverwaltung ist damit bereits heute an den Grenzen des Schaffbaren angekommen.

⁹⁷²Vgl. Greil/Fehling, Verrechnungspreisbestimmung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2017, S. 759 f.

⁹⁷³ Vgl. Ditz et al., Dokumentation von Verrechnungspreisen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2016, S. 789 ff.

⁹⁷⁴ Vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF), 2021, S. 30, https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2021/07/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-3-einspruchsbearbeitung-finanzaemter-pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=5, 31.12.2021.

Zwar fordert der OECD Unified Approach Regelungen zur Streitprävention (dispute prevention) und Streitbeilegung (dispute resolution); insbesondere zu Letzterem dürfte es aber noch keine Konsenslösung geben. Es heißt stattdessen:

- **Zur Streitprävention:** „The Blueprint embeds a mechanism to ensure that the application of the new taxing right to a particular MNE group is agreed among all interested jurisdictions. A panel mechanism would be put in place for tax administrations, working with the relevant MNEs, to agree on: (i) the tax base, in particular where there is business line segmentation; (ii) the result of the implementation of the formula, and (iii) any other feature of the new taxing right, including the paying entities and elimination of double taxation. It is also recognized that the resource implications of the multilateral process are significantly less than the resources that would be required by unilateral uncoordinated compliance activities.”
- **Zur Streitbeilegung:** „Members of the Inclusive Framework agreed that, in the event a dispute related to Amount A might arise [...] appropriate mandatory binding dispute resolution mechanisms will be developed. Members of the Inclusive Framework also agreed to explore mandatory binding timely dispute resolution mechanisms for disputes not related to the. This will require reaching consensus on such dispute resolution mechanism application of the new taxing right. [...] As indicated above, agreement on the scope of mandatory binding dispute resolution beyond Amount A is still pending.”⁹⁷⁵

Damit besteht derzeit absolute Unklarheit darüber, wie mit bilateralen Streitigkeiten verfahren werden soll. Insbesondere ist auch die Aufgabe und Zusammensetzung der Schiedsgerichte (panel mechanism) absolut unklar.

Es gilt daher das bereits existierende System zur Streitbeilegung zu skizzieren, welches auf den Mechanismus des

- Art. 25 OECD-MA und der
 - EU-Streitbeilegungsrichtlinie bzw. der nationalrechtlichen Umsetzungen
- aufbaut.

Mit Blick auf Art. 25 OECD-MA existiert folglich zwar eine Regelung, mit dem die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten, unabhängig von den nach innerstaatlichem Recht vorgesehenen ordentlichen Rechtsmitteln, Divergenzen ausräumen sollen. Seine Anwendung wird aber in der Unternehmenspraxis dadurch eingeschränkt, als dass entsprechende Maßnahmen mangels Klarheit nicht im DBA umgesetzt oder von den Vertragsstaaten akzeptiert werden.

Eben aus diesem Grund hat BEPS Aktionspunkt 14 – 15 Mindeststandards definiert und eine optimale Verfahrensweise (die 11 Punkte der best practice) festgeschrieben, wie Streitbeilegungen zu erfolgen haben. Auf entsprechende Ausführungen wird verwiesen.⁹⁷⁶

Im Rahmen des OECD Unified Approach wird nun (auch) vorgeschlagen, dass eben diese Mindeststandards um klare rechtliche Umsetzungsempfehlungen erweitert werden sollen, damit das dreistufige Streitbeilegung des Art. 25 Abs. 2 bis 4 OECD-MA wirken kann.⁹⁷⁷ Die Stufen des Art. 25 Abs. 2 bis 4 OECD-MA werden nachstehend zusammengefasst:

⁹⁷⁵ OECD/G20, Brochure 2020 v. 09.10.2020 betr. dem Unified Approach (eng. Fassung), S. 14.

⁹⁷⁶ Vgl. OECD, Bericht zum BEPS-Aktionspunkt 14 - 15, Streitbeilegungsmechanismen, 2015, S. 29 ff.

⁹⁷⁷ Vgl. Lehner in: Vogel et al., Doppelbesteuerungsabkommen, 7. Aufl., 2021, Art. 25 OECD-MA, Rz. 3.

- **Stufe 1:** Das *Verständigungsverfahren* dient der Vermeidung einer den Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung. Dem vorgeschaltet kann das Vorabverständigungsverfahren angeufen werden, dass auf Abschluss einer Vorabverständigungsvereinbarungen (Advance Pricing Agreements) gerichtet ist.
- **Stufe 2:** Das *Konsultationsverfahren* dient der Beseitigung von Schwierigkeiten oder Zweifeln, die bei der Auslegung oder Anwendung der Abkommen entstehen können.
- **Stufe 3:** Das *Konsultationsverfahren zur Schließung von Lücken des Vertrags* dient als Auffangposition der Identifizierung potenzieller Vertragslücken und der Beschreibung des Gewollten.

Derweil dürfte eine Erweiterung des Streitbeilegungsmechanismus nach Art. 25 Abs. 2 bis 4 OECD-MA für Deutschland nur additive Wirkung entfalten.

Denn aus übergeordneter rechtlicher Perspektive wird Art. 25 OECD-MA vom dreistufigen Verfahren der EU-Streitbeilegungsrichtlinie⁹⁷⁸ umschlossen. Die EU-Streitbeilegungsrichtlinie ist ins nationale Recht mit Gesetz vom 10.12.2019⁹⁷⁹ eingeführt worden und wird durch das BMF Schreiben vom 09.10.2018 flankiert.⁹⁸⁰

Das Gesetz sieht folgende Eskalationsstufen vor:

1. Einreichung der Streitbeilegungsbeschwerde (§§ 4 bis 12 EU-DBA-SBG)
2. Verständigungsverfahren (§§ 13 bis 16 EU-DBA-SBG)
3. Schiedsverfahren (§§ 17 bis 19 EU-DBA-SBG)

Es dürfte davon auszugehen sein, dass künftig Verfahren durch die Streitbeilegungsrichtlinie bzw. deren nationaler Umsetzung verfolgt werden, um insbesondere in den Genuss engerer Fristen zu kommen. Denn die zuständigen Behörden der EU-Staaten haben innerhalb von nur 6 Monaten ab Zugang der Streitbeilegungsbeschwerde über die Zulassung des Antrags zu entscheiden (§ 8 Abs. 1 EU-DBA-SBG). Bei nicht fristgerechter Entscheidung gilt der Antrag durch die Zulassungsfiktion des (§ 8 Abs. 4 EU-DBA-SBG als zugelassen, sodass am Ende des Verfahrens eine Lösung der Streitfrage stehen muss.

Zusammenfassend stehen dem Steuerpflichtigen folglich mit dem ordentlichen Verfahren nach Art. 25 OECD-MA sowie der EU-Streitbeilegungsrichtlinie respektive der nationalen Umsetzung, zumindest für Streitigkeiten zwischen EU-Staaten, zwei Streitbeilegungsverfahren zur Verfügung.

Eine Steuerkonzeption hat sich daher, wenn möglich, an den Verfahren zu orientieren, die darauf ausgelegt sind, Praxishinweise auszubauen und Einbettung zu gewährleisten.

6.7 Ergebnis: Die Reformvorschläge stellen keine umsetzbaren Konzepte dar

6.7.1 Zentrale Feststellungen zu den Reformvorschlägen

Resümierend wurde deutlich, dass die Vorschläge keine Rechtsanwendungsqualität haben und nicht als finale Steuerkonzeption gewertet werden können. Es bestehen zu viele Unzulänglichkeiten und Streitthemen.

⁹⁷⁸ Vgl. Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates v. 10.10.2017, Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten (dt. Fassung), ABI. EU Nr. L 265/1.

⁹⁷⁹ Vgl. EU-DBA-SBG v. 10.12.2019, BGBl. I 2019, S. 2103 (Nr. 46).

⁹⁸⁰ BMF Schr. v. 09.10.2018, Verständigungs- und Schiedsverfahren, IV B 2 – S 1304/17/10001, BStBl. I S. 1122.

Demnach enthält der EU-Richtlinienentwurf 2018 zwar auf den ersten Blick detaillierte Regelungen und Aufzählung an steuerbaren Aktivitäten, zu denen es jedoch keine Erläuterungen gibt, so dass dem Rechtsanwender eine Begriffs- und Inhaltsbestimmung fehlt. Diese gravierende Unbestimmtheit ist ebenso auf die OECD Vorschläge übertragbar, sodass eine Klärung, vor der weiteren Auseinandersetzung, unabdingbar ist, damit zumindest die jüngste Fassung des OECD Unified Approach überhaupt für das rechtsstaatliche Handeln in Frage kommt.

Für Kapitel 6 gilt es festzuhalten:

1. Dass die Vorschläge eine politische Ausrichtung haben ist offensichtlich. Es fehlt den Vorschlägen damit an validen Rechtfertigungsgrundlagen zur Einführung einer neuen Betriebsstättenregelung, und damit überhaupt an einem Telos. Das in dieser Arbeit entwickelte Wertschöpfungsverständnis kann dazu beitragen diese Lücke zu füllen, um ein entsprechendes Besteuerungskonzept systembasiert zu schaffen. Damit geht die Forderung einher, dass es keine Abgrenzung im Sinne des *ringe fencing* geben kann, sondern dass alle Unternehmen vor einem neuen wertschöpfungsbasierten Besteuerungsmaßstab gleich sind und dass es keine Strafbesteuerung geben darf.
2. Das Steuersubjekt ist durch die Vorschläge nur ungenügend umrissen. Dem Wortlaut der Vorschläge ist zu entnehmen, dass ausschließlich Körperschaften als Steuersubjekte in Frage kommen. Entsprechendes ist aber aus deutscher nationaler Regelungspraxis abzulehnen, so dass der Anwendungsbereich auch für Personengesellschaften und Einzelunternehmen zu eröffnen ist.
3. Das Steuerobjekt ist durch die Vorschläge nur ungenügend definiert. Zwar setzen die Vorschläge auf unterschiedliche Modelle zur Eingrenzung des Steuerobjekts, sie vereinen jedoch die Tatsache, dass sie besteuerswürdige Aktivitäten in Listenform aufzählen. Eine solche Aufzählung ist abzulehnen, da mit Verweis auf entsprechende Abgrenzungsfragen nachzuweisen ist, (i) ob herkömmliche oder digitale Aktivitäten vorliegen und (ii) ob diese in nicht-automatischer bzw. nicht-digitaler Ausprägung das Angebot dominieren.
4. Es existiert derzeit kein einheitliches Begriffsverständnis zur Betriebsstättenkonzeption – weder in der deutschen noch in der englischen Schriftsprache. Als geeigneter Normbegriff mag die Bezeichnung *digitale Betriebsstätte* (engl.: digital permanent establishment) taugen.
5. Zur Integration der Neuregelungen in das bestehende steuerliche Regelwerk ist eine Gesetzesänderung angezeigt, da eine verwaltungs-/ richtlinienbasierte Auslegung, auch auf Grund des unterschiedlichen Telos der Neuregelung (nun wertschöpfungsbasiert) und den unterschiedlichen Sichtweisen zum Ort der Besteuerung, nicht genügt. Zudem ist eine EU weite Harmonisierung der Regelungen anzustreben, auch um ruinösen Steuerwettbewerb und gleichheitsrechtliche Fragen an die Rechtsformwahl innerhalb der Mitgliedsstaaten zu vermeiden. Gänzlich abzulehnen ist das Abstellen auf unilaterale Verhandlungen oder auf ein Treaty Override, da eine Zersplitterung der Betriebsstättensystematik droht.
6. Für den Systemübergang vom bisherigen System hin zur digitalen Betriebsstätte ist sicherzustellen, dass Übergangsvorschriften z.B. in Bezug auf geleisteten Aufwendungen bzw. Anschaffungs- und Herstellungskosten und gebildeten stillen Reserven geschaffen werden, und dass Vertrauensschutz in das Steuerrecht gewahrt bleibt, womit *echte* Rückwirkungen abzulehnen sind.
7. Dem Umsatzfaktor werden mehrere Rollen zugewiesen: Dieser wirkt als Schwellenwert, Nexus-Merkmal und Erfassungsindikator. Auf eine entsprechende Dominanz des Umsatzfaktors

ist jedoch bereits aus Wertschöpfungsgesichtspunkten zu verzichten. Denn ein umsatzbasiertes Nexus-Merkmal darf nicht allein wirken, sondern ist von weiteren Nexus-Merkmalen zu umranden, die eben auch den Input- und den Output-Faktor zur Wertschöpfung abbilden.

8. Als maßgebender Beurteilungszeitraum für die zu beurteilenden Geschäftsvorfälle ist auf das Steuerjahr analog zum Veranlagungszeitraum nach § 2 Abs. 7 EStG abzustellen.
9. Da alle Nexus-Merkmale nutzerabhängig sind, ist ein aktives Nutzerengagement nachzuweisen und eine rechtssichere Geolokalisierung der Nutzer über IP-Adressen sicherzustellen. Die steuerliche Ansässigkeit kann über weitere nutzerspezifische Kriterien (z.B. Registrierungsdaten, Zahlungsdaten und Lieferadressen) validiert werden.
10. Immaterielle Wirtschaftsgüter tragen dann zur Besteuerungsrelevanz bei, wenn ein *beeinflussbares wertmäßiges Nutzerverhalten* nachgewiesen werden kann. Dies ist der Fall, wenn eine Aktivität zum Marktstaat (z.B. Erwerb von Kundenlisten) oder eine hohe Verbundenheit zur Nutzergruppe im Marktstaat (z.B. Produktnamen) gegeben ist. Entsprechendes ist nicht der Fall bei *trade intangibles* (z.B. Patente etc.).
11. Die Berechnung der Schwellenwerte hat analog den Regelungen des § 138a Abs. 1 S. 1 AO zum CbCR zu gelten, sodass die Schwellenwerte pro rata, d.h. auf den Tag genau, herunterzurechnen sind. Eine Monatsbetrachtung, wie sie der EU-Richtlinienentwurf zur GKKB vorsieht, ist abzulehnen (15-Tages-Regel).
12. Eine Neuregelung sollte keine Ausnahmen für Geschäftsbereiche oder Branchen vorsehen, da eine Abgrenzung in der Praxis unmöglich sein dürfte. Zum würden Ausnahmen vom Anwendungsbereich dem in dieser Arbeit entwickelten Wertschöpfungsverständnis widersprechen, denn dies würde bedeuten, dass bereits entsprechende Wertbeiträge dieser Aktivitäten wertschöpfungsgerecht besteuert werden, was nicht der Fall ist. Eine Infizierung in analoger Wirkweise zum § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist abzulehnen, da sogleich Fragen an die Wesentlichkeit der – ggf. im Unternehmensbereich – untergeordneten Aktivitäten aufkommen, was erneut zu Rechtsunsicherheiten führt.
13. Im allgemeinen Sinne gibt es nicht die beste Verrechnungspreismethode zur Bestimmung des Betriebstättenergebnisses im Marktstaat. Stattdessen ist auf eine systematisch gerechtfertigte Ergebnisermittlung und Zuordnung zu den Vertragsstaaten abzustellen, sodass sich die Herleitung der Verrechnungspreismethode stets an den Nexus-Merkmalen zu orientieren hat. Die jüngste Kompromisslösung zur Residualmethode als geschäftsvorfallbezogene Verrechnungspreismethode ergänzt um eine formelmäßige Zerlegung taugt, um eine wertschöpfungsbaasierte Zuteilung zu treffen.
14. Die Auswahl der Aufteilungsfaktoren hat sich am Neutralitätsgedanken, einer fairen paretoeffizienten Besteuerung und dem Informationsgehalt zu orientieren, womit eine willkürliche Bestimmung der Aufteilungsfaktoren im Sinne einer Verhandlungslösung zwischen den Vertragsstaaten abzulehnen ist. Stattdessen sollten auf Ebene der OECD verpflichtende Aufteilungsmaßstäbe gesetzt und diesbezügliche Grenzrahmen definiert werden, die auch sicherstellen, dass die Aufteilungsfaktoren ihre Aussagekraft in zeitlicher Hinsicht behalten und dass diese nicht durch den Wertverzehr beeinflusst werden (z.B. AfA-Reihe auf immaterielle Wirtschaftsgüter). Die US-amerikanischen Unitary Taxation sowie der EU-Richtlinienvorschlag zur GKKB (2016) zeigten, dass ein weitestgehend systemkonformes Abstellen auf den Vermögensfaktor, den Lohnsummenfaktor und den Umsatzfaktor möglich sein kann. Zudem gilt es, zur Bestimmung der bestmöglichen bestastbaren Datenlage, eine Informationshierarchie und damit eine check-listen-basierte Vorgehensweise zur Bestimmung der Aufteilungsfaktoren einzuführen.

Die umfangreichen Ausarbeitungen zur revenue-sourcing-rule sind hingegen aus administrativen Gründen abzulehnen.

15. Bei komplexen Vertriebsformen ist sicherzustellen, dass es nicht zu einem *Aufblähen* der Zuordnungsarten kommt, sodass die Regelungen für die Anwendungspraxis praktikabel bleiben. Dies gelingt über eine Ausweitung der Hilfs- und Nebentätigkeiten unter Sicherstellung eines wertschöpfungs-basierten Maßstabs. Daher ist ein kategorisch vorgegebenes Abstellen auf den Staat, in dem der Endkunde ansässig ist, abzulehnen.
16. Der Residualgewinn ist – grob skizziert – die Differenz zwischen dem Gesamtgewinn des Unternehmens und der Summe der Routinegewinne der einzelnen Unternehmenseinheiten, wobei die Summe der Routinegewinne nicht den Gesamtgewinn abbilden, da der Gesamtgewinn überdies noch das geschäftliche Risiko des Konzerns berücksichtigt. Die Ergebnisermittlung und seine Rechenschritte sind damit nicht länger unklar und konnten in dieser Arbeit vor dem Hintergrund der im Unified Approach diskutierten Verrechnungspreis- und Zuordnungsmethoden hergeleitet werden.
17. Für eine klare mathematische Bestimmung des Residualgewinns ist zu fordern, dass (i) ein einheitliches Begriffsbild zur Ergebnisermittlung geschaffen wird, dass (ii) im Ausgangspunkt der Ergebnisermittlung die IFRS als einheitlichen Regelungsstandard verpflichtend festgesetzt (z.B. via einer analogen Anwendung zur Zinsschrankenregelung, § 4h Abs. 2 S. 1 c) S. 8 EStG) und dass (iii) eine harmonisierte steuerliche Ergebnisermittlung verhandelt wird, wobei die nationalen steuerlichen Regelungen weiterhin gelten sollen. Dies schließt zusätzliche internationale Betriebstättenbilanzen und außerbilanzielle Anpassungen aufgrund von Year-End-Adjustments aus. Die divergierende Verwendung von Begriffen (z.B. „formulaic approach“, „the quantum“, „agreed metric“) ist verwirrend und abzulehnen. Es soll alleinig auf den Begriff des Residualgewinns abgestellt werden.
18. Im Fall von komplexen Unternehmensstrukturen und Informationsebenen im Unternehmen gilt, dass eine doppelte Erfassung von Gewinnen bzw. eine Nicht-Erfassung im Verlustfall zu vermeiden ist, sodass Zwischenergebnisse grundsätzlich zu eliminieren sind. Dies hat im Idealfall auf Einzel-Produktebene zu erfolgen. Da dies wahrscheinlich in der praktischen Umsetzung im Fall von grenzüberschreitenden umfangreichen Geschäftsbeziehungen zur digitalen Betriebsstätte nicht möglich sein dürfte, ist eine Beurteilung auf Länderbasis ausreichend. Entsprechendes bildet die Informationsebene aus Sicht der internen Kosten- und Leistungsrechnung ab.
19. Für Veräußerungsgewinne bzw. Verluste und Zinsaufwendungen gilt, dass diese zum aufzuteilenden Vermögen der Betriebsstätte zählen. Es gilt jedoch sicherzustellen, dass die im Ansässigkeitsstaat entstandenen stillen Reserven auch weiterhin dort besteuert werden können, sodass die Zuordnungsformel entsprechend zu adjustieren ist. Für den Fall der digitalen Betriebsstätte wäre z.B. über Art. 13 Abs. 2 OECD-MA auch der Verkauf von zugeordnetem Betriebsvermögen im Marktstaat steuerpflichtig. Zinsaufwendungen sind abzugsfähig und im Rahmen der Zinsschrankenregelung grundsätzlich einzubeziehen.
20. Entgegen den Eingaben von EU / OECD führen die Neuregelungen zu einer Vielzahl von Neuerungen, die konträr zum bestehenden Fremdvergleichsgrundsatz wirken und diesen überschreiben. Demnach ist zu fordern, dass sich der Fremdvergleichsgrundsatz in Zukunft in Richtung einer *wertschöpfungsorientierten Betrachtungsweise* analog zu § 39 AO weiterentwickelt, um das ökonomisch tatsächlich Zutreffende abzubilden. Ein Nebeneinander von zwei

Fremdvergleichsgrundsetzen ist abzulehnen, sodass u.a. auch Art. 9 OECD-MA zu modifizieren ist.

21. Ein Konkurrenzverhältnis zwischen existierender Betriebsstättenregelung und Neuregelung ist zu vermeiden. Die Prüfreihefolge ist hingegen anzupassen, sodass ein paralleles Nebeneinander verschiedener Betriebsstättenbestände und damit verbundener Rechtsfolgen auf denselben Sachverhalt ausscheidet. Die digitale Betriebsstätte ist subsidiär zur herkömmlichen Regelung zu prüfen.
22. Aufgrund der Eigenständigkeit der Gewerbesteuer als Objektsteuer und der im Grundgesetz verankerten Finanzautonomie der Kommunen nach Art. 28 Abs. 2 GG, kann das Ergebnis einer digitalen Betriebsstätte nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Zudem gilt, dass im Wege der Zerrlegung nach § 28 Abs. 1 GewStG weiterhin nur auf betriebsstättenbezogene Arbeitslöhne und Sachanlagevermögen nach § 29 GewStG abzustellen ist.
23. Das grundsätzliche Vorhandensein der Betriebsstätte beginnt, wenn mit der Ausübung der ersten Tätigkeit begonnen wird. Das Vorhandensein endet, wenn die Tätigkeit aufgegeben wird. In der Regel erfolgt die Besteuerung im Veranlagungszeitraum der Realisierung des Gewinns.
24. Betriebsstättenverluste sind analog zum System von Earn-Out-Klauseln unbegrenzt vorzutragen (Carry-Forward-Gedanke). Hat Deutschland ein Besteuerungsrecht an den Betriebsstättenverlusten, ist sicherzustellen, dass der vom BFH im Jahr 1993 festgelegte Prognosezeitraum von drei Jahren – Regelfall – zur Gewinnerreichen flexibel an die Verlustzyklen digitaler Geschäftsmodelle angepasst wird, sodass das Netto-Prinzip tatsächlich verwirklicht werden kann.
25. Eine Anwendung der nationalen Entstrickungsbesteuerung auf die Neuregelung ist bereits dem Grunde nach abzulehnen. Dies gilt auch mit Verweis auf den erhöhten Compliance-Aufwand aufgrund von erwarteten Mitwirkungspflichten nach § 138 Abs. 2 AO. Denn die steuerlichen Folgen der Entstrickung treten dann ein, wenn Wirtschaftsgüter aufgrund der geänderten Nexus-Merkmale zur ausländischen digitalen Betriebsstätte zugeordnet werden müssten, sodass nur in der Fiktion von einer Veräußerung ausgegangen werden kann und es damit an einem aktiven Zutun des Steuerpflichtigen mangelt.

Für den nicht zu rechtfertigen Fall, dass die Entstrickungsregelungen Anwendungen finden sollten, ist es für den Fall der Verstrickung folgerichtig, dass entsprechende Verluste eines verstrickungsbedingten step-up bei Personengesellschaften zugelassen und nicht durch andere Regelungen konterkariert werden.

26. Aus systematischer Sicht kann eine digitale Betriebsstätte nicht als lohnsteuerliche Betriebsstätte gesehen werden, da über die digitale Betriebsstätte die weiteren Wertschöpfungsfaktoren (Nutzer, Daten und immaterielle Wirtschaftsgüter) erfasst werden sollen. Der Faktor Arbeit wird hingegen bereits durch das herkömmliche Betriebsstättensystem abgebildet. Zudem dürfte aufgrund der erwarteten Masse an digitalen Betriebsstätten ein kaum überblickbarer Compliance-Aufwand im internationalen Lohnsteuerrecht entstehen.
27. Um Einmalbesteuerung zu gewährleisten, hat eine Neuregelung auf das Konzept der Freistellungsmethode abzustellen, da hierdurch Exportneutralität sichergestellt wird und die Unternehmen dem Steuerniveau des Marktstaats unterliegen.
28. Da die Wertschöpfungsbeiträge in Gänze zu besteuern sind, ist es folgerichtig, dass eine digitale Betriebsstätte einer Zwischengesellschaft i.S.d. § 7 AStG gleichgestellt wird, womit auch § 8 Abs. 2 AStG und § 20 Abs. 2 AStG wirken können.

29. Eine Voll-Veranlagung erscheint auch für den Fall der beschränkten Steuerpflicht (Deutschland ist Marktstaat) die aus rechtlicher und praktischer Sicht vorzugswürdige Variante zu sein, um auch Aktivitäten im B2C-Bereich erfassen zu können und um weitestgehend Klarheit im Anwendungsbereich zu erreichen. Eine Quellensteuer scheidet vor dem Hintergrund von rechtlichen und praktischen Einschränkungen aus und funktioniert lediglich als Ergänzung zur Voll-Veranlagung.
30. Die existierenden Regelungen zu den Buchführungs- und Anzeigepflichten nach § 138 AO sind in entsprechender Weise auf die digitale Betriebstätte zu übertragen. Demnach hat das ausländische Stammhaus im Inbound-Fall Anzeige nach § 138 AO über die Eröffnung, die Verlegung und die Aufgabe der Betriebstätte zu erstellen. Die Anzeigehandlung ist gegenüber der Gemeinde zu erbringen – obwohl die Betriebstätte nicht der GewSt unterliegt.
31. Da über das CbC Reporting und die formelbasierte Gewinnaufteilung davon auszugehen ist, dass Exportländer an Steuersubstrat aus den Exportgewinnen verlieren, sind die Regelungen des CbC Reporting an die geänderten Bedürfnisse anzupassen. Vorgenannten Verlust kann z.B. entgegengewirkt werden, indem Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften weiter verschärft werden und dem Ansässigkeitsstaat eine größere Gewichtung hinsichtlich der Risikoübernahmen aus Geschäftsbeziehungen zugesprochen wird.
32. Für Besteuerungsstreitigkeiten gilt, dass sich eine Neuregelung in die existierenden Verfahren nach Art. 25 OECD-MA respektive in die EU-Streitbeilegungsrichtlinie 2017/1852 und entsprechender nationaler Umsetzung einzubetten hat. Zudem sind die *best practise* Empfehlungen des BEPS Aktionspunkts 14 – 15 vor dem Hintergrund des Art. 25 OECD-MA auszubauen.
33. Zwar könnte die Betriebstätte selbst Steuerschuldner werden – das Stammhaus sollte aber als Haftungsschuldner mit einbezogen werden. Denn wenn der Betriebstättengewinn im Marktstaat dem Niveau eines mit einer Vertriebsgesellschaft vergleichbaren Routinegewinns entspricht, könnte der Fall eintreten, dass die Steuerzahlung nicht aus dem Betriebstättenergebnis geleistet werden kann. Dies hat besonders Relevanz, wenn dem Marktstaat über dem Betriebstättenergebnis hinaus weitere Vergütungen zuerkannt werden (z.B. mit Verweis auf Amount B und C).

6.7.2 Eingeständnisse der Vorschlagsgeber

Eine abschließende Klärung vorgenannter Ergebnisse gewinnt zudem aus deutscher politischer Perspektive an Relevanz, da zumindest die CDU / CSU wohl eine umsatzbasierte Lösung nach Pillar I favorisiert und eine entsprechende Verankerung im deutschen Rechtsrahmen fordert.⁹⁸¹

Dabei ist komplementierend darauf zu verweisen, dass die hier getroffenen Feststellungen und Problembereiche wohl auch die Vorschlagsgeber selbst, zumindest partiell, zu teilen scheinen. Anders sind nachstehende Aussagen nicht zu verstehen, die faktisch einem Eingeständnis gleichkommen:

1. Die Generaldirektion Steuern und Zollunion fordert mit Blick auf den EU-Richtlinienentwurf 2018, dass eine Umsetzung des Entwurfs nicht erfolgen darf, da dieser zu vielen Zweifelsfragen führt und schließlich im Telos nicht motiviert ist. Zwar äußert sich der Vorstand lobend über die gute und klare Darstellung des Entwurfs. Zugleich wird aber eine Anpassung des Be-

⁹⁸¹ Vgl. CDU/CSU, Wahlprogramm der CDU/CSU zur Bundestagswahl 2021, 2021, S. 73, <https://www.csu.de/common/download/Regierungsprogramm.pdf>, 31.12.2021.

richts gefordert, da die Schwellenwerte und der Erfüllungsaufwand einer möglichen Neuregelung nur unzureichend entwickelt wurden und dass somit die Verhältnismäßigkeit des steuerlichen Zugriffs nicht rechtfertigt ist.⁹⁸²

2. Aus der Antwort der Bundesregierung auf die kleine Anfrage der FDP-Bundestagsfraktion und weiterer Abgeordneter zum Sachstand und Regelungsumfang des OECD Unified Approach 2019 – 2021 wird deutlich, dass die Bundesregierung die Regelungen der OECD als nicht zufriedenstellend einstuft und weiteren Klarstellungsbedarf u.a. in folgenden Punkten sieht:
 - Herstellung einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung,
 - Vermeidung der Doppelbesteuerung,
 - Sicherstellung der Administrierbarkeit,
 - Vermeidung einer Segmentierung des Steuerrechts; kein Nebeneinandertreten der Neuregelung zu geltenden Systemen und
 - Schaffung von Rechtssicherheit und Wahrung der Stabilität im internationalen Steuerrecht.⁹⁸³
3. Die CDU / CSU Bundestagsfraktion geht nicht davon aus, dass die Einigung des G7 Beschlusses 2021 zu Pillar I und II zu mehr Steuergerechtigkeit führt. Demnach betont die finanzpolitische Sprecherin der CDU / CSU Fraktion im Deutschen Bundestag, dass die Einigung ausschließlich einigen wenigen Industrieländern dient und dass schädlicher Steuerwettbewerb nicht enden würde.⁹⁸⁴ Die Einigung widerspricht damit ihrem eigenen Anspruch, Steuergerechtigkeit zu schaffen. Abschließend wird darauf verwiesen, dass durch die Neuregelung in Deutschland wohl weniger als 10 Unternehmen betroffen sein dürften und dass die erzielten Steuermehreinnahmen vernachlässigbar gering – im Vergleich zum erwarteten höheren Verwaltungsaufwand für Unternehmen und Steuerbehörden – ausfallen werden.⁹⁸⁵

⁹⁸² Vgl. Folgeabschätzungen (Generaldirektion Steuern und Zollunion) zu den EU-Richtlinienvorschlägen v. 21.03.2018 (engl. Fassung), SEC(2018) 162, S. 1, [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2018\)147&lang=de](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2018)147&lang=de), 31.12.2021.

⁹⁸³ Vgl. Antwort der Bundesregierung, BT-Drs. 19/17870.

⁹⁸⁴ Vgl. Tillmann, Pressemitteilung der finanzpolitischen Sprecherin der CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag, 2021, <https://www.cdusu.de/presse/pressemitteilungen/g20oecd-steuerreform-versaeumte-chance>, 31.12.2021.

⁹⁸⁵ Vgl. Gries, 2021, <https://www.tagesschau.de/wirtschaft/finanzen/mindeststeuer-was-bringt-das-einnahmen-kritik-101.html>, 31.12.2021, unter Rückgriff auf das Mannheimer Konjunkturforschungsinstitut ZEW.

7 Eignung der Reformvorschläge von EU und OECD zur wertschöpfungsgerechten Besteuerung unter Anbindung von Bewertungsmaßstab und Zielen

7.1 Vorbemerkungen

Kapitel 6 analysierte die Reformvorschläge von EU und OECD und ermöglichte damit einen Verständnisgewinn über das Gewollte, sodass auch Problembereiche benannt und offene Fragen und Antworten hergeleitet werden konnten.

Das Ziel dieses Kapitels besteht nun in der Klärung der Frage, ob

- die Reformvorschläge eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung gewährleisten und ob
- die Reformvorschläge im Einklang zum Bewertungsmaßstab stehen und folglich einen rechtmäßigen Steuerzugriff sicherstellen und damit

zusammengefasst als Besteuerungskonzeption taugen können.

Zugleich kommt dem Abschlusskapitel die Eigenschaft der verbindenden Klammer zu, da nun das in Kapiteln 2 und 3 gewonnene Wertschöpfungsverständnis vor dem Hintergrund tatsächlicher Reformvorschläge gespiegelt werden kann.

7.2 Bewertung: Tauglichkeit zur wertschöpfungsgerechten Besteuerung / Anbindung des Verwendungsaspekts der Wertschöpfung

7.2.1 Steuerliche Erfassung der verbleibenden Partizipantengruppen / Antwort auf die festgestellte Regelungslücke

In Kapitel 4.9 wurde festgehalten, dass das herkömmliche Betriebstättensystem nicht geeignet ist, die Wertschöpfungsbeiträge der Partizipantengruppen in Gänze zu erfassen, sodass es, auch mit Verweis auf die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle, zu Dissonanzen zwischen dem Ort der Wertschöpfung und dem Ort der Besteuerung kommt. Entsprechend gilt es zu validieren, ob die festgestellten Regelungslücken, unter Anbindung der Vorgaben an eine Betriebstättensystemkonzeptionierung, durch die Vorschläge geschlossen werden können.

Mit Blick auf das Wertschöpfungsverständnis ist zu untersuchen, ob

- die Wertschöpfungsfaktoren im Prüfweg hinreichend und an der richtigen Stelle Berücksichtigung finden (Makroebene),
- die Nexus-Merkmale als steuerliche Anknüpfungspunkte zur Wertschöpfung taugen und ob die Erfassungsindikatoren in der Art und Qualität geeignete Messkriterien für die Wertschöpfungsbeiträge der Partizipantengruppen sind und schließlich,
- die Methoden der Ergebnisermittlung und Zuordnung der Ergebnisanteile auf die Vertragsstaaten wertschöpfungsbasiert erfolgt (Mikroebene).

Nachstehende Visualisierung repetiert die festgestellten Regelungslücken:

Partizipantengruppen / Geschäftsmodelle und Ausprägungen	KO Modell	SM Modell	AM Modell	FA Modell	Steuerliche Erfassung
x Anteil Kunden	***	***	**	*	Keine Erfassung durch das existierende Betriebstättensystem
x Anteil Netzwerkeffekte	***	***	**	*	Keine Erfassung durch das existierende Betriebstättensystem
x Anteil Daten / immaterielle WG	***	***	**	*	Keine Erfassung durch das existierende Betriebstättensystem

***	Bedeutend	KO Modell	Kooperations-Modell
**	Weniger bedeutend	SM Modell	Social-Media-Modell
*	Nicht bedeutend	AM Modell	Abonnementen-Modell
-	Keine Zuordnung	FA Modell	Fernabsatz-Modell

Abbildung 57: Erfassung der Partizipantengruppen / Zusammenfassung der Regelungslücken

7.2.2 Verordnung der Nexus-Merkmale im Leistungsprozess

Wie in Kapitel 6.6.3.1 gezeigt, wurden durch die Vorschläge neue Nexus-Merkmale geschaffen, um eine neue besteuerswürdige wirtschaftliche Verflechtung mit der Wirtschaft im Marktstaat herzustellen. Denn den Ansätzen wohnt weiterhin der permanente Gedankengang inne, dass weltweit operierende Konzerne ihre digitalen Geschäftsmodelle im jeweiligen Marktstaat über eine risiko- und funktionsarme physische Präsenz oder über einen Low-Risk-Distributor ausüben und damit ein bedeutender Teil der nutzergenerierten Wertschöpfung dort steuerlich außer Ansatz bleibt.

Warum in diesem Zusammenhang die Ansässigkeitsstaaten, in denen die Unternehmen oft mit erheblichem Ressourceneinsatz tätig sind, nun an Besteuerungssubstrat verlieren sollen, hat weniger den Grund, dass Anknüpfungsmerkmale in den Ansässigkeitsstaaten wegfallen sollen – vielmehr dürften aus dem Gerechtigkeitsaspekt der Wertschöpfung heraus eben neue Nexus-Merkmale entstehen, die neben die bisherigen Anknüpfungsmerkmale treten.

Aus technischer Sicht haben die Vorschläge gemein, dass die Wertschöpfungsdefinition anzupassen ist, und dass Nutzer-Daten und immaterielle Wirtschaftsgüter einen hohen Beitrag hierzu leisten. Analog zum supply-demand based approach soll nun der Ort Relevanz haben, an dem die höchste Nachfrage und damit die höchsten Nutzeraktivitäten stattgefunden haben. Einen einheitlichen Ansatz zur Erfassung und Berücksichtigung der Wertschöpfungsbeträge gibt es aber nicht.

Die Vorschläge motivieren damit die Suche nach den bestmöglichen Kriterien zur steuerlichen Erfassung der Tätigkeiten. Zugleich zeigt die Suche nach dem Rechtfertigungsgedanken der wertschöpfungsgerechten Besteuerung aber auch, wie Wertschöpfung gemessen werden soll.

Denn durch die bereits aufgezeigten Nexus-Merkmale und deren Erfassungsindikatoren wird zugleich die Wertschöpfung verordnet. Repetierend, aber anderes ausgedrückt, sollen als Indikatoren

- die Generierung hoher Einkünfte von im jeweiligen Staat ansässigen Kunden,
- eine lokale digitale Infrastruktur, und

- eine hohe Nutzer- Daten- und Netzwerkaktivität

gelten.

Fraglich ist, auf welcher Ebene die Nexus-Merkmale im Leistungsprozess wirken. Denn anhand des Verwendungsaspekts zur Wertschöpfung konnte dargelegt werden, dass Wertschöpfung immer auch das Ergebnis eines Leistungsgeschehens ist, welches neben den innerbetrieblichen Beiträgen auch auf die Anerkennung des Geleisteten durch den Markt beruht. Demnach haben

- die Absatzseite (Output-Faktor) und
- die Einkaufsseite (Input-Faktor)

gleichberechtigt nebst entsprechenden Rückkopplungen Einfluss auf die Wertschöpfung (siehe Kapitel 3.8). Ein Steuerzugriff hat entsprechend an der Position der Wertschöpfungsbeiträge der Partizipantengruppen zu erfolgen.

Dies vorausgeschickt vereint die Vorschläge, dass die Nexus-Merkmale und die dazugehörigen Erfassungsindikatoren fast ausschließlich auf den Nutzer als Output-Faktor zur Wertschöpfung abzielen:

Demnach verweist der EU-Richtlinienentwurf 2018 ausschließlich auf die Absatzseite, in der die Umsätze über die Anzahl der in Anspruch genommenen Dienstleistungen bzw. Vertragsabschlüsse gemessen werden.

Ebenso sind die OECD Berichte 2015 / 2018 in ihrer Wirkung fast ausschließlich auf die Absatzseite fokussiert. Denn auch der digitalbasierte Faktor bewertet im Ergebnis die Qualität des Internetauftritts, der digitalen Plattform selbst und der Zahlungsmethoden und zielt damit nicht auf die Input-Faktoren ab. Lediglich der nutzerbasierte Faktor denkt mit dem Hinweis zur Datensammlung eine Möglichkeit an, auf das Volumen digitaler Inhalte abzustellen, was auf den Input-Faktor abzielen dürfte.

Ausschließlich der OECD Unified Approach stellt im Merkmal der Nutzerbeiträge (eingebracht von Großbritannien) zusätzlich ab auf

- die Anzahl der Nutzerdaten,
- die Art und Weise der algorithmusbasierten Verdichtung der Daten zur Extrahierung von Wissen,
- die Art und Weise der kommerziellen Nutzung von Daten über digitale Schnittstellen und Medien.

Damit lässt sich das Merkmal vom zuvor dargestellten OECD Merkmal der Nutzerbeiträge klar abgrenzen, da nun auch die Daten der im Marktstaat ansässigen Kunden (in-country-customer) Wertschöpfungsrelevanz haben sollen.

Demgegenüber stellt das OECD Merkmal der immateriellen Wirtschaftsgüter zwar auch auf die Gewinnung von Wissen aus der Datenmenge ab, verbindet diese Anforderung aber zugleich mit dem Erfordernis des *beeinflussbaren wertmäßigen Nutzerverhaltens*, sodass die konkreten Vermarktungsaktivitäten und damit der Bereich der Absatzwirtschaft im Marktstaat besteuernswürdig sein dürften und nicht das Volumen der gesammelten Daten.

Da die G7- bzw. G20-Beschlüsse wiederum lediglich auf die Umsätze abzielen, wird der Input-Faktor nicht gewürdigt.

Entsprechende Zuordnungen zu den Nexus-Merkmalen sind nachstehend visualisiert:

OECD Bericht 2015 / 2018		EU Richtlinienentwurf 2018		OECD Unified Approach 2019 - 2021	
Nexus-Merkmale	Verordnung im Leistungsprozess	Nexus-Merkmale	Verordnung im Leistungsprozess	Nexus-Merkmale	Verordnung im Leistungsprozess
Umsatz-basierter Faktor	Output-Faktor	Gesamt-erträge aus digitalen Dienstleistungen	Output-Faktor	Umsatz-basierter Faktor	Output-Faktor
Digital-basierter Faktor	Output-Faktor		Zahl der Nutzer	Output-Faktor	Immaterielle WG
Nutzer-basierter Faktor	Output-Faktor	Anzahl der Geschäftsverträge (B2B)	Output-Faktor	Nutzer-beiträge	Input-Faktor
				Signifikante wirtschaftliche Präsenz	Output-Faktor

Abbildung 58: Grobe Zuordnung der Nexus-Merkmale zum Output- bzw. Input-Faktor

7.2.3 Die fehlende Berücksichtigung des Input-Faktors

Es konnte gezeigt werden, dass die Vorschläge vornehmlich auf die Wertbeiträge des Absatzmarkts als unternehmensexterne Quellen abstellen und im Ergebnis die digitalen Vertriebsaktivitäten besteuertechnisch erfasst werden sollen. Damit wird auf den Output-Faktor der Wertschöpfung Bezug genommen.

Unklar bleibt, warum die Vorschläge den Output-Faktoren eine dermaßen hohe Bedeutung zuweisen, und diese gar einzeln wirken lassen. Ausschließlich im OECD Unified Approach 2021 ist es möglich (im Sinne von: nicht zwingend), dass der umsatzbasierte Faktor (als Output-Faktor) neben einem – im Prüfrang deutlich untergeordneten – Nexus-Merkmal zu den Nutzerbeiträgen tritt.

Die Fokussierung auf den Output-Faktor ist unverständlich und auch nicht mit Blick auf die Zielgruppe der Vorschläge begründbar. Denn alle Vorschläge nehmen auch auf den B2B-Bereich Bezug, sodass der Aspekt der Datengewinnung auch aus Vertriebsicht bei den Zielunternehmen enorm groß sein dürfte. Schließlich werden im B2B-Bereich hohe Summen für Individuallösungen bezahlt, während im Regelfall im B2C-Bereich standardisierte Produkte / Dienstleistungen am Markt angeboten werden, die aus Vertriebsicht einen geringen Aufwand benötigen und im Allgemeinen eine deutlich geringere Profitabilität aufweisen. Damit dürfte der Einfluss von Nutzern im B2B-Bereich ein nochmals deutlich höherer sein, da durch höhere Datenqualitäten auch die Effizienz im B2B-Vertrieb steigt. Demnach dürfte für die Erfolgsquote im B2B-Vertrieb insbesondere die Qualität von Adressdaten entscheidend sein und zu dem Petitum führen, die Aspekte „Kundengewinnung“ und „Kundenbindung“ aus Wertschöpfungssicht mit in die Vorschläge einzubinden.

Stattdessen vernachlässigen die Vorschläge die Aufnahme des Input-Faktors in den Leistungsprozess und lassen damit die Bedeutung der Gewinnung von Daten, hier speziell die Datengewinnung unter Extrahierung von Wissen aus der Datenmenge, außen vor. Überdies verwundert es, dass die Vorschläge, auch als Erfassungsindikator, nicht auf das Volumen des Datenverkehrs als Messkriterium abstellen.

Dabei dürfte das Volumen von ausgetauschten Daten relativ leicht zu erheben sein und könnte als

- Nexus-Merkmal und Erfassungsindikator sowie als
- Schwellenwert

fungieren. Dass über den Aspekt der Datensammlung auch eine Schwellenwertgrenze gesetzt werden kann, wurde bereits in den OECD Berichten 2015 / 2018 angedacht (siehe Kapitel 6.3.3).

Resümierend bleibt damit festzuhalten, dass die wertschöpfungsrelevante Doppelrolle des Nutzers durch die Vorschläge der EU und OECD nur unzureichend abgebildet wird:

Denn der Nutzer wirkt im Leistungsprozess zwar auch als Nachfrager / Konsument von Produkten und Dienstleistungen (Output-Faktor), da er aber auch die nötigen Input-Faktoren zur Verfügung stellt, sind beide Rollen für die Funktionsweise von Geschäftsmodellen unerlässlich und damit als Wertschöpfungsbestandteil besteuernswürdig.

Allerdings ist ein alleiniges Abstellen auf einen Input-Faktor ebenso abzulehnen wie diesen außen vor zu lassen. Denn ein alleiniges Abstellen auf die Nutzerbeteiligung (user participation) könnte letztendlich zu dem Ergebnis führen, dass auch Hilfsgeschäfte jeder Art miterfasst werden dürften, obwohl diese nicht den Fokus des Geschäfts bilden. Derweil wird bei vielen herkömmlichen Geschäftsmodellen die Generierung und Verarbeitung des Nutzer-Inputs als das eigentliche Geschäftsmodell verstanden, sodass sichergestellt werden muss, dass entsprechende Aktivitäten auch tatsächlich Wertschöpfungsrelevanz für das Geschäftsmodell entfalten.

7.2.4 Grenzziehungen

Aus Wertschöpfungssicht kann über Schwellenwerte und Ausnahmen eine *qualifizierende Verwertungshandlung* im Marktstaat sichergestellt werden. Denn es mag sein, dass mit Verweis auf die rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgaben und aus politischer Sicht nicht jeder Wertschöpfungsbeitrag im Marktstaat als besteuernswürdig erachtet wird.

Damit nehmen entsprechende Instrumente – auch aus Wertschöpfungssicht – eine Lenkungswirkung ein und bestimmen den Faktor der Wesentlichkeit.

Demnach stehen insbesondere Schwellenwerte nicht per se im Konflikt zur OECD / EU Vorgabe einer wertschöpfungsbasierten Besteuerung. Dies kann am dominierenden Umsatzfaktor verdeutlicht werden: Denn über die Umsatzschwellen bestimmt die OECD letztendlich, ab wann Nutzer signifikant wertschöpfungsrelevant sind. Schließlich gilt der Grundsatz, dass ohne Nutzer kein Vertragsverhältnis geschlossen wird und kein messbarer Umsatz stattfindet. Anders formuliert käme die Umsatzschwelle damit eine durch die Nutzer im Marktstaat begründeten Einnahmeschwelle gleich.

Da Nutzer äußerst mobil sind und nicht zwangsläufig an die Grenzen der Steuerjurisdiktionen gebunden sind, aber damit die Schwellenwerte beeinflussen können, dürfte letztendlich die Anwendung von Umsatzschwellen von der Fähigkeit eines Landes abhängen, die Vertriebsaktivitäten der auslandsansässigen Unternehmen zu identifizieren, um die Nutzerbeiträge messen zu können. Entsprechendes ist auch aus Wertschöpfungssicht relevant und ergibt sich bereits aus der Wechselwirkung, dass über den Nexus auch die Wertschöpfung verordnet wird.

Diese Gedankengänge zeigen zugleich, dass ein Aufhängen an starren Größen nicht mit dem Wertschöpfungsverständnis übereinstimmen kann, was wiederum zur Ablehnung einer starren quantitativen Betrachtung, wie sie auch in den Vorschlägen anzutreffen ist (siehe Kapitel 6.6.4.1), führt.

Für ein schlüssiges Betriebsstättenkonzept erscheint daher ein Abstellen *auf dynamische Schwellenwerte* vorzugswürdig zu sein, um eine qualifizierende Verwertungshandlung im Marktstaat zu messen.

Denkbar wäre hier z.B. die im Marktstaat erzielten Umsätze des Unternehmens ins Verhältnis zu den weltweiten Gesamtumsätzen des Unternehmens wirken zu lassen. Wenn ein bestimmter Prozentsatz überschritten ist, liegt eine Marktverhaftung vor.

Diese Vorgehensweise steht damit konträr zu den jetzigen Überlegungen zum G7- bzw. G20 Beschluss 2021. Denn dadurch, dass auf eine fixe Umsatzgröße (750m € oder mehr) abgestellt werden soll, dürften nur rund 100 Konzerne⁹⁸⁶ weltweit betroffen sein. Damit kann keinesfalls von einem Wandel der Besteuerung zum Ort der Wertschöpfung gesprochen werden; der Schwellenwert erfüllt nicht seine Funktion zur Bestimmung einer *qualifizierenden Verwertungshandlung* im Marktstaat.

Schließlich bleibt mit Blick auf die präsentierten Ausnahmen zu konstatieren, dass diese nicht im Einklang mit einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung stehen.

Zwar können auch Ausnahmen in der Wirkung als grundsätzlicher Widerspruch zur gesetzten Regel als Lenkungsnorm fungieren, sie haben dann aber im Unterscheid zum Schwellenwert sicherzustellen, dass die ausgenommene Aktivität vollständig irrelevant für die Norm ist. Denn bei Ausnahmen gibt es schlichtweg keine Wesentlichkeit.

Da die Vorschläge z.T. umfangreiche Ausnahmeregelungen für bestimmte Unternehmensgruppen / wirtschaftliche Sektoren vorsehen, ist eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung insofern nicht erfüllt. Repetierend sollen nach dem OECD Unified Approach u.a. rohstoffgewinnende Unternehmen, Agrarunternehmen, Teile des Finanzdienstleistungssektors, Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen und Beratungsunternehmen von den Neuerungen ausgenommen werden.

Die Ausnahmen werden u.a. damit begründet, dass entsprechende Aktivitäten regelmäßig nicht endkonsumentenfähig sein sollen und folglich nicht mit dem Anwendungsbereich in Übereinstimmung gebracht werden können.

Aus Wertschöpfungssicht ist die Begründung nicht nachvollziehbar, denn sie impliziert auf der anderen Seite, dass Nutzer im B2B-Bereich nur eine untergeordnete Rolle einnehmen, was aber nicht der Fall ist, und dass folglich in den besagten Branchen eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung bereits verwirklicht ist.

7.2.5 Ergebnisermittlung, Zurechnung und Dokumentationen

Die Vorschläge vereint, dass aus dem Gerechtigkeitsaspekt der Wertschöpfung heraus die Vergütung für die wirtschaftliche Teilhabe im Marktstaat neu definiert werden soll. In diesem Zusammenhang stellen alle Vorschläge im Ergebnis auf eine modifizierte, formalbasierte Form der Residualmethode nebst faktorbasierter Aufteilung auf die Vertragsstaaten ab, die umsatzabhängig ist.

Da durch die Funktions- und Risikoanalyse erst eine Identifizierung der Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und digitaler Betriebsstätte möglich wird, ist diese auch aus Wertschöpfungssicht zwingend weiterzuerfolgen und zu modifizieren.

Nach dem OECD Unified Approach soll jede Konzerngesellschaft einen Teil von Amount A tragen, wenn diese gemäß der Funktions- und Risikoanalyse als ein Strategieträger anzusehen ist und

⁹⁸⁶ Vgl. Kreienbaum, G20 und Inclusive Framework, Internationales Steuerrecht (IStR), 2021, S. 526.

die Schwellenwerte (Überlegungen: Profitabilität von 10%) übersteigt. Wenn mehrere (Co-)Strategieträger vorliegen, ist wiederum zu prüfen, welche Gesellschaft bzw. welche Betriebsstätte über den stärksten Nexus zum Markt verfügt. Anderes ausgedrückt: Durch den Amount A des OECD Unified Approach wird den Marktstaaten ein über den derzeitigen Fremdvergleichsgrundsatz hinausgehendes Besteuerungsrecht zugestanden, sodass auf der anderen Seite aber der Ansässigkeitsstaat des Stammhauses dafür (teilweise) auf die nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zustehenden Besteuerungsrechte zu verzichten hat.

Aber eben aus der technischen Umsatzabhängigkeit der Ergebnisermittlung, wie es der Vorschlag zum Unified Approach im Ergebnis fordert, folgt die Frage, wie die Bestimmung und Aufteilung des Amount A auf die Vertragsstaaten vor dem Hintergrund des Grundsatzes zur Besteuerung am Ort der Wertschöpfung gerechtfertigt werden kann.

Denn das Umsatzkriterium ist nicht als das *alleinige Merkmal* zur Bestimmung der Wertschöpfung geeignet, was bereits am Output-Faktor verdeutlicht werden konnte, und was mit Verweis auf die Ergebnisermittlung auch an folgenden Gedankengängen klar wird:

- Den Nutzern werden digitale Angebote zumeist kostenlos zur Verfügung gestellt, sodass rein umsatzbasierte Merkmale für die Zuordnung nicht greifen.
- Eine Monetisierung der Daten kann in einem anderen Staat erfolgen, ebenso der letztendliche Konsum des digitalen Produkts / der Dienstleistung, sodass es zu einem Auseinanderfallen von dem Ort der Wertschöpfung und dem Ort der Steuerallokation kommen kann.⁹⁸⁷
- Der Wertschöpfungsbeitrag der Nutzer ist nicht in Geldeinheiten zu messen, wie die Arbeiten zum Wertschöpfungsverständnis zeigten.

Derweil unterlassen es die Vorschläge bereits, die Funktions- und Risikoanalyse als Ausgangspunkt zur Betriebstättenergebnisermittlung konkret zu modifizieren und den Aspekt der technischen / personallosen Betriebsstätte für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Funktionen, Chance und Risiken zu beschreiben.

Auch ist weiterhin fraglich, wie die Zuordnung des digitalen Ergebnisses zum Marktstaat zu erfolgen hat. Bei der favorisierten faktorbasierten Zuordnung konnten derweil bereits Problembereiche zur Bestimmung der Aufteilungsfaktoren vor einer fehlenden Informationsgrundlage aufgezeigt werden (siehe Kapitel: 6.6.5.8).

In Anbindung hierzu stellt sich nun die Frage, wie unter dem Aspekt der Wertschöpfung dem Spannungsfeld einer möglichst detaillierten Zuordnung vs. praktikablen Lösung begegnet werden kann.

Denn wird der Vertrieb über mehrere Großhändler vom Unternehmen im Ansässigkeitsstaat ausstrukturiert (z.B. Ansässigkeitsstaat: USA, Ort des Großhändlers: Singapur) stellt sich die Frage, welche Staaten einen Gewinnanteil zugewiesen bekommen. Zumindest dürfte der Staat des Großhändlers ebenso Wertschöpfungsbeiträge leisten, die eine Ergebniszuordnung rechtfertigen. Nicht die Ergebnisermittlung des residualen digitalen Ergebnisses an sich, sondern die Zuordnung von Ergebnisanteilen auf die Vertragsstaaten führt bei komplexen Liefer- und Leistungsbeziehungen zu einem Anwachsen der faktorbasierten Zuordnungsformel.

Zwar ist es aus Wertschöpfungsaspekten zulässig, eine möglichst detaillierte Zuordnungshandlung zu motivieren. Dieses Vorgehen hat aber seine Grenzen in komplexen Vertriebsformen,

⁹⁸⁷ Vgl. Bauer/Keuper, Die (R)Evolution der internationalen Unternehmensbesteuerung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2020, S. 695 f.

wenn z.B. mehreren Marktländern der Zugriff auf einen digitalen Gewinnanteil zusteht und z.B. der Aufteilungsfaktor Arbeit verwendet wird. Wie kleinteilig kann der Faktor Arbeit zerlegt werden?

Aus praktischer Sicht kann dem nur mit einer analogen Ausweitung zum Verständnis der Hilfs- und Nebentätigkeiten unter Sicherstellung eines wertschöpfungs-basierten Maßstabs entgegengetreten werden. Ein pauschales Ausrichten auf den Endkunden im Marktstaat ist dabei nicht zielführend.

Als Antwort auf das o.g. Spannungsfeld ist eine wertschöpfungs-basierte und umsetzungsfähige Besteuerung zu entwickeln, die mit dem Wertschöpfungsgedanken, der in speziellen herausfordernden Situationen auch als Kontrollgedanke dient, zu verbinden ist.

Die zwischenzeitlichen Überlegungen der OECD zur Einführung einer revenue-sourcing-rule dürften indessen nicht zu dem Ergebnis führen, dass eine wertschöpfungs-basierte Betrachtungsweise nun abzulehnen ist. Der Aussage von BECKER, dass „der Wertschöpfungsbegriff seine [politische] Schuldigkeit als Türöffner und Wegbereiter für eine Verlagerung der Besteuerungsrechte in die Marktstaaten getan“ hat, ist daher nicht zuzustimmen.⁹⁸⁸ Denn es gilt auch weiterhin das Petitum einer Versteuerung der Ergebnisse am Ort der Partizipantengruppen und damit eine wertschöpfungs-basierte Ergebniszuteilung. Entsprechendes erfolgt aber eben nicht durch die revenue-sourcing-rule, denn diese hat den anderen Zweck, die Informationsgrundlagen hierarchisch zu bündeln.

Schließlich bleibt mit Blick auf die steuerlichen Mitwirkungspflichten und die Verrechnungspreisdokumentation zu konstatieren, dass diese bisher keine Informationen über die nutzer-generierte Wertschöpfung enthalten. Entsprechend sind die Dokumentationen gemäß dem entwickelten Wertschöpfungsverständnis im Input und im Output-Faktor entsprechend zu erweitern, womit ein konkreter und detaillierter Wertschöpfungsbezug zum Leistungserstellungsprozess zu fordern ist.

Folgerichtig bleibt zu resümieren, dass die Vorschläge zur Ergebnisermittlung keine wertschöpfungs-basierte Ergebnisermittlung zulassen und dass erheblicher Anpassungsbedarf besteht.

Um zumindest die theoretische Lücke in Bezug auf die Funktions- und Risikoanalyse aus steuerpraktischer Sicht schließen zu können, soll nachstehend im Exkurs zur Arbeit und in Anbindung zu Kapitel 2.10, ein Vorschlag zur Darstellung und Analyse der Gewichtung und Zuordnung von Wertschöpfungsbeiträgen im Unternehmen vorgestellt werden.

7.2.6 Exkurs: Darstellungsform zur Zuordnung von Wertschöpfungsbeiträgen im Konzern

7.2.6.1 Zusammenführung von Wertschöpfungsverständnis und Fremdvergleichsgrundsatz / Übertragbarkeit der Methodentechnik

Bisher wurde noch auf Aussagen zur Gewichtung und Verteilung der Wertschöpfungsbeiträge verzichtet, da dies Aufgabe der Wertschöpfungsanalyse und geschäftsmodellabhängig ist.

Die Wertschöpfungsanalyse fungiert als Obergriff für eine Analysehandlung, der ein Leistungsprozess zugrunde liegt. Die Wertschöpfungsanalyse beginnt damit, jeden Teil des Leistungsprozesses mit dem Ziel der Identifikation und Verbesserung von Werttreibern zu analysieren.

In Anlehnung an die Erkenntnisse zur äußeren Gestalt des Steuerzugriffs wird festgehalten, dass Funktionen, Risiken und eingesetzte Dienstleistungen und Güter einen Einfluss auf die Wertschöpfung des Unternehmens haben.

⁹⁸⁸ Becker, Aufstieg und Niedergang, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2, 2020, S. 108, 116.

Wie nachstehende Darstellung zeigt, kann das Wertschöpfungsverständnis um den Fremdvergleichsaspekt erweitert werden. Der Entstehungsaspekt ist messbar im Marktpreis, der über den (hypothetischen) Fremdvergleichspreis näherungsweise bestimmt werden kann. Daraus lässt sich schließen, dass auch die Wertschöpfung, kurz definiert als Output – Input, dem Ergebnis der Funktions- und Risikoanalyse entsprechen muss.

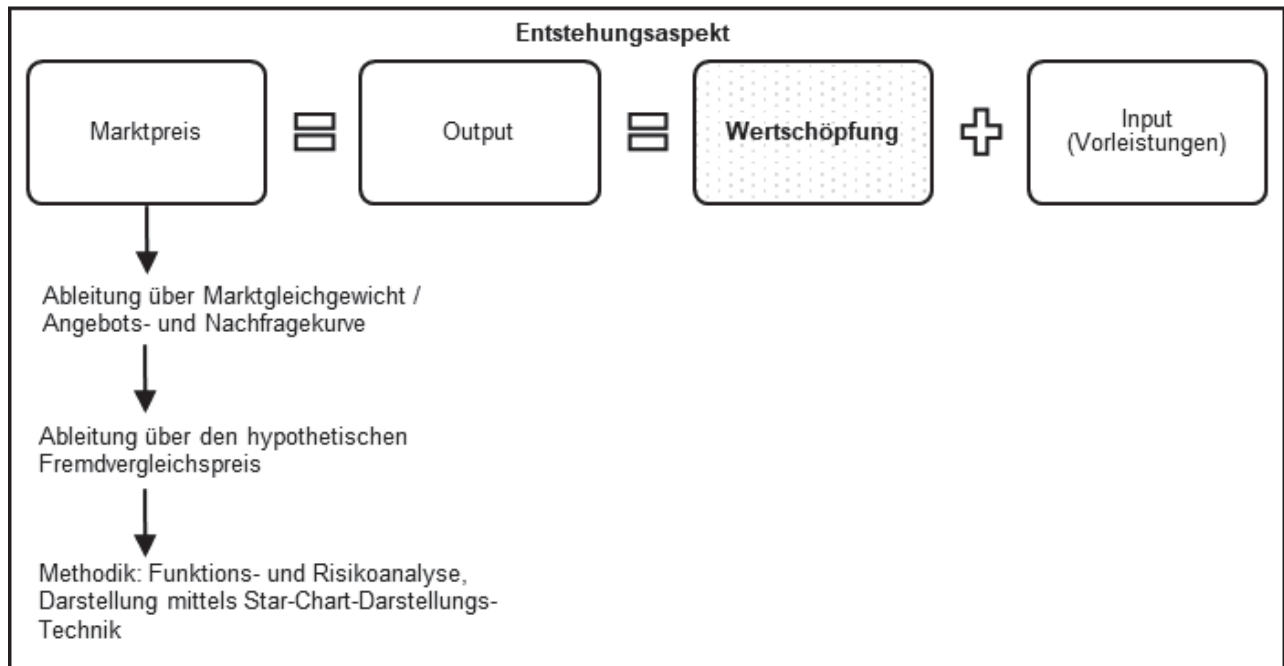


Abbildung 59: Zusammenführung von Wertschöpfungsverständnis und Fremdvergleichsprinzip

Zur Darstellung der Funktions- und Risikoanalyse wird die Star-Chart-Technik vorgeschlagen, welche auch dem erarbeiteten Wertschöpfungsverständnis dienen kann. Ein wesentlicher Nutzen dieser Analysematrix liegt darin, dass Aussagen über die Verteilung und Gewichtung von Wertschöpfungsbeiträgen mittels eines Rasters einheitlich, geordnet und vergleichend getroffen werden können.

7.2.6.2 Die Star-Chart-Darstellungs-Technik in der Funktions- und Risikoanalyse

Zwar werden in § 90 Abs. 3 AO die Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten in Bezug auf den Verrechnungspreis gesetzlich normiert; Ausführungen zur pragmatischen Darstellung einer Funktions- und Risikoanalyse fehlen jedoch. Auch enthält die GAufzV diesbezüglich keine weiteren Regelungen, sondern verlangt in § 4 Abs. 1 Nr. 3b u. § 1 Abs. 3 S. 4 GAufzV nur eine quantitative Bestimmung der Wertschöpfungsanalyse.

In Ermangelung gesetzestechnischer bzw. verwaltungstechnischer Vorgaben wurde in der Literatur zu Zwecken der Darstellung der Funktions- und Risikoanalyse ein Matrixkonzept entwickelt.⁹⁸⁹

Die Zeilen der Matrix bilden die verschiedenen Funktionen und Risiken ab, die für das betreffende Unternehmen zu analysieren sind. Die Spalten werden nach den am Leistungsaustausch beteiligten Konzernunternehmen benannt.

Anhand der Matrix erfolgt sodann eine Gewichtung der verschiedenen Funktionen, Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter. Zu diesem Zweck ist eine Skala von z.B. null bis fünf Sternen den Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgütern zuzuweisen. Eine Bewertung mit z.B. fünf Sternen

⁹⁸⁹ Vgl. Cordes, in: Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, 2. Aufl., 2014, S. 1071 f. m.w.N.

hätte dann die höchste Bedeutung. Daraufhin werden die Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter auf die Konzernunternehmen verteilt, so dass eine prozentuale Gewichtung der übernommenen Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter im Ergebnis ersichtlich wird.⁹⁹⁰

Das Verhältnis zwischen den betrachteten Einheiten lässt nach RASCH dann auch eine Zuweisung von (wie auch immer definierter) Wertschöpfung auf die einzelnen Konzernunternehmen zu.⁹⁹¹ Nachstehende Übersicht soll der Einführung dienen und die Matrixdarstellungstechnik anhand der Funktions- und Risikoanalyse indikativ aufzeigen. Die Zwischensumme von 19 Punkten bzw. 31 Punkten wird mittels Multiplikation mit der Gewichtung und anschließender Summenbildung über die Zeilen hinweg berechnet ($19 = 5 \times 0 + 4 \times 4 + 3 \times 1$ bzw. $31 = 5 \times 5 + 4 \times 0 + 3 \times 2$). Der Beitrag von Unternehmen B zur Wertschöpfung beträgt demnach 62%.

Tabelle 20: Star-Chart-Darstellungs-Technik in der Funktions- und Risikoanalyse

Position / Faktoren	Gewichtung / Bedeutung	Unternehmen A	Unternehmen B
Funktionen	z.B. 5 Sterne	z.B. 0	z.B. 5
Risiken	z.B. 4 Sterne	z.B. 4	z.B. 0
Wirtschaftsgüter	z.B. 3 Sterne	z.B. 1	z.B. 2
Summe	50	19	31
Verhältnis A / B		38%	62%

7.2.6.3 Bestimmung einer Analysematrix für Zwecke der Wertschöpfungsanalyse

Mit Bezug auf die für Zwecke der Funktions- und Risikoanalyse verwendete Matrix kann nun eine Anknüpfung an den Verwendungsaspekt der Wertschöpfung hergestellt werden, um die Wertschöpfungsbeiträge im Leistungsprozess zuordnen und gewichten zu können. In den Zeilen der Matrix sollen daher die Wertschöpfungsbeiträge der Partizipantengruppen (d.h. Arbeitnehmer, Staat, Kapitalgeber, Vermieter, Lizenzgeber und Nutzer) bzw. des Unternehmens aufgenommen werden, während die Spalten der Matrix, neben der Gewichtung, eine Übersicht über die möglichen Positionen im Leistungsprozess geben sollen.

Der Begriff *Position* steht folglich für den Ort der Wertschöpfungsbeiträge der Partizipantengruppen im Leistungsprozess und soll zunächst losgelöst von der Rechtsform und Jurisdiktionen bestimmt werden. Für eine Vorstellung und Übertragung der Leistungsprozesse auf die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle wird auf Kapitel 3.5.3 und Kapitel 3.6 verwiesen.

Abhängig vom Geschäftsmodell- und den Lieferungs- und Leistungsbeziehungen sind dann die Gliederungsebenen der Hauptpositionen (d.h. Arbeitnehmer, Staat, Kapitalgeber, Vermieter, Lizenzgeber, Nutzer und Unternehmen) weiter zu bestimmen und die Zeilen dementsprechend zu erweitern. Die Gewichtung eines Wertschöpfungsbeitrags und die Zuweisung zu einem Standort sollen mittels eines fünf Sterne Schemas erfolgen (wobei fünf Sterne die höchste Zuweisung darstellt).

⁹⁹⁰Vgl. Cordes, in: Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, 2. Aufl., 2014, S. 1071 ff.

⁹⁹¹ Vgl. Rasch in: Kroppen/Becker, Verrechnungspreise, 1999, GAufzV, Rz. 183 ff.

Naturgemäß offenbart eine solche Matrixdarstellung auch einen hohen Grad an Gestaltungsfreiheit durch die fallabhängige Ausgestaltung der (i) Gewichtungskomponenten und der (ii) Ausprägung der Zuweisungen zu den entsprechenden Positionen und Standorten.

Dies verdeutlicht aber auf der anderen Seite auch die Bedeutung der Stellung des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters. So fordert § 1 Abs. 1 S. 3 AStG, dass konzerninterne Verrechnungspreise immer mit der verkehrsüblichen Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters wie gegenüber Fremden zu vereinbaren sind, weshalb die Matrixdarstellung und die eingeräumte Unternehmensdispositionsfreiheit im Fall der Anwendung auf die Funktions- und Risikoanalyse, wie auch das Wertschöpfungsverständnis, im Einklang mit der Gesetzesvorgabe steht.

Zudem dient die Matrixdarstellung der Vorgabe einer einheitlichen und systematisierenden Darstellungsweise, die zudem einen Vergleich zwischen den Geschäftsmodellen (d.h. eine Produktlinie) bzw. Lieferungs- und Leistungsbeziehungen ermöglicht. Folgendes vereinfachtes, indikatives Beispiel einer solchen Matrixdarstellungstechnik kann als Modell zur Gewichtung und Zuordnung von Wertschöpfungsbeiträgen dienen. Demnach ist der Wertschöpfungsbeitrag von Position A zur Wertschöpfung 30%, von Position B 19%, von Position C 22% und von Position D 29%.

Tabelle 21: Analysematrix für Zwecke der Wertschöpfungsanalyse

Positionen / Partizipanten	Gewichtung / Bedeutung	Position A im Leistungsprozess	Position B im Leistungsprozess	Position C im Leistungsprozess	Position D im Leistungsprozess
Arbeitnehmer	z.B. 5 Sterne	z.B. 0	z.B. 5	z.B. 1	z.B. 2
Staat	z.B. 4 Sterne	z.B. 4	z.B. 0	z.B. 2	z.B. 1
Kapitalgeber	z.B. 3 Sterne	z.B. 1	z.B. 2	z.B. 1	z.B. 5
Vermieter	z.B. 5 Sterne	z.B. 2	z.B. 0	z.B. 1	z.B. 2
Lizenzgeber	z.B. 4 Sterne	z.B. 2	z.B. 0	z.B. 2	z.B. 1
Kunden	z.B. 3 Sterne	z.B. 3	z.B. 0	z.B. 2	z.B. 1
Netzwerkeffekte	z.B. 0 Sterne	z.B. 0	z.B. 0	z.B. 0	z.B. 0
Daten / WG	z.B. 0 Sterne	z.B. 0	z.B. 0	z.B. 0	z.B. 0
Unternehmen	z.B. 5 Sterne	z.B. 4	z.B. 0	z.B. 1	z.B. 0
Summe	160	48	31	35	46
Ergebnis: Verhältnismäßige Verteilung der Wertschöpfungsbeiträge	n/a	30%	19%	22%	29%

7.3 Bewertung: Tauglichkeit zur rechtmäßigen Erfassung / Anbindung des Bewertungsmaßstabs

7.3.1 Prüfungsreihenfolge, Anwendungsbereich und Rechtsgrundlagen

7.3.1.1 Das Telos der Normen und das Arbeiten mit Fiktionen

Aus dem grundsätzlichen Rechtfertigungsgedanken heraus, also dem Telos der Vorschläge, dass erst durch entsprechende Neuregelungen wertschöpfungsgerechte Besteuerungen herbeigeführt und damit ruinöse Steuergestaltungen verhindert werden können, erwachsen zwei Problemfelder:

- Wie kann der ständig innewohnenden Missbrauchsvermutung entgegengetreten werden, die dem Marktstaat unterstellt, dass er über den Wertschöpfungsgedanken hinaus durch Anwendung entsprechender Regelungen mehr Steuersubstrat einfordert als ihm zusteht?
- Wie kann ein (hypothetischer) Gegenbeweis formuliert werden, der belegt, dass es zu keinem Zeitpunkt eine ruinöse Steuergestaltung gab, was im Umkehrschluss die Anwendung einer entsprechenden Neuregelung grundsätzlich in Frage stellen würde?

Diese innewohnenden Unsicherheitsfaktoren treten zudem immer dann auf, wenn die Vorschläge mit dem methodischen Hilfsmittel der Fiktion arbeiten:

Dies ist mit Bezug auf die Nexus-Merkmale der Fall, wenn der Gesetzgeber gewissermaßen eigene Überlegungen entwickelt und hierauf aufbauend unterstellt, dass diese – bei Erfüllung der Tatbestände in konkreten Geschäftsvorfällen – steuerungsrelevant sind.

Aufgrund dieses innewohnenden Unsicherheitsfaktors kann es an dieser Stelle keine Klarheit des Rechts und keine Normenbestimmtheit geben, wodurch Rechtsunsicherheit entsteht und die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht zudem in Frage steht. Damit werden zugleich die eigenen Ziele der OECD, nämlich Rechtssicherheit und Klarheit schaffen zu wollen, verletzt.

Es ist daher zwingend, dass der Gesetzgeber im Fall einer Umsetzung der Vorschläge den Unsicherheitsfaktor durch einen Gegenbeweis abschwächt.

Umso mehr überrascht es, dass ausweislich des OECD Reports vom 09.10.2020 eine rechtliche Überprüfung des OECD Unified Approachs noch nicht stattgefunden hat.⁹⁹²

Derweil standen bereits die Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG (u.a. § 8 Abs. 2 AStG) oder auch die Regelungen des § 50d Abs. 3 EStG unter unionsrechtlichen Vorbehalten. In beiden Fällen wurden schließlich Gegenbeweise verabschiedet, anhand derer der Steuerpflichtige die pauschale Missbrauchsvermutung widerlegen konnte.

Zumindest mit Verweis auf das fehlende Telos der Norm mag eine Möglichkeit darin bestehen, die Regelungen zu Pillar I auch rechtlich unmittelbar an Pillar II anzubinden, um sicherzustellen, dass der Marktstaat ausschließlich einen wertschöpfungsgerechten Beitrag erhält und dass nicht zusätzlich Gewinne in Niedrigsteuerländern verlagert werden. Dieser Gedanke erwächst aus dem Umstand, dass Pillar II zum Ziel hat, eine Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer zu verhindern.

⁹⁹² OECD/G20, Brochure 2020 v. 09.10.2020 betr. dem Unified Approach (eng. Fassung), S. 13.

7.3.1.2 Körperschaften / Steuersubjekt

Dadurch, dass die Vorschläge entgegen der deutschen Regelungspraxis offensichtlich nur auf Körperschaftsteuersubjekte abzielen und damit Personengesellschaften außer Acht lassen, ist das Steuersubjekt nur ungenügend definiert; folgende Vorgaben werden nicht umgesetzt:

- Der Grundsatz der Rechtssicherheit kann nicht gewährleistet werden, da die Vorschläge nicht die Stabilität der Steuerrechtsordnung wahren und nicht die deutsche Einkommensteuer und verbundene Rechtskreise mit einbeziehen.
- Dem Europäischen Steuerrecht wird widersprochen, da keine rechtsformneutrale und gleiche Besteuerung hergestellt werden kann.
- Die Zielvorgaben der EU an eine konkurrenzfähige und neutrale Besteuerung werden missachtet.

7.3.1.3 Systematik der Prüfstufen, Prüfreiheitenfolgen und Auswahlmöglichkeiten

Aufgrund der Tatsache, dass die Vorschläge nur ungenügend feste Prüffolgen und Ränge definieren und es derzeit unklar ist, in welchem Konkurrenzverhältnis die Vorschläge zu den bestehenden Betriebstätentatbeständen stehen, werden die wirtschaftlichen Vorgaben zur Sicherung der Einmalbesteuerung bzw. zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht erfüllt.

Verstärkend kommt hinzu, dass den Vertragsstaaten – mit Bezug auf die Nexus-Merkmale – eine echte Auswahlmöglichkeit eingeräumt wird. Denn derzeit dürfte es im Belieben der Jurisdiktionen stehen, ob sie unter Verweis auf die OECD Vorschläge einen nutzerbasierten oder einen digitalbasierten Faktor neben dem Umsatzfaktor wirken lassen, was erhebliches Konfliktpotenzial in multilateralen Vertragssituationen birgt und neben den wirtschaftlichen Vorgaben einer Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht entgegensteht.

Da zudem unklar ist, auf welchen Rechtsgrundlagen und auf welche Art die Vorschläge in das bestehende steuerliche Regelwerk überführt werden sollen, drohen insbesondere die Vorgaben hinsichtlich Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht und Europäischem Steuerrecht missachtet zu werden. Hiermit einher kommt es zur Verletzung der Rechtssicherheit, da keine Klarheit des Rechts gegeben ist. Denn Gesetzgebungen haben sicherzustellen, dass keine abkommensverdrängenden Gesetzgebungen und damit Prüffolgen etabliert werden (increased tax certainty); gleiche Ziele hat auch die OECD zu verfolgen, nämlich Normen zu schaffen, die eine Vereinbarkeit mit internationalem Recht sicherstellen.

Diese Petita dürften insbesondere auch bei einer möglichen richtlinienverordneten Umsetzung in der EU zu beachten sein, wenn Regelungen nur für EU gebietsansässige Steuerpflichtige und für solche gelten, die in Nicht-DBA Ländern ansässig sind; es käme dann zu einem richtlinienverordneten Treaty Override. Aus systematischer Sicht ist dies abzuwehren, da fälscherweise der Eindruck entsteht, dass Hürden zur Einführung (unionsrechtlicher) Treaty Overrides nicht mehr existieren. Es sollte stets beachtet werden, dass die DBAs auf der Grundlage des Völkerrechts geschlossen wurden. Das einseitige Überschreiben solcher Vertragswerke und damit das Nicht-Festhalten an den ursprünglich zugesicherten und vertraglich fixierten Vereinbarungen verstößt, unabhängig von der rechtlichen Einordnung eines Treaty Overrides, gegen die Grundfeste des Vertrauensschutzes.

Darüber hinaus erweist sich das EU-Einstimmigkeitserfordernis als Hindernis für eine EU weite Steuerharmonisierung, da derzeit nicht alle EU-Mitgliedsstaaten zur Umsetzung der Vorschläge

bereit sind.⁹⁹³ Dadurch besteht die Gefahr, dass ruinöser Steuerwettbewerb geschaffen und damit die EU-Ziele zur konkurrenzfähigen Unternehmensbesteuerung und zum Schutz des Binnenmarktes verletzt werden. Denn im Steuerwettbewerb streben die Steuersubjekte nach denen für sie günstigsten Marktbedingungen, sodass zwar durch die EU-Einstimmigkeitsregelungen die demokratische Legitimierung von EU-Beschlüssen erfolgt, dies aber zugleich zu Wettbewerbsnachteilen führt.⁹⁹⁴

7.3.1.4 Fokus auf US-amerikanische Internetkonzerne

Durch das offensichtliche Abstellen der Anwendungsbereiche auf US-amerikanische Internetkonzerne und den weitestgehenden Einbezug von Aktivitäten (auch) im B2C-Bereich wird der Anforderung widersprochen, dass Typisierungen und Pauschalierungen zu vermeiden sind; damit wird das Kriterium der Rechtssicherheit verletzt.

Denn durch die politische Intonierung wird die Objektivität des Besteuerungskonzepts gegenüber herkömmlichen nicht-digitalen und möglichen digitalen Geschäftsmodelle nicht gewahrt und die ursprüngliche Zielsetzung, große gewinnstarke Unternehmen besteuern zu wollen, aufgrund des (möglichen) Einbezugs des B2C-Bereichs suspendiert.

Außerdem ist aus Sicht der Wettbewerbsneutralität unklar, wie Wettbewerbsverzerrungen (i) zwischen Unternehmen der digitalen Wirtschaft und der klassischen Wirtschaft sowie (ii) zwischen national operierenden globalen Konzernen und Kleinstunternehmen entgegengewirkt werden kann. Denn Tatsache ist, dass, je nach Ausgestaltung der Schwellenwerte, auch die Befolgungskosten für die klassische Wirtschaft und für Kleinstunternehmen steigen werden.

Verstärkend hierzu wirkt die Tatsache, dass das Ziel der Norm unklar ist, womit keine Normenklarheit gegeben ist und keine teleologische Auslegung erfolgen kann. Darüber hinaus werden die Zielvorgaben der OECD nicht erfüllt, da weder eine neutrale Besteuerung noch eine Vereinbarung mit höherrangigem Recht gegeben ist.

Aus eben diesen Gründen ist eine Fundierung auf US-amerikanische Internetkonzerne im Telos der Norm abzulehnen. Entsprechendes mag auch ein Gedankengang im G7- bzw. G20 Beschluss 2021 gewesen sein. Wenn nun nicht mehr zwischen Geschäftsaktivitäten generell unterschieden wird, kann folglich auch der Vorwurf, dass Geschäftsformen und Unternehmen diskriminiert werden oder eine Strafbesteuerung eintritt, zumindest nicht mehr über den Anwendungsbereich geführt werden.

7.3.1.5 Abgrenzungsfragen im Anwendungsbereich / Steuerobjekt

Im Anwendungsbereich der Vorschläge werden bereits zahlreiche Abgrenzungsfragen motiviert, die das grundeigene Geschäft des Steuerpflichtigen und seine Ausprägungen betreffen, um letztendlich das Steuerobjekt zu formen. Entsprechende Abgrenzungskriterien zur Definierung des dominierenden Anteils in der Geschäftsaktivität hat der Steuerpflichtige beizubringen. Diesbezügliche Hilfestellungen von EU und OECD zur Auslegung sind ungenügend, sodass keine Klarheit des Rechts und erst recht keine Normenbestimmtheit vorhanden sind; damit bergen die Vorschläge erhebliche Rechtsunsicherheiten.

Derweil konnte mit Bezug auf die *entmaterialisierten digitalen Aktivitäten* der Problem- und Abgrenzungsbereich beim Erfordernis der digitalen Aktivitäten bereits veranschaulicht werden. Resü-

⁹⁹³ Siehe Kapitel 1.2.

⁹⁹⁴ Vgl. Hidien/Versin, Digitales Geschäftsmodell, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, S. 759.

mierend ist festzustellen, dass im Zweifel fast alle Unternehmen, zumindest in der Sekundäraktivität, unter die geplante Norm fallen dürften. Denn auch im Hintergrund stehende digitale Aktivitäten dürften bei einem ansonsten nicht-digitalen Geschäftsmodell zu einer Eröffnung des Anwendungsbereichs führen (siehe Kapitel 6.2.2).

Schließlich bestehen im Anwendungsbereich der Vorschläge folgende Abgrenzungsfragen:

- EU-Richtlinienentwurf 2018: Zur Identifikation der digitalen Dienstleistungen hat der Steuerpflichtige zwischen digitalen und nicht nicht-digitalen Erträgen zu unterscheiden.
- OECD Bericht 2015 / 2018: Zur Identifikation der entmaterialisierten digitalen Aktivitäten hat der Steuerpflichtige eine Abgrenzung zu den herkömmlichen Geschäftsaktivitäten aufzuzeigen.
- OECD Unified Approach 2019 – 2021: Zur Identifikation der automatisierten digitalen Aktivitäten hat der Steuerpflichtige eine Abgrenzung zu den herkömmlichen Geschäftsaktivitäten aufzuzeigen.

Die offensichtliche Abgrenzungsproblematik missachtet damit auch das OECD Ziel einer klaren Gesetzestechnik und Sprache.

7.3.1.6 Termini

Aufgrund der Tatsache, dass die Staats- und Rechtsetzungsverbünde offensichtlich unterschiedliche Termini zur Beschreibung der Betriebsstättenkonzeption verwenden, ist erkennbar, dass erhebliche Rechtsunsicherheit existiert; hiermit wird insbesondere das OECD Ziel, eine klare Gesetzestechnik und Sprache zu etablieren, übergangen.

7.3.1.7 Steuerliche Übergangsvorschriften

Da der Systemübergang von den bestehenden Grundsätzen hin zu einem marktorientierten Ansatz im Detail unklar ist, droht insbesondere eine Missachtung des Vertrauensschutzes und damit der Vorgabe der Rechtssicherheit.

Denn selbst wenn eine Einigung auf die Problemfelder zu Pillar I gelingen dürfte, entsteht eine Dekade der Unsicherheit, da die OECD Vorschläge massiv in das nationale Recht der Mitgliedsstaaten eingreifen und im dortigen Landesrecht erst zu verankern wären, woraus Wertungswidersprüche zwischen den Ländern vorhersehbar erscheinen.

Mit Blick auf den maßgebenden Beurteilungszeitraum ist daher sicherzustellen, dass keine *echte* Rückwirkung implementiert wird; entsprechende Übergangsvorschriften, z.B. mit Verweis auf geleistete Aufwendungen, Anschaffungs- und Herstellungskosten und stille Reserven, sind zu verhandeln.

7.3.2 Tatbestandsmerkmale für einen Nexus

7.3.2.1 Lenkungswirkung der Nexus-Merkmale

Aus wirtschaftlicher Sicht offenbaren die faktischen Lenkungswirkungen, die über die Nexus-Merkmale gesetzt werden, ein weiteres, wesentliches Problem, nämlich das der zu beachtenden Wettbewerbsneutralität: Denn letztendlich sollen die steuerlichen Rahmenbedingungen möglichst nicht die Entscheidungen von Investoren beeinflussen, um eine optimale pareto-effiziente Ressourcenallokation zu gewährleisten.

Hierzu könnte es aber kommen, wenn z.B. Aktivitäten des Fernabsatz-Modells (Versand von DVD Filmen) nicht besteuert werden, aber über den *intrinsic link* zum Nutzer die Aktivitäten des Abonnementen-Modells (Streaming von Filmen) in den Fokus rücken.

Ferner dürfte es z.B. auch mit dem Abstellen auf digitale Plattformen (OECD Berichte 2015 / 2018) zu weitgehenden Eingriffen des Staats in die Ausübung der Geschäftsabwicklungen mit dem Endkunden kommen: Denn für den Unternehmer dürften Anreize geschaffen werden, den Verkauf, anstelle über einen Internetauftritt, z.B. über ein Call-Center oder einen Versandkatalog zu strukturieren, umso einer steuerlichen Verhaftung im Marktstaat entgegen zu treten.

Wenn folglich die Gefahr einer wirtschaftlich nichtzutreffenden Ressourcenallokation besteht, wird zugleich der rechtlichen Vorgabe des Leistungsfähigkeitsprinzips widersprochen, da nicht das Markteinkommen in seiner ursprünglichen Form am Ort des Leistungsgeschehens besteuert werden kann. Eine wirtschaftspolitisch motivierte Festlegung auf ein Geschäftsmodell ist daher abzulehnen. Damit wird zugleich das Ziel der EU, den Schutz des Binnenmarktes herzustellen, nicht gewahrt.

7.3.2.2 Lokalisierung der Nutzer

Da alle Nexus-Merkmale auf die steuerliche Ansässigkeit der Nutzer abzielen, muss die Geolokalisierung der Nutzer möglich sein. Dies wirft Fragen an die Stabilität der Rechtsordnung und damit an die Rechtssicherheit auf.

Da zudem die Methode des steuerlichen Vollzugs und die Überwachung der Aufenthaltsorte unklar ist, steht in Frage, ob eine korrekte Rechtsfolgenziehung durch die Vorschläge gewährleistet werden kann, was dem OECD Ziel einer wirksamen und fairen Besteuerung entgegensteht.

Darüber hinaus haben die Vorschläge sicherzustellen, dass (i) das Merkmal eines aktiven Nutzereingagements erfüllt wird und (ii) die Qualität und Belastbarkeit der erhobenen Daten ausreichend ist, um entsprechende Steuerfolgen abzuleiten. Da auch hier die zugrundeliegenden Techniken hierfür unklar sind, z.B. zwecks Vermeidung doppelter Registrierungen, werden wiederum die Vorgaben an die Rechtssicherheit missachtet, eine faire Rechtsfolgenziehung in Frage gestellt und das OECD Ziel einer klaren Gesetzestechnik verfehlt.

Zudem bestehen unter Verweis auf die Erhebung weiterer, nutzerspezifischer Daten (z.B. Registrierungsdaten, Zahlungsdaten etc.), Fragen an den Schutzbereich der personenbezogenen Daten, da offensichtlich die Daten, je nach Geschäftsmodell, nicht nur erhoben, sondern auch verarbeitet und weitergegeben werden dürften, was die Betroffenenrechte der beteiligten Nutzer weiter einschränken dürfte.

7.3.2.3 Begriff der immateriellen Wirtschaftsgüter

Die Vorschläge von EU und OECD enthalten keine eigene Definition zum Begriff der immateriellen Wirtschaftsgüter; im Wege der erweiterten Auslegung müsste ein gemeinsames Begriffs- und Inhaltsverständnis geschaffen werden.

Zwar ist es möglich, etwa über die OECD Verrechnungspreisrichtlinien oder über § 1 Abs. 3c AStG n.F. sich dem Gewollten anzunähern und die Anforderung an das *beeinflusste wertmäßige Nutzerverhalten* auszulegen; es verbleibt aber mangels entsprechender Definitionen ein erhöhter Unsicherheitsfaktor. Die fehlende Normenklarheit und Bestimmtheit führt zu Rechtsunsicherheit und missachtet damit das Ziel einer klaren Gesetzessprache.

7.3.3 Grenzsetzungen / Grenze der gesetzlichen Pauschalierung

Da die Schwellwerte in ihrer Berechnung nicht fundiert und für den Rechtsanwender damit in der Höhe nicht nachvollziehbar sind, werden insbesondere die Vorgaben an die Rechtssicherheit und das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt.

Es ist nicht hinreichend nachvollziehbar, warum die Beitragsfestlegungen in dieser Weise getroffen wurden:

- Welche Berechnungsgrundlagen stecken hinter der 750m € Grenze (OECD Unified Approach)?
- Warum begründet die Interaktion mit mehr als 100.000 Nutzern p.a. (B2C-Bereich) oder der Abschluss auf mehr als 3.000 Verträgen p.a. (B2B-Bereich) eine Wesentlichkeit (EU-Richtlinienvorschläge 2018)?

Mit Verweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip bleibt darüber hinaus festzuhalten, dass u.a. offene Verfassungsfragen in Bezug auf

- die Belastungshöhe und
- die Vereinbarkeit der Freigrenzen mit Art. 20 der EU-Charta der Grundrechte existieren dürften.

Die politisch und nicht steuerrechtlich motivierten Festlegungen werfen letztendlich Fragen an die Zulässigkeit der gesetzlichen Pauschalierungen auf. Für den Fall der Betriebstättenkonzeptionierung sollte hier ein äußerst enges Verständnis greifen. Andernfalls käme man zum Ergebnis, dass unterhalb der Schwellenwerte eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung bereits gewahrt ist. Bei der Festlegung der Grenzwerte sollte zumindest mehr dafür als dagegensprechen.

Die Begründung der Europäische Kommission zum Schwellenwert von 750m € ist keineswegs fundiert. Denn dieser wird der Höhe nach, wiederum mit Verweis auf die Wertschöpfung der Nutzer, rechtfertigt, obgleich kein Wertschöpfungsverständnis existiert. Vielmehr sollen natürliche Monopole und entsprechende Unternehmensgrößen besteuert werden, die nur aufgrund der nutzer-generierten Wertschöpfung entstehen könnten.⁹⁹⁵ Lagen dem EU-Richtlinienentwurf 2018 zur DST noch Rechtfertigungsansätze im Hinblick auf die Verfahrensleistungsfähigkeit und einem Gewinnverlagerungsrisiko zugrunde, ist für die Eingrenzung der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz folglich nur die nutzer-generierte Wertschöpfung ursächlich.

Es stellt sich daher die Fragen, warum die Schwellenwerte auf die Gesamtumsätze abzielen und nicht nur den Teil der steuerpflichtigen digitalen Aktivitäten berücksichtigen, wenn für Zwecke des Anwendungsbereichs oder der Ergebnisermittlung ohnehin eine Unterteilung anhand der Kosten- und Leistungsrechnung getroffen werden muss.

Positiv ist festzuhalten, dass die Freigrenze aufgrund stark typisierender Betrachtungen kleine, noch nicht profitable Start-up Unternehmen schützt; allerdings erscheint der Freibetrag derzeit dafür viel zu hoch.⁹⁹⁶

⁹⁹⁵ Vgl. Richtlinienentwurf (EU) v. 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung), COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, S. 13,

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, 31.12.2021; Valta, Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 771 f.

⁹⁹⁶ Vgl. Valta, Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 771.

Warum eine Festlegung auf vorgenannte Merkmale und Größen erfolgt, erschließt sich dem Rechtsanwender nicht; die Typisierungskompetenz der *starr*en Betragsgrenzen dürfte vorliegend überschritten sein.

Dies kann am folgenden Beispiel zum EU-Richtlinienentwurf 2018 verdeutlicht werden (siehe Kapitel 6.2):

Wie zuvor erarbeitet, dürfte jeder Schwellenwert letztendlich umsatzabhängig sein.

Mit Blick auf den nutzerbasierten Anknüpfungspunkt (Stufe 2 der Prüfungshierarchie zum EU-Richtlinienentwurf 2018), ist dieser erfüllt, wenn mehr als 100.000 Konsumenten p.a. gegeben sind. Wird ferner eine betragsmäßige Kontinuität der Prüfstufen angenommen, was aus systematischer Sicht zwingend gegeben sein müsste, kann jedem Nutzer ein Wert von 70 € zugesprochen werden (Rechnung: 7m € p.a. / 100.000 Nutzer).

Mit Blick auf die fallstudienbasierte Vorstellung der Geschäftsmodelle (siehe Kapitel 3.5.2) bliebe dann z.B. für die Xing SE, deren Wertschöpfung maßgebend durch die Nutzer getrieben ist, festzuhalten, dass jedem Nutzer 14,32 € (Umsatz 2018: 235m € / Nutzerzahl 2018: 16,4m) am Umsatzanteil zugewiesen werden könnte.

Vergleicht man dieses Ergebnis z.B. mit dem Unternehmen Facebook, ergibt sich hier ein Wert von ca. 25 € pro Nutzer⁹⁹⁷ (Umsatz 2018: ca. 55 Mrd. USD / Nutzerzahl 2018: 2,2 Mrd.)⁹⁹⁸, bezogen auf den Umsatz.

Folglich erscheint der starre Schwellenwert von 70 € pro Nutzer als viel zu hoch und willkürlich, da insbesondere über den Umsatzanteil auch auf Fragen des Leistungsfähigkeitsprinzips Bezug genommen wird. Denn die Umsatzposition hat bekanntermaßen einen Bezug zum Absatzpreis, sodass Unternehmen mit höheren Preisen und höheren Profitabilitätszielen den Nutzerwert beeinflussen können. Folglich dürfte Facebook zumindest nicht von dem EU-Richtlinienentwurf 2018 in diesem Punkt betroffen sein, was der Zielsetzung des EU-Richtlinienentwurf 2018 überraschend widerspricht. Gleichzeitig zeigt das Zahlenbeispiel, dass die Beziehungen der Schwellenwerte untereinander nicht plausibel sind, wenn die Schwellenwerte in eine Wechselbeziehung gesetzt werden. Die Schwellenwerte sind damit grob motiviert und widersprechen den Grenzen der gesetzlichen Pauschalierung.

Mit Verweis auf Kapitel 7.2.5 unterstreicht das Zahlenbeispiel zudem, dass der Wertschöpfungsbeitrag der Nutzer nicht in Geldeinheiten gemessen werden kann. Denn zu fragen wäre: Ist der Wertschöpfungsanteil der Nutzer beim Unternehmen Facebook höher als bei der Xing SE? Eine solche umsatzbasierte Überlegung und Schlussfolgerung ist substanzlos und verfehlt das Ziel einer korrekten Wertschöpfungsabbildung.

7.3.4 Ermittlung der Einkünfte und Zuordnung zu den Vertragsstaaten

Die Vorschläge von EU und OECD eint die Zielsetzung, dass die Methodik der Ergebnisermittlung eine größtmögliche Gleichbehandlung zu den bereits bestehenden Methoden der Verrechnungspreise gewährleisten soll. Diese Eingabe dürfte zugleich mit dem übergeordneten Gedanken der OECD im Einklang stehen, dass digitale und herkömmliche Aktivitäten möglichst steuerungsgleich behandelt werden sollen, um negative Konsequenzen auf den internationalen Steuerwettbewerb auszuschließen.

⁹⁹⁷ Aufgrund der Typisierung: Annahme eines Gleichlaufes von USD und Euro.

⁹⁹⁸ Vgl: Facebook, 2021, <https://allfacebook.de/toll/state-of-facebook>, 31.12.2021.

Folgt man diesem Gedankengang, dürften die Ausführungen zu den Verrechnungspreisen dann immer dahingehend zu verstehen sein, dass im Ergebnis ein doppelter Vergleichsstab gilt. Denn es wäre stets zu untersuchen,

- in welcher Höhe die innerbetrieblichen Leistungsströme zwischen Stammhaus und Betriebsstätte durch ein fremdes Drittes Unternehmen vergütet worden wären (**Stufe I**) und
- welches Ergebnis eine herkömmliche Betriebsstätte erzielt hätte, wenn die Aktivitäten z.B. durch eine feste Geschäftseinrichtung oder einen Vertreter ausgeführt worden wären (**Stufe II**).

Die Antworten auf beide Fragen müssten übereinstimmen.

Unter Heranziehung von Bewertungsmaßstab und Wertschöpfungsverständnis lassen sich zwei Grundsätze formulieren:

- Aus den rechtlichen Vorgaben leitet sich der Grundsatz ab, dass das Steuersubjekt im Sinne des Leistungsfähigkeitsprinzips definiert sein muss und die Einkünfte immer demjenigen zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Besteuerung verursacht (z.B. analog nach § 20 Abs. 5 EStG⁹⁹⁹).
- Aus dem Wertschöpfungsverständnis erwächst der Grundsatz, dass den Partizipantengruppen eine wertschöpfungsorientierte und leistungsgerechte Vergütung zuzuordnen ist und der Umsatzfaktor nicht allein wirken kann.

Beide Forderungen sind in Übereinstimmung zu bringen.

Dies gilt erst recht aus wirtschaftlicher Sicht bei zwischenstaatlichen Leistungsbeziehungen: Denn wenn ein Land einen Leistungsexport zulässt, so hat das andere Land seinen Markt für seinen Leistungsimport zu öffnen. Das Ergebnis aus der Kooperation ist zwischen den beteiligten Akteuren leistungsgerecht und insofern fair zu teilen.¹⁰⁰⁰ Diese Teilung ist die Konsequenz einer funktionierenden Wettbewerbswirtschaft. Denn hier schlussfolgerte KNIGHT bereits im Jahr 1921, dass die Wettbewerbswirtschaft ein Abbild der unternehmerischen Risikoverteilung ist und dass, übertragen auf die Verrechnungspreise, insofern der Residualgewinn auf Basis eingegangener Unternehmensrisiken aufzuteilen ist.¹⁰⁰¹ Im Sinne der wirtschaftlichen Vorgabe ist damit eine effiziente Ressourcenallokation und eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip sicherzustellen.

Dies vorausgeschickt ist nun zu untersuchen, ob

- die Bestimmung des digitalen Residualgewinns und
- die formelbehaftete Zuordnung des digitalen Ergebnisanteils auf die Marktstaaten

den rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgaben entspricht.

Da die Residualmethode bereits von der OECD anerkannt wird und u.a. in den USA wirkt, dürfte deren Einsatz zumindest keine Systembrüche darstellen, sondern sich im bekannten Verrechnungspreissystem bewegen, was für das Kriterium der Rechtssicherheit und eine beständige Gesetzgebung spricht.

⁹⁹⁹ In § 20 Abs. 5 EStG heißt es: „Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 und 2 erzielt der Anteilseigner. Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 der Abgabenordnung die Anteile an dem Kapitalvermögen im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind.“

¹⁰⁰⁰ Vgl. Richter, Grenzüberschreitende Direktgeschäfte, Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2018, S. 134.

¹⁰⁰¹ Vgl. Knight, Risk, uncertainty and profit, 1971, S. 5.

Mit Blick auf die Funktions- und Risikoanalyse ist festzuhalten, dass die bisherigen Regelungen nach § 6 Abs. 1 BsGaV Rechtsunsicherheit schaffen, da weder Normenklarheit noch Bestimmtheit gegeben sind. So liegt es derzeit im Ermessen der Finanzverwaltung, im Einzelfall von einer Zuordnung an eine Betriebsstätte abzuweichen und die Veräußerung, die Schaffung, die Verwaltung oder die Nutzung von immateriellen Werten als maßgebende Personalfunktion zu qualifizieren. Eine solche Vorgehensweise verstößt gegen die selbstgesteckten Ziele der OECD in Bezug auf die Erarbeitung eines klaren und in der Wirkung objektiven Besteuerungskonzepts, welches auf gleiche neutrale Weise gegenüber digitalen und nicht-digitalen Geschäftsmodellen wirkt. Es gilt daher das Petitum, in Bezug auf § 1 Abs. 5 S. 2, 2. HS AStG gesetzlich festzuschreiben, dass technische Einrichtungen und damit personenlose Betriebsstätten betriebsstättenbegründend sein können und zudem als Zuordnungsobjekte anerkannt werden. Das im AOA und in den BEPS Aktionenpunkten 8 – 10 verordnete Primat der relevanten Personalfunktion ist damit auch im Abkommensrecht und auf OECD Linie systemgerecht anzupassen.

Mit Verweis auf die technische Ermittlung zum Amount A (OECD Unified Approach) ist zu befürchten, dass bereits die Ermittlung des Gesamtgewinns (Stufe 1) erhebliche Rechtsunsicherheit und die Gefahr der Doppelbesteuerung birgt, da es bisher keine gemeinsame Gesamtbemessungsgrundlage für die steuerliche Ergebnisermittlung – auch nicht in der EU – gibt.

Darüber hinaus ist zu befürchten, dass die Ermittlung des Non-Routine-Ergebnisses auf Basis von politisch gestaltbaren Aufteilungsfaktoren erfolgt, da mangels Datengrundlagen kein echter Fremdvergleich möglich sein dürfte.

Derweil widerspricht das Abstellen auf eine formelbasierte Ergebnisaufteilung immer dann dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem Ziel einer fairen Besteuerung, wenn die Festlegungen der Aufteilungsfaktoren staatenabhängig und damit willkürlich sind. Demnach wäre z.B. denkbar, dass Schwellenländer eine Zuordnung auf Basis der Mitarbeiterzahl favorisieren, während Industrieländer eher auf den Lohnaufwand abstellen könnten.¹⁰⁰²

Für die Auswahl und Bestimmung der Aufteilungsfaktoren nach für die Staatengemeinschaft einheitlichen und gleichen Regelungen muss sichergestellt werden, dass standardisierte und objektive Aufteilungsfaktoren etabliert werden, die stets eine Kontrolle zulassen.

Diese Kontrolle könnte analog zu § 1 Abs. 3 GAufzV und der Anforderung über eine *quantitative Nachvollziehbarkeit* von Aufzeichnungen geschaffen werden.

Aus den vorgenannten Zielen folgt zudem, dass die Gefahr der willkürlichen Abgrenzung des anteiligen Residualgewinns für die Marktsaaten und des übrigen Residualgewinns zu beheben ist. Aus den Vorgaben des Europäischen Steuerrechts und dem EU-Ziel zum Schutz des Binnenmarkts folgt daher, dass entsprechende Regelungen zur Bestimmung der Aufteilungsfaktoren per EU-Richtlinie zu verordnen sind, um – zumindest in der EU – eine Harmonisierung herbeiführen zu können.¹⁰⁰³

Abzulehnen ist darüber hinaus, dass die Vertragsstaaten die Methode der Ergebnisermittlung selbst wählen können, wie es der OECD United Approach ursprünglich vorsah (OECD Konsultationen 2019 / 2020). Denn ein Nebeneinander von transaktionsbezogener und globaler Gewinnaufteilung dürfte stets der Klarheit des Rechts widersprechen und damit die Gefahr von Doppelbesteuerung in sich bergen. Die entsprechenden OECD Ziele werden nicht erfüllt.

¹⁰⁰² Vgl. Esakova, OECD-Konsultationspapier, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2019, S. 154 f.

¹⁰⁰³ Vgl. Hentschel et al., Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 12, 2019, S. 675 f.

Auch wenn die Festlegung einer im Ergebnis pauschalen Routinevergütung vereinfachend wirken mag und Erleichterungen für den Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung darstellen, ist dies vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips abzulehnen.

Aus eben diesem Grund ist das bereits in 2015 von HONGLER / PISTONE eingeführte Konzept zur digitalen Betriebsstätte mit der Bezeichnung „Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy“¹⁰⁰⁴ nicht annehmbar (siehe Kapitel 6.6.5.7). Denn überraschenderweise fordern die Autoren zwar eine Modifizierung der existierenden Residualmethode, fordern aber zugleich, dass stets ein fester Vorabzuschlag von 1/3 des Gesamtgewinns den Marktstaaten zustehen.

Zwar wäre der Ansatz relativ einfach in der Umsetzung, doch verstößt er in Gänze gegen den Fremdvergleichsgrundsatz und dürfte zu einer Isolierung bzw. Sonderbehandlung digitaler Geschäftsmodelle führen.¹⁰⁰⁵ Diese Feststellung widerspricht damit dem OECD Ziel der Neutralität und einer klaren Gesetzestechnik.

Des Weiteren ist auch der Ansatz von OLBERT / SPENGLER abzulehnen, der primär auf immaterielle Wirtschaftsgüter abzielt und versucht, auf einer detaillierten Funktionsanalyse basierend bestimmte Werttreiber (neu) zu bepreisen, wie z.B. Software, Infrastruktur, Daten, nutzerbasierte Inhalte, Plattformen und wissensbasiertes Kapital.¹⁰⁰⁶

Unter dem Aspekt der Wertschöpfung eignet sich der Vorschlag aber nicht, da er grundsätzlich die nutzerbasierten Werttreiber außer Ansatz lässt.

7.3.5 Rechtsfolgen

7.3.5.1 Verlustnutzung

Die Berücksichtigung von Verlusten ist vor dem Hintergrund von Chancen und Risiken von hoher wirtschaftlicher und wettbewerbspolitischer Relevanz.

Demnach ist festzuhalten, dass insbesondere die Entwicklung von immateriellen Wirtschaftsgütern einen hohen Kostenaufwand verursacht, der trotz des Instruments der Kostenumlageverträge hauptsächlich im Ansässigkeitsstaat anfällt.

Wenn dieser Staat in Zukunft aber die Verlustnutzung untersagt und nur noch Gewinne besteuert, käme dies im Ergebnis einer steuerlichen Nichtberücksichtigung des Verlustes gleich. Dieses Problem stellt sich insbesondere vor dem Hintergrund des OECD Nexus-Merkmals der immateriellen Wirtschaftsgüter (OECD Unified Approach). Damit sind die Vorgaben des Leistungsfähigkeitsprinzips verletzt und es ist fraglich, ob die Vorgaben des Europäischen Steuerrechts eingehalten werden können. Denn es gilt, dass der Ansässigkeitsstaat grundsätzlich einen finalen Verlustabzug zulassen muss, um damit gleiche Rahmenbedingungen wie gegenüber Tochter-Kapitalgesellschaften zu schaffen.

Aus wirtschaftlicher Sicht dürfte die fehlende Berücksichtigung von Verlusten dann zu einer Fehlallokation zwischen Verlusten aus den Investitionen einerseits (Ansässigkeitsstaaten) und den Übergewinnen (Marktstaaten) andererseits führen. Sollte eine Abziehbarkeit im Ansässigkeitsstaat nicht mehr gewährleistet sein, dürften Unternehmen zukünftige Entwicklungsaktivitäten aus betriebswirtschaftlicher Sicht in die größeren Absatzmärkte verlagern. Eine solche Vorgehensweise

¹⁰⁰⁴ Vgl. Hongler/Pistone, Blueprints for a New PE Nexus, Digital Economy.

¹⁰⁰⁵ Vgl. Cloer/Gerlach, Virtuelle Betriebsstätte, FinanzRundschau (FR), 2018, S. 111.

¹⁰⁰⁶ Vgl. Olbert/Spengel, Digital Economy, World Tax Journal, 2017, S. 31 ff.

würde dem Prinzip einer optimalen globalen Ressourcenallokation widersprechen und einer Wettbewerbsneutralität zuwiderlaufen.

Ein möglicher Lösungsansatz könnte darin bestehen, dass, anders als im deutschen Steuerrecht, Verluste stets zu aktivieren sind und ein zukünftiges steuerliches Abschreibungspotenzial darstellen.¹⁰⁰⁷ Die Aktivpositionen würden dann, ebenso wie die Gewinne, auf die Marktstaaten allokiert werden, sodass Verluste wie Gewinne in der gleichen Steuerjurisdiktion verrechnet werden können. Dies dürfte zudem dem Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit entsprechen.

Eine Neuregelung hat den tatsächlichen Verlustabzug sicherzustellen, damit der Prognosezeitraum zur Gewinnerreichung flexibel an die Verlustzyklen digitaler Geschäftsmodelle angepasst werden kann. Alles andere würde wiederum dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen, da nicht das tatsächliche zum Konsum geeignete Einkommen besteuert würde (Nettoprinzip).

7.3.5.2 Einfluss auf Betriebsprüfungen

Rückwirkungen sind im Steuerrecht grundsätzlich ausgeschlossen; daher ist fraglich, wie im Fall der digitalen Betriebstätte auf Bilanzberichtigungen bzw. Änderungen nach § 4 Abs. 2 EStG im Zuge von Betriebsprüfungen reagiert werden soll.

Das Thema gewinnt an Relevanz, weil durch die Neuregelungen gravierende systemseitige Änderungen zu erwarten sind. Aus diesem Grund sind nicht nur *echte*, sondern auch *unechte* Rückwirkungen für noch nicht abgeschlossene Veranlagungsverfahren abzulehnen.

Der Steuerpflichtige hat aufgrund komplexer und divergierender Reformvorschläge und Diskussionen im Änderungsprozess keine Möglichkeit, sein Handeln mit der jeweiligen Rechtslage in Einklang zu bringen.

Mit Verweis auf die gebotene Klarheit des Rechts sowie auf die Berechenbarkeit gesetzlichen Handelns (Willkürverbot) kommt dem Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die Steuerrechtsordnung im Fall einer Einführung der digitalen Betriebstätte hohe Bedeutung zu.

Wenn die Finanzverwaltung diesbezüglich eine andere Meinung vertreten sollte, ist zumindest zu fordern, dass dem Steuerpflichtigen ermöglicht werden muss, dass die Ergebnisse der Betriebsprüfungskorrekturen nicht rückwirkend in dem Jahr, zu dem sie veranlagungstechnisch gehören, berücksichtigt werden, sondern stattdessen liquiditätsschonend als Steuerausgleichsbetrag in der Zukunft verwendet werden können. Zudem sollten entsprechende Zinsforderungen ausgesetzt und die Korrekturvorschrift (z.B. § 173 AO, § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO) in ihrer Wirkung suspendiert werden.

Die Rechtssicherheit kann zudem erhöht werden, in dem z.B. belastbare Verwaltungsanweisungen frühzeitig veröffentlicht werden und eine zurückhaltende Handhabung in Haftungsfällen erfolgt.

7.3.5.3 Entstrickungsbesteuerung

Das mögliche Eintreten der Rechtsfolgen zur Entstrickungsbesteuerung (Outbound-Fall) ist bereits mit Verweis auf das Leistungsfähigkeitsprinzip abzulehnen. Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen ist das Ergebnis einer Substanzbesteuerung im Wege der Fingierung, bei der - obwohl es kommt nicht zu einem *echten* Liquiditätszufluss kommt - ein effektiv nicht verfügbares zusätzliches Markteinkommen besteuert wird.

¹⁰⁰⁷ Vgl. Wissenschaftlicher Beirat Steuern EY, Der Betrieb (DB), 50, 2019, S. 6 f.

Darüber hinaus widerspricht ein solcher steuerlicher Zugriff dem Europäischen Steuerrecht. Danach müsste zumindest eine Möglichkeit der Steuerstundung analog dem Ausgleichsposten nach § 4g EStG gewährt werden, damit die steuerliche Erfassung in den Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation fällt.

Im Übrigen steht die Entstrickungsbesteuerung im Widerspruch zu den Zielen von EU und OECD, eine Einheit von Besteuerungsort und Wirtschaftlichkeit zu schaffen und die Vereinbarkeit mit internationalem Recht herzustellen.

7.3.5.4 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Die Vorschläge unterlassen eine Empfehlung, welche Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden ist.

Mit Blick auf die Belastungshöhe bleibt zu konstatieren, dass zwar nach derzeitigen Überlegungen davon auszugehen ist, dass die Steuer auf Nettobasis erhoben wird. Da die Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aber nicht abschließend sind und mit Steuerstreitigkeiten zu rechnen ist, dürfte es in der Praxis nicht zu einem vollständigen Abzug bzw. einer vollständigen Anrechnung der Steuer im Ansässigkeitsstaat kommen. Folglich stellt sich unter Heranziehung des Leistungsfähigkeitsprinzips die Frage nach einer verfassungskonformen Obergrenze der Besteuerung. Das Problemfeld wird dadurch verstärkt, dass der Steueraufwand eine nicht-abziehbare Betriebsausgabe nach § 10 Nr. 2 KStG darstellt.

Dies birgt die Gefahr, dass Kapitalimportneutralität und damit Steuerwettbewerbsneutralität auf den Auslandsmärkten nicht weiter sichergestellt werden kann, womit der wirtschaftlichen Vorgabe einer wettbewerbsneutralen Besteuerung widersprochen wird.

Da aus deutscher Sicht § 20 Abs. 2 AStG als Treaty Override Anwendung finden dürfte, droht über die Anwendung der Anrechnungsmethode darüber hinaus eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung, sollten Anrechnungsüberhänge entstehen. Wird ein Wechsel von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode vorgeschrieben, bewirkt dies wirtschaftlich eine Anhebung der niedrig besteuerten Betriebsstätteneinkünfte auf das deutsche Steuerniveau.

Aus der Vorgabe der Rechtssicherheit und den Zielen der EU zur Bewertung der Unternehmenstätigkeit im Mitgliedsstaat ist zu fordern, dass das Prinzip der Einmalbesteuerung gewahrt bleibt und die Freistellungsmethode als die geeignetste Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aus Sicht der Exportländer vordergründig anzuwenden ist.

7.3.5.5 Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit

Da mit Blick auf eine mögliche lohnsteuerliche Erfassung der digitalen Betriebstätte im Tätigkeitsstaat nach § 15 Abs. 2 OECD-MA erhebliche Anmelde- und Abzugsverpflichtungen erwachsen würden, widerspricht eine solche Ordnung dem gesetzten OECD Ziel, eine flexible und anpassungsfähige Regelung zu konzipieren. Denn es ist bisher nicht ausgemacht, dass Dienstreisen und Geschäftsbesuche in den Marktländern unmittelbar zu einer dortigen lohnsteuerlichen Verhaftung führen. Damit widerspricht die bisherige Regelung auch der Anforderung der Rechtssicherheit, da keine Klarheit des Rechts erkennbar ist.

7.3.6 Steuerschuldverhältnis

7.3.6.1 Mitwirkungspflichten und Dokumentationsvorschriften

Mit den Vorschlägen gehen umfangreiche Mitwirkungs- und Deklarationsverpflichtungen einher, die nicht mit dem Ziel einer effizienten Besteuerung harmonisieren. So werden die Finanzverwaltungen an die Steuerpflichtigen u.a.

- erhöhte Anforderungen an die Deklaration,
- erhöhte Anforderungen an das Monitoring (z.B. von Umsatzschwellen),
- erhöhte Meldepflichten (u.a. Informationsbereitstellungen und Registrierungen) und
- erhöhten Einarbeitungsaufwand

stellen, die diese unter Hinweis auf die einschlägigen steuerverfahrensrechtlichen Vorschriften zu beachten haben.

Es erscheint derzeit nicht nachvollziehbar, wie mit dem Argument einer gesteigerten Rechtssicherheit für die Einführung von Neuregelungen geworben werden kann, wenn aus Steuerverfahrenssicht die Komplexität für den Steuerpflichtigen gravierend zunimmt. Dem EU Ziel einer konkurrenzfähigen Unternehmensbesteuerung wird damit widersprochen.

Da darüber hinaus fraglich ist, welche Anforderungen an eine Verrechnungspreisdokumentation in der Zukunft zu stellen sind, ist keine Klarheit des Rechts gegeben und das Kriterium der Rechtssicherheit verletzt.

7.3.6.2 Form der Erhebung

Mit Blick auf die Erhebungsform ist auch aus rechtlicher Sicht eine Voll-Veranlagung zu fordern.

Sollte auf das Institut des Quellensteuereinbehalts gesetzt werden, darf der Aspekt nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Staat einen weiteren Akteur in das Steuerschuldverhältnis mit einbindet, ohne diesem ein finanzielles Äquivalent für seine Dienstleistung zu gewähren. Die Inanspruchnahme von Unternehmen oder gar Verbrauchern in die Erhebungsform des Quellensteuereinbehalts widerspricht jedoch den Vorgaben der Rechtssicherheit, der Vereinbarkeit mit höher-rangigem Recht, dem Europäischen Steuerrecht sowie den entsprechenden Zielen der OECD, und ist daher abzulehnen.

Die Inanspruchnahme von Diensten kann auch nicht damit rechtfertigt werden, dass der Private bzw. das Unternehmen näher am Leistungsgeschehen ist als die Finanzverwaltung. Denn es ist eben durch die gesteigerten Mitwirkungspflichten, auch unter BEPS, eher damit zu rechnen, dass der Informationsgehalt von (internen) Unternehmensbeziehungen zunehmen wird. Die Erhebung – auch nicht in Teilen – mittels Quellensteuereinbehalt ist daher abzulehnen und widerspricht zudem den OECD Zielen, eine effiziente Besteuerung einführen zu wollen.

7.3.6.3 Streitbeilegung

Der Faktor Rechtssicherheit soll durch verpflichtende Streitbeilegungs- und Schlichtungsverfahren erreicht werden.

Die Etablierung eines wirksamen Streitbeilegungsverfahrens ist zur Wahrung des Rechtsfriedens und der Rechtssicherheit elementar.

Denn der Streit an sich und seine Beilegung sind Ausfluss eines funktionierenden Rechtsrahmens, in dem der Steuerpflichtige die Möglichkeit zur Überprüfung von im Festsetzungsverfahren getroffenen Feststellungen haben muss. Gleiches ist unbestrittener Konsens im Bereich des Zivilrechts (z.B. Auseinandersetzungen über einen Kaufvertrag) und hat für das Steuerschuldverhältnis nach §§ 37 AO ff gleichfalls zu gelten.

Aus formeller Sicht beginnt die Erörterung im außergerichtlichen Behelfsverfahren mit dem Einspruchsverfahren nach §§ 347 AO ff.

Um wiederum die hohe Belastung der Finanzbehörden zu minimieren, gibt es im internationalen Steuerrecht zudem das Verständigungs- und Schiedsverfahren, welches auf Antrag des Steuerpflichtigen eingeleitet werden kann, und bei dem zwei oder mehrere Steuerbehörden verschiedener Staaten versuchen, eine Einigung herbeizuführen, sollte der Steuerpflichtige von einer Doppelbesteuerung betroffen sein.

Dieses Verfahren ist für Zwecke der Einführung einer digitalen Betriebsstätte aus vorgenannten rechtsstaatlichen Gründen auszubauen und zu erweitern. Aus wirtschaftlicher Sicht ist zudem sicherzustellen, dass Einmalbesteuerung gewahrt bleibt und dass das EU Ziel einer konkurrenzfähigen Unternehmensbesteuerung erreicht wird.

Das Verfahren soll das Ziel vereinen, multinationale Konzerne anzuhalten, einheitliche, nachvollziehbare und angemessene steuerliche Konzernstrategien zu erarbeiten. Ansätze, die nur einzelne Konzerngesellschaften und deren jeweiligen Jurisdiktionen treffen, sind hingegen ineffektiv, leicht angreifbar und daher abzulehnen.¹⁰⁰⁸

Um zudem maximale Rechtssicherheit zu erlangen, ist eine tatsächliche Form der internationalen Betriebsprüfung (Joint Audits) einzuführen, in denen multinationale Prüfungsteams, zumindest in der EU, die Aufteilung und Ergebnisermittlung im Ansässigkeitsstaat und im Marktstaat überprüfen können. Ggf. ist eine übergeordnete europäische Finanzbehörde zu schaffen.

7.4 Ergebnis: Keine hinreichende Erfassung der Wertschöpfungsfaktoren und des Bewertungsmaßstabs durch die Reformvorschläge

Die bisherigen Erkenntnisse der Arbeit ermöglichten eine Darstellung und Verständnisbildung zu den Reformvorschlägen von EU und OECD zur Betriebsstättenbesteuerung von digitalen Geschäftsaktivitäten. Zudem konnten ein Wertschöpfungsverständnis und ein Bewertungsmaßstab erarbeitet werden, um entsprechende Modelle, allgemein gültig, zu überprüfen.

Folgerichtig gilt es nun für Kapitel 7 für **Wertschöpfungszwecke** festzuhalten:

1. Die Vorschläge von EU und OECD können nicht die Wertschöpfung des Unternehmens in Gänze erfassen. Dadurch können auch die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle nicht vollständig wertschöpfungsgerecht besteuert werden.
2. Als Vorgabe und aus Wertschöpfungssicht gilt es sicherzustellen, dass
 - zentrale standortspezifische Input-Faktoren im Marktstaat,
 - absatzrelevante Output-Faktoren im Marktstaat sowie eine
 - qualifizierende Verwertungshandlung im Marktstaat als Schwellengröße besteuertechnisch erfasst werden.
3. Die Vorschläge erfassen die Wertschöpfung nicht in Gänze, da die Nexus-Merkmale vornehmlich auf den Output-Faktor im Leistungsprozess abstellen und damit zwar die Partizipantengruppen der Kunden und Netzwerkeffekte, nicht aber in angemessener Weise den Anteil der Daten und immateriellen Wirtschaftsgüter berücksichtigen. Folgerichtig wird die wertschöpfungsrelevante Doppelrolle des Nutzers in Bezug auf den Input- und Output-Faktor durch die Vorschläge nur ungenügend abgebildet.
4. Als Input-Faktor zur Wertschöpfung könnte auf das Datenvolumen und genauer, auf die Art und Weise der algorithmusbasierten Verdichtung der Daten zur Extrahierung von Wissen, und

¹⁰⁰⁸ Vgl. Thoens/Schley, Tax disputes, Internationales Steuerrecht (IStR), 632, 16, S. 633.

auf die Art und Weise der kommerziellen Nutzung der Daten abgestellt werden. Wenn beide Faktoren berücksichtigt werden, kommt es, auch auf natürliche Weise zu Rückkoppelungen über den Aspekt der Netzwerkeffekte. Denn wenn Daten von Nutzern (der Zielgruppe) erhoben und gesammelt werden und als Input-Faktor in der Produkt-/ und Dienstleistungserstellung Eingang finden, wirkt der Input-Faktor sogar verstärkend im Absatzprozess, sodass der Zielgruppe ein passgenauer Output angeboten werden kann.

5. Da die weiteren Partizipantengruppen (Anteil Mitarbeiter, Anteil Staaten, Anteil Fremdkapitalgeber, Anteil Eigenkapitalgeber, Anteil Vermieter, Anteil Lizenzgeber) bereits durch das existierende steuerliche Regelwerk abgebildet werden, dürfte es bei einem unterstellten Nebeneinander von herkömmlicher Regelung und Neuregelung diesbezüglich zu keiner (neuen) Regelungslücke kommen. Die Vorschläge nehmen im Übrigen auch keinen Bezug zu den weiteren Partizipantengruppen; ein echtes Nebeneinander aus Wertschöpfungssicht wäre damit möglich.
6. Die Vorschläge unterlassen es, geeignete Schwellenwerte zu motivieren, um eine *qualifizierende Verwertungshandlung* im Marktstaat messen zu können. Stattdessen führt das maßgebende Abstellen auf feste Umsatzgrößen (z.B. 750m € Schwelle) in Wahrheit dazu, dass es zu Diskrepanzen zwischen dem Ort der Wertschöpfung und dem Ort der Besteuerung kommt. Vorzugswürdig ist daher die Verwendung von dynamischen Schwellenwerten, um die tatsächliche Marktverhaftung abbilden zu können.
7. Die Dominanz des Umsatzfaktors in den Vorschlägen zur Ergebnisermittlung und Zuordnung ist aus Wertschöpfungssicht abzulehnen. Denn auch hier gilt es zu gewährleisten, dass sowohl Input- als auch Output-Faktor Eingang in die Formel finden und diese dann geschäftsmodell- und wertschöpfungsabhängig gewichtet werden.
8. Die in Vorschlägen enthaltenen Hinweise auf die steuerlichen Mitwirkungspflichten zu den Verrechnungspreisen sind unvollständig, da sie keinen Bezug zur nutzergenerierten Wertschöpfung enthalten. Damit sind die Verrechnungspreisdokumentationen um Informationen zum Input- und Output-Faktor zu erweitern.
9. Mit Verweis auf die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle bleibt festzuhalten, dass insbesondere das Kooperations-Modell und das Social-Media-Modell aufgrund des hohen Einflusses der Nutzerbeteiligung nicht wertschöpfungsgerecht erfasst werden können.

Unter Berücksichtigung der **rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgaben und Ziele** kann zudem für Kapitel 7 konstatiert werden, dass die Vorschläge von EU und OECD nicht geeignet sind, eine rechtmäßige Erfassung von Unternehmen in Gänze sicherzustellen, sodass auf der Rechtsfolgenreihe keine leistungsgerechte und rechtssichere Besteuerung zu erwarten ist. Folglich werden die Vorgaben

- des Leistungsfähigkeitsprinzips,
 - der Rechtssicherheit,
 - der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht und
 - des Europäischen Steuerrechts
- regelmäßig verletzt und überdies den verbundenen
- wirtschaftlichen Vorgaben und
 - Ziele von EU und OECD

widersprochen.

Die nachstehenden zwei Übersichten zu den

- rechtlichen Vorgaben und den
- wirtschaftlichen Vorgaben und Zielen von EU und OECD

visualisieren, welche Beurteilungskriterien durch die Reformvorschläge verletzt werden.

Im Allgemeinen fällt auf, dass es den Reformvorschlägen stets an Rechtssicherheit mangelt und dass insbesondere die Ziele von EU und OECD zur Sicherung einer konkurrenzfähigen Besteuerung und zur Herbeiführung einer klaren Gesetzestechnik und Sprache verletzt werden.

Struktur der Reformvorschläge	Rechtliche Vorgaben			
	Leistungsfähigkeitsprinzip	Rechtssicherheit	Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	Vereinbarkeit mit Europäischem Steuerrecht
Das Telos der Normen und das Arbeiten mit Fiktionen				
Körperschaften / Steuersubjekt				
Systematik der Prüfstufen, Prüfreiheitenfolgen und Auswahlmöglichkeiten				
Fokus auf US-amerikanische Internetkonzerne				
Abgrenzungsfragen im Anwendungsbereich / Steuerobjekt				
Termini				
Steuerliche Übergangsvorschriften				
Lenkungswirkung der Nexus-Merkmale				
Lokalisierung der Nutzer				
Begriff der immateriellen Wirtschaftsgüter				
Grenzsetzungen / Grenze der gesetzlichen Pauschalierung				
Ermittlung der Einkünfte und Zuordnung zu den Vertragsstaaten				
Verlustnutzung				
Einfluss auf Betriebsprüfungen				
Entstrickungsbesteuerung				
Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung				
Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit				
Mitwirkungspflichten und Dokumentationsvorschriften				
Form der Erhebung				
Streitbeilegung				

	Das Bewertungskriterium ist erkennbar verletzt
	Das Bewertungskriterium ist nicht anwendbar

Abbildung 60: Zusammenfassende Übersicht zur Diskussion der Reformvorschläge und den rechtlichen Vorgaben

Struktur der Reformvorschläge	Wirtschaftliche Vorgaben	Ziele der EU	Ziele der OECD
	Einmalbesteuerung und Wettbewerbsneutralität	1. Einheit von Besteuerungsort und Wirtschaftlichkeit 2. Unternehmertätigkeit im Mitgliedsstaat 3. Konkurrenzfähige Besteuerung 4. Schutz des Binnenmarktes	1. Neutralität 2. Effizienz 3. Sicherheit und Klarheit 4. Wirksamkeit und Fairness 5. Flexibilität 6. Vereinbarkeit mit internationalem Recht
Das Telos der Normen und das Arbeiten mit Fiktionen			Keine Sicherheit und Klarheit
Körperschaften / Steuersubjekt		Keine konkurrenzfähige Besteuerung	
Systematik der Prüfstufen, Prüfreihefolgen und Auswahlmöglichkeiten		Keine konkurrenzfähige Besteuerung und kein Schutz des Binnenmarktes	Keine Vereinbarkeit mit internationalem Recht
Fokus auf US-amerikanische Internetkonzerne			Keine Vereinbarkeit mit internationalem Recht
Abgrenzungsfragen im Anwendungsbereich / Steuerobjekt			Keine Sicherheit und Klarheit
Termini			Keine Sicherheit und Klarheit
Steuerliche Übergangsvorschriften			
Lenkungswirkung der Nexus-Merkmale		Kein Schutz des Binnenmarktes	
Lokalisierung der Nutzer			Keine Sicherheit und Klarheit
Begriff der immateriellen Wirtschaftsgüter			Keine Sicherheit und Klarheit
Grenzsetzungen / Grenze der gesetzlichen Pauschalierung			
Ermittlung der Einkünfte und Zuordnung zu den Vertragsstaaten		Kein Schutz des Binnenmarktes	Keine Sicherheit und Klarheit
Verlustnutzung			
Einfluss auf Betriebsprüfungen			
Entstrickungsbesteuerung		Keine Einheit von Besteuerungsort und Wirtschaftlichkeit	Keine Vereinbarkeit mit internationalem Recht
Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung		Keine Bewertung der Unternehmertätigkeit im Mitgliedsstaat	
Vergütungen aus unselbstständiger Arbeit			Keine Flexibilität
Mitwirkungspflichten und Dokumentationsvorschriften		Keine konkurrenzfähige Besteuerung	
Form der Erhebung			Keine Vereinbarkeit mit internationalem Recht
Streitbeilegung		Keine konkurrenzfähige Besteuerung	
	Das Bewertungskriterium ist erkennbar verletzt		
	Das Bewertungskriterium ist nicht anwendbar		

Abbildung 61: Zusammenfassende Übersicht zur Diskussion der Reformvorschläge und den wirtschaftlichen Vorgaben und Zielen von EU und OECD

Im Speziellen ist ferner auf folgende wesentliche Brüche zu verweisen:

1. Da das Telos der Normen unklar ist, ist der Steuerpflichtige stets dem Damoklesschwert steuerlicher Nachforderungen ausgesetzt. Denn die Regelungen enthalten bisher keine Möglichkeit des Gegenbeweises, um den Verdacht einer ruinösen Steuergestaltung zu widerlegen oder die Erfüllung der Fiktionen der Nexus-Merkmale zu belegen. Aufgrund dessen besteht das Risiko, dass die Vertragsstaaten (zusätzliche) Steuerforderungen stellen, was den Vorgaben der Rechtssicherheit widersprechen würde.
2. Die unzureichende Fundierung von Steuersubjekt und Steuerobjekt führt zu Rechtsunsicherheiten und wirft Fragen an die Stabilität der Steuerrechtsordnung auf.
3. Eine EU-richtlinienverordnete Umsetzung ist aus praktischer Sicht zwar gewollt, aus systematischer rechtlicher Sicht aber abzulehnen, da diese Form der Umsetzung einem richtlinienverordneten Treaty Override gleicht. Dies widerspricht der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht.
4. Das Abstellen auf das EU-Einstimmigkeitserfordernis bewirkt, dass keine EU-weite Steuerharmonisierung möglich sein dürfte; es könnte dadurch ein ruinöser Steuerwettbewerb entstehen.
5. Die Ausgestaltung der Nexus-Merkmale führt dazu, dass eine Lenkungswirkung entsteht, indem Anreize durch begünstigte Besteuerung von bestimmten Geschäftsaktivitäten geschaffen werden; dadurch werden die wirtschaftlichen Vorgaben zur optimalen pareto-effizienten Ressourcenallokation nicht gewährleistet.
6. Da die steuerliche Ansässigkeit der Nutzer entscheidend für alle Nexus-Merkmale ist, steht und fällt die steuerliche Konzeption, sollte die Geolokalisierung der Nutzer rechtlich nicht möglich sein. Dies wäre der Fall, wenn insbesondere die Betroffenenrechte der Nutzer verletzt würden. Womit die Neuregelung und damit die Stabilität der Rechtsordnung gänzlich in Frage stehen.
7. Die festen Schwellenwerte verletzen die Grenzen der gesetzlichen Pauschalierung und verstoßen daher gegen die Vorgaben der Rechtssicherheit.
8. Sollten die Neuregelungen neben die existierenden Regelungen zur Betriebstättenergebnismittlung treten, wird aus wirtschaftlicher Sicht und aus Gründen des Steuerwettbewerbs ein doppelter Vergleichsmaßstab geschaffen – die Effizienz des Systems wird dadurch nicht sichergestellt. Es gilt zu untersuchen, (i) wie die Leistungsbeziehungen zwischen digitaler Betriebstätte und Stammhaus vergütet werden und (ii) welches Ergebnis unter Anwendung der herkömmlichen Betriebstättenregelungen erreicht worden wäre.
9. Die Möglichkeit der Gestaltbarkeit der Aufteilungsfaktoren führt zu Rechtsunsicherheiten und ist unvereinbar mit der Forderung nach einer quantitativen Nachvollziehbarkeit von Aufzeichnungen (§ 1 Abs. 3 GAufzV).
10. Die Nichtberücksichtigung von (finalen) Verlusten im Marktstaat im Fall des Wegzugs und der Nichtberücksichtigung von Anlaufverlusten im Gewinnprognosezeitraum widerspricht dem Europäischen Steuerrecht und der Vorgabe des Netto-Prinzips.
11. Durch die umfangreichen Mitwirkungspflichten und Dokumentationsanforderungen wird das Ziel einer effizienten Besteuerung nicht erfüllt.

12. Durch die effektiv in der Praxis zu erwarteten Belastungshöhen (durch Anwendung der Anrechnungsmethode, § 20 Abs. 2 AStG und Streitigkeiten) ist die Vorgabe der Einmalbesteuerung nicht gewahrt, mit der Folge, dass keine Kapitelimportneutralität und damit keine Steuerwettbewerbsneutralität auf den Auslandsmärkten geschaffen werden kann.
13. Die Indienstnahme von Verbrauchern oder Unternehmen für Zwecke des Quellensteuereinhalts steht konträr zu den Vorgaben der Rechtssicherheit; stattdessen ist die Erhebungsform der Voll-Veranlagung zu wählen.

8 Schlussbetrachtung

8.1 Übergeordnetes Ergebnis der Arbeit

1. Diese Arbeit hat gezeigt, dass eine wertschöpfungsgerechte und rechtmäßige Betriebsstättenbesteuerung im Ertragsteuerrecht weder durch das

- geltende Recht (§§ 12, 13 AO und Art. 5, 7 OECD-MA)

noch durch die

- Reformvorschläge von EU und OECD

gewährleistet werden kann, sodass weiterhin ein rechtlicher und wirtschaftlicher Zwang zur Reform des Betriebsstätten-system besteht.

Diese Arbeit legt folglich die Grundlagen für weitere Analysehandlungen und zeigt Forschungslücken auf:

- Wie kann ein modernes, konzeptionell sauberes und ganzheitliches Konzept zur wertschöpfungsgerechten Betriebsstättenbesteuerung im Ertragsteuerrecht zur Erfassung digitaler Dienstleistungen / Produkte wertungswiderspruchsfrei gestaltet werden?
- Was sind die weiteren steuerlichen Herausforderungen in konzeptioneller und tatsächlicher Hinsicht?
- Wie kann ein neues Betriebsstättenkonzept technisch ins deutsche Regelungsumfeld de lege ferenda implementiert werden? Wo besteht Änderungs- und Anpassungsbedarf?

8.2 Motivation

2. Ausgangspunkt für die Weiterentwicklung des Besteuerungssystems von Betriebsstätten ist die offensichtliche Erkenntnis, dass bestimmte digitale Geschäftsmodelle, die insbesondere von internationalen Internet- und Technologiekonzernen verfolgt werden, keiner wertschöpfungs-basierten Besteuerung als postuliertem Leitgedanken mehr unterliegen und daher ein Auseinanderfallen zwischen dem Ort der Wertschöpfung und dem Ort der Besteuerung festzustellen ist.

3. Unter dem Mantra einer Besteuerung von Gewinnen am Ort der Wertschöpfung als Ausfluss eines fairen und effizienten Steuersystems ist aktuell eine erhebliche Erweiterung des klassischen Betriebsstättenbegriffs und eine angestrebte fundamentale Neueinführung der Betriebsstätten-kategorie, einer sog. *digitalen Betriebsstätte*, zu beobachten.¹⁰⁰⁹

8.3 Gewinnbesteuerung am Ort der Wertschöpfung

4. Da der Begriff der Wertschöpfung zwar als Rechtfertigungsgedanke für eine grundsätzliche Neuregelung von den Staaten- und Rechtsetzungsverbänden angeführt wurde, inhaltlich aber nicht ausreichend besetzt ist und letztlich eine unbekannte Größe bleibt, oblag es dieser Arbeit, ein Wertschöpfungsverständnis zu entwickeln.

5. Wertschöpfung kann als die von einer Wirtschaftseinheit geschaffenen Werte abzüglich der von ihr verzehrten Werte interpretiert werden, was der Differenz zwischen Abgabeleistungen, dem Output, und den von anderen Wirtschaftseinheiten übernommenen Leistungen (Vorleistungen) entspricht (Entstehungsaspekt) – kurz: Gesamtleistung minus Vorleistung.

¹⁰⁰⁹ Brüggen/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1047 ff.

6. Wertschöpfung ist immer auch das Ergebnis eines Leistungsgeschehens, das zum einen auf innerbetriebliche Beiträge und zum anderen auf die Anerkennung des Geleisteten durch den Markt beruht (Verwendungsaspekt).
7. Der Wertschöpfungsbegriff unterliegt einer quantitativen ökonomischen Betrachtung und beschreibt den geschaffenen Wertzuwachs eines Leistungsprozesses, nicht aber den Werterstellungsprozess selbst. Der Output der Wertschöpfung kann gemessen werden im Marktpreis.
8. Die folgenden Partizipantengruppen tragen über ihre Wertbeiträge zur Wertschöpfung bei: Kapitalgeber, Arbeitnehmer, Staaten, Vermieter, Lizenzgeber.
9. Ferner ist festzustellen, dass ebenso die Absatz- und Einkaufsseite Einfluss auf die Wertschöpfung haben (Input- und Output-Faktor). Folglich stellen
 - Nutzer und daraus abgeleitete Netzwerkeffekte,
 - Daten und
 - immaterielle Wirtschaftsgüter zur Datensammlung und Extrahierung von Wissen
 ebenso einen Wertschöpfungsbeitrag für die Leistungserstellung dar; die vorgenannte Gruppe der Partizipantengruppen ist folglich zu erweitern. Gleiches gilt für die Positionen Vermieter und Lizenzgeber.
10. Über den Verwendungsaspekt ist den Partizipantengruppen das im Unternehmen erzeugte Einkommen zuzuweisen, welches besteuernswürdig ist und damit in einen Steuertatbestand überführt werden kann.
11. Der Ort der Wertschöpfung verbleibt dort, wo die Wertschöpfungsbeiträge der Partizipantengruppen entstehen. Damit ist auf eine qualifizierende Verwertungshandlung im Marktstaat abzustellen.
12. Das entwickelte Wertschöpfungsverständnis kann aus steuertheoretischer Sicht als Vorgang für eine gerechte Besteuerung am Ort der Wertschöpfung dienen und taugt generell als Basis für eine Betriebsstättenkonzeptionierung. Damit ist es – resümierend – gelungen, die u.a. von OECD und EU geforderte wertschöpfungsgerechte Besteuerung mit Inhalt auszugestalten.
13. Da eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung durch das Äquivalenzprinzip sogar systematisch gefordert ist, wäre das Nichtbefolgen einer wertschöpfungsbasierten Besteuerung als Ungleichbehandlung sogar verfassungswidrig.
14. Auf die Visualisierungen zur Gestalt des wertschöpfungsgerechten Steuerzugriffs wird verwiesen (siehe Kapitel 2.10).

8.4 Die Wertschöpfung im Rahmen der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle

15. Für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle (Kooperations-Modell, Social-Media-Modell, Abonnementen-Modell und Fernabsatz-Modell) konnte ein Begriff- und Inhaltsverständnis geschaffen werden.
16. Dadurch wurde es möglich, Charakteristika für die digitale Wirtschaft und die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle zu erarbeiten und die Leistungsprozesse der Geschäftsmodelle an das entwickelte Wertschöpfungsverständnis anzubinden. Ferner wurde ersichtlich, dass Nutzer wertschöpfungsrelevant für die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle sind. Zusammenfassend ist festzustellen, dass es gelang, der Forderung der Rechtssetzungsverbände nach einer

wertschöpfungsgerechten Besteuerung der Geschäftsmodelle eine saubere Begriffs-, Inhalts- und Argumentationsbasis zu geben.

17. Außerdem konnte gezeigt werden, dass die herkömmlichen Wertschöpfungsmodelle (d.h. Wertkette, Wertshop und Wertnetzwerk) nicht als konzeptionelle Grundlage für eine wertschöpfungsgerechte Besteuerung geeignet sind. Der Nutzer als externer Wertschöpfungsfaktor und Datenlieferant findet weder über die Nachfrageseite noch über die Beschaffungsseite in den Modellen die gebotene Berücksichtigung. Überdies fehlte ein konzeptioneller Einbezug von Netzwerkeffekten und damit eine Abbildung eines wesentlichen Geschäftskerns der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle. Entsprechende konzeptionelle Lücken konnten über eine Anbindung der Gedankengänge zur Service-Profit-Chain (Abbildung der Nachfrageseite), zum CRISP-Modell (Abbildung der Beschaffungsseite / Datengewinnung) und zur Wertschöpfungsspirale (Rückkopplungen / Netzwerkeffekte) an die herkömmlichen Wertschöpfungsmodelle geschlossen werden.
18. Alle die vorgenannten Punkte dienen dem übergeordneten Ziel, eine konzeptionelle Grundlage für ein generelles Betriebsstättenkonzept zu entwickeln und die Wertschöpfungsdeterminanten im Leistungserstellungsprozess aufzuzeigen. Hierfür wurde das integrierte Wertschöpfungsmodell konstruiert. Auf Kapitel 3.8 wird verwiesen.

8.5 Reformbedarf des aktuellen Betriebsstättensystems

19. Das bisherige Besteuerungssystem weist bestimmten Gruppen, nämlich den Arbeitnehmern, Staaten, Kapitalgebern, Vermietern und Lizenzgebern bereits einen, wie auch immer gearteten, Wertschöpfungsbeitrag zu und besteuert diesen, unterlässt es aber offenbar systemwidrig, den Nutzern und – hieraus abgeleitet – Daten und immateriellen Wirtschaftsgütern zur Extrahierung von Wissen aus den Datenmengen einen angemessenen Wertschöpfungsbeitrag zuzuweisen (Regelungslücke), obgleich diesen ein wirtschaftlicher Mehrwert innewohnt.
20. Folglich erfolgt der ertragsteuerliche Zugriff auf die Wertschöpfungsbeiträge der Nutzer derzeit nicht unbedingt am Ort der Wertschöpfung, weil entsprechende Regelungen im nationalen und im internationalen Steuerrecht schlichtweg zu fehlen scheinen. Dies stellt eine systemische Regelungslücke im klassischen Besteuerungssystem dar.
21. Mit Blick auf das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip ist daher zu konstatieren, dass Unternehmen nicht leistungsgerecht besteuert werden, weil der Wertschöpfungsbeitrag der Nutzer außen vor bleibt, obwohl eine steuerliche Erfassung auf Unternehmensebene durch das Äquivalenzprinzip, im Verständnis als Nutzenprinzip, gerechtfertigt wäre.
22. Folglich werden insbesondere das Kooperations-Modell wie auch das Social-Media-Modell nicht wertschöpfungsgerecht besteuert. Für das Abonnements-Modell und das Fernabsatz-Modell ist in Ermangelung entsprechender Nutzerabhängigkeiten festzustellen, dass die ausgeübten Geschäftsaktivitäten am ehesten wertschöpfungsbasiert besteuert werden, wenngleich alle Geschäftsmodelle nutzerorientiert wirtschaften; eine ganzheitliche wertschöpfungsbasierte Besteuerung bleibt aber aus. Keines der ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle wird in Gänze wertschöpfungsbasiert durch das bestehende Betriebsstättensystem erfasst.
23. Zwar existiert nach derzeitigem Recht keine wertschöpfungsgerechte Besteuerung, dennoch gilt es, das von der EU und der OECD politisch gezeichnete Bild einer per se ungerechten Besteuerung zu präzisieren, da sich zeigte, dass eine Verallgemeinerung von digitalen Geschäftsaktivitäten nicht zielführend ist. So können z.B. Geschäftsaktivitäten des Fernabsatz-Modells, mit Verweis auf physische Warenlager, bereits nach geltendem Regelwerk in Teilen wertschöpfungsbasiert besteuert werden.

24. Mit Blick auf die Ergebnisermittlung der Betriebsstätte ist festzustellen, dass sowohl nach nationalem Recht als auch nach Abkommensrecht, einer personallosen Betriebsstätte, d.h. einer rein technischen Betriebsstätte, aufgrund der Wertschöpfungsbeiträge der Partizipantengruppen veranlassungsgerecht Wirtschaftsgüter, Aufwendungen und Erträge zuzuweisen sind. Ein Null-Ergebnis der Betriebsstätte ist nicht systematisch – auch vor den Erfordernissen des AOA und den Entstrickungsregelungen.
25. Resümierend verdeutlichen die aufgezeigten Wertungswidersprüche bzw. Dissonanzen zwischen Wertschöpfung und dem Ort der Besteuerung den rechtlichen und wirtschaftlichen Bedarf zur Reform respektive der Regelungslücken im geltenden Betriebsstättenystem.
26. Auf die Vorgaben zur Betriebsstättenkonzeptionierung wird verwiesen (siehe Kapitel 4.9.3).

8.6 Bewertungsrahmen

27. Aus den ausgewählten rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgaben sowie den selbstgesteckten Zielen von EU und OECD an eine Steuerkonzeptionierung konnte ein fortlaufender Bewertungs- und Analyserahmen entwickelt werden, an dem ein steuerliches Betriebsstättenkonzept im Generellen zu messen ist.
28. Aus rechtlicher Sicht gilt es, den Blick stärker als bislang auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, auf die Rechtssicherheit, auf die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht sowie auf das Europäische Steuerrecht zu lenken. Aus wirtschaftlicher Sicht existiert die Vorgabe der Einmalbesteuerung bzw. der Vermeidung von Doppelbesteuerung und damit die Gewährleistung von Wettbewerbsneutralität. Entsprechende rechtliche und wirtschaftliche Vorgaben werden von den selbstgesteckten Zielen der EU und der OECD flankiert, welche u.a. eine klare Gesetzestechnik und eine effiziente Besteuerung fordern.
29. Im Sinne der Zielsetzung der Arbeit ist eine Besteuerung dann rechtmäßig, wenn sie die rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgaben sowie die Ziele von EU und OECD erfüllt.
30. Auf die Visualisierung zum Bewertungs- und Analyserahmen wird verwiesen (siehe Kapitel 5.6).

8.7 Reformvorschläge von EU und OECD

31. Die Reformvorschläge von EU und OECD konnten dargestellt, verglichen und analysiert werden. Es gelang, eine erweiterte Verständnisbildung über das Gewollte zu erreichen. Zudem wurden die Reformvorschläge einer systematisierten Betrachtungsweise unterzogen.
32. Aus der tiefgehenden Analyse zu den Reformvorschlägen haben sich eine Reihe an Folgefragen ergeben, die kategorisiert werden konnten und aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit heraus von den Staaten- und Rechtssetzungsverbänden vor einer möglichen Umsetzung der Normen zu klären sind. Derweil stellen die Reformvorschläge keine umsetzbaren steuerlichen Konzepte dar, sondern sind weitestgehend politisch motiviert. Es fehlt den Vorschlägen damit u.a. an validen Rechtfertigungsgrundlagen zur Einführung einer neuen Betriebsstättenregelung, und damit überhaupt an einem Telos. Das in dieser Arbeit entwickelte Wertschöpfungsverständnis kann dazu beitragen diese Lücke zu füllen, um ein entsprechendes Besteuerungskonzept systembasiert zu schaffen.
33. Auf die Auflistung der zentralen Ergebnisse wird verwiesen (siehe Kapitel 6.7.1).

8.8 Tauglichkeit der Reformvorschläge zur wertschöpfungsgerechten und rechtmäßigen Besteuerung

34. Die Vorschläge von EU und OECD sind nicht geeignet, die Wertschöpfung des Unternehmens in Gänze zu erfassen. Folglich können die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle auch nicht vollständig wertschöpfungsgerecht besteuert werden.
35. Aus Wertschöpfungssicht ist sicherzustellen, dass
- zentrale standortspezifische Input-Faktoren im Marktstaat,
 - absatzrelevante Output-Faktoren im Marktstaat sowie eine
 - qualifizierende Verwertungshandlung im Marktstaat als Schwellengröße besteuertechnisch erfasst werden.
36. Wie bereits zuvor ausgeführt, erfassen die Vorschläge die Wertschöpfung nicht in Gänze. Dies beruht auf dem Umstand, dass die Nexus-Merkmale vornehmlich auf den Output-Faktor im Leistungsprozess abstellen, über den zwar die Partizipantengruppen der Kunden und Netzwerkeffekte einfließen, die Anteile der Daten und immateriellen Wirtschaftsgüter jedoch nicht in angemessener Weise Berücksichtigung finden. Folgerichtig wird die wertschöpfungsrelevante Doppelrolle des Nutzers in Bezug auf den Input- und Output-Faktor in den Vorschlägen nur ungenügend abgebildet.
37. Zur Bestimmung des Input-Faktors als Bestandteil der Wertschöpfung könnte auf das Datenvolumen, d.h. auf die Art und Weise der algorithmusbasierten Verdichtung der Daten zur Extrahierung von Wissen, sowie auf die Art und Weise der kommerziellen Nutzung der Daten abgestellt werden.
- Wenn beide Faktoren berücksichtigt werden, kommt es auch auf natürliche Weise zu Rückkopplungen über den Aspekt der Netzwerkeffekte.
38. Da die weiteren Partizipantengruppen (Anteil Mitarbeiter, Anteil Staaten, Anteil Fremdkapitalgeber, Anteil Eigenkapitalgeber, Anteil Vermieter, Anteil Lizenzgeber) bereits durch das existierende steuerliche Regelwerk abgebildet werden, dürfte es bei einem unterstellten Nebeneinander von herkömmlicher Regelung und Neuregelung zu keiner (neuen) Regelungslücke kommen.
39. Mit Verweis auf die ausgewählten digitalen Geschäftsmodelle bleibt festzuhalten, dass insbesondere das Kooperations-Modell und das Social-Media-Modell aufgrund des hohen Einflusses der Nutzerbeteiligung in den Vorschlägen keine wertschöpfungsgerechten Ergebnisse erwarten lassen.
40. Unter Berücksichtigung der rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgaben und Ziele ist zu konstatieren, dass die Vorschläge ungeeignet sind, eine sachgerechte rechtmäßige Erfassung von Unternehmen in Gänze sicherzustellen. Bezogen auf die Rechtsfolgenseite kommt es zu keiner leistungsgerechten und rechtssicheren Besteuerung.
41. Da insbesondere das Telos der Normen unpräzise bleibt, ist der Steuerpflichtige stets dem Damoklesschwert steuerlicher Nachforderungen ausgesetzt. Denn die Regelungen enthalten bisher keine Möglichkeit des Gegenbeweises, um den Verdacht einer ruinösen Steuergestaltung zu widerlegen oder die Erfüllung der Fiktionen der Nexus-Merkmale zu belegen. Aufgrund dessen besteht das Risiko, dass die Vertragsstaaten (zusätzliche) Steuerforderungen stellen, was den Vorgaben der Rechtssicherheit widersprechen würde. Auf die weiteren speziellen

Problembereiche wird verwiesen (siehe Kapitel 7.4). Denn die Regelungen enthalten bisher keine Möglichkeit des Gegenbeweises.

8.9 Risiken für die Praxis

42. Da die Reformvorschläge von EU und OECD zur Betriebsstättenbesteuerung gravierende Unklarheiten, Widersprüche und Regelungslücken aufweisen, bestehen für den Rechtsanwender in der Praxis derzeit hohe Rechtsunsicherheiten.
43. Dabei ist der Rechtsanwender bereits nach derzeitiger Rechtslage sowie nach Änderung der Rahmenbedingungen durch den AOA, nach den OECD BEPS Initiativen und der EU ATAD Richtlinie zahlreichen Betriebsstättenrisiken ausgesetzt, die im Rahmen der Entwicklung eines fairen und effizienten Steuersystems noch verschärft werden dürften. Das Thema *Besteuerung der digitalen Wirtschaft* ist in der Gegenwart angekommen. Deutsche Unternehmen dürften (zukünftig) mit einem gesteigerten Betriebsstättenrisiko konfrontiert werden.
44. Es bleibt zu hoffen, dass zumindest EU-weit praktikable und (wertschöpfungs-)gerechte Regelungen eingeführt werden, um auch dem Risiko von Qualifikationskonflikten im grenzüberschreitenden Kontext entgegenzuwirken.
45. Für die Praxis bleibt die Erkenntnis, dass die bereits eingeführten und angekündigten unilateralen und supranationalen Regelungen und Reformvorschläge bezüglich der Besteuerung einer digitalen Betriebsstätte zu einer detaillierten Analyse bestehender und geplanter Geschäftsaktivitäten für jedes Land zwingen, um etwaige Besteuerungsrisiken aus einer nicht-deklarierten Betriebsstätte auszuschließen.¹⁰¹⁰
46. Ob die Vorschläge jemals Rechtsanwendungsrealität erlangen, ist derzeit offen. Nach den zeitlichen Vorstellungen soll bis Ende 2022 eine Konsenslösung auf Ebene der OECD und aller Mitgliedsstaaten gefunden werden. Eine Umsetzung auf Einzel-Staatenebene soll dann bis Ende 2023 erfolgen. Derweil scheint eine Einhaltung des Zeitplans, auch mit Verweis auf die Covid-19 Beschränkungen, ambitioniert.

¹⁰¹⁰ Vgl. Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1059 f.

Anhang

Anlage I: Stand und Ausgestaltung nationaler Maßnahmen zur Ertragsbesteuerung

Eine Auswahl an nationalen Maßnahmen ist nachstehend nachgezeichnet, u.a. in Anlehnung an die Arbeitspapiere zu den EU-Richtlinienvorschläge 2018 (digitale Betriebstätte / DST).¹⁰¹¹

Tabelle 22: Nationalstaatliche Initiativen (direkten Steuern) gegen Gewinnverlagerungen (Auswahl)

Land	Jahr	Status	Bezeichnung des Tatbestands
Belgien	2019	Entwurf	– Digitale Dienstleistungen sollen durch ein Betriebstättenkonzept besteuert werden. Die genaue Ausgestaltung ist noch unklar.
Indien	2019	Umgesetzt (Gesetz)	<ul style="list-style-type: none"> – Bezeichnung: Significant economic presence – Steuerausländer sollen in Indien besteuert werden, wenn <ul style="list-style-type: none"> – Erträge aus der Anbietung von Gütern, Dienstleistungen oder Eigentum – einschließlich dem Download von Daten und Software – erzielt werden und diese einen Schwellenwert übersteigen oder wenn – ein Steuerausländer systematisch und kontinuierlich auf digitalem Wege in Indien Geschäftstätigkeiten anbietet oder in Interaktion mit einer gewissen Anzahl von Nutzern tritt. – Die abkommensrechtlichen Definitionen sollen jedoch (noch) vor nationalem Recht Anwendung finden (Schrankenwirkung des DBA).
Indonesien	2019	Umgesetzt (Gesetz)	<ul style="list-style-type: none"> – Bezeichnung: Significant presence in the Internet economy (PE) – Steuerausländer sollen in Indonesien besteuert werden, wenn signifikante Präsenzen in der Internetwirtschaft gegeben sind. Die konkrete Ausgestaltung ist noch unklar.
Israel	2016	Umgesetzt (Verwaltungsanweisung)	<ul style="list-style-type: none"> – Bezeichnung: Significant digital presence – Einkünfte, die ein ausländisches Unternehmen aus dem Verkauf von Gütern oder Dienstleistungen über das Internet erzielt, sollen bei Vorliegen einer signifikanten digitalen Präsenz einer fiktiven inländischen Betriebstätte in Israel zugewiesen werden. Merkmale für eine signifikante digitale Präsenz in Israel sollen u. a. sein:

¹⁰¹¹ Vgl. Arbeitspapier (EU) v. 21.03.2018, Impact assessment, Significant digital presence / DST (engl. Fassung), SWD(2018) 81, 82 final, COM(2018) 147, 148 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>, 31.12.2021, S. 127-129.; Brüggem/Hahn, Wertschöpfung, Betriebs-Berater (BB), 19, 2020, S. 1055 f.

			<ul style="list-style-type: none"> – hoher Konsum digitaler Inhalte – wesentliche Anzahl von israelischen Internetnutzern, Vertragsabschlüssen via Internet und ein hohes Datenvolumen, – das Anbieten von Produkten oder Dienstleistungen mittels einer für den israelischen Markt aufgesetzten Website (z. B. abgestimmte Designdidaktik – auf Hebräisch verfasste Website, Nutzung lokaler Währungen etc.), – in Israel betriebene Marktforschung (gezielte Informationsbeschaffung über israelische Kunden bzw. den israelischen Markt) durch einen lokalen Vertreter, – ein in Israel unterhaltener Betrieb eines ausländischen Unternehmens bzw. ein in Israel tätiger inländischer Vertreter mit Vertretungsmacht.
Italien	2017	Umgesetzt (Verwaltungsanweisung)	<ul style="list-style-type: none"> – Auf Antrag sollen ausländische Unternehmen (bei Überschreiten bestimmter Freigrenzen) um Auskunft der italienischen Finanzbehörden bitten können, ob die (geplante) Geschäftsaktivität eine inländische Betriebsstätte in Italien begründen würde (Vorabanfrage). Das Verwaltungsverfahren steht ausländischen Unternehmen (vornehmlich des digitalen Sektors) frei, die <ul style="list-style-type: none"> – einen weltweiten Umsatz von mindestens 1 Mrd. Euro erwirtschaften und – lokale Umsätze in Höhe von mindestens 50 000 Euro in Italien erzielen.
Kenia	2019	Umgesetzt (Gesetz)	<ul style="list-style-type: none"> – Einkünfte, die über einen sog. digitalen Marktplatz („income accruing through a digital market place“) erbracht werden, sollen der Steuerpflicht unterliegen. Ein Marktplatz wird definiert als eine Plattform, welche die direkte Interaktion zwischen Käufern und Verkäufern von Waren und Dienstleistungen auf elektronische Weise ermöglicht.
Mexiko	2020	Umgesetzt (Gesetz)	<ul style="list-style-type: none"> – Einkünfte aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen (Downloads, Video, Audio, Online-Nachrichten usw.) sollen steuerpflichtig sein. Steuerausländer sollen als „WHT Agents“ registriert werden.
Nigeria	2020	Umgesetzt (Gesetz)	<ul style="list-style-type: none"> – Bezeichnung: Significant economic presence – Digitale Dienstleistungen sollen durch ein Betriebsstättenkonzept besteuert werden. Die genaue Auslegung der Tatbestände ist noch unklar.

Rumänien	2018	Entwurf	<ul style="list-style-type: none"> – Bezeichnung: Significant digital presence – Digitale Dienstleistungen sollen durch ein Betriebsstättenkonzept besteuert werden. Die genaue Ausgestaltung ist noch unklar.
Slowakei	2017	z. T. umgesetzt (Gesetz)	<ul style="list-style-type: none"> – Bezeichnung: Digital platforms facilitating transport and lodging services – Das Betreiben digitaler Plattformen im Bereich Transport- und Unterkunftsdienstleistungen soll eine Betriebsstätte begründen. – Voraussetzung ist u.a., dass der Steuerausländer über keine feste Geschäftseinrichtung in der Slowakei verfügt. Der Gesetzesvorschlag definiert „digitale Plattformen“ allgemein als Hardware und Software für die Erstellung, Anwendung und Verwaltung von digitalen Inhalten.

Anlage II: Der Begriff der Wertschöpfung im steuerlichen Kontext

Tabelle 23: Wertschöpfungsbegriffe im steuerlichen Kontext (Auswahl)

Autor / Staaten- und Rechtsetzungsverbund	Zitate / Erläuterungen
BECKER / ENGLISCH	– „Modern economics textbooks teach a version of the subjective theory of value according to which the value of a good or service lies in the eye of the beholder, i.e. the consumer. The term value is closely related to the maximum willingness to pay, i.e. the maximum sum of money that the consumer is ready to pay for a certain good. [...] Thus, the value of a good in conventional tax terms means the selling price.“ ¹⁰¹²
BMF	– Die deutsche Finanzverwaltung hat den Wertschöpfungsbegriff bisher -so weit erkennbar- nicht definiert. Der VWG BsGA lässt höchstens erkennen, dass die Finanzverwaltung von einem wirtschaftlichen besetzten Verständnis des Wertschöpfungsbegriffs ausgeht, wonach sich Wertschöpfung qualitativ anhand von Erfolgsbeiträgen misst. Zu diesem Zweck soll eine Wertschöpfungsanalyse erfolgen, die auf Basis der Wertschöpfungsbeiträge erstellt wird (ausgeübte Funktionen unter Berücksichtigung von Know-how, der entstandenen Kosten sowie der Chancen und Risiken). ¹⁰¹³
DEVEREUX / VELLA	– Wertschöpfung entsteht nur bei Aktivitäten, die auf der Angebotsseite entstehen („Most countries in the first group, the Commission and HM Treasury deem value to be created by activities on the „supply side (including R&D, production, marketing, etc.) but not those on the “demand” side (purchasing the good or service). In this article the authors refer to this as the “common understanding” of value creation“). ¹⁰¹⁴
EU	– „In der digitalen Wirtschaft stützt sich die Wertschöpfung häufig auf eine Kombination aus Algorithmen, Nutzerdaten, Vertrieb und Wissen. So tragen Nutzer zum Beispiel zur Wertschöpfung bei, indem sie in einem Forum in den sozialen Medien ihre Präferenzen angeben (etwa durch das Liken einer Seite). Diese Daten werden später in Form von gezielter Werbung gewinnbringend verwendet. Die resultierenden Gewinne werden nicht unbedingt im Land der Nutzer (und Betrachter der Werbung) besteuert, sondern beispielsweise in dem Land, wo die Werbealgorithmen entwickelt wurden. Das bedeutet, dass der Beitrag, den Nutzer zu den Gewinnen leisten, bei der Besteuerung des Unternehmens <u>nicht</u> berücksichtigt wird.“ ¹⁰¹⁵

¹⁰¹² Becker/Englisch, Value Is Created, INTERTAX, Volume 47, Issue 2, 2019, S. 163.

¹⁰¹³ Vgl. BMF Schreiben v. 22.12.2016, VWG BsGa, IV B 5 - S 1341/12/10001-03, BStBl. 2017 I S. 182, Tz. 43.

¹⁰¹⁴ Vgl. Devereux/Vella, Digital Economy, British Tax Review, Issue 4, 2018, S. 393.

¹⁰¹⁵ Europäische Union, Einleitung zu den EU Richtlinien vorschlägen 2018 (dt. Fassung), 2019, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_de, 31.12.2021; Vgl. auch Rasch, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, FinanzRundschau (FR), 10, 2018, S. 444 m.w.N.; Schlund, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2018, S. 938 m.w.N.

FARRUIGA-WE-BER	– „Die Wertschöpfung erfolgt dadurch, dass durch gewisse Nutzeraktivitäten Netzwerkeffekte generiert werden, wobei der geschaffene – freilich immaterielle – Wert größer wird, je vernetzter die einzelnen Nutzer miteinander sind.“ ¹⁰¹⁶
HEY	– Eine Definition von Wertschöpfung für steuerliche Zwecke ist schlicht unmöglich: „Everything can contribute to the creation of value.“ ¹⁰¹⁷
KRAUSE/PEL-LENS	– Die Wertschöpfung des Konzerns als Ganzes ist einfach zu bestimmen, das Problem liegt in der Aufteilung auf die Beteiligten. Wertschöpfung kann demnach definiert werden als Differenz zwischen dem von einem Unternehmen erzielten Umsatz und den von ihm in Anspruch genommenen Vorleistungen. ¹⁰¹⁸
KROEBER-RIEL	– Wertschöpfung ist der Differenzbetrag zwischen Bruttoerträgen und Vorleistungen, da der Markt die Leistungen eines Unternehmens bereits mit einem Preis honoriert hat. Für den Fall, dass noch keine Vorleistungen vorhanden sind, sollten Marktpreise auf Zwischenstufen fiktiv geschätzt werden. ¹⁰¹⁹
KUMMER	– Wertschöpfung ist der Residualgewinn, d.h. der Rohertrag einer Aktivität (d.h. nach außen abgegebener Güter- und Leistungswert) abzüglich Vorleistungskosten einer Aktivität (von außen herein genommener Güter- und Leistungswerte). ¹⁰²⁰
OLBERT / SPENGLER	– Wertschöpfung entsteht, wenn die Umsätze die Ausgaben übersteigen (“Generally speaking, a business creates value if the revenues exceed the corresponding costs”). ¹⁰²¹
PETRUZZI/BU-RIAK	– Der Wertschöpfungsbegriff ist Geschäftsmodellabhängig zu bestimmen (case-by-case basis). – „Value may be understood as: (1) the additional advantages provided to the customer in comparison with other products, i.e. what makes the product unique and distinctive; or (2) the more beneficial cost proposition. The advantages for the customer make the qualitative part of the value proposition.“ ¹⁰²²
PORTER	– „Value can also have a quantitative expression. In this regard, Porter (1985) defined value as: the Amount buyers are willing to pay for what a firm provides them. Value is measured by total revenue.“ ¹⁰²³

¹⁰¹⁶ Vgl. Farruggia-Weber, Signifikante digitale Präsenz, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 641.

¹⁰¹⁷ Hey, Taxation Where Value is Created, Bulletin for International Taxation (IBFD), April/Mai, 2018, S. 206.

¹⁰¹⁸ Vgl. Krause/Pellens, Digitale Transformation, 1. Aufl., 2018, S. 123 f.

¹⁰¹⁹ Vgl. Bauer et al., Wertschöpfung, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 889.

¹⁰²⁰ Vgl. Kummer/Werner, Supply Chain Management, 1. Aufl., 2001, S. 82.

¹⁰²¹ Vgl. Olbert/Spengel, Digital Economy, World Tax Journal, 2017, S. 22.

¹⁰²² Petruzzi/Buriak, Tax Challenges, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 72, No. 4a/Special Issue, 2018, Nr. 5.2.2.

¹⁰²³ Petruzzi/Buriak, Tax Challenges, Bulletin for International Taxation (IBFD), Volume 72, No. 4a/Special Issue, 2018, Nr. 5.2.2.

POSTLER	– Unternehmerische Tätigkeiten zeichnen sich dann aus, wenn aus Ihnen ein Wettbewerbsvorteil entsteht, sodass folglich Wertschöpfung definiert werden kann, wo immer im Unternehmen ein Wettbewerbsvorteil (mittels Wertsteigerung) begründet wird. ¹⁰²⁴
SCHÖN	– „Unter Wertschöpfung versteht man die realwirtschaftlichen Beiträge, die einzelne Unternehmenseinheiten im Rahmen der Produktion eines Gutes zu dessen Entstehung und Qualität beitragen.“ ¹⁰²⁵
STABEL/FJELDSTAD	– Wertschöpfung entsteht bei der Transformation von Input in Output („where value is created by transforming inputs into products“). ¹⁰²⁶
WORATSCHEK/ ROTH/PAS- TOWSKI	– Wertschöpfung entspricht der Gewinnspanne, die sich ergibt, wenn vom aus Kundensicht geschaffenen Wert die hierfür entstandenen Kosten abgezogen werden. ¹⁰²⁷

Ausgehend von den in dieser Arbeit verwendeten Begrifflichkeiten fasst die Tabelle auch die in der Literatur anzutreffenden Umschreibungen / Synonyme zusammen (dargestellt in Klammern).

Tabelle 24: Begriff im Kontext der Wertschöpfung

Begriffe	Verständnis / Definition
Big Data / Datensammlung	– Oberbegriff für die technische Sammlung von Daten und die technische Extraktion von Wissen aus großen Datenmengen. Der Begriff Big Data ist dem Anschein nach in seiner gesellschaftlichen und sozialen Prägung negativ besetzt, und eignet sich daher nicht als maßgebender Oberbegriff für diese Arbeit.
immateriellen Vermögensgegenstände / Data minig	– Aus technischer Sicht kommt der künstlichen Intelligenz und damit immateriellen VG eine besondere Bedeutung bei der Extrahierung von Wissen aus der Datenansammlung zu. Eben nur für solche Zwecke erstelle immateriellen Vermögensgegenstände werden betrachtet. Die Gewinnung wirtschaftlich verwertbarer Erkenntnisse aus Datensammlungen wird im Englischen als „data mining“ bezeichnet.
Leistung / Output	– Im Leistungsprozess erstellte Dienstleistungen oder Produkte.
Leistungsarchitektur	– Zur visuellen und schematischen Darstellung des konkreten Leistungsprozesses eines Unternehmens oder, wenn möglich, eines Geschäftsmodells wird der Begriff der Leistungsarchitektur verwendet.

¹⁰²⁴ Vgl. Postler, Digitalisierung traditioneller Geschäftsmodelle, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 101 f.

¹⁰²⁵ Schön, Digitalisierte Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 648.

¹⁰²⁶ Vgl. Stabel/Fjeldstad, Configuring value, Strat. Mgmt. J., 5, 1998, S. 416.

¹⁰²⁷ Vgl. Woratschek et al., Geschäftsmodelle, ZFP – Journal of Research and Management, 2002, S. 57.

	<ul style="list-style-type: none"> – Die herkömmlichen Wertschöpfungsmodelle versuchen zu erklären, auf welcher Architektur die Wertschöpfung im Unternehmen aufbaut (= Wertschöpfungslogik) und welche internen Aktivitäten, welche Leistungsprozesse hierzu erforderlich sind.
Leistungserstellung (auch: Produktion, Wertschöpfungsprozess)	<ul style="list-style-type: none"> – Eng verbunden mit dem Begriff des Leistungsprozesses ist der Begriff der Leistungserstellung, der auch kurz als Produktion bzw. Wertschöpfungsprozess bezeichnet wird. – Unter Produktion wird die Kombination und Transformation von Produktionsfaktoren verstanden. Die Produktion beschränkt sich begrifflich damit auf einen Ausschnitt des Leistungsprozesses.
Leistungsprozess (auch: Leistungskette, Wertschöpfungskette)	<ul style="list-style-type: none"> – Der betriebliche Leistungsprozess fasst alle Maßnahmen und Tätigkeiten in einem Betrieb (Planung, Verwaltung, Produktion) zusammen, die der Erstellung von Leistungen (Produkten/ Dienstleistungen) dienen. – Der Leistungsprozess wird auch gemeinhin als Wertschöpfungskette oder Leistungskette bezeichnet. Aufgrund der begrifflichen Nähe zum Wertschöpfungsmodell der Wertkette und um Verwechslungen auszuschließen, liegt dieser Arbeit der Begriff des Leistungsprozesses zu Grunde.
Nutzer	<ul style="list-style-type: none"> – Ein Nutzer ist zunächst Kunde respektive Konsument der Leistung. – Ob der Nutzer wiederum selbst Anbieter von Leistungen ist, hängt vom zugrundeliegenden Geschäftsmodell ab. – Zugleich kann ein Nutzer als Datenlieferant im Leistungsprozess dienen. – Der Begriff des Nutzers ist weit gefasst und umfasst den Kunden / Konsumenten, Anbieter und Datenlieferanten.
Ressourcen	<ul style="list-style-type: none"> – Die für den Produktionsprozess benötigten Betriebsmittel und Mitarbeiter.
Vorleistung / Input	<ul style="list-style-type: none"> – Vorleistungen stellen all das dar, was in der Leistungserstellung von anderen Unternehmern (Lieferanten) bezogen wurde und selbst Leistung dieser anderen Unternehmen war.
Wertschöpfung	<ul style="list-style-type: none"> – Siehe Kapitel 2. Die Bestimmung ist Teil der Forschungsleistung dieser Arbeit.
Wertschöpfungsanalyse	<ul style="list-style-type: none"> – Die Wertschöpfungsanalyse fungiert als Oberbegriff für eine Analysehandlung, derer der Leistungsprozess (s.u.) zugrunde liegt. Die Wertschöpfungsanalyse beginnt damit jeden Teil des Leistungsprozesses zu analysieren mit dem Ziel der Identifikation und Verbesserung von Werttreibern.
Wertschöpfungsanteil	<ul style="list-style-type: none"> – Der Wertschöpfungsanteil versucht die Bedeutung des Wertschöpfungsbeitrags, wenn möglich quantifiziert, zu erfassen, oder zumindest seine Bedeutung für den Leistungsprozess z.B. mittels einer Analysehierarchie abzubilden.
Wertschöpfungsbeitrag (auch: Wert-	<ul style="list-style-type: none"> – Der Wertschöpfungsbeitrag versucht die Ursachen, Triebfedern und Stimulanzen für den Leistungsprozess darzustellen.

beitrag, Wertschöpfungsfaktor)	
Wertschöpfungsmodell	<ul style="list-style-type: none"> – Der Begriff des Wertschöpfungsmodells wirkt als Obergriff für den Versuch, Leistungsprozesse in ihrer Gesamtschau typisierend und modellierend zu erfassen und Werttreiber zu lokalisieren. Der Begriff des Wertschöpfungsmodells steht damit verallgemeinert über dem Begriff der Leistungsarchitektur.
Wertschöpfungsverständnis	<ul style="list-style-type: none"> – Das Wertschöpfungsverständnis dient als Obergriff für die zu erbringende Forschungsleistung. – Unter dem Obergriff sind begrifflich aufgefächert das Wesen der Wertschöpfung (Charakteristika und Merkmale) sowie die Wertschöpfungsrechnung und das Wertschöpfungskonto abgebildet. Letztere dienen allein der Darstellungsform des Wertschöpfungsverständnisses.
Wertstromanalyse	<ul style="list-style-type: none"> – Analyse zur Identifikation der nicht-wertschöpfenden Prozesse.

Anlage III: Charakteristika der der digitalen Wirtschaft

Tabelle 25: Charakteristika der digitalen Wirtschaft – Darstellung laut EU-Richtlinienentwurf 2018 (Digitale Betriebsstätte, DST)

Charakteristika / Titulierung ¹⁰²⁸	Beschreibung / erläuternde Angaben
Ability to conduct activities remotely, Limited physical presence	<p>„Businesses in the digital economy can easily conduct activity remotely and are therefore very active in cross-border trade. Little physical presence is required to sell into a market. From one click on the computer, consumers can order goods and services from all over the world, translating into new market reach. [...] Businesses of the digital economy have a fundamentally different international footprint, with far fewer assets in the location of their foreign sales. One way to measure this phenomenon is by measuring the share of foreign assets in total assets against the share of foreign sales in total sales.</p> <p>International footprint = (foreign sales/total sales)/(foreign assets/total assets).”</p>
Importance of intangible assets	<p>„One key feature of intangible assets is that they are difficult to value reliably, while they are the essence of a competitive advantage in some businesses. When generated internally, generally accounting principles including international accounting standards prohibit the recognition of those assets, even though they are a core component of a business model. As a consequence, they do not appear on a company's balance sheet until such assets are either acquired or otherwise transferred to a third party for a consideration (e.g. through a business combination), in which case the financial statements of the acquiring company must generally recognize these assets for their fair value. There is evidence that intangible assets are particularly important for companies with significant digital activities. Markets tend to attribute their own value to assets, whether recognized or not.”</p>
The contribution of internet users in their value creation, Disruption in value creation and indirect revenue generation	<p>„The relevance of user contributions is central, materializing through the mass of adopters, the provision of personal data and other forms of user contributions to the production process. Participating in a platform or a network creates a value. [...] The concept of 'prosumers' is emerging where end-users participate in the value creation. The end-user is no longer solely a consumer but contributes, either actively or passively, to the value creation. [...] This creates challenges in determining where and by whom value is created.</p> <p>Often digital businesses provide one type of products for free and monetize others, creating a disconnection between revenues generated and services provided. Revenue generation in the digital economy derives from both direct payments (subscription or transaction fees) and indirect payments through the generation of value in one activity (e.g. social media, search engines)</p>

¹⁰²⁸ Arbeitspapier (EU) v. 21.03.2018, Impact assessment, Significant digital presence / DST (engl. Fassung), SWD(2018) 81, 82 final, COM(2018) 147, 148 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>, 31.12.2021, S. 12 ff.

	that is later monetized as input for another activity (e.g. sales of advertising space or transmission of data).”
Winner takes most dynamics	„Digital markets are often dominated by a few 'superstar' firms. Today's big players of the digital economy are fairly young companies that have created new markets and quickly become global, dominant players. Common characteristics related to this phenomenon include the volatility in the market (the rapid gaining and losing of market share), the tendency towards monopoly and oligopoly and the relevance of user contributions to the success of the business model.”

Zudem erfahren die Merkmalsauffassungen der Europäischen Kommission zur digitalen Wirtschaft Kontierung durch die Arbeiten des TAX3 Komitees¹⁰²⁹ des Europäischen Parlaments, welche die Charakteristika der digitalen Wirtschaft im 2019er Bericht erweitern.

Tabelle 26: Charakteristika der digitalen Wirtschaft – Darstellung laut Europäisches Parlament / TAX 3 Komitee

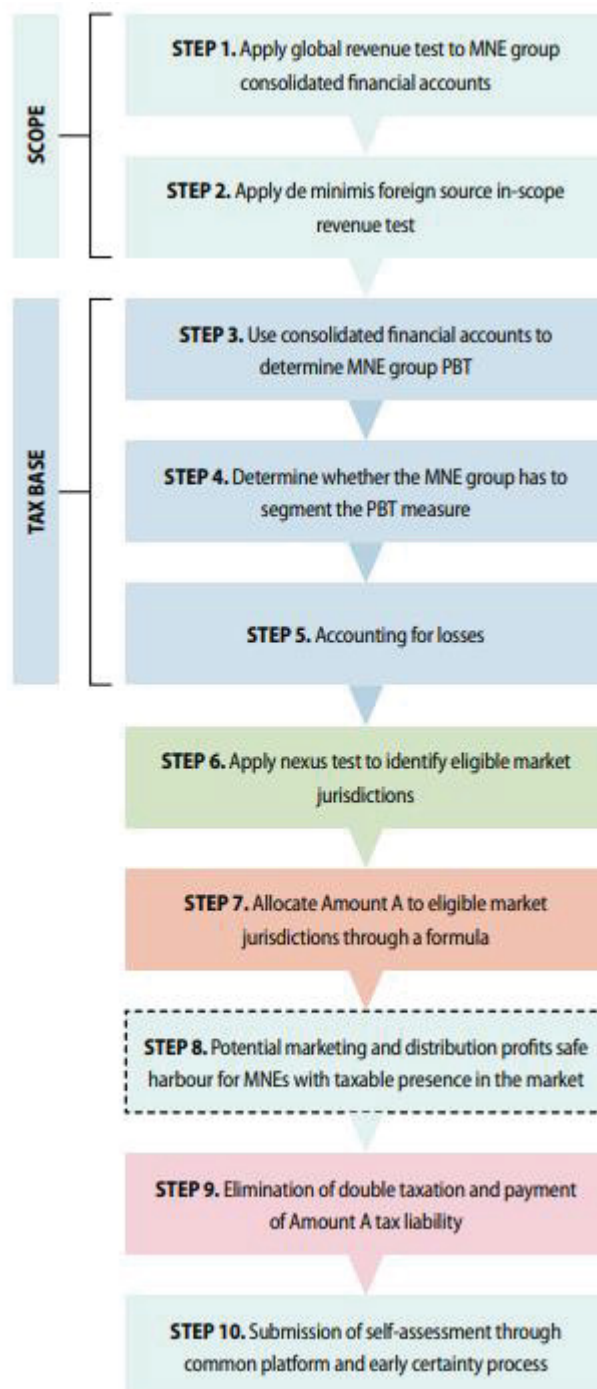
Charakteristika / Titulierung¹⁰³⁰	Beschreibung / erläuternde Angaben
Characterization of income	„The characterization of income (between business income subject to corporate tax on net income and royalties/technical services subject to withholding tax on gross income) becomes extremely difficult.”
New delivery channels and new business models	„Such as service-oriented models using software or hardware, cloud computing, 3D printing, collaborative platforms and Blockchain, pose legal uncertainty for both taxpayers and administrations, as they are hardly matched by existing rules.”

¹⁰²⁹ Sonderausschuss des Europäischen Parlaments zu Finanzkriminalität, Steuerhinterziehung und Steuer-
vermeidung (TAX 3). Der Sonderausschuss des Europäischen Parlaments für Finanzkriminalität, Steuerhin-
terziehung und Steuervermeidung (TAX3) wurde im März 2018 eingesetzt.

¹⁰³⁰ Europäisches Parlament, Studie (EU), Impact of Digitalisation (TAX3 Committee) (engl. Fassung), 2019,
S. 17, [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/I-](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/I-POL_STU(2019)626078_EN.pdf)
POL_STU(2019)626078_EN.pdf, 31.12.2021.

Anlage IV: OECD Unified Approach (2019 – 2021) / Prüfschema für Amount A

Das nachstehende Prüfschema, „Overview of the process map for Amount A“, ist der OECD Brochure 2021 entnommen:¹⁰³¹



¹⁰³¹ OECD/G20, Brochure 2020 v. 09.10.2020 betr. dem Unified Approach (eng. Fassung), S. 15.
390

Literaturverzeichnis

Alber, Matthias / Arendt, Hendrik / et al. (Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon): Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 55 2021 (2021). München: C.H. Beck.

Andersson, Krister (Value Creation): United States / European Union / International - Should We Use Value Creation or Destination as a Basis for Taxing Digital Businesses? - Krister Andersson's Comments on the 2018 Klaus Vogel Lecture Given by Professor Michael Devereaux, Bulletin for International Taxation (IBFD) (Volume 72, No. 12), 2018.

Armistead, Colin G. / Clark, Graham (Value Chain): Resource Activity Mapping: The Value Chain in Service Operations Strategy, The Service Industries Journal 13 (4), S. 221–239. DOI: 10.1080/02642069300000070.

Baldamus, Ernst-August: Neues zur Betriebsstättengewinnermittlung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2012, S. 317.

Bartsch, Silke; Blümelhuber, Christian (Hg.) (Always Ahead im Marketing): Always Ahead im Marketing, Offensiv, digital, strategisch, Service-Quality-Value-Framework: Eine Integration von zentralen Forschungsansätzen im Dienstleistungsmanagement, Festschrift zum 60. Geburtstag von Prof. Dr. Anton Meyer (2015). Unter Mitarbeit von Anton Meyer. Wiesbaden: Springer Gabler.

Bauer, Georg / Fritz, Jil / Schanz, Deborah / Sixt, Michael (Beitrag, Digitalised business models): Corporate income tax challenges arising from digitalised business models (2019). Hg. v. Ludwig-Maximilians-Universität München, Institute for Taxation and Accounting, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3348544, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Bauer, Georg / Fritz, Jil / Schanz, Deborah / Sixt, Michael (Wertschöpfung): Die Besteuerung digitaler Wertschöpfung - "Doing nothing is not an option", Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 887–893.

Bauer, Georg / Keuper, Daniel (Die (R)Evolution der internationalen Unternehmensbesteuerung): Die (R)Evolution der internationalen Unternehmensbesteuerung? Eine Analyse des Unified Approachs des OECD Inclusive Frameworks zur Neuausrichtung der internationalen Unternehmensbesteuerung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2020, S. 685–692

Baumhoff, Hubertus / Mössner, Jörg Manfred / Greif, Martin (Steuerrecht international tätiger Unternehmen): Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen (2012), 4. Aufl. Köln: O. Schmidt (Juris).

Becker, Adam (Principle of Territoriality I): The Principle of Territoriality and Corporate Income Taxation - Part 1, Bulletin for International Taxation (IBFD) (April), 2016, S. 190–201.

Becker, Adam (Principle of Territoriality II): The Principle of Territoriality and Corporate Income Taxation - Part 2, Bulletin for International Taxation (IBFD) (Mai), 2016, S. 246–258.

Becker, Jan / van der Ham, Susann (Folgen der Digitalisierung): OECD: Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, Die Folgen der Digitalisierung - ein Etappenziel auf dem Weg zu einer neuen globalen Steuerordnung?, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB) 2019, S. 225–239.

Becker, Jan / van der Ham, Susann (Digitale Wirtschaft): Besteuerung der digitalen Wirtschaft, - OECD veröffentlicht Arbeitsprogramm zur Weiterentwicklung der internationalen Unternehmensbesteuerung-, Der Betrieb (DB), 2019, S. 1351–1353.

- Becker, Jan / van der Ham, Susann (ABC der Verlagerung): Das neue (digitale) ABC der Verlagerung von Besteuerungsrechten in die Marktstaaten, *Der Betrieb (DB)*, 2019, S. 2540–2550.
- Becker, Jan / van der Ham, Susann (Digitaler Geschäftsmodelle): Grundfragen der Ertragsbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle, *Betriebs-Berater (BB)*, 2019, S. 1623–1630.
- Becker, Johannes (Digitale Präsenz): Seminar C: Besteuerung einer digitalen Präsenz, *Internationales Steuerrecht (IStR)* (16), 2018, S. 634–638.
- Becker, Johannes (Aufstieg und Niedergang): Besteuern, wo Werte geschaffen werden – Aufstieg und Niedergang eines Prinzips, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 21 (2), S. 108–119. DOI: 10.1515/pwp-2019-0043.
- Becker, Johannes / Englisch, Joachim (Stück vom Kuchen): Ein größeres Stück vom Kuchen: Besteuerung der Gewinne von Google und Co, *Wirtschaftsdienst* 97 (11), S. 801–808. DOI: 10.1007/s10273-017-2217-z.
- Becker, Johannes / Englisch, Joachim (Value Is Created): Taxing Where Value Is Created: What's "User Involvement" Got to Do with it?, *INTERTAX* (Volume 47, Issue 2), 2019, S. 161–171.
- Beermann, Albert / Gosch, Dietmar (AO-Kommentar): Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung / Kommentar, *AO-Kommentar* (2016), Lfg. 152. Bonn, Köln: Stollfuß; kösdi (Brennpunkte der Steuerberatung).
- Bendlinger, Stefan (OECD-Musterabkommen 2017): Das OECD-Musterabkommen 2017, *Steuer und Wirtschaft International (SWI)*, 2017, S. 450–459.
- Benkenstein, Martin / Steiner, Stephanie / Spiegel, Thomas / Bruhn, Manfred / Stauss, Bernd (Hg.) (Wertkette): Die Wertkette in Dienstleistungsunternehmen // Wertschöpfungsprozesse bei Dienstleistungen, *Forum Dienstleistungsmanagement* (2013), 1. Aufl. Wiesbaden: Gabler.
- Benz, Sebastian (Zwischenbericht der OECD 2018): Besteuerung digitaler Unternehmen, *Der Zwischenbericht der OECD 2018 und der Entwurf eines EU-Maßnahmenpakets*, *Der Betrieb (DB)* (21), 2018, S. 1233–1238.
- Berndt, Ralph / Cansier, Adrienne (Produktion und Absatz): *Produktion und Absatz* (2007), 2. Aufl. Berlin: Springer (Springer-Lehrbuch).
- Berr, Fabian / Zahnd, Nate (Digitale Wirtschaft (Schweiz)): Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft - eine Schweizer Perspektive, *Internationales Steuerrecht (IStR)*, 2019, S. 420–422.
- Bierbrauer, Felix (Working Paper (Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft) vom 2016, Effizienz oder Gerechtigkeit): Effizienz oder Gerechtigkeit? Ungleiche Einkommen, ungleiche Vermögen und die Theorie der optimalen Besteuerung. Hg. v. Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft, Leibniz Information Centre for Economics, Max Planck Institute for Research on Collective Goods, https://econpapers.repec.org/paper/mpgwpaper/2016_5f03.htm, zuletzt geprüft am 31.12.2021.
- Birk, Dieter / Desens, Marc / Tappe, Henning (Steuerrecht): *Steuerrecht* (2017), 20. Aufl. Heidelberg: Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm.
- Blum, Daniel (Permanent Establishments): Permanent Establishments and Action 1 on Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative - The Nexus Criterion redefined?, *Bulletin for International Taxation (IBFD)* (Juni/Juli), 2015, S. 314–325.

- Blümich, Walter / Ebling, Klaus (Hg.) (EStG-Kommentar): EStG, KStG, GewStG, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz; Kommentar (1995), 158 EL, München: Vahlen.
- Boehme-Neßler, Volker (Electronic Commerce): Ertragsteuern im Electronic Commerce, Steuerrechtliche Grundprobleme der "New Economy", FinanzRundschau (FR), 2001, S. 1089–1096.
- Brähler, Gernot (Internationales Steuerrecht): Internationales Steuerrecht, Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung (2009), 5. Aufl. Wiesbaden: Gabler.
- Brauner, Yariv (Digital Economy Front): Developments on the Digital Economy Front: Progress or Regression?, INTERTAX (Volume 47, Issue 5), 2019, S. 422–424.
- Brauner, Yariv / Pistone, Pasquale (Digital Permanent Establishment): International / OECD - Some Comments on the Attribution of Profits to the Digital Permanent Establishment, Bulletin for International Taxation (IBFD) (Volume 72, No. 4a / Special Issue), 2018.
- Bräutigam, Rainer / Kellermann, Kathrin / Spengel, Christoph (Neuordnung): Neuordnung der Besteuerungswelt durch den „OECD Pillar One“, Bedeutungswandel der Kernbegriffe und (unlös-bare?) Herausforderungen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2020, S. 281–287.
- Brinkmann, Bastian / Giesen, Christoph / Obermaier, Frederik / Obermayer, Bastian / Ott, Klaus: Ärger im Steuer-Märchenland (2014). Hg. v. Süddeutsche Zeitung GmbH, <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/luxemburg-leaks-aerger-im-steuer-maerchenland-1.2206040>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.
- Brüggen, Nicolas / Hahn, Stefan (Wertschöpfung): Ein wertschöpfungsbasierter Steuerzugriff insbesondere auf digitale Geschäftsmodelle – Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung, Betriebs-Berater (BB) (19), 2020, S. 1047–1060.
- Bruhn, Manfred / Stauss, Bernd (Wertschöpfungsprozesse): Wertschöpfungsprozesse bei Dienstleistungen (2007), 1. Aufl. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Bruhn, Manfred / Stauss, Bernd (Hg.) (Dienstleistungsmanagement): Wertschöpfungsprozesse bei Dienstleistungen, Forum Dienstleistungsmanagement (2013), 1. Aufl. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Brunsbach, Stefan (Electronic Commerce): Electronic commerce und internationale Unternehmensbesteuerung, Zugl.: Mannheim, Univ., Diss., 2003, 1. Aufl. Siegburg: Eul.
- Bundeskanzler Dr. Angela Merkel (Rede zum Haushaltsgesetz 2018): Haushaltsgesetz 2018 vor dem Deutschen Bundestag am 16.05.2018 in Berlin (2018). Berlin, <https://www.bundesregierung.de/Content/DE/Bulletin/2018/05/51-1-bkin-bt.html>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.
- Bundesministerium der Finanzen(BMF) (Eurogruppe): Eurogruppe und ECOFIN im Dezember 2018 (2018), https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Europa/ECOFIN_und_Eurogruppe/2018-12-04-eurogruppe-ecofin-dezember.html, zuletzt geprüft am 31.12.2021.
- Bundesministerium der Finanzen(BMF) (Stellungnahme zum G7-Treffen, 08.06.2021): G7-Treffen der Finanzminister*innen am 4. und 5. Juni 2021 in London (2021), https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Internationales_Finanzmarkt/G7-G20/g7-treffen-finanzminister-london.html, zuletzt geprüft am 31.12.2021.
- Bundesministerium der Finanzen(BMF) (Pressemitteilung des BMF zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 10.07.2021): Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung

kommt (2021), https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuern/BEPS/schaedlichen-steuerwettbewerb-bekaempfen.html#, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Bundesministerium der Finanzen(BMF): Statistik über die Einspruchsbearbeitung in den Finanzämtern, BMF Monatsbericht 07/2021 (2021), https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2021/07/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-3-einspruchsbearbeitung-finanzaemter-pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=5, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Bundesministerium für Arbeit und Soziales (Weißbuch Arbeiten 4.0): Weißbuch Arbeiten 4.0 (2017). Hg. v. Bundesministerium für Arbeit und Soziales, https://www.bmas.de/Shared-Docs/Downloads/DE/PDF-Publikationen/a883-weissbuch.pdf?__blob=publicationFile, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (Weißbuch digitale Plattformen): Weißbuch digitale Plattformen, Digitale Ordnungspolitik für Wachstum, Innovation, Wettbewerb und Teilhabe (2017), <https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Publikationen/Digitale-Welt/weissbuch-digitale-plattformen.html>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (Erläuterungen zum Business Model Canvas): Business Model Canvas (2019), <https://www.existenzgruender.de/DE/Gruendung-vorbereiten/Businessplan/Business-Model-Canvas/inhalt.html>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Calvino, Nadia / Franco, Daniele / Le Maire, Bruno / Scholz, Olaf (Gastbeitrag zum G7 Gipfel, 03.06.2021 (engl. Fassung)): Bundesfinanzministerium - An opportunity we can't afford to miss (2021), <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Interviews/2021/2021-06-03-gastbeitrag.html#>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

CDU/CSU (Wahlprogramm der CDU/CSU zur Bundestagswahl 2021): Das Programm für Stabilität und Erneuerung, Gemeinsam für ein modernes Deutschland (2021), <https://www.csu.de/common/download/Regierungsprogramm.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Chapman, P. / Clinton, J. / Kerber, R. / Khabaza, T. / Reinartz, T. / Shearer, C. / Wirth, R. (CRISP-DM 1.0): CRISP-DM 1.0, <https://www.the-modeling-agency.com/crisp-dm.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Clark, Timothy / Osterwalder, Alexander / Pigneur, Yves (Business Model You): Business Model You, A One-Page Method For Reinventing Your Career (2012), 1. Aufl. Hoboken: John Wiley & Sons.

Clement, Reiner / Schreiber, Dirk (Internet-Ökonomie): Internet-Ökonomie, Grundlagen und Fallbeispiele der vernetzten Wirtschaft (2016), 3. Aufl. Berlin, Heidelberg: Springer Gabler.

Cloer, Adrian / Gerlach, Cosima (Virtuelle Betriebstätte): Die „virtuelle Betriebstätte“: Ein angemessenes Instrument zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“?, FinanzRundschau (FR), 2018, S. 105–113.

Corsten, Hans / Roth, Stefan (Hg.) (Dienstleistungsmanagement): Handbuch Dienstleistungsmanagement, Wertkettenanalyse von Dienstleistungs-Anbietern (2016). Unter Mitarbeit von Fantapié Altobelli, Claudia / Bouncken, Ricarda B, 1. Aufl. Stuttgart: C.H. Beck.

Devereux, Michael P. / Vella, John (Digitalization): Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform, INTERTAX (Volume 46), 2018, S. 550–559.

- Devereux, Michael P. / Vella, John (Digital Economy): Taxing the Digital Economy: Targeted or System-Wide Reform?, *British Tax Review* (Issue 4), 2018, S. 387–406.
- Devereux, Michael P. / Vella, John (Statement (European Tax Policy Forum), Value Creation): Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System, *European Tax Policy Forum, Policy Paper* (2018), https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3275759, zuletzt geprüft am 31.12.2021.
- Ditz, Xaver / Bärsch, Sven-Eric / Engelen, Christian (Dokumentation von Verrechnungspreisen): Die neuen Pflichten zur Dokumentation von Verrechnungspreisen nach dem Regierungsentwurf des Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes vom 13.07.2016, *Internationales Steuerrecht (IStR)*, 2016, S. 789–798.
- Ditz, Xaver/Pinkernell, Reimer: Neudefinition internationaler Besteuerungsrechte durch das OECD Inclusive Framework on BEPS – Eine Würdigung aus deutscher Sicht, *Internationale SteuerRundschau (ISR)* (11), 2019, S. 377–385.
- Ditz, Xaver / Pinkernell, Reimer / Quilitzsch, Carsten (Lizenzgebühren): BEPS-Reformvorschläge zu Lizenzgebühren und Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern aus Sicht der Beratungspraxis, *Internationales Steuerrecht (IStR)*, 2014, S. 45–54.
- Dorenkamp, Christian (Besteuerung der Digitalwirtschaft): Seminar G: EU-Vorschläge zur Besteuerung der Digitalwirtschaft sowie EU Beihilfenrecht und Verrechnungspreise, *Internationales Steuerrecht (IStR)*, 2018, S. 640–642.
- Dorenkamp, Christian: Warum bei der sog. „OECD-Steuerrevolution“ weniger mehr wäre – und wie man dahin kommen könnte, *FinanzRundschau (FR)*, 2020, S. 114–116.
- Dourado, Paula (Pandora Box): Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals, *INTERTAX* (Volume 46), 2018, S. 565–572.
- Dourado, Paula (Taxing the Digital Economy): Taxing the Digital Economy, Editorial Note, *INTERTAX* (Volume 47, Issue 2), 2019, S. 138–139.
- Dreßler, Günter (Neuerliche Einflüsse der OECD): Neuerliche Einflüsse der OECD auf nationale und internationale Steuergesetzgebungen, in DBA-Ländern oder im sonstigen Ausland, - eine informative Übersicht, *Steuerliche Betriebsprüfung (StBp)*, 2019, S. 304–310.
- Drüen, Klaus-Dieter (Folgerichtigkeit im Steuerrecht): Heinrich Wilhelm Kruse zum Gedenken: Über Folgerichtigkeit im Steuerrecht, *Steuern und Wirtschaft (StuW)*, 2019, S. 205–211.
- Duttiné, Tino: Lieber gut als schnell. Keine populistischen Lösungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, *Betriebs-Berater (BB)* (48), 2019, S. I.
- Ebenroth, Carsten Thomas / Boujong, Karlheinz / Joost, Detlev / Strohn, Lutz / Bergmann, Alfred (HGB-Kommentar): *Handelsgesetzbuch* (2020), 4. Aufl. München: C.H.Beck/Verlag Vahlen.
- Ehlermann, Christian (Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle): Welche Richtung nimmt die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle?, *Gastkommentar, Der Betrieb (DB)*, 2019, M4-M5.
- Eicker, Klaus / Scheifele, Matthias (Betriebsstättenproblematik): Die Betriebsstättenproblematik im Electronic Commerce, *Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB)* (8), 1999, S. 377–388.
- Eilers, Stepahn / Oppel, Florian (Besteuerung der digitalen Wirtschaft): Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussion, Überblick über die Arbeiten der OECD und EU mit kritischer Einordnung, *Internationales Steuerrecht (IStR)*, 2018, S. 361–374.

Eisenring, Christoph (Neue Zürcher Zeitung vom 01.07.2021, Globale Mindeststeuer): Globale Mindeststeuer: Schweiz schliesst sich den Plänen nur widerwillig an (2021), <https://www.nzz.ch/wirtschaft/globale-mindeststeuer-schweiz-hat-grosse-bedenken-ld.1633431>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Endres, Dieter / Spengel, Christoph / Jacobs, Otto H. (Hg.) (Internationale Unternehmensbesteuerung): Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, ausländische Investitionen im Inland (2016). Unter Mitarbeit von Andreas Oestreicher, Andreas Schumacher, Sven-Eric Bärsch, Hannah Nusser und Barbara Zuber, 8. Aufl. München: C.H. Beck.

Epping, Volker / Hillgruber, Christian / Axer, Peter / Radtke, Henning (Hg.) (Grundgesetz Kommentar): Grundgesetz, Kommentar (2020), 3. Aufl. München: C.H.Beck.

Ernst & Young GmbH (EY) (Börsenranking): Börsenranking: US-amerikanische Digitalkonzerne eilen davon – deutsche Unternehmen verlieren an Bedeutung (2019), <https://www.ey.com/de/de/newsroom/news-releases/ey-20190705-boersenranking-us-amerikanische-digitalkonzerne-eilen-davon-deutsche-unternehmen-verlieren-an-bedeutung>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Esakova, Nataliya (OECD-Konsultationspapier): OECD-Konsultationspapier zu Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Steht eine weitgehende Überarbeitung der Verrechnungspreisgrundsätze an?, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2019, S. 150–156.

Facebook Inc.: Facebook, Instagram, Messenger und WhatsApp, Highlights, Umsätze, uvm. (Stand April 2021), <https://allfacebook.de/toll/state-of-facebook>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Farruggia-Weber, Francesco (Signifikante digitale Präsenz): Signifikante digitale Präsenz und Digitalsteuer - Gedanken zu den Richtlinienvorschlägen der EU-Kommission zum "einjährigen Jubiläum", Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 638–644.

Fehling, Daniel (Herausforderungen): Die steuerlichen Herausforderungen bei der Digitalen Wirtschaft, Der OECD-Bericht zu Maßnahme 1 des BEPS-Aktionsplans, Internationales Steuerrecht (IStR), 2014, S. 638-648.

Fehling, Daniel (Developments in international taxation): Seminar I: Recent developments in international taxation, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 656–659.

Frotscher, Gerrit (Treaty Override): Treaty Override und § 50d Abs. 10 EStG, Internationales Steuerrecht (IStR), 2009, S. 593–600.

Fuest, Clemens (Vortrag vom 28.06.2018 (Ifo): Digitalisierung und Steuerpolitik): Digitalisierung und Steuerpolitik, Vortrag bei der Jahresversammlung des ifo Instituts am 28.06.2018, ifo Schnelldienst (14/71), 2018, S. 21–25, <https://www.cesifo-group.de/DocDL/sd-2018-14-fuest-digitalisierung-steuerpolitik-2018-07-26.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Fuest, Clemens: Unternehmen am Ort der Wertschöpfung besteuern - eine neue Leitidee für die internationale Besteuerung?, ifo Schnelldienst (3/73), 2020, S. 6–10.

Fuest, Clemens / Hugger, Felix / Neumeier, Florian / Stöhlker Daniel (Hg.) (Studie des ifo Institut): Nationale Steueraufkommenswirkungen einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten im Rahmen der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung, Studie im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen (2020): ifo Institut, <https://www.ifo.de/publikationen/2020/monographie-autorenschaft/nationale-steueraufkommenswirkungen-einer>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Geberth, Georg (Arbeitsprogramm zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft): G20-Finanzminister: Arbeitsprogramm zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft gebilligt, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, R210.

Geberth, Georg / Loibl, Martin (OECD Arbeitsprogramm): OECD: Arbeitsprogramm zur Entwicklung einer Konsenslösung für die steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung der Wirtschaft, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2019, R196-R197.

Gersch, Eva-Maria / Jäger, Markus / Rätke, Bernd (AO Kommentar): Klein, Kommentar zur Abgabenordnung, Einschließlich Steuerstrafrecht (2020), 15. Aufl. München: C.H. Beck.

Goel, Ashish / Goel, Shilpa (Permanent Establishment): Has the Permanent Establishment Rule Outlived Its Utility in a Digitalized World?, SSRN Electronic Journal. DOI: 10.2139/ssrn.3202309.

Gosch, Dietmar / Schnitger, Arne / Schön, Wolfgang / Lüdicke, Jürgen (Festschrift, Jürgen Lüdicke): Festschrift für Jürgen Lüdicke (2019). München: C.H.Beck.

Gouthier, Matthias H. J. (Kundenentwicklung): Kundenentwicklung im Dienstleistungsbereich (2003), 1. Aufl. Wiesbaden: Deutscher Universitätsverlag (Focus Dienstleistungsmarketing, Gabler Edition Wissenschaft).

Gradl, Christoph / Kiesewetter, Michael (Das MLI): Das Mehrseitige Übereinkommen (Multilateral Instrument) zur Umsetzung abkommensbezogener Maßnahmen aus dem OECD/G20-BEPS-Projekt und dessen voraussichtliche Auswirkungen auf die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 1–5.

Graf, Alexander / Schneider, Holger (Das E-Commerce-Buch): Das E-Commerce-Buch, Marktanalysen - Geschäftsmodelle - Strategien (2017), 2. Aufl. Frankfurt am Main: dfv Mediengruppe Fachbuch.

Greil, Stefan (A Brave New World): Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft und Zuordnung von Besteuerungsrechten - A Brave New World, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2019, S. 1653–1660.

Greil, Stefan / Fehling, Daniel (Verrechnungspreisbestimmung): Verrechnungspreisbestimmung im Zeitalter der Digitalisierung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2017, S. 757–765.

Greil, Stefan / Müller, Raphael / Olbert, Marcel: International - Transfer Pricing for Digital Business Models: Early Evidence of Challenges and Options for Reform, World Tax Journal (Volume 11, No. 4), 2019.

Greil, Stefan / Wargowske, Lars: OECD / International - Pillar 1 of the Inclusive Framework's Work Programme: The Effect on the Taxation of the Digital Economy and Reallocation of Taxing Rights, Bulletin for International Taxation (IBFD) (Volume 73, No. 10), 2019.

Gries, Lothar: Globale Mindeststeuer, Kommt der Jubel zu früh? (2021). Hg. von der Tagesschau, <https://www.tagesschau.de/wirtschaft/finanzen/mindeststeuer-was-bringt-das-einnahmen-kritik-101.html>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Grinberg, Itai (Era of Digital Disruption): International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate (2018), https://www.law.uchicago.edu/files/2018-11/grinberg_chicago_2018_conference_paper_102918_for_circulation_to_partici.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Grottel, Bernd / Schmidt, Stefan / Schubert, Wolfgang J./ Winkeljohann, Norbert / Budde, Wolfgang (Hg.) (Beck'scher Bilanz-Kommentar): Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels- und Steuerbilanz: §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB (2018), 11. Aufl. München: C.H. Beck.

Gruppe der Sieben (G7) (G7 Treffen, Abschlusserklärung London (engl. Fassung)): G7 Finance Ministers & Central bank Governors Communique (2021), https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/2021-06-05-Kommunique-G7-London.pdf?__blob=publicationFile&v=14, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Gruppe der Zwanzig (G20) (G20 Treffen, Abschlusserklärung Venedig (engl. Fassung)): Italian G20 Presidency, Third Finance Ministers and Central Bank Governors meeting, Communiqué, 9-10 July 2021 (2021), https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/G20-Dokumente/2021-07-10-communique-g20-venedig.pdf?__blob=publicationFile&v=7, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Haase, Florian (Digitale Präsenz): Der EU-Richtlinienvorschlag zur Besteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) 11 (5), S. 259–264.

Haller, Axel (Wertschöpfungsrechnung): Wertschöpfungsrechnung, Ein Instrument zur Steigerung der Aussagefähigkeit von Unternehmensabschlüssen im internationalen Kontext (1997), 1. Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel (Finanzwirtschaftliche Führung von Unternehmen).

Heggmair, Maik / Riedl, Andreas / Wutschke, Christopher (Digital Economy): Betriebsstätten von Unternehmen der Digital Economy – Eine kritische Analyse der zu erfüllenden Tatbestandsmerkmale für eine Betriebsstätte in der Digital Economy, Internationales Steuerrecht (IStR), 2015, S. 92–98.

Heidecke, Björn (Besteuerung der digitalen Wirtschaft): Das Arbeitsprogramm der OECD zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Überblick und Würdigung, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB), 2019, S. 533–539.

Henssler, Martin / Krüger, Wolfgang (Hg.) (Münchener Kommentar: BGB): Münchener Kommentar: BGB, Schuldrecht, Besonderer Teil II (2016). Unter Mitarbeit von Markus Artz, Klaus Peter Berger, Hans-Jürgen Bieber, Jan Dirk Harke, Martin Günther Häublein, Curt Wolfgang Hergenröder et al., 7. Aufl. München: C.H. Beck (Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch).

Hentschel, Sven / Hörnicke, Gabriel / Kraft, Gerhard: Von der Wertschöpfung zum „Unified Approach“ Die andauernde Suche nach einer Konsenslösung für BEPS-Aktionspunkt, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) (12), 2019, S. 673–680.

Herzog, Roman / Maunz, Theodor / Dürig, Günter (Hg.) (Kommentar zum Grundgesetz): Grundgesetz, Kommentar (1958), 95. EL Juli 2021. München: C.H. Beck.

Heskett, James / Jones, Thomas / Loveman, Gary / Sasser, Earl / Schlesinger, Leonard (Service-Profit Chain): Putting the Service-Profit Chain to Work, Harvard Business Review (Juli / August), 2008, Online verfügbar unter <https://hillcresteducationcenter.com/sites/default/files/cme-documents/Service%20Profit%20Chain%20copy.PDF>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Hey, Johanna (Taxation Where Value is Created): "Taxation Where Value is Created" and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, Bulletin for International Taxation (IBFD) (April/Mai), 2018, S. 203–208.

Hidien, Jürgen (Die digitale Betriebsstätte): Die digitale Betriebsstätte: ein evolutionärer Reformvorschlag der EU-Kommission zur internationalen Besteuerung, JurPC-Web 2019, Dok. 0033/2019.

Hidien, Jürgen / Versin, Volker (Digitales Geschäftsmodell): Digitales Geschäftsmodell als steuerlicher Wettbewerbsfaktor, GmbH-Rundschau (GmbHHR), 2019, S. 759–770.

Hidien, Jürgen / Versin, Volker: Neuer Vorstoß der OECD zur Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle, GmbHR-Rundschau (GmbHR), 2019, R364–R366.

Hidien, Jürgen / Versin, Volker: OECD: Neuartiger Vorschlag zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, FinanzRundschau (FR), 2020, S. 10–18.

Hildebrand, Jan / Volkery, Carsten (Handelsblatt, 05.06.2021, Beschluss der G7-Staaten): G7-Staaten einigen sich auf globale Mindeststeuer von mindestens 15 Prozent (2021), <https://www.handelsblatt.com/politik/international/finanzministertreffen-in-london-g7-staaten-einigen-sich-auf-globale-mindeststeuer-von-mindestens-15-prozent/27255598.html>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Hofbauer, Günter / Sangl, Anita (Professionelles Produktmanagement): Professionelles Produktmanagement (2011), 1. Aufl. Hoboken: John Wiley & Sons.

Hofmann, Patricia / Riedel, Nadine (Taxing Where Value Is Created): Comment on J. Becker & j. Englisch, "Taxing Where Value Is Created: What's "User Involvement" Got to Do with it?", INTER-TAX (Volume 47, Issue 2), 2019, S. 172–175.

zu Hohenlohe, Franz Prinz: Die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft (The tax challenges of the digitalisation of the economy), FinanzRundschau (FR), 2020, S. 116–119.

Holsten, Heiko: Steuerliche Problemfelder, Gestaltungs- und Risikomanagementtrends der Digitalisierung anhand praktischer Fallbeispiele, Der Betrieb (DB), 2019, S. 2311-2321.

Hongler, Peter (Steuergerechtigkeit): Steuergerechtigkeit im internationalen Steuerrecht - eine überflüssige Diskussion?, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 756–764.

Hongler, Peter / Pistone, Pasquale (Blueprints for a New PE Nexus, Digital Economy): Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, Online verfügbar unter https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Hubbert, Markus (Besteuerung des Electronic Commerce): Besteuerung des Electronic Commerce, Steuerrechtliche und finanzpolitische Behandlung von Internet-Transaktionen, Zugl.: Karlsruhe, Univ., Diss, 2006 (2007), 1. Aufl. Lohmar: Eul (Reihe, 7).

Hübschmann, Walter / Hepp, Ernst / Spitaler, Armin / Söhn, Hartmut (1981): Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, AO-Kommentar, AO-Kommentar, Lfg. 255. Köln: O. Schmidt.

Jimenez, A. / Martin, J.: Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?, Bulletin for International Taxation (IBFD) (Volume 70, No. 8), 2016.

Jimenez, A. / Martin, J.: OECD/International - Value Creation: A Guiding Light for the Interpretation of Tax Treaties?, Bulletin for International Taxation (IBFD) (Volume 74, No. 4/5), 2020.

Junkers, Lars: Die Zurechnung immaterieller WG vor dem Hintergrund der BsGaV und der VWG BsGa, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2019, S. 125–129.

Käbisch, Volker (Elektronischer Geschäftsverkehr): Steuerliche Aspekte des elektronischen Geschäftsverkehrs, Deutsches Steuerrecht (DStR), 2001, S. 373–381.

Kacprzyk, Janusz / Liao, Churn-Jung / Lin, Tsau Young / Wasilewska, Anita / Xie, Ying (Data Mining): Data Mining: Foundations and Practice (2008), 1. Aufl. Berlin, Heidelberg: Springer.

- Kaeser, Christian (IFA/EU): Seminar J: IFA/EU, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 659–660.
- Kahle, Holger (Betriebsstättenbegriff): Betriebsstättenbegriff – Grundfragen und aktuelle Entwicklungen, Deutsche Steuer Zeitung (DStZ), S. 834–842.
- Kahle, Holger / Baschnagel, Matthias / Kindich, Aaron (Server-Betriebsstätten): Aktuelle Aspekte der Ertragsbesteuerung von Server-Betriebsstätten, FinanzRundschau (FR) 98, 2016, S. 193–240.
- Kahle, Holger / Kindich, Aaron (Begriff der Betriebsstätte): Funktionen und Bedeutung des Begriffs der Betriebsstätte, Funktionen und Bedeutung des Begriffs der Betriebsstätte Nationales Steuerrecht und DBA-Recht im Vergleich, StuB - Unternehmensteuern und Bilanzen (20), 2015, S. 782–790.
- Keen, Michael (Competition): Competition, Coordination and Avoidance in International Taxation, Bulletin for International Taxation (IBFD) (April/Mai), 2018, S. 220–225.
- Kessler, Wolfgang / Peter, Markus (Weiterentwicklung des Betriebsstättenprinzips): Weiterentwicklung des Betriebsstättenprinzips, Weiterentwicklung des Betriebsstättenprinzips Neuinterpretation eines traditionellen Besteuerungskonzepts durch die OECD vor dem Hintergrund des zunehmenden E-Commerce, Betriebs-Berater (BB), 2000, S. 1546–1560.
- Knight, Frank Hyneman (Risk, uncertainty and profit): Risk, uncertainty and profit (1971). Chicago: Univ. of Chicago Press and Cornell University 1921.
- Kofler, Georg / Mayr, Günter / Schlager, Christoph (Betriebsstättenkonzept): Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, Teil II: Lösungsvorschläge, Betriebs-Berater (BB), 2017, S. 1815–1819.
- Kofler, Georg / Mayr, Günter / Schlager, Christoph (Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept): Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, Teil: I Problemstellung und internationale Entwicklungen, Betriebs-Berater (BB), 2017, S. 1751–1757.
- Kofler, Georg / Mayr, Günter / Schlager, Christoph (Taxation of the Digital Economy): European Union - Taxation of the Digital Economy: "Quick Fixes" or Long-Term Solution?, European Taxation (IBFD) (Volume 57, No. 12), 2017.
- Kokott, Juliane (Herausforderungen einer Digitalsteuer): Herausforderungen einer Digitalsteuer, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 123–135.
- Kotler, Philip / Armstrong, Gary / Wong, Veronica / Saunders, John (Grundlagen des Marketing): Grundlagen des Marketing (2011), 5. Aufl. München: Pearson Studium (wi Wirtschaft).
- Kowallik, Andreas (BEPS-Aktionspunkt 1): BEPS-Aktionspunkt 1: OECD-Vorschlag zur Neuordnung der Gewinnverteilung und von Besteuerungsrechten in Säule Eins, Umsetzungswahrscheinlichkeit nach der US-Steuerreform und South Dakota v. Wayfair Inc. et al., Der Betrieb (DB), 2020, S. 1143–1148.
- Krause, Stefan / Pellens, Bernhard (Digitale Transformation): Betriebswirtschaftliche Implikationen der digitalen Transformation, 75 Jahre Arbeitskreise der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V (2018), 1. Aufl. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden; Springer Gabler (ZfbF-Sonderheft, 72/17).
- Kreienbaum, Martin (G20 und Inclusive Framework): G20 und Inclusive Framework on BEPS einigen sich auf Digitalbesteuerung und auf globale effektive Mindestbesteuerung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2021, S. 525–543.

- Kroppen, Heinz-Klaus / Becker, Helmut (Hg.) (Verrechnungspreise): Handbuch Internationale Verrechnungspreise (1999). Köln: O. Schmidt.
- Kroppen, Heinz-Klaus / Seer, Roman / Lüdicke, Jürgen / Rasch, Stephan (Festschrift, Heinz-Klaus Kroppen): Globalisiertes Steuerrecht - Anspruch und Verantwortung, Festschrift für Heinz-Klaus Kroppen zum 60. Geburtstag (2020). Köln: Otto Schmidt.
- Kummer, Sebastian / Grün, Oskar / Jammerneegg, Werner (Grundzüge der Beschaffung, Produktion und Logistik): Grundzüge der Beschaffung, Produktion und Logistik (2019), 4. Aufl. Hallbergmoos: Pearson (wi - wirtschaft).
- Kummer, Sebastian / Werner, Hartmut (Supply Chain Management): Supply Chain Management, Grundlagen, Strategien, Instrumente und Controlling (2001), 1. Aufl. Wiesbaden: Gabler (Gabler-Lehrbuch).
- Kysar, Rebecca (Value Creation): OECD/International - Value Creation: A Dimming Lodestar for International Taxation?, Bulletin for International Taxation (IBFD) (Volume 74, No. 4/5), 2020.
- Labermeier, Alexander (Electronic Commerce): Die Ertragsbesteuerung des Electronic Commerce im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht, Eine Betrachtung aus Sicht der §§ 49ff EStG und des OECD-Musterabkommens; Zugl.: Frankfurt (Main), Univ., Diss., 2001, 1. Aufl. Frankfurt am Main: Lang (Europäische Hochschulschriften Reihe 2, Rechtswissenschaft).
- Lamberts, Paul (Fair Taxation): Fair Taxation: Truth is in the Eye of the Beholder, INTERTAX (Volume 45, Issue I), 2017, S. 49–53.
- Lang, Joachim (Hg.) (Steuerrechtsordnung): Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag (1995). Unter Mitarbeit von Klaus Tipke, 1. Aufl. Köln: Schmidt.
- Lang, Joachim (Hg.) (Steuerrecht): Steuerrecht (2018). Verlag Dr. Otto Schmidt, 23. Aufl. Köln: Otto Schmidt.
- Larking, Barry (Digital Economy): International / OECD - A Review of Comments on the Tax Challenges of the Digital Economy, Bulletin for International Taxation (IBFD) (Volume 72, No. 4a), 2018.
- Laschewski, Katrin / Laschewski, Christian (International Tax System): The Impact of the International Tax System of the Home Country on the Location Decision of a Foreign Permanent Establishment: The Case of Germany, World Tax Journal, 2015, S. 171–200.
- Lehner, Moris (Verteilungsprinzipien): Generalthema I: Quelle versus Ansässigkeit - Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert?, Internationales Steuerrecht (IStR), 2005, S. 542–550.
- Lehner, Moris / Dürrschmidt, Daniel / Vogel, Klaus (Hg.) (Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen): Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (2015), 6. Aufl. München: Beck.
- Leisner-Egensperger, Anna (Betriebsstättenbegriff): Betriebsstättenbegriff und Besteuerung des E-Commerce, Steuern und Wirtschaft (StuW), 2014, S. 298–304.
- Lennard, Michael (Value Creation): Act of creation: the OECD/G20 test of "Value Creation" as a basis for taxing rights and its relevance to developing countries, Transnational Corporations (Volume 25, No. 3), 2018, S. 55–84.

- Looks, Christian / Heinsen, Oliver (Hg.) (Betriebsstättenbesteuerung): Betriebsstättenbesteuerung, Inboundinvestitionen, Outboundinvestitionen, Steuergestaltungen, Branchenbesonderheiten (2017). Unter Mitarbeit von Torsten Altrichter-Herzberg, Jens Berberich und Michael Greier. Verlag C.H. Beck, 3. Aufl. München: C.H. Beck.
- Loose, Thomas (US Supreme Court): USA: Supreme Court kippt physisches Anwesenheitserfordernis für eine Besteuerung durch die Bundesstaaten, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 63.
- Lutzenberger, Helena (Digital Economy): Aktuelle Besteuerungsfragen der Digital Economy, GmbH-Rundschau (GmbHR), 2018, S. 894–902.
- Mair, Christina / Zawodsky, Florian: South Dakota v. Wayfair, Inc. - Urteilsbesprechung und Analyse der Auswirkungen des Urteils auf die internationale Besteuerung, Steuern und Wirtschaft (StuW) (01), 2019, S. 85–93.
- Mammen, Andreas / Heidecke, Björn (Nutzeraktivitäten): Versuch einer Einordnung von Nutzeraktivitäten in den Wertschöpfungsprozessen digitaler Geschäftsmodelle, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 2019, S. 618–640.
- Mammen, Andreas / Jansen, Thomas (Steuergerechtigkeit): (Wieder-)Herstellung der Steuergerechtigkeit mittels unilateraler und supranationaler Konzepte zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft?, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg), 2019, S. 344–352.
- Marquardt, Michael (Ertragsbesteuerung I): Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil I), Internationales Steuerrecht (IStR), 2020, S. 292–305.
- Martini, Ruben / Valta, Matthias (Generalthema II, Withholding tax): Generalthema II: Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and digital economy, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 623–628.
- Meitzen, Reinhold (Kommentar zum EStG (Preußen)): Das preußische Einkommensteuergesetz vom 24. Juni 1891 (1901). BERLIN: De Gruyter.
- Mitterlehner, Matthias (Digital Economy): Gewinnverlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy, Steuer und Wirtschaft International (SWI) 2016, S. 58–66.
- Morse, Susan C. (Value Creation): Value Creation: A Standard in Search of Process, Bulletin for International Taxation (IBFD) (April/Mai), 2018, S. 196–202.
- Münch, Ingo von/Kunig, Philip/Kämmerer, Jörn Axel/Kotzur, Markus/Arnauld, Andreas von (Grundgesetz-Kommentar): Grundgesetz-Kommentar (2021), Auflage 7. München: C.H.Beck.
- Nakhaeizadeh, Gholamreza (Data Mining, Beitrag zur Wirtschaftsinformatik): Data Mining, Theoretische Aspekte und Anwendungen (1998), 1. Aufl. Heidelberg: Physica-Verlag HD (Beiträge zur Wirtschaftsinformatik, 27).
- Nebf, Theodor (Produktionswirtschaft): Produktionswirtschaft, 2011, 7. Aufl. München: Oldenbourg (Lehr- und Handbücher der Betriebswirtschaftslehre).
- Nientimp, Axel / Scherer, Anna-Lena: Änderung der Grundsätze zu Verrechnungspreisen nach dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz, Internationales Steuerrecht (IStR), 2021, S. 54–58.
- Normann, Richard / Ramirez, Rafael (Value Chain): From Value Chain to Value Constellation: Designing Interactive Strategy, Harvard Business Review (Volume 71), 1993, S. 65–77.

Obermayer, Bastian/Obermaier, Frederik/Wormer, Vanessa/Jaschensky, Wolfgang: Das sind die Panama Papers (2016). Hg. vom Süddeutsche Zeitung GmbH, <https://panamapapers.sueddeutsche.de/articles/56ff9a28a1bb8d3c3495ae13/>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Oka, Naoki: Court Ruling on Whether the Warehouse of an Online Sales Business Constitutes a Permanent Establishment, *International Transfer Pricing Journal (IBFD)*, 2016, S. 250–255.

Olbert, Marcel / Spengel, Christoph (Digital Economy): International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?, *World Tax Journal*, 2017, S. 3–46.

Olbert, Marcel / Spengel, Christoph/Werner, Ann-Catherin (Tax Attractiveness): Measuring and Interpreting Countries' Tax Attractiveness for Investments in Digital Business Models, *INTERTAX (Volume 47, Issue 2)*, 2019, S. 148–160.

Osterwalder, Alexander / Pigneur, Yves (Business Model Generation): Business model generation, Ein Handbuch für Visionäre, Spielveränderer und Herausforderer (2011), 1. Aufl. Frankfurt, New York: Campus Verlag.

Ottmar, Philipp: Steuerrecht: Steuersystem für das digitale Zeitalter gefordert, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (EuZW)*, 2021, S. 459–470.

Ozai, Ivan: G20/OECD/International - Institutional and Structural Legitimacy Deficits in the International Tax Regime, *World Tax Journal (Volume 12, No. 1)*, 2019.

Paschke, Dominic (Zugl.: Mannheim, Univ., Diss, 2007): Die "Unitary Taxation" der US-Bundesstaaten, Leitbild für die Konzernbesteuerung in der Europäischen Union? (2007), 1. Aufl. Lohmar: Eul (Reihe, 279).

Petruzzi, Raffaele / Buriak, Svitlana (Tax Challenges): International / OECD - Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy, - A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules, *Bulletin for International Taxation (IBFD) 2018 (Volume 72, No. 4a/Special Issue)*.

Petruzzi, Raffaele / Koukouloti, Vasiliki (The European Commission's Proposal): European Union - The European Commission's Proposal on Corporate Taxation and Significant Digital Presence: A Preliminary Assessment, *European Taxation (IBFD) 2018 (Volume 58, No. 9)*.

Pindl, Theodor (Virtuelle Netzwerke): Führen und Coachen von virtuellen Netzwerken, Arbeiten und Führen - unabhängig von Ort und Zeit, 2002, Köln: Dt. Wirtschaftsdienst.

Pinkernell, Reimer (Steuerroasen): Das Steuerroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, *Internationales Steuerrecht (IStR)*, 2013, S. 180–190.

Pistone, Pasquale / Nogueira, Joao Felix Pinto / Andrade, Betty / Turina, Alessandro: OECD - The OECD Public Consultation Document "Secretariat Proposal for a "Unied Approach" under Pillar One": An Assessment, *World Tax Journal 2020 (Volume 12, No. 1)*.

Postler, Steffen (Digitalisierung traditioneller Geschäftsmodelle): Die Digitalisierung traditioneller Geschäftsmodelle: Ein Ansatz zum Umgang mit steuerlichen Verrechnungspreisen, *Internationales Steuerrecht (IStR)*, 2019, S. 100–107.

Prahalad, C. K. / Ramaswamy, Venkat (Co-creating unique value with customers): Co-creating unique value with customers, *Strategy & Leadership* 32 (3), S. 4–9.

Präsident der Europäischen Kommission Dr. Ursula von der Leyen (Eröffnungsrede (dt. Fassung)): Rede zur Eröffnung der Plenartagung des Europäischen Parlaments, Ursula von der

- Leyen, Kandidatin für das Amt der Präsidentin der Europäischen Kommission. Straßburg, https://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-19-4230_de.html, zuletzt geprüft am 31.12.2021.
- PWC (Bericht, Global Top 100 companies): Global Top 100 companies by market capitalisation (2019), <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/global-top-100-companies-2019.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.
- Ranjan Das, Rasmi: OECD/International - Is the Arm's-Length-Principle-Based Authorised OECD Approach to the Attribution of Profits to a Permanent Establishment Losing Its Authority?, *Bulletin for International Taxation (IBFD)* 2019 (Volume 73, No. 12).
- Ranjan Das, Rasmi: OECD/International - The concept of Value Creation: Is It relevant for the allocation of taxing rights?, *Bulletin for International Taxation (IBFD)* 2020 (Volume 74, No. 3).
- Rasch, Stephan (Besteuerung der digitalen Wirtschaft): Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Vorschläge der OECD und EU aus dem März 2018 auf dem Prüfstand, *FinanzRundschau (FR)* 100, 2018, S. 441–448.
- Richter, Andreas: Tagungs- und Diskussionsbericht zum 73. Berliner Steuergespräch „Die Reform des Außensteuerrechts“, *FinanzRundschau (FR)*, 2020, S. 109–115.
- Richter, Wolfram F. (Grenzüberschreitende Direktgeschäfte): Die Besteuerung des Gewinns aus den grenzüberschreitenden Direktgeschäften von Google, Facebook & Co, *Perspektiven der Wirtschaftspolitik* 19, S. 132–140. DOI: 10.1515/pwp-2018-0014.
- Rocha, Sergio (Permanent Establishment (Brazil)): International Fiscal Imperialism and "Principle" of the Permanent Establishment, *Brazil/International, Bulletin for International Taxation (IBFD)* (Februar), 2016, S. 413–426.
- Roderburg, Georg (Besteuerung der digitalen Wirtschaft): Neues zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, *Die Unternehmensbesteuerung (Ubg)* 11 (5), 2018, S. 249–258.
- Rogge, Stefan (Brennpunkte): Brennpunkte bei der Besteuerung der Digitalwirtschaft, *Betriebsberater (BB)* (49), 2015, S. 2966–2973.
- Rouenhoff, Andre: Zurechnung der durch immaterielle Wirtschaftsgüter erzielten Wertschöpfungsbeiträge unter rechtlichen, wirtschaftlichen und funktionalen Gesichtspunkten, *Internationales Steuerrecht (IStR)*, 2012, S. 22–28.
- Saint-Amans, Pascal: Die Pläne der OECD für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft, *ifo Schnelldienst* (3/73), 2020, S. 3–5.
- Schäfer, Anne / Spengel, Christoph (Studie ZEW v. 2002, International Corporate Taxation): ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation, Discussion Paper No. 02-81 (2002), <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp0281.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.
- Schanz, Deborah / Sixt, Michael (Digitalsteuer): Betroffene Geschäftsmodelle des EU-Richtlinien-vorschlags zur Digitalsteuer, *Deutsches Steuerrecht (DStR)*, 2018, S. 1985–1990.
- Schaumburg, Harald (Hg.) (Internationales Steuerrecht): *Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht* (2017), 4. Aufl. Köln: Otto Schmidt.
- Schlund, Albert (Besteuerung der digitalen Wirtschaft): Vorschläge der Europäischen Kommission für eine faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, *Deutsches Steuerrecht (DStR)*, 2018, S. 937-948.

- Schmidt, Ludwig (2020): Einkommensteuergesetz-Kommentar, EStG-Kommentar, Aufl. 39 München: C.H. Beck.
- Schmidt, Thomas (AStG-Kommentar): Außensteuergesetz-Kommentar, 1. Aufl. 2012: beck-online.
- Schneemelcher, Pola: Die Reform des internationalen Steuersystems - eine Chance für Europa, ifo Schnelldienst (3/73), 2020, S. 23.
- Schnitger, Arne (Anwendung des AOA): Grundsätzliche Überlegungen zur Anwendung des AOA (insbesondere) nach innerstaatlichem Recht, Steuern und Wirtschaft (StuW) 2019, S. 195–200.
- Schnorberger, Stephan / Etzig, Nils: Verrechnungspreise in der Praxis nach dem ATAD-UmsG – Anmerkungen zum Referentenentwurf vom 24.03.2020, Betriebs-Berater (BB), 2020, S. 1630–1637.
- Schön, Wolfgang: Seminar E (IFA/OECD): Das Multilaterale Instrument, Internationales Steuerrecht (IStR), 2017, S. 681–687.
- Schön, Wolfgang (How to Tax the Digitalized Economy): International/OECD - Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Bulletin for International Taxation (IBFD) (Volume 72, No. 4/5), 2018, S. 278–321.
- Schön, Wolfgang (Digitalisierte Wirtschaft): Seminar F (IFA/OECD): Internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 647–650.
- Schön, Wolfgang: Die neue Weltsteuerordnung - politische Eile oder konzeptionelle Weile?, ifo Schnelldienst (3/73), 2020, S. 26–32.
- Schönfeld, Jens; Ditz, Xaver; Bourseaux, Christiane (Hg.) (Doppelbesteuerungsabkommen): Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar (2019), 2. Aufl. Köln: O. Schmidt.
- Schramm, Uwe (Ertragsbesteuerung): Zur Ertragsbesteuerung der Kapitalgesellschaften, Zum Gedenken an Prof. Dr. Peter Bareis, FinanzRundschau (FR), 2019, S. 346–352.
- Schreiber, Ulrich: OECD / International - Remarks on the Future Prospects of the OECD/G20 Programme of Work – Profit Allocation (Pillar One) and Minimum Taxation (Pillar Two), Bulletin for International Taxation (IBFD) (Volume 74, No. 6), 2020.
- Schroeder, Werner: Grundkurs Europarecht, 2019, 6. Aufl. München: C.H. Beck.
- Schurowski, Sophie: Besteuerung der Digital Economy aus Sicht der Finanzindustrie, Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) (4), 2020, S. 216–220.
- Schwarz, Christian / Stein, Steffan / Freudenberg, Michael (Digitale Geschäftsmodelle): Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle: die Relevanz von Daten aus Verrechnungspreissicht, Betriebs-Berater (BB), 2018, S. 2267–2272.
- Scornos, Dina: European Union/OECD/International - Cloud Computing: Diculties in Applying Current and Proposed Nexus and Profit Allocation Rules in a Cross-Border Scenario, Bulletin for International Taxation (IBFD) (Volume 74, No. 2), 2020.
- Scout24 AG (Geschäftsbericht 2018): Geschäftsbericht 2018, https://www.scout24.com/PortalData/2/Resourcen/ir/2019/190325_Geschaeftsbericht_2018_DE_final.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.
- Scout24 AG (Jahresabschluss 2018): Jahresabschluss 2018, https://www.scout24.com/PortalData/2/Resourcen/ir/2019/20190325_Jahresabschluss_Scout24_AG_DE_final.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Seeger, Norbert (Digitale Betriebsstätte): Die digitale Betriebsstätte und die höhere Steuergerechtigkeit internationaler Konzerne, <https://www.econbiz.de/Record/die-digitale-betriebsst%C3%A4tte-und-die-h%C3%B6here-steuergerechtigkeit-internationaler-konzerne-seeger-norbert/10011848592>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Sky Deutschland Fernsehen GmbH & Co. KG (Jahresabschluss 2015): Jahresabschluss zum Geschäftsjahr vom 01.07.2015 bis zum 30.06.2016, www.bundesanzeiger.de, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Spinosa, Lisa / Chand, Vikram (Long-Term Solution): A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?, *INTERTAX* (Volume 46), 2018, S. 476–494.

Stabell, Charles B. / Fjeldstad, Øystein D. (Configuring value): Configuring value for competitive advantage: on chains, shops, and networks, *Strat. Mgmt. J.* 19 (5), S. 413–437. DOI: 10.1002/(SICI)1097-0266(199805)19:5<413::AID-SMJ946>3.0.CO;2-C.

Stähler, Patrick (Digitale Ökonomie): Geschäftsmodelle in der digitalen Ökonomie, Merkmale, Strategien und Auswirkungen, Zugl.: St.Gallen, Univ., Diss., 2001 u.d.T.: Stähler, Patrick: Merkmale von Geschäftsmodellen in der digitalen Ökonomie (2002), 2. Aufl. Lohmar: Eul (Reihe, 7).

Staringer, Claus (Virtual): Virtual? Reality!, *Steuer und Wirtschaft International (SWI)*, 2017, S. 341–351.

Stikeman, Heward / Schön, Wolfgang / Stay, Stephen (International Tax Policy): Foreword: International Tax Policy in a Disruptive Environment, *Bulletin for International Taxation (IBFD)* (April/Mai), 2018, S. 191–195.

Streinz, Rudolf (Europarecht): *Europarecht* (2019), 11. Aufl. Heidelberg (Schwerpunktbereich).

Thoens, Nikolaus / Schley, Julia (Tax disputes): Seminar B: Alternatives to resolving tax disputes - Evolving experience and possible developments (a focus on Asia and E-Commerce), *Internationales Steuerrecht (IStR)*, 2018, S. 16.

Thörmer, Falk (Besteuerungsrecht der Marktstaaten): Das neue Besteuerungsrecht der Marktstaaten an digitalen und konsumentenorientierten Geschäftsmodellen – Eine stabile Säule der neuen „Weltsteuerordnung“?, *Betriebs-Berater (BB)*, 2021, S. 599–608.

Tillmann, Antje (Pressemitteilung der finanzpolitischen Sprecherin der CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag): G20/OECD-Steuerreform versäumte Chance (2021), <https://www.cducsu.de/presse/pressemitteilungen/g20oecd-steuerreform-versaeumte-chance>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Tipke, Klaus (Die Steuerrechtsordnung): *Die Steuerrechtsordnung: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen* (1993), 1. Aufl. Köln: O. Schmidt.

Tipke, Klaus (Hg.) (Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag): *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Gestaltung der Steuerrechtsordnung* (2011). Unter Mitarbeit von Joachim Lang, 1. Aufl. Köln: Schmidt.

Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich Wilhelm (2017): *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, AO-Kommentar, AO-Kommentar, Lfg. 160. Begründet von Klaus Tipke und Heinrich Wilhelm Kruse. Köln: O. Schmidt (Legios Kommentare).*

Titgemeyer, Marion (Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeit): Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeit im internationalen Kontext: Stand der Diskussion und kritische Würdigung der EU-Pläne, Der Steuerberater (StB), 2019, S. 11–16.

Törnblom, Kjell / Kazemi, Ali / Cropanzano, Russell S. / Ambrose, Maureen L. / Cropanzano, Russell (Distributive Justice): Distributive Justice: Revisiting Past Statements and Reflecting on Future Prospects, The Oxford handbook of justice in the workplace (2015). Oxford, New York: Oxford University Press (Oxford library of psychology), <http://www.oxfordhandbooks.com/view/10.1093/oxfordhb/9780199981410.001.0001/oxfordhb-9780199981410-e-2>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Turina, Alessandro (Source Taxation): Which "Source Taxation" for the Digital Economy?, INTER-TAX (Volume 46), 2018, S. 495–519.

U.S. Department of the Treasury (Stellungnahme des U.S. Finanzministeriums zum G20-Beschluss 2021 (engl. Version)): Statement from Secretary of the Treasury Janet L. Yellen on Today's Agreement of 130 Countries to Support a Global Minimum Tax for the World's Largest Corporations (2021), <https://content.govdelivery.com/accounts/USTREAS/bulletins/2e6660c?reqfrom=share>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

U.S. Department of the Treasury (U.S. Sicht auf die G7 Konferenz vom 05.06.2021 (engl. Version)): Transcript of Press Conference by Secretary of the Treasury Janet L. Yellen Following the Close of the G7 Finance Ministers Meetings, 05.06.2021 (2021), <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0216>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Unnikrishnan, Anandapadmanabhan / Nagappan, Meyyappan (Virtual Permanent Establishments): Virtual Permanent Establishments: India Law and Practice, INTERTAX (Volume 46), 2018, S. 520–540.

Valente, Piergiorgio (Tax Revolution): International / OECD - Digital Revolution. Tax Revolution?, Bulletin for International Taxation (IBFD) (No. 72), 2018.

Valta, Matthias (Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen): Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen, Internationales Steuerrecht (IStR), 2018, S. 765–772.

van Lück, Kolja (Digital Economy): Besteuerung der „Digital Economy“ – Neue Vorstöße der EU und der OECD/ G20-Staaten zur steuerlichen Erfassung digitalisierter Geschäftstätigkeiten, Internationale SteuerRundschau (ISR), 2018, S. 158–169.

van Lück, Kolja (Digital Economy): Steuerrecht und Digital Economy, Lösungsansätze sachgerechter Besteuerung multinationaler Unternehmen der digitalisierten Wirtschaft, Dissertation (2018), 1. Aufl. Münster: Lid (Schriften zum Steuerrecht, Band 8).

van Weeghel, Stef (Digitalization): Digitalization in a Broader Tax Perspective, INTERTAX (Volume 47, Issue 6 &7), 2019, S. 532–535.

Varian, Hal R. (Mikroökonomik): Grundzüge der Mikroökonomik (2011), 8. Aufl. Berlin: De Gruyter Oldenbourg (Internationale Standardlehrbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften).

Verband der Automobilindustrie e.V. (VDA) u. Ernst & Young (Digitale Geschäftsmodelle): Steuerfragen digitaler Geschäftsmodelle in der Automobilindustrie, Aktuelle Entwicklung und Status Quo (2018), <https://www.ey.com/de/de/services/tax/ey-steuerfragen-digitaler-geschaeftsmodelle-in-der-automobilindustrie>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

- Vogel, Klaus / Ismer, Roland / Blank, Michael / Lehner, Moris / Dürrschmidt, Daniel / Eigelshoven, Axel (Doppelbesteuerungsabkommen): Doppelbesteuerungsabkommen, Der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen (2021), 7. Aufl. München: C.H.Beck.
- Vögele, Alexander / Borstell, Thomas / Braukmann, Tom (Hg.) (Betriebswirtschaft, Steuerrecht): Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht (2020), 5. Aufl. München: C.H. Beck.
- Wagh, Sagar (Digital Transactions): The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy, Bulletin for International Taxation (IBFD) (September), 2016, S. 538–552.
- Wassermeyer, Franz; Baumhoff, Hubertus (Hg.) (Verrechnungspreise): Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen (2014), 2. Aufl. Köln: O. Schmidt (Juris).
- Wassermeyer, Franz / Kaesner, Christian / Schwenke, Michael / Debatin, Helmut (2020): Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, DBA-Kommentar, Lfg. 148. München: Beck (Beck'sche Steuerkommentare).
- Watrin, Christoph (Betriebsstättenbesteuerung): Betriebsstättenbesteuerung im Electronic Commerce und die ökonomische Theorie der Firma, Internationales Steuerrecht (IStR), 2001, S. 425–435.
- Weber-Grellet, Heinrich (Europäisches Steuerrecht): Europäisches Steuerrecht (2016), 2. Aufl. München: C.H. Beck (Studium und Praxis).
- Weggenmann, Hans / Blank, Alexander / Brunnhübner, Andreas (OECD Public Consultation Document): OECD Public Consultation Document / Programme of Work betreffend Vorschläge zur Besteuerung der Digitalwirtschaft – schöne neue Steuerwelt?, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 769–791.
- Weigell, Jörg (Treaty Override): „Treaty Override“ durch § 20 Abs. 2 AStG? - Unerfreulich – Einfach gesetzlich unwirksam – Verfassungswidrig, Internationales Steuerrecht (IStR), 2009, S. 636–641.
- Wilde, Maarten Floris de (Digitalizing Economy): Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in, INTERTAX (Volume 46, Issue 6), 2018, S. 466–475.
- Winkelmann, Peter (Marketing und Vertrieb): Marketing und Vertrieb, Fundamente für die marktorientierte Unternehmensführung (2013), 8. Aufl. München: Oldenbourg.
- Wissenschaftlicher Beirat Steuern EY: Reform der Besteuerung multinationaler Unternehmen: Reform der Besteuerung multinationaler Unternehmen: Mehr Besteuerungsrechte für Marktstaaten und Mindestbesteuerung, Der Betrieb (DB) (50), 2019, S. 3.
- Woratschek, Herbert / Roth, Stefan / Pastowski, Sven (Geschäftsmodelle): Geschäftsmodelle und Wertschöpfungskonfigurationen im Internet, ZFP – Journal of Research and Management 24, 2002, S. 57–72, Online verfügbar unter <https://eref.uni-bayreuth.de/2981/>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.
- Wünnemann, Monika (Herausforderungen): Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Jahr 2019, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 134–140.
- Wünnemann, Monika (Neue Weltsteuerordnung): Neue Weltsteuerordnung für Unternehmensgewinne, Die Blueprints der OECD zu Pillar One und Two aus Sicht der deutschen Wirtschaft, Internationales Steuerrecht (IStR), 2021, S. 73–78.

Xing SE (Geschäftsbericht 2018): Geschäftsbericht 2018 (2018), https://corporate.xing.com/fileadmin/department/investorrelations/Publikationen/XING_SE_GB_2018.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Zalando (Geschäftsbericht 2018): Geschäftsbericht 2018 (2018), https://corporate.zalando.com/sites/default/files/media-download/Zalando-SE_geschaeftsbericht_2018.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Zalando (Jahresabschluss 2018): Jahresabschluss und zusammengefasster Lagebericht 2018 (2018), <https://corporate.zalando.com/de/investor-relations/finanzberichterstattung>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) / PWC (Standortattraktivität): Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle, Steuerlicher Digitalisierungsindex 2017 (2017). Mannheim, ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Studie_Digitale_Geschaeftsmodelle_2017.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Zinowsky, Tim: Abkehr von tradierten Verrechnungsmethoden und Einführung einer weltweiten Mindestbesteuerung, Internationales Steuerrecht (IStR), 2019, S. 811–818.

Zöllner, Daniel (Besteuerung der digitalen Wirtschaft): Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft – sinnvolle Reformen oder steuerpolitischer Aktionismus?, Betriebs-Berater (BB), 2018, S. 2903–2908.

Rechtsquellenverzeichnis

1. Europäisches Recht

Europäische Kommission (Projekt vom 1997-1998, Cross-Industry Standard Process (engl. Fassung)): Cross-Industry Standard Process for Data Mining - Fact Sheet, Start Date: 01.07.1997, End date: 31.12.1998, <https://cordis.europa.eu/project/rcn/43348/factsheet/en>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission (Fragebogen (EU) vom 20.12.2017, Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (dt. Fassung)): Eine faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Fragebogen, https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_de, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission (Mitteilung (EU). 05.12.2017, Faire Besteuerung): Europäische Kommission - Pressemitteilung, Faire Besteuerung: EU veröffentlicht Liste der nicht kooperativen Steuergebiete. Hg. vom Europäische Kommission, https://ec.europa.eu/germany/news/20171205-faire-bestuerung_de, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission (Konsultation 2017/2018): Konsultation: Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Konsultationszeitraum: 26. Oktober 2017 - 3. Januar 2018, https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_de, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission (Fragebogen (EU) vom 20.12.2017, Fair taxation of the digital economy (engl. Fassung)): Fair taxation of the digital economy, Questionnaire (2017), <https://circabc.europa.eu/sd/a/b1efab65-a5e9-4c3e-9d52-f6f70937436d/Digital%20economy%20questionnaire.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission (Statistics (engl. Fassung) / Umfrageergebnisse): Statistics: Fair taxation of the digital economy (2017), https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_de, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission (Fact Sheet - Fair and Efficient Tax System (engl. Fassung)): European Commission - Fact Sheet, Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market (2018), http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-2141_en.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission (EU, Pressemitteilung vom 12.07.2021 zum G20-Beschluss 2021): G20: Kommission begrüßt historische Einigung auf gerechtere Besteuerung von multinationalen Unternehmen (2021), https://ec.europa.eu/germany/news/20210712-gerechtere-bestuerung_de, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Union (Definition von E-Commerce (engl. Fassung)): E-commerce statistics (2018), https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=E-commerce_statistics, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Union (Einleitung zu den EU Richtlinien vorschlägen 2018 (dt. Fassung)): Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (2019), https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_de, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäisches Parlament (Studie (EU), Impact of Digitalisation (TAX3 Committee) (engl. Fassung)): Impact of Digitalisation on International Tax Matters, Challenges and Remedies (2019). Unter Mitarbeit von Eli Hadzhieva TAX3 Committee, [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/IPOL_STU\(2019\)626078_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/626078/IPOL_STU(2019)626078_EN.pdf), zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 03.04.2014 (Durchführungsverordnung (EU) vom 03.04.2014, Mehrwertsteuervorschriften für elektronische Dienstleistungen): Erläuterungen zu den Änderungen der EU-Mehrwertsteuervorschriften bezüglich des Ortes von Telekommunikations-, Rundfunk und elektronischen Dienstleistungen, die 2015 in Kraft treten. ABl. EU Nr. 1042/2013, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_de.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 17.06.2015 (Mitteilung (EU) vom 17.06.2015, Faire Unternehmensbesteuerung): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union - Fünf Aktionsschwerpunkte, vom Final. COM(2015) 302 final, SWD(2015) 121 final, <https://ec.europa.eu/transparency/reg-doc/rep/1/2015/DE/1-2015-302-DE-F1-1.PDF>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 25.10.2016 (Richtlinienvorschlag (EU) vom 25.10.2016, GKB): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, vom Final. COM(2016) 685 final, SWD(2016) 341, 342, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_685_de.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 25.10.2016 (Richtlinienvorschlag (EU) vom 25.10.2016, GKKB): Vorschlag für Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), vom Final. 2016/0336 (CNS), SWD(2016) 341, 342 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_de, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 21.09.2017 (Aufruf (EU) vom 21.09.2017, A fair tax system (engl. Fassung)): Communication from the commission to the European parliament and the council, A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market. COM(2017) 547 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 21.09.2017 (Aufruf (EU) vom 21.09.2017, Faires Steuersystem (dt. Fassung)): Mitteilung Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt. COM(2017) 547 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_de.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 21.03.2018 (Anhänge (EU) vom 21.03.2018 zum Richtlinienvorschlag, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung)): Anhänge des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, vom Final. COM(2018) 147 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_annex_21032018_de.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 21.03.2018 (Arbeitsunterlagen (EU) vom 21.03.2018 zu den Richtlinienvorschlägen, Signifikante digitale Präsenz / DST (dt. Fassung)): Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen, Zusammenfassung der Folgenabschätzung zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz und zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, vom Final. SWD(2018) 82 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=SWD:2018:82:FIN>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 21.03.2018 (Mitteilung (EU) vom 21.03.2018, New requirements against tax avoidance (engl. Fassung)): Communication from the Commission on new requirements against tax avoidance in EU legislation governing in particular financing and investment operations, vom Final. C(2018) 1756 final, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/economy-finance/annex_to_c_2018_1756_en.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 21.03.2018 (Mitteilung (EU) vom 21.03.2018, Fair and efficient taxation standard for the digital economy (engl. Fassung)): Communication from the commission to the European Parliament and the Council, Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy. COM(2018) 146 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0146&from=EN>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 21.03.2018 (Empfehlung (EU) vom 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung)): Empfehlung der Kommission vom 21.03.2018 bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, vom Final. C(2018) 1650 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 21.03.2018 (Richtlinienvorschlag (EU) vom 21.03.2018, Significant digital presence (engl. Fassung)): European Commission, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. COM(2018) 147 final, SWD(2018) 81 final - SWD(2018) 82 final, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 21.03.2018 (Arbeitspapier (EU) vom 21.03.2018, Impact assessment, Significant digital presence / DST (engl. Fassung)): Impact assessment, Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, vom Final. SWD(2018) 81, 82 final, COM(2018) 147, 148 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 21.03.2018 (Mitteilung (EU) vom 21.03.2018, Effiziente Steuerstandard für die digitale Wirtschaft (dt. Fassung)): Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat, Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft, vom Final. COM(2018) 146 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0146&from=DE>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 21.03.2018 (Richtlinienvorschlag (EU) vom 21.03.2018, DST (dt. Fassung)): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, vom Final. COM(2018) 148 final, SWD(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_de.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Kommission, 21.03.2018 (Richtlinienvorschlag (EU) vom 21.03.2018, Signifikante digitale Präsenz (dt. Fassung)): Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, vom final. COM(2018) 147 final, SDW(2018) 81, 82, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Union, 2006 (Richtlinie (EU) 2006/112/ des Rates vom 28.11.2006, Mehrwertsteuer-system (dt. Fassung)): Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem. ABL. EU Nr. L 347, 1.

Europäische Union, 2007 (Vertrag von Lissabon vom 13.12.2007): Vertrag von Lissabon. ABL. 2007 C 306, 1, https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:2bf140bf-a3f8-4ab2-b506-fd71826e6da6.0020.02/DOC_1&format=PDF, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Europäische Union, 2017 (Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10.10.2017, Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten (dt. Fassung)): Richtlinie 2017/1852 des Rates vom 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union. ABL. EU Nr. L 265/1.

Generaldirektion Steuern und Zollunion (Folgeabschätzungen (Generaldirektion Steuern und Zollunion) zu den EU-Richtlinienvorschlägen vom 21.03.2018 (engl. Fassung)): Fair taxation of the digital economy Accompanying the document Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services and Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence, vom Final. SEC(2018) 162, [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2018\)147&lang=de](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2018)147&lang=de), zuletzt geprüft am 31.12.2021.

2. Nationale deutsche Gesetze

Abgabenordnung (AO) In der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002, BGBl. I S. 3866, ber. 2003 S. 61, zuletzt geändert durch Gesetz vom 21.12.2020 (BGBl. I S. 3096); geändert. m.W.v. 09.06.2021 durch Gesetz vom 02.06.2021, BGBl. I S. 1259.

Doppelbesteuerungsgesetz vom 22.03.1909. RGBl. I 1909, S. 332.

Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009, BGBl. I S. 3366, ber. I 2009 S. 3862, zuletzt geändert durch Art. 27 Gesetz über die Entschädigung der Soldatinnen und Soldaten und zur Neuordnung des Soldatenversorgungsrechts vom 20.08.2021, BGBl. I S. 3932.

Finanzausgleichsgesetz vom 27.04.1926, RGBl. I 1926, S. 203.

Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (AStG) vom 08.09.1972, BGBl. I S. 1713, zuletzt geändert durch Art. 6 Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021, BGBl. I S. 2050.

Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz - BilMoG) vom 28.05.2009, BGBl. I 2009, S. 1102.

Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) vom 25.06.2021, BGBl. I 2021, S. 250 (Nr. 37).

Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10. Oktober 2017 über Verfahren zur Beilegung von Besteuerungsstreitigkeiten in der Europäischen Union, EU-DBA-SBG vom 10.12.2019, BGBl. I 2019, S. 2103 (Nr. 46).

Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) vom 25.06.2021, BGBl. I 2021, S. 2305 (Nr. 37).

Gewerbsteuergesetz (GewStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I S. 4167), zuletzt geändert durch Art. 2 Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021, BGBl. I S. 2050.

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949, BGBl. S. 1, zuletzt geändert durch Art. 1 und 2 ÄndG (Art. 104a, 143h) vom 29.09.2020, BGBl. I S. 2048.

Handelsgesetzbuch vom 10.05.1897, RGBl. S. 219, zuletzt geändert durch Art. 51 Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsg (MoPeG) vom 10.08.2021, BGBl. I S. 3436.

Körperschaftsteuergesetz (KStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002, BGBl. I S. 4144, zuletzt geändert durch Art. 3 Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze vom 25.06.2021, BGBl. I S. 2056.

Steueranpassungsgesetz vom 16.10.1934, RGBl. I 1934, S. 925.

Umsatzsteuergesetz (UStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.02.2005, BGBl. I S. 386, zuletzt geändert durch Art. 1 Gesetz zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben im Umsatzsteuerrecht vom 21.12.2021, BGBl. I S. 5250.

3. Nationale deutsche Materialien

Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Katja Hessel, Christian Dürr, Dr. Florian Toncar, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP, BT-Drs. 19/17870.

Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss), Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG), BT-Drs. 19/28925.

Beschluss des Bundesrates: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz. BT-Drs. 94/18.

Entwurf einer Abgabenordnung (1974), BT-Drs. IV/1982.

Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen nach § 4j EStG, BT-Drs. 18/11233.

Majestät der König von Preußen und Majestät der König von Sachsen, 18.12.1869 (DBA Preußen-Sachsen von 1869): Übereinkunft zwischen Preußen und Sachsen wegen Beseitigung der doppelten Besteuerung der beiderseitigen Staats-Angehörigen. Internationales Steuerrecht (IStR), 2006, S. III.

4. OECD Materialien

Inclusive Framework (Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach (engl. Fassung)): Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020 (2020). Paris: OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Arbeitsprogramm, Tax Challenges Arising from the Digitalisation (engl. Fassung)): Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Hg. vom OECD Publishing, <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Report: Electronic Commerce, Taxation Framework conditions (Ottawa) (engl. Fassung)): A Report by the Committee on Fiscal Affairs, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce on 8 October 1998. A Borderless World: Realising the Potential of Electronic

Commerce (1998), <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Report (TAG): Tax and E-Commerce (engl. Fassung)): Report by the TAG: Tax and E-Commerce report (2000), <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923248.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Report (TAG): Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce): Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?, Report by the Technical Advisory Group (TAG) Final Report, Final Report (2004), <http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Aktionsplan 2013 (engl. Fassung)): Action plan on base erosion and profit shifting (engl. Fassung) (2013). Paris: OECD, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Definition von E-Commerce (engl. Fassung)): Glossary of statistical terms (2013), <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4721>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Update: Base Erosion and profit shifting): Update: Base Erosion and profit shifting (2013). Paris: OECD Publishing.

OECD (Bericht BEPS Aktionspunkt 1 (engl. Fassung)): Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report (2015). Paris: OECD Publishing.

OECD (Arbeitsergebnisse BEPS Aktionspunkt 1 (dt. Fassung)): Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnisse 2014 (2015). Paris: OECD Publishing (2014).

OECD (Bericht zum BEPS-Aktionspunkt 14 - 15, Streitbeilegungsmechanismen): Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen, Aktionspunkt 14 - Abschlussbericht 2015 (2015). Paris: OECD Publishing, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264190122-de.pdf?expires=1627416130&id=id&accname=ocid195065&checksum=57F4202AB6D3F5FD21E5FAECD4C4E993>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Abschlussbericht BEPS Aktionspunkt 8-10 (dt. Fassung)): Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung, Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015 (2017). Paris: OECD Publishing (OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung), <http://www.oecd.org/tax/gewahrleistung-der-ubereinstimmung-zwischen-verrechnungspreisergebnissen-und-wertschopfung-9789264274297-de.htm>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (MLI (dt. Übersetzung)): Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (MLI), MLI (dt. Übersetzung) (2017), <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-german.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Musterabkommen vom 21.11.2017 (engl. Fassung) und Kommentar): Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017 (2017). Paris: OECD Publishing, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Transfer Pricing Guidelines 2017 (engl. Fassung)): OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 (2017). Paris: OECD Publishing,

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Public Discussion Draft, BEPS Action 7): Public Discussion Draft, BEPS Action 7, Additional Guidance on Attribution of Profits to Permanent Establishments (2017), <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/beps-discussion-draft-additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (OECD-Verrechnungspreisleitlinien vom 14.07.2020, (dt. Fassung)): OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (2018), 1. Auflage, Juli 2017: OECD, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2017_9789264304529-de, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Zwischenbericht, Herausforderungen der Digitalisierung (dt. Fassung)): Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung - Zwischenbericht 2018, Inclusive Framework on BEPS (2018). Paris: OECD Publishing (OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung), <https://www.oecd.org/tax/steuerliche-herausforderungen-der-digitalisierung-zwischenbericht-2018-9789264310438-de.htm>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung)): Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018 // Tax challenges arising from digitalisation - interim report 2018, Inclusive framework on BEPS (2018a). Paris: OECD Publishing (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), <http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Zwischenbericht, Tax Challenges Arising from Digitalisation (engl. Fassung)): Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 // Tax challenges arising from digitalisation - interim report 2018, Inclusive framework on BEPS (2018b). Paris: OECD; OECD Publishing (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264293083-en.pdf?expires=1562835039&id=id&ac-cname=ocid195065&checksum=E2DBA5AD44A87620C15BBB980DBA3CA1>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note (engl. Fassung)): Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019 (2019), <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Erläuterungen zum Mandat der TAG (engl. Fassung)): Mandate of the Business Profit TAG (2019), <http://www.oecd.org/tax/treaties/mandateofthebusinessprofittag.htm>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Erläuterungen zum Inclusive Framework (BEPS)): OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018, Inclusive Framework on BEPS (2019), https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/steuerliche-herausforderungen-der-digitalisierung-zwischenbericht-2018_9789264310438-de, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Konsultationspapier, Tax Challenges of Digitalisation (engl. Fassung)): Public Consultation Document ("Konsultationspapier" 2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, 13 February 2019 - 6 March 2019 (2019). Paris: OECD Publishing,

<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Public consultation document for a Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") under Pillar Two (engl. Fassung)): Public consultation document: Global Anti-Base Erosion Proposal ("GloBE") - Pillar Two 8 November 2019 – 2 December 2019 (2019). Paris: OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Public consultation document for a "Unified Approach" under Pillar One (engl. Fassung)): Public consultation document: Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One (9 October - 12 November 2019) (2019). Paris: OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Policy Note, Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy (engl. Fassung)): Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019 (2019), <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD: Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (2020). Hg. vom OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD (Members of the OECD/G20 Inclusive Framework): Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2021), <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD/Inclusive Framework (OECD, Blueprint Report on Pillar I (engl. Version)): Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint (2020), <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1628772382&id=id&accname=ocid195065&checksum=2F84118BF60C39614E05686C63EA9C8A>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD/G20 (Brochure 2020 vom 09.10.2020 betr. dem Unified Approach (eng. Fassung)): Brochure: Addressing the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Highlights. Paris: OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2020.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

OECD/G20 (OECD Two-Pillar Solution vom 08.10.2021, (engl. Fassung)): Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (2021). Paris: OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

5. Weitere ausländische Materialien

Bundesministerium für Finanzen (Österreich) (Bericht (Österreich) vom 2017, Schelling-Plan): Europäische und internationale Maßnahmen zur Vermeidung von Gewinnverschiebungen und des internationalen Steuerbetruges (2017), https://www.bmf.gv.at/aktuelles/Schelling-Plan_zur_Schliessung_der_internationalen_Steuerflu.pdf?5yveb5, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Committee on Taxation of E-Commerce (India), Ministry of Finance(India) (Proposal from February 2016, Equalization levy): Proposal for equalization levy on specified transactions, February 2016 (2016). Hg. vom Government of India, <https://www.incometaxindia.gov.in/news/report-of-committee-on-taxation-of-e-commerce-feb-2016.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Government of India, Ministry of Finance (Mitteilung vom 13.07.2018, Significant economic presence (engl. Fassung)): Framing of Income-tax rules relating to significant economic presence as per Section 9(1)(i) of the Income-tax Act, 1961, Comments and suggestions reg., F. No. 370142/11/2018-TPL (2018), <https://www.incometaxindia.gov.in/news/sep-rules-calling-stakeholder-comments-13-07-2018.pdf>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Minister of Finance(India) (Vorschlag (Indien) vom 2018, Draft National-e-Commerce Policy): Draft National-e-Commerce Policy (India), India's Data for India's Development (2019), https://dipp.govom.in/sites/default/files/DraftNational_e-commerce_Policy_23February2019.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Ministry of Finance (Taiwan), 02.01.2018 (Verordnung (Thailand), Decree Tai-Cai-Shui-Zi No. 10604704390 (Englische Übersetzung): Decree Tai-Cai-Shui-Zi No. 10604704390. No. 10604704390 January 2, 2018.

Ministry of Finance (UK), HM Treasury (Bericht (UK) vom November 2017, Corporate tax and the digital economy (engl. Fassung)): Corporate tax and the digital economy: Position paper (2017). London: HM Treasury, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/661458/corporate_tax_and_the_digital_economy_position_paper.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Ministry of Finance (UK), HM Treasury (Bericht (UK) vom März 2018 (update), Corporate tax and the digital economy (engl. Fassung)): Corporate tax and the digital economy: Position paper update (2018). London: HM Treasury, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Ministry of Finance (UK), HM Treasury (Bericht (UK) vom November 2018, Digital Services Tax (engl. Fassung)): Digital Services Tax: Consultation (2018). London: HM Treasury, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754975/Digital_Services_Tax_-_Consultation_Document_FINAL_PDF.pdf, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Ministry of Finance (UK), HM Treasury (G7 Treffen, 05.06.2021 (engl. Version)): G7 Finance Ministers Agree Historic Global Tax Agreement - G7 UK Presidency 2021 (2021), <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-agree-historic-global-tax-agreement/>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

SOUTH DAKOTA, 22.03.2016 (Senate Bill 106): Provide for the collection of sales taxes from certain remote sellers, to establish certain Legislative findings, and to declare an emergency. SB106, <https://legiscan.com/SD/text/SB106/2016>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Schweizerische Eidgenossenschaft, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen(SIF) (Bericht (Schweiz), Digitale Wirtschaft): Aktualisierte Position des SIF zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, <https://www.sif.admin.ch/sif/de/home/dokumentation/fokus/aktualisierte-position-des-sif-zur-besteuerung-der-digitalisiert.html>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Rechtsprechungsverzeichnis

1. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH)

Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil vom 13.07.1993: Rs. Commerzbank AG, Mittelbare Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit, C-330/91, ABI EG 1993, Nr C 211, 17.

Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil vom 09.03.1999: Rs. Centros Ltd, Niederlassungsfreiheit: Errichtung einer Zweigniederlassung in einem Mitgliedstaat; Umgehung nationalen Rechts, C-212/97, Slg 1999, I-1459-1498.

Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil vom 21.09.1999: Rs. Compagnie de Saint-Gobain, Auslegung Art. 43 EG-Vertrag, Schachtelvergünstigungen auch für Betriebsstätten, C-307/97, BStBl 1999 II S. 844.

Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil vom 14.12.2000: Rs. Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (Amid), 52 EG-Vertrag, Niederlassungsfreiheit und Abzug von Betriebsverlusten, C-141/99, ABI EG 2001, Nr C 150, 2.

Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil vom 13.12.2005: Rs. Marks & Spencer plc, Artikel 43 EG und 48 EG - Abzug der Verluste einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft - - Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen den Mitgliedsstaaten, C-446/03, ABI EU 2006, Nr C 36, 5-6.

Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil vom 23.02.2006: Rs. CLT-UFA S.A., Auslegung von Art. 43 EG-Vertrag und Art. 48 EG-Vertrag, Niederlassungsfreiheit - Rechtsformneutralität / Betriebsstättensteuersatz, C-253/03, Slg. 2006, I-1831.

Europäischer Gerichtshof (EuGH), Beschluss vom 06.11.2007: Rs. Stahlwerk Ergste Westig GmbH, Art. 43 bis 48 EG, Gesellschaft mit Betriebsstätten in einem Drittstaat - Berücksichtigung der Verluste aus diesen Betriebsstätten, C-415/06, Der Betrieb (DB) 2007, S. 2747-2748.

Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil vom 15.05.2008: Rs. Lidl Belgium GmbH & Co. KG, Art. 43 EG, Berücksichtigung von Verlusten einer Betriebsstätte, C-414/06, Slg. 2008, I-3601.

Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil vom 29.11.2011: Rs. National Grid Indus BV, Art. 49 AEUV, Entstickung, C-371/10, Slg 2011, I-12273-12339.

Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil vom 21.05.2015: Rs. Verder LabTec GmbH & Co. KG, Art. 49 AEUV, Verhältnismäßigkeit der Erhebung der Steuer auf stille Reserven, C-657/13, DStR 2015, S. 1166-1170.

Europäischer Gerichtshof (EuGH), Urteil vom 12.06.2018: Rs. Bevola und Trock, Art. 49 AEUV, Abzug finaler Verluste bei Schließung einer EU-Betriebsstätte, C-650/16, NWB PAAAG-87352.

Europäischer Gerichtshof (EuGH), Gerichtsmitteilung vom 21.10.2020: EuGH Gerichtsmitteilung vom 21.10.2020 – C-538/20, ABI. C 35 vom 01.02.2021, S. 25-26, C-538/20, ABI. C 35 vom 01.02.2021, S. 25-26.

2. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG)

Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss vom 17.01.1957: Steuersplitting, Haushaltsbesteuerung, 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Urteil vom 14.12.1965: Staatliche Anerkennung des Besteuerungsrechtes einer Religionsgesellschaft; Voraussetzungen für das Vorlegen einer landesrechtlichen Bestimmung; Bestimmung der Rechtsgrundlage für die Kirchensteuererhebung durch die Evangelisch-lutherische Kirche im Hamburgischen Staate, 1 BvR 571/60.

Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss vom 23.01.1990: Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG für wirtschaftliche Vorteile, 1 BvL 4/87, BVerfGE 81, 228.

Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss vom 05.02.2002: Bei unbefristeten und über Jahrzehnte wirkenden Steuervergünstigungen kann der Steuerpflichtige sich nicht darauf berufen, dass die gesetzlichen Rahmenbedingungen nicht zu seinen Lasten verändert werden dürften., 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17-48.

Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Urteil vom 09.12.2008: Verfassungswidrigkeit der ab dem 01.01.2007 geltenden Neuregelung der Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pendlerpauschale), 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210.

Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Urteil vom 23.06.2015: Vereinbarkeit des Grunderwerbsteuergesetzes mit dem Grundgesetz, 1 BvL 13/11, BVerfGE 139, 285.

Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss vom 15.12.2015: Treaty Override verfassungsgemäß, 2 BvL 1/12 -, Rn. 1-26, BVerfGE 141, 1-56.

Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Beschluss vom 13.04.2017: Zu den Typusmerkmalen einer Verbrauchsteuer iSd Art 106 Abs 1 Nr 2 GG, 2 BvL 6/13, BVerfGE 145, 171.

Bundesverfassungsgericht (BVerfG), Urteil vom 10.04.2018: Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft, 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, 2018, BStBl. II S. 303.

3. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH)

Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 03.02.1969: Aktivierungspflicht von Aufwendungen für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter in der Handelsbilanz des Wirtschaftsjahres 1962, GrS 2/68, 1969, BStBl. II S. 291.

Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 26.08.1992: Transferentschädigungen, die nach den Vorschriften des Lizenzspielerstatuts des Deutschen Fußballbundes bei dem Wechsel eines Spielers von einem Verein der Fußball-Bundesliga zu einem anderen Verein gezahlt werden, sind Anschaffungskosten der Spielerlaubnis., I R 24/91, 1992, BStBl. II S. 977.

Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 03.02.1993: Hotelleitung im Inland als Betriebsstätte einer ausländischen Management-Kapitalgesellschaft - Definition: Betriebsstätte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, I R 80-81/91, 1993, BStBl. II S. 462.

Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 17.03.1993: Prognosezeitraum eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters für Zwecke der steuerlichen Verlustberücksichtigung, I R 3/92, 1993, BStBl. II S. 457.

Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 30.10.1996: Betriebsstättenbegriff: Abgrenzungskriterien, Rohrleitung zum Transport von Rohöl als Betriebsstätte / Pipeline Urteil, II R 12/92, 1997, BStBl II S. 12.

Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 07.08.2000: Eine Kapitalgesellschaft, die mehrheitlich an einer anderen Kapitalgesellschaft beteiligt ist, kann Dividendenansprüche aus einer zum Bilanzstichtag noch nicht beschlossenen Gewinnverwendung der nachgeschalteten Gesellschaft grundsätzlich nicht aktivieren., GrS 2/99, BFHE 192, S. 339, 2000, BStBl. II S. 632.

Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 19.12.2007: "Erweitert" und "einfach" beschränkte Steuerpflicht eines Berufssportlers mit Einkünften aus Werbeaktivitäten, IR 19/06, 2010, BStBl. II S. 398.

Bundesfinanzhof (BFH), Beschluss vom 10.01.2012: Verfassungswidrigkeit eines sog. Treaty override, I R 66/09, DStRE 2009, S. 1436.

Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 20.07.2016: Einwirkung abkommensrechtlicher Begriffsbestimmungen auf innerstaatliches Steuerrecht, I R 50/15, 2017, BStBl. II S. 230.

Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 23.10.2018: Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft als ständiger Vertreter, I R 54/16, 2019, BStBl II S. 365.

Bundesfinanzhof (BFH), Urteil vom 27.02.2019: Rechtsprechungsänderung zur sog. Sperrwirkung nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA – Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG bei gewinnmindernder Ausbuchung eines unbesicherten Konzerndarlehens, I R 73/16, 2019, BStBl II S. 394.

Bundesfinanzhof (BFH), Beschluss vom 06.11.2019: BFH Beschluss vom 06.11.2019, Abzug "finaler" Verluste einer Freistellungsbetriebsstätte aufgrund Unionsrechts, IR 32/18, 2021, BStBl.II S. 68.

4. Entscheidungen der Finanzgerichte (FG)

Finanzgericht (FG) Hessen, Urteil vom 04.09.2018, 4 K 385/17, Abzugsfähigkeit sog. finaler Betriebsstättenverluste, DStR 2018, S. 2566.

5. Ausländische Entscheidungen

Japan: Tokyo Regional Court, Urteil vom 28.05.2015: Permanent Establishment of a US online Retailer / Warehouse, https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/442/085442_hanrei.pdf, 31.12.2021.

Spanien: Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), Urteil vom 15.03.2012: Existing of a virtual PE.

Spanien: Audiencia Nacional (AN), Urteil vom 08.06.2015: Existing of a virtual PE, Case 182/2012, ES:AN, 08.06.2015, Case 182/2012.

USA: Supreme Court of South Dakota, Urteil vom 21.06.2018: Rs. South Dakota v. Wayfair Inc., 17-494, https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf, 31.12.2021.

6. Pressemitteilungen

Bundesverfassungsgericht (BVerfG) (12.02.2016): Überschreibung eines Doppelbesteuerungsabkommens durch innerstaatliches Gesetz („Treaty Override“) ist verfassungsrechtlich zulässig, Pressemitteilung Nr. 9/2016 zum Beschluss des BVerfG vom 15.12.2015, Online verfügbar unter <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/DE/2016/bvg16-009.html>, zuletzt geprüft am 31.12.2021.

Verzeichnis der Richtlinien und Verwaltungsanweisungen

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 24.12.1999 (BMF Schreiben vom 24.12.1999, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl I S.1076): Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen. IV B 4 - S 1300 - 111/99, 1999, BStBl. I S. 1076.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 19.03.2004 (BMF Schreiben vom 19.03.2004, DBA USA LLC): DBA USA; Steuerliche Einordnung der nach dem Recht der Bundesstaaten der USA gegründeten Limited Liability Company. IV B 4 - S 1301, 2004, BStBl I S. 411.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 12.04.2005 (BMF-Schreiben vom 12.04.2005, Prüfung der Einkunftsabgrenzung): Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren). IV B 4 – S 1341 – 1/05, 2005, BStBl. I S. 570.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 25.08.2009 (BMF Schreiben vom 25.08.2009, Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze): Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze); Änderung auf Grund des Gesetzes der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften - SEStEG - (BGBl. 2006 I S. 2782). IV B 5 - S 1341/07/10004, 2009, BStBl. I S. 888.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 24.01.2012 (BMF Schreiben vom 24.01.2012, § 50d Abs. 3 EStG): Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG). IV B 3 - S 2411/07/10016, 2012, BStBl I S. 171.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 13.10.2014 (BMF Verordnung vom 13.10.2014, BsGaV): Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung - BsGaV). BGBl. I Nr. 47.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 22.12.2016 (BMF Schreiben vom 22.12.2016, VWG BsGa): BMF Schreiben: Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung. IV B 5 - S 1341/12/10001-03, 2017, BStBl. I S. 182.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 12.07.2017 (BMF Verordnung vom 12.07.2017, GAufzV): Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung-GAufzV), 2017, BGBl. I Nr. 47.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 09.10.2018 (BMF Schr. vom 09.10.2018, Verständigungs- und Schiedsverfahren): Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. IV B 2 – S 1304/17/10001, 2018, BStBl. I S. 1122.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 26.10.2018 (BMF Schr. vom 26.10.2018 – IV B 5 - S 1348/07/10002-01, BStBl I 2018 S. 1104): Passive Entstrickung aufgrund erstmaliger Anwendung eines DBA. IV B 5 - S 1348/07/10002-01, 2018, BStBl I S. 1104.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 10.12.2019 (BMF vom 10.12.2019, erster Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG): Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (erste Fassung), IWB 24/2019 S. 964.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 17.12.2019 (BMF Schreiben vom 17.12.2019, Betriebsstätten ohne Personalfunktion): Betriebsstätten ohne Personalfunktion (sog. funktionslose Betriebsstätten). IV B 5 - S 1341/19/10010:003, 2020, BStBl. I S. 89.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 24.03.2020 (BMF vom 24.03.2020 zweiter Referentenentwurf zum ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG): Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (zweite Fassung), 2020, BStBl. I S. 291.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 04.05.2020 (BMF Schreiben vom 31.01.2014 (Fassung vom 04.05.2020), AEAO): Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AO) vom 31. Januar 2014, vom BMF IV A 4 – S 0062/14/10002; DOK 2014/0108334. 2020, BStBl. I S. 518.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 24.03.2021 (BMF vom 24.03.2021, Entwurf eines Gesetzes zum ATAD-Umsetzungsgesetz - ATADUmsG): Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie, NWB WAAAH-74650.

Bundesministerium der Finanzen (BMF), 01.04.2021 (BMF Schr. (koordinierter Ländererlass) vom 01.04.2021, Mehrwertsteuer-Digitalpakets, II C 3 - S 7340/19/10003 :022), 2021, BStBl. I S. 629.