OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft

Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnis 2014



OECD

Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft

OECD
BESSERE POLITIK FÜR
EIN BESSERES LEBEN

Dieses Dokument und die darin enthaltenen Karten berühren weder den völkerrechtlichen Status von Territorien noch die Souveränität über Territorien, den Verlauf internationaler Grenzen und Grenzlinien sowie den Namen von Territorien, Städten oder Gebieten.

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:
OECD (2015), *Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft*, OECD Publishing, Paris.
http://dx.doi.org/10.1787/9789264237100-de

ISBN 978-92-64-23243-3 (Print)
ISBN 978-92-64-23710-0 (PDF)

Die statistischen Daten für Israel wurden von den zuständigen israelischen Stellen bereitgestellt, die für sie verantwortlich zeichnen. Die Verwendung dieser Daten durch die OECD erfolgt unbeschadet des Status der Golanhöhen, von Ost-Jerusalem und der israelischen Siedlungen im Westjordanland gemäß internationalem Recht.

Originaltitel: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*
Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD.

Foto(s): Deckblatt © archerix / Fotolia.

Korrigenda zu OECD-Veröffentlichungen sind verfügbar unter: *www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm*.

© OECD 2015

Die OECD gestattet das Kopieren, Herunterladen und Abdrucken von OECD-Inhalten für den eigenen Gebrauch sowie das Einfügen von Auszügen aus OECD-Veröffentlichungen, -Datenbanken und -Multimediaprodukten in eigene Dokumente, Präsentationen, Blogs, Websites und Lehrmaterialien, vorausgesetzt die Quelle und der Urheberrechtsinhaber werden in geeigneter Weise genannt. Sämtliche Anfragen bezüglich Verwendung für öffentliche oder kommerzielle Zwecke bzw. Übersetzungsrechte sind zu richten an: *rights@oecd.org*. Die Genehmigung zur Kopie von Teilen dieser Publikation für den öffentlichen oder kommerziellen Gebrauch ist direkt einzuholen beim Copyright Clearance Center (CCC) unter *info@copyright.com* oder beim Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) unter *contact@cfcopies.com*.

Vorwort

Gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS) vorzugehen, ist Staaten weltweit ein zentrales Anliegen. 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Länder in gleichberechtigter Zusammenarbeit einen 15-Punkte-Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Mit dem Aktionsplan soll sichergestellt werden, dass Gewinne an dem Ort besteuert werden, an dem die wirtschaftliche Tätigkeit, mit der sie erzielt werden, ausgeübt wird und an dem die Wertschöpfung stattfindet. Die Länder verständigten sich darauf, dass unbedingt gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vorgegangen werden muss und dies zeitnah geschehen muss – nicht zuletzt, damit das bestehende konsensbasierte Regelwerk für internationale Steuerangelegenheiten nicht auseinanderbricht, was die Unsicherheit für die Unternehmen in einer Zeit erhöhen würde, in der grenzüberschreitende Investitionen notwendiger sind denn je. Der Aktionsplan enthält daher 15 Punkte mit spätestens 2015, zum Teil bereits 2014 vorzulegenden Maßnahmen.

Der Ausschuss für Steuerfragen (Committee on Fiscal Affairs – CFA) hat unter gleichberechtigter Mitwirkung von 44 Ländern (sämtliche OECD-Mitgliedsländer, OECD-Beitrittsländer und G20-Länder) ein erstes Paket von sieben im Aktionsplan beschriebenen und 2014 fälligen Arbeitsergebnissen verabschiedet. Der vorliegende Bericht, der auf Punkt 1 des Aktionsplans beruht, zählt zu diesen Arbeitsergebnissen.

Entwicklungsländer und andere Nicht-OECD-/Nicht-G20-Volkswirtschaften wurden im Rahmen regionaler und globaler Foren umfassend konsultiert, und ihre Beiträge sind in die Arbeiten eingeflossen. Auch Wirtschaftsvertreter, Gewerkschaften, zivilgesellschaftliche Organisationen und Wissenschaftler wurden durch die Möglichkeit, zu den Diskussionsentwürfen Stellung zu nehmen, eng in den Prozess eingebunden. Insgesamt gingen 3 500 Seiten Stellungnahmen zu den Diskussionsentwürfen ein, die im Rahmen von fünf öffentlichen Konsultationssitzungen sowie drei Webcasts mit über 10 000 Zuschauern erörtert wurden.

Das 2014 vorgelegte erste Paket von Berichten und Empfehlungen befasst sich mit sieben Aktionspunkten des im Juli 2013 veröffentlichten BEPS-

Aktionsplans. Angesichts des Ziels des Aktionsplans, umfassende und schlüssige Lösungen für die BEPS-Problematik zu entwickeln, wurden die vorgeschlagenen Maßnahmen zwar vereinbart, formal aber noch nicht endgültig beschlossen. Sie können noch durch Entscheidungen beeinflusst werden, die im Hinblick auf die 2015 vorzulegenden Arbeitsergebnisse zu treffen sind, die wiederum durch die Arbeitsergebnisse von 2014 beeinflusst werden. Sie spiegeln den im Juli 2014 herrschenden Konsens über eine Reihe von Lösungen zur Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung wider.

Die Verabschiedung dieses ersten Pakets von Arbeitsergebnissen und die Umsetzung der entsprechenden Maßnahmen durch die einzelnen Staaten wird dazu führen, dass die Effekte hybrider Gestaltungen neutralisiert werden, dass Treaty-Shopping und anderen Formen von Abkommensmissbrauch entgegengewirkt wird, dass der Missbrauch der Verrechnungspreisregeln im wichtigen Bereich der immateriellen Werte deutlich verringert wird und dass den Staaten dank einer länderbezogenen Berichterstattung (Country-by-Country-Reporting) Informationen zur weltweiten Verteilung der Gewinne, Wirtschaftstätigkeit und Steuern multinationaler Unternehmen zur Verfügung stehen. Die OECD- und G20-Länder haben sich zudem auf einen Bericht geeinigt, der zu dem Schluss kommt, dass die Umsetzung von BEPS-Maßnahmen mit Hilfe eines multilateralen Instruments realisierbar ist. Darüber hinaus haben sie die Arbeiten zur Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken vorangetrieben, insbesondere im Bereich der Regelungen zum Schutz der Rechte an geistigem Eigentum und der Vorabzusagen (Tax Rulings). Außerdem haben sie Einvernehmen über die Herausforderungen der digitalen Wirtschaft erzielt, so dass sie nun in der Lage sind, ihre Arbeiten in diesem von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung besonders betroffenen Bereich zu vertiefen.

Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung erfordern zwangsläufig koordinierte Gegenmaßnahmen. Aus diesem Grund investieren die Länder Zeit und Ressourcen in die Entwicklung gemeinsamer Lösungen für gemeinsame Probleme. Zugleich wird ihre Steuerhoheit gewahrt, und die Maßnahmen können in den einzelnen Ländern auf unterschiedliche Weise umgesetzt werden, solange sie nicht im Widerspruch zu den internationalen rechtlichen Verpflichtungen der Länder stehen.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis 9
Zusammenfassung 11

Kapitel 1 **Einführung in die mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme** 25
Literaturverzeichnis 30

Kapitel 2 **Grundprinzipien der Besteuerung** 31
2.1 Die grundlegenden Prinzipien der Steuerpolitik 32
2.2 Steuern auf Einkommen und Verbrauch 35
2.3 Körperschaftsteuer 35
2.4 Mehrwertsteuern und sonstige indirekte Verbrauchsteuern 46
Literaturverzeichnis 57

Kapitel 3 **Die Informations- und Kommunikationstechnologie und ihre Auswirkungen auf die Wirtschaft** 59
3.1 Die Entwicklung der Informations- und Kommunikationstechnologie 60
3.2 Neue und potenzielle zukünftige Entwicklungen 68
3.3 Die Interaktionen zwischen verschiedenen Ebenen der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT): ein konzeptioneller Überblick 74
Literaturverzeichnis 78

Kapitel 4 **Die digitale Wirtschaft, neue Geschäftsmodelle und wesentliche Merkmale** 79
4.1 Die Ausbreitung von IKT im Unternehmenssektor: die digitale Wirtschaft 80
4.2 Die digitale Wirtschaft und die Entstehung neuer Geschäftsmodelle .. 84
4.3 Wesentliche Merkmale der digitalen Wirtschaft 98
Literaturverzeichnis 112

Kapitel 5 **Identifizierung von Gelegenheiten für Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft** 113
5.1 Gemeinsame Merkmale von Steuerplanungsstrukturen, die BEPS-Fragen aufwerfen 114
5.2 BEPS im Kontext der direkten Besteuerung 115
5.3 BEPS-Gelegenheiten in Bezug auf die Mehrwertsteuer 122
Literaturverzeichnis 126

Kapitel 6 **Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft** 127
6.1 Einleitung 128
6.2 Wiederherstellung der Besteuerung „weißer" Einkünfte 128
6.3 Behebung von Problemen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung im Bereich der Verbrauchsteuern 140
Literaturverzeichnis 141

Kapitel 7 **Grundsätzlichere Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft** 143
7.1 Die digitale Wirtschaft und die Herausforderungen für die politischen Entscheidungsträger 144
7.2 Überblick über die mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme 144
7.3 Der Anknüpfungspunkt und die Möglichkeit, über eine wesentliche Präsenz zu verfügen, ohne steuerpflichtig zu sein 148
7.4 Die Daten und die Zuordnung von Wert, der durch die Erzeugung marktfähiger standortrelevanter Daten mittels digitaler Produkte und Dienstleistungen geschaffen wird 151
7.5 Qualifizierung von Einkünften aus neuen Geschäftsmodellen 155
7.6 Erhebung der Mehrwertsteuer in der digitalen Wirtschaft 156
Literaturverzeichnis 163

Kapitel 8 **Potenzielle Optionen zur Lösung der grundsätzlicheren Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft** 165
8.1 Einleitung 166
8.2 Der Taskforce vorgeschlagene Optionen 167
8.3 Rahmen für die Evaluierung potenzieller Optionen 174
8.4 Erste Evaluierung potenzieller Optionen 177
Literaturverzeichnis 182

Schlussbetrachtungen 183
Die digitale Wirtschaft, ihre Geschäftsmodelle und ihre wesentlichen Merkmale 183
Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft und Möglichkeiten zu ihrer Lösung 183
Grundsätzlichere steuerpolitische Herausforderungen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft 184
Nächste Schritte 185
Literaturverzeichnis 186

Anhang A **Frühere Arbeiten zur digitalen Wirtschaft** 187
A.1 1996-1998: Arbeiten im Vorfeld der Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa 188
A.2 1998: Die Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa 189
A.3 Nach Ottawa: Arbeiten des Ausschusses für Steuerfragen und Technische Beratungsgruppen (Technical Advisory Groups) 190

Anhang B **Typische Steuerplanungsstrukturen in integrierten Geschäftsmodellen** 211

B.1 Online-Händler 212
B.2 Internetwerbung 218
B.3 Cloud Computing 223
B.4 Internet-Vertriebsplattform für Anwendungssoftware (App Store) 227

Abbildungen

Abbildung 3.1 Internetzugang über Festnetz, Mobilfunk und Breitband 62
Abbildung 3.2 Personenbezogene Daten 66
Abbildung 3.3 Wie Bitcoins in Umlauf gebracht und in Transaktionen eingesetzt werden 70
Abbildung 3.4 Darstellung der IKT in Schichten 75
Abbildung 4.1 Unternehmen mit Breitbandanschluss, nach Belegschaftsgröße, 2012 80
Abbildung 4.2 E-Commerce-Umsatz nach Unternehmensgröße, 2012 88
Abbildung 4.3 OECD- und führende Exporteure von IKT-Dienstleistungen, 2000 und 2012 100
Abbildung 4.4 Durchschnittlicher Jahresumsatz je Beschäftigten für die 250 führenden IKT-Unternehmen nach Sektor, 2000-2011 101
Abbildung 4.5 Geschätzte Datenspeicherung weltweit 105
Abbildung 4.6 Durchschnittliche Datenspeicherkosten für Verbraucher, 1998-2012 105
Abbildung 5.1 BEPS-Planung im Kontext der Einkommensbesteuerung 115
Abbildung B.1 Online-Händler 214
Abbildung B.2 Internetwerbung 220
Abbildung B.3 Cloud Computing 225
Abbildung B.4 Internet-Vertriebsplattform für Anwendungen (App Store) 229

Kästen

Kasten 1.1 Steuerliche Rahmenbedingungen von Ottawa – Grundsätze 28
Kasten 4.1 Vielfältige Erlösmodelle 96
Kasten 7.1 Administrative Herausforderungen in der digitalen Wirtschaft 162
Kasten 8.1 Vollständig entmaterialisierte digitale Aktivitäten 169
Kasten 8.2 Wesentliche digitale Präsenz 170
Kasten A.1 Steuerliche Rahmenbedingungen von Ottawa – Grundsätze 189
Kasten A.2 Kommentar zu Artikel 5 des OECD-Musterabkommens 197
Kasten A.3 Kommentar zu Artikel 12 – Zahlung für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung eines Urheberrechts 201
Kasten A.4 Änderung des Kommentars zu Artikel 12 – Zahlungen für Know-how 202
Kasten A.5 Kommentar zu Artikel 12 – gemischte Zahlungen 204

Abkürzungsverzeichnis

ANBPPI	Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle
API	Programmierschnittstelle (Application Programming Interface)
ASP	Anwendungsdienstleister (Application Service Provider)
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
BEPS	Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung
BIAC	Beratender Ausschuss der Wirtschaft bei der OECD
C2C	Consumer-to-Consumer
CFA	Ausschuss für Steuerfragen
CFC	Beherrschtes ausländisches Unternehmen (Controlled Foreign Company)
CPA	Cost-per-Action
CPC	Cost-per-Click
HTML	Hypertext Markup Language
HTTP	Hypertext Transfer Protocol
IaaS	Infrastructure as a Service
IKT	Informations- und Kommunikationstechnologie
IMAP	Internet Message Access Protocol
IP	Internetprotokoll
ISP	Internetdiensteanbieter (Internet Service Provider)
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
MwSt.	Mehrwertsteuer
NIST	Nationales Institut für Standards und Technologie
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OTT	Over-the-top
POP	Post Office Protocol
PSP	Payment Service Provider

SDK	Software Development Kits
SMTP	Simple Mail Transfer Protocol
TAG	Technische Beratungsgruppe (Technical Advisory Group)
TFDE	Taskforce Digitale Wirtschaft
TKP	Tausenderkontaktpreis
UCC	User Created Content
VLAN	Virtual Local Area Network
WTO	Welthandelsorganisation
XaaS	X-as-a Service
XML	Extensible Markup Language

Zusammenfassung

Punkt 1 des Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan) befasst sich mit den Herausforderungen für die Besteuerung, die im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft bestehen. Politik, Medien und Vertreter der Zivilgesellschaft weltweit äußern zunehmend Bedenken über die Steuerplanung von multinationalen Unternehmen, die Lücken im Zusammenspiel verschiedener Steuersysteme nutzen, um ihre steuerpflichtigen Einkünfte künstlich zu reduzieren oder Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern, in denen sie nur geringe oder keine wirtschaftlichen Aktivitäten ausüben. Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat in Anbetracht dieser Problematik und auf Ersuchen der G20 im Juli 2013 einen *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung* (BEPS-Aktionsplan, OECD, 2014) vorgelegt. Punkt 1 des BEPS-Aktionsplans erfordert Arbeiten zur Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme. Im September 2013 wurde als Unterorgan des Ausschusses für Steuerfragen (CFA) die Taskforce Digitale Wirtschaft (Task Force on the Digital Economy – TFDE) eingerichtet, in der nicht der OECD angehörende G20-Staaten als assoziierte Teilnehmer gleichberechtigt mit den OECD-Ländern zusammenarbeiten und die mit der Erstellung eines im September 2014 vorzulegenden Berichts zur Identifizierung von mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Problemen und detaillierten Optionen zu ihrer Lösung betraut wurde. Die Taskforce beriet sich ausführlich mit betroffenen Akteuren und analysierte schriftliche Eingaben von Vertretern von Wirtschaft, Zivilgesellschaft und Wissenschaft sowie von Entwicklungsländern, bevor sie zu ihren Schlussfolgerungen bezüglich der digitalen Wirtschaft, der an sie geknüpften Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) und grundsätzlicheren Herausforderungen für die Besteuerung sowie der als nächstes einzuleitenden Schritte gelangte.

A. Die digitale Wirtschaft, ihre Geschäftsmodelle und ihre wesentlichen Merkmale

Die digitale Wirtschaft ist das Resultat eines durch die Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT) herbeigeführten Transformationsprozesses. Die Revolution der IKT bewirkte, dass Technologien kostengünstiger, leistungsfähiger und stärker standardisiert wurden, was in allen Wirtschaftsbereichen zu einer Verbesserung der Geschäftsabläufe führte und die Innovation förderte. *Einzelhändler* können beispielsweise Online-Bestellungen von Kunden entgegennehmen und Kundendaten erheben und analysieren, um Service und Werbung zu personalisieren; die *Logistikbranche* hat durch die Möglichkeit zur Verfolgung von Fahrzeug- und Frachtbewegungen über Kontinente hinweg tiefgreifende Veränderungen erfahren; *Finanzdienstleister* ermöglichen ihren Kunden zunehmend, online ihre Finanzen zu verwalten, Transaktionen auszuführen und auf neue Produkte zuzugreifen; im *Verarbeitenden Sektor* hat die Digitalisierung die Möglichkeiten zur Fernüberwachung der Produktionsprozesse sowie zum Einsatz und zur Steuerung von Robotern vergrößert; im *Bildungswesen* können Universitäten, Anbieter von Privatunterricht und sonstige Bildungsdienstleister Fernkurse anbieten, womit es ihnen möglich ist, einen globalen Markt zu bedienen; im *Gesundheitswesen* gestattet die Digitalisierung Ferndiagnosen sowie die Nutzung elektronischer Patientenakten zur Steigerung der Systemeffizienzen und des Patientenwohls. Die *Rundfunk- und Medienbranche* wurde durch die zunehmende Bedeutung nichttraditioneller Nachrichtenquellen für Nachrichtenmedien und die Ausweitung der Mitwirkung der Nutzer über nutzergenerierte Inhalte und soziale Netzwerke revolutioniert.

Da die digitale Wirtschaft immer mehr zur Wirtschaft an sich wird, ist eine strikte Trennung der digitalen Wirtschaft vom Rest der Wirtschaft für Steuerzwecke schwierig bis unmöglich. Würde man versuchen, die digitale Wirtschaft als separaten Sektor zu isolieren, so müsste man unweigerlich willkürliche Grenzen zwischen digitalen und nicht digitalen Bereichen ziehen. Daher ist es zur Identifizierung und Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungs- und BEPS-Probleme besser, die gegenwärtig von multinationalen Unternehmen genutzten Strukturen zusammen mit neuen Geschäftsmodellen zu analysieren und die Aufmerksamkeit auf die wesentlichen Merkmale der digitalen Wirtschaft zu richten und zu bestimmen, welche dieser Merkmale Herausforderungen für die Besteuerung bzw. BEPS-Probleme hervorrufen oder verschärfen. Für viele Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft gibt es zwar Entsprechungen in der traditionellen Geschäftswelt, durch die jüngsten Fortschritte der

IKT ist es jedoch möglich geworden, viele Geschäftsformen in wesentlich größerem Umfang und über weitere Entfernungen durchzuführen als früher. Dazu gehören verschiedene Formen des elektronischen Geschäftsverkehrs (E-Commerce), Online-Zahlungsdienste, App Stores, Online-Werbung, Cloud Computing, partizipative Netzwerkplattformen und Hochgeschwindigkeitshandel.

Die digitale Wirtschaft verändert sich laufend, und mögliche künftige Entwicklungen müssen beobachtet werden, um deren Effekt auf die Steuersysteme zu evaluieren. Der rasche technologische Fortschritt, durch den die digitale Wirtschaft gekennzeichnet ist, ebnete den Weg für verschiedene neue Trends und potenzielle Entwicklungen. Auch wenn es angesichts dieses rasanten Wandels schwer ist, zukünftige Entwicklungen zuverlässig vorherzusagen, sollten diese potenziellen Entwicklungen doch genau beobachtet werden, da sie die steuerpolitischen Entscheidungsträger in naher Zukunft vor zusätzliche Herausforderungen stellen könnten. Zu diesen Entwicklungen gehören: das *Internet der Dinge* – ein Begriff, der sich auf die eindrucksvolle Expansion der vernetzten Geräte bezieht –; *virtuelle Währungen* wie z.B. Bitcoins; Entwicklungen im Bereich der *fortschrittlichen Robotertechnik und des 3D-Drucks*, die die Fertigungsaktivitäten potenziell näher zum Kunden bringen, zu Verlagerungen des Orts und Veränderungen der Methoden der Wertschöpfung in den Lieferketten des Verarbeitenden Gewerbes führen und Einfluss auf die Qualifizierung von Unternehmensgewinnen haben können; die *Sharing Economy*, die eine gemeinschaftliche Nutzung von Waren und Dienstleistungen ermöglicht; der verbesserte *Zugang zu Regierungs- und Verwaltungsdaten*, der Verantwortlichkeit und Leistung im staatlichen Sektor erhöhen und die Mitwirkung Dritter am staatlichen Handeln ermöglichen könnte; der verstärkte *Schutz der personenbezogenen Daten*, die in der digitalen Wirtschaft in größerem Umfang zur Verfügung stehen.

Die digitale Wirtschaft und ihre Geschäftsmodelle weisen eine Reihe wesentlicher Merkmale auf, die aus steuerlicher Sicht potenziell relevant sind. Zu diesen Merkmalen gehören: die *Mobilität* in Bezug auf *(i)* immaterielle Werte, von denen die digitale Wirtschaft stark abhängig ist, *(ii)* Nutzer und *(iii)* Geschäftsfunktionen; die *Abhängigkeit von Daten*, deren massive Nutzung durch eine gesteigerte Rechenleistung und Speicherkapazität sowie gesunkene Kosten der Datenspeicherung erleichtert wurde; die *Netzwerkeffekte*, die bedeuten, dass Entscheidungen von Nutzern direkten Einfluss auf die Vorteile für andere Nutzer haben können; die *zunehmende Verbreitung mehrseitiger Geschäftsmodelle*, bei denen verschiedene Gruppen von Personen über einen Intermediär oder eine Plattform interagieren und

sich die Entscheidungen jeder Personengruppe durch positive oder negative Externalitäten auf die anderen Personengruppen auswirken; die Tendenz zur Monopol- bzw. Oligopolbildung in bestimmten Geschäftsmodellen, die sich stark auf Netzwerkeffekte stützen; die *Volatilität*, die durch niedrigere Marktzutrittsschranken und schnellen technologischen Wandel sowie die Geschwindigkeit bedingt ist, mit der Kunden von älteren Produkten und Dienstleistungen auf neuere umsteigen können.

Die digitale Wirtschaft hat zudem die Verbreitung von globalen Wertschöpfungsketten, über die multinationale Konzerne ihre weltweite Geschäftstätigkeit integrieren, beschleunigt und deren Form verändert. In der Vergangenheit war es üblich, dass multinationale Konzerne in jedem Staat, in dem sie tätig waren, Tochtergesellschaften zur Verwaltung der Geschäftstätigkeit des Konzerns in diesem Land einrichteten. Dieser Aufbau war durch eine Reihe von Faktoren geboten, darunter langsame Kommunikationswege, Devisenregeln, Zölle sowie relativ hohe Transportkosten, die die Nutzung integrierter globaler Lieferketten erschwerten. Die Fortschritte im Bereich der IKT und der Abbau zahlreicher Währungs- und Zollschranken haben zusammen mit der zunehmenden Ausrichtung auf digitale Produkte und eine dienstleistungsbasierte Wirtschaft jedoch bewirkt, dass diese Integrationshindernisse verschwanden, womit es multinationalen Konzernen möglich wurde, weitaus stärker als global tätige Unternehmen zu agieren. Diese Integration erleichterte den Unternehmen die Umsetzung globaler Geschäftsmodelle, bei denen Geschäftsfunktionen nicht auf Länderebene organisiert, sondern auf regionaler oder globaler Ebene zentralisiert werden. Selbst kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) ist es mittlerweile möglich, als „Micro-Multinationals" in verschiedenen Ländern und Kontinenten tätig zu sein und Personal zu beschäftigen. Die IKT spielte eine entscheidende Rolle bei diesem wichtigen Trend, der zusätzlich dadurch verstärkt wurde, dass viele der großen Unternehmen der digitalen Wirtschaft jung sind und von Anfang an für eine integrierte Geschäftstätigkeit auf globaler Ebene konzipiert wurden.

B. Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft und Maßnahmen zu ihrer Lösung

Die digitale Wirtschaft wirft zwar keine Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) auf, die sonst nirgends auftreten würden, einige ihrer wesentlichen Merkmale erhöhen jedoch die betreffenden Risiken. Die Taskforce erörterte eine Reihe von steuerlichen und rechtlichen Strukturen, die für die Umsetzung von Geschäftsmodellen in der digitalen Wirtschaft genutzt werden können. Diese Strukturen verdeutlichen

bestehende BEPS-Möglichkeiten zur Verringerung oder Beseitigung der Besteuerung in Staaten entlang der gesamten Lieferkette, einschließlich sowohl der Absatz- als auch der Ansässigkeitsstaaten. So bieten sich etwa auf Grund der Bedeutung immaterieller Werte im Kontext der digitalen Wirtschaft, zusammen mit der nach den bestehenden Steuervorschriften gegebenen Mobilität immaterieller Werte für Steuerzwecke, umfangreiche BEPS-Möglichkeiten auf dem Gebiet der direkten Steuern. Außerdem schafft die Fähigkeit, Infrastrukturen außerhalb eines Absatzstaats zu zentralisieren und von dort aus erhebliche Waren- und Dienstleistungsumsätze auf dem betreffenden Absatzmarkt zu erzielen, zusammen mit der zunehmenden Fähigkeit zur Ausübung einer wesentlichen Geschäftstätigkeit unter minimalem Personaleinsatz potenzielle Möglichkeiten, durch die Fragmentierung der physischen Aktivitäten Gewinne zu verkürzen bzw. zu verlagern, um eine Besteuerung zu vermeiden. Einige der wesentlichen Merkmale der digitalen Wirtschaft verschärfen auch die Risiken von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung im Kontext der indirekten Steuern, vor allem in Bezug auf Unternehmen, die mehrwertsteuerbefreiten Tätigkeiten nachgehen (mehrwertsteuerbefreite Unternehmen).

Diese verschiedenen Risiken der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung werden im Rahmen des BEPS-Projekts angegangen, das für eine Ausrichtung der Besteuerung an Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung sorgen wird. Gestaltungen, die darauf abzielen, Gewinne künstlich an Orte zu verlagern, an denen sie zu günstigeren Sätzen oder überhaupt nicht besteuert werden, wird durch die laufenden Arbeiten im Kontext des BEPS-Projekts begegnet. Dies wird zur Wiederherstellung der Besteuerungsrechte sowohl auf Ebene des Absatzstaats als auch des Ansässigkeitsstaats der obersten Muttergesellschaft beitragen. Die Wiederherstellung der Besteuerung im Absatzstaat soll durch die Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6, September 2014) und die Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus (Aktionspunkt 7, September 2015) gewährleistet werden. Die Wiederherstellung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft soll durch eine Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln) (Aktionspunkt 3, September 2015) gewährleistet werden. Die Wiederherstellung der Besteuerung sowohl im Absatzstaat als auch im Ansässigkeitsstaat soll durch die Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen (Aktionspunkt 2, September 2014), die Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen (Aktionspunkt 4, September 2015), durch eine wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken

(Aktionspunkt 5, September 2014 und 2015) sowie durch die Sicherung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung (Aktionspunkte 8-10, September 2015) erreicht werden. Im Kontext der Mehrwertsteuer können unter bestimmten Umständen für Unternehmen Steuerplanungsmöglichkeiten entstehen und für die Staaten entsprechende BEPS-Fragen aufgeworfen werden, sofern die OECD-Leitlinien zum Ort der Besteuerung von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Unternehmen („Guidelines on place of taxation for B2B supplies of services and intangibles") nicht umgesetzt werden.

Bei den für das BEPS-Projekt durchgeführten Arbeiten müssen zudem einige speziell mit der digitalen Wirtschaft, ihren Geschäftsmodellen und ihren wesentlichen Merkmalen verbundene Punkte untersucht werden. Die Taskforce hat eine Reihe spezifischer, durch die wesentlichen Merkmale der digitalen Wirtschaft aufgeworfener Fragen identifiziert, denen aus steuerlicher Sicht Aufmerksamkeit gebührt. Die Arbeiten zu den verschiedenen Punkten des BEPS-Aktionsplans werden diese Fragen berücksichtigen, um sicherzustellen, dass die vorgeschlagenen Lösungen die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft umfassend angehen. Dabei geht es um Folgendes:

- **Die Gewährleistung, dass für Kernaktivitäten nicht ungerechtfertigt die Ausnahme vom Betriebsstättenstatus in Anspruch genommen werden kann und dass künstliche Vereinbarungen in Bezug auf den Verkauf von Waren und Dienstleistungen nicht zur Umgehung des Betriebsstättenstatus genutzt werden können.** Bei den Arbeiten zu Aktionspunkt 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus) sollte geprüft werden, ob bestimmte Tätigkeiten, die im Sinne der betreffenden Ausnahmen zuvor als Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten betrachtet wurden, in der digitalen Wirtschaft möglicherweise zunehmend wichtige Bestandteile der Geschäftstätigkeit sind. Ist dies der Fall, sollten bei den Arbeiten auch die Umstände geprüft werden, unter denen solche Tätigkeiten als Kernaktivitäten zu betrachten wären, und ob sich hierfür eine sinnvolle, anwendbare Regel formulieren lässt. Beispielsweise sollte bei diesen Arbeiten geprüft werden, ob und unter welchen Umständen die Unterhaltung eines Lagers vor Ort eine solche Kernaktivität darstellen kann, so dass sie nicht in den Anwendungsbereich der Ausnahmen von Artikel 5 des OECD-Musterabkommens fallen sollte. Zusätzlich zu grundsätzlicheren Besteuerungsproblemen werfen diese Fragen BEPS-Probleme auf, falls die fehlende Besteuerung im Absatzstaat mit Techniken zur Verringerung

bzw. Vermeidung der Besteuerung im Staat des Zahlungsempfängers bzw. der obersten Muttergesellschaft einhergeht. Im Rahmen der Arbeiten sollte auch geprüft werden, ob und wie die Betriebsstättendefinition modifiziert werden muss, um Umständen Rechnung zu tragen, in denen künstliche Vereinbarungen in Bezug auf den Verkauf von Waren oder Dienstleistungen eines zu einem multinationalen Konzern gehörenden Unternehmens effektiv zum Abschluss von Verträgen führen, so dass die entsprechenden Umsätze so behandelt werden sollten, als seien sie durch das betreffende Unternehmen erzielt worden. Dies wäre beispielsweise dann relevant, wenn ein Online-Händler, der materielle Produkte verkauft, oder ein Online-Dienstleister im Werbebereich das Verkaufspersonal einer lokalen Tochtergesellschaft nutzt, um Verkäufe an potenzielle Großkunden auszuhandeln und effektiv abzuschließen.

- **Die Bedeutung immaterieller Werte, die Datennutzung sowie die zunehmende Verbreitung globaler Wertschöpfungsketten und ihre Auswirkungen auf die Verrechnungspreisgestaltung:** Unternehmen der digitalen Wirtschaft stützen sich zur Wertschöpfung und zur Erzielung von Einkünften in hohem Maße auf immaterielle Werte. Ein wesentliches Merkmal von zahlreichen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung dienenden Gestaltungen, die von Akteuren der digitalen Wirtschaft genutzt werden, ist die Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten an Standorte mit günstigerer Besteuerung. Zudem wird dann häufig geltend gemacht, dass solche vertraglichen Risikozuordnungen zusammen mit dem rechtlichen Eigentum an den immateriellen Werten die Zurechnung eines großen Teils der Erträge zu der Konzerneinheit, der das Risiko zugeordnet wurde, rechtfertigen, selbst wenn diese Konzerneinheit kaum oder keine wirtschaftlichen Aktivitäten ausübt. Dies wird oftmals erreicht, indem geltend gemacht wird, dass andere Konzerneinheiten vertraglich von den Risiken abgeschirmt sind, so dass die niedrig besteuerte Tochtergesellschaft nach Bezahlung anderer risikoarmer Konzerngesellschaften für die von ihnen wahrgenommenen Funktionen Anspruch auf sämtliche verbleibenden Einkünfte hat, selbst wenn die fragliche Tochtergesellschaft nicht über die Kapazität zur Steuerung der Risiken verfügt. Bei den BEPS-Arbeiten im Verrechnungspreisbereich sollten diese Fragen zusätzlich zu den bestehenden Verrechnungspreisleitlinien berücksichtigt werden und sollte auch der Zusammenhang zwischen diesen Arbeiten und der starken Abhängigkeit von der Erfassung, Analyse und Monetarisierung von Daten, die für viele Unternehmen der digitalen Wirtschaft kennzeichnend ist, untersucht werden. Bei den Arbeiten in diesem Bereich sollte zudem auf

die Konsequenzen der verstärkten Integration multinationaler Unternehmen sowie der zunehmenden Verbreitung von globalen Wertschöpfungsketten, über die die verschiedenen Produktionsschritte auf mehrere Länder verteilt werden, geachtet werden. In diesem Kontext sollte die Notwendigkeit einer stärkeren Fokussierung auf Funktionsanalysen (genutzte Vermögenswerte, ausgeübte Funktionen und übernommene Risiken) sowie Wertschöpfungskettenanalysen evaluiert werden, wobei auch auf Situationen eingegangen werden sollte, in denen es auf Grund der von den Steuerpflichtigen gestalteten Strukturen und der Einzigartigkeit der genutzten immateriellen Werte keine Vergleichswerte gibt. In bestimmten Situationen kann die Funktionsanalyse ergeben, dass die Verwendung von Gewinnaufteilungsmethoden oder Bewertungsmethoden (z.B. Methode des abgezinsten Cashflow) angebracht ist. In diesen Situationen wäre es hilfreich, einfachere und klarere Leitlinien zur Anwendung von Verrechnungspreismethoden, einschließlich Gewinnaufteilungsmethoden, im Kontext globaler Wertschöpfungsketten zur Verfügung zu stellen.

- **Die möglicherweise bestehende Notwendigkeit einer Anpassung der Vorschriften für die Hinzurechnungsbesteuerung an die digitale Wirtschaft:** Obwohl zwischen den Regeln für die Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln) der einzelnen Staaten erhebliche Unterschiede bestehen, sehen diese Vorschriften häufig keine laufende Besteuerung der Einkünfte aus dem Fernabsatz von digitalen Produkten und Dienstleistungen vor. Solche Einkünfte können auf Grund der Bedeutung immaterieller Werte bei der Bereitstellung derartiger Waren und Dienstleistungen sowie der relativ geringen Zahl von Personen, die für die Durchführung von Online-Verkaufsaktivitäten erforderlich ist, besonders mobil sein. Dementsprechend kann ein im Digitalgeschäft tätiges multinationales Unternehmen in einer beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem Niedrigsteuerstaat Einkünfte erzielen, indem es wichtige immaterielle Werte dort ansiedelt und diese immateriellen Werte zum Verkauf digitaler Waren und Dienstleistungen nutzt, ohne dass die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte einer laufenden Besteuerung unterliegen, und dies auch dann, wenn die beherrschte ausländische Gesellschaft selbst keine wesentliche Geschäftstätigkeit in ihrem Staat ausübt. Bei der Ausarbeitung von Empfehlungen für die Gestaltung von CFC-Regeln sollte über Regeln nachgedacht werden, die auf die üblicherweise in der digitalen Wirtschaft erzielten Einkünfte abstellen, z.B. Einkünfte aus dem Fernabsatz digitaler Waren und Dienstleistungen.
- **Das Vorgehen gegen Steuerplanungsmöglichkeiten von Unternehmen, die mehrwertsteuerbefreite Tätigkeiten ausüben:** Durch

die Digitalisierung der Wirtschaft ist es für Unternehmen wesentlich leichter geworden, eine breite Palette von Dienstleistungen und immateriellen Werten bei Anbietern aus anderen Staaten in aller Welt einzukaufen und ihre Geschäftstätigkeit wirklich global zu organisieren. Diese Entwicklungen ermöglichen es mehrwertsteuerbefreiten Unternehmen, die nicht erstattungsfähige Mehrwertsteuer, die auf Vorleistungen für ihre mehrwertsteuerbefreiten Tätigkeiten berechnet wird, zu umgehen bzw. deren Betrag zu verringern. Die Umsetzung der Leitlinien 2 und 4 der „International VAT/GST Guidelines on place of taxation for business-to-business (B2B) supplies of services and intangibles" der OECD wird die Gelegenheiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung bei Ferndienstleistungen an mehrwertsteuerbefreite Unternehmen, einschließlich mehrwertsteuerbefreiter Unternehmen, die ihre Geschäftstätigkeit über Geschäftseinheiten (Zweigniederlassungen) in mehreren Staaten ausüben, auf ein Mindestmaß reduzieren.

C. Grundsätzlichere steuerpolitische Herausforderungen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft

Die digitale Wirtschaft stellt die Politikverantwortlichen auch vor grundsätzlichere steuerliche Herausforderungen. Diese Herausforderungen betreffen insbesondere den Anknüpfungspunkt, die Daten und die Qualifizierung für die Zwecke der direkten Besteuerung. Sie werfen Fragen systematischer Art in Bezug auf die Fähigkeit des derzeitigen internationalen steuerrechtlichen Rahmens auf, den Veränderungen gerecht zu werden, die die digitale Wirtschaft und die durch sie ermöglichten Geschäftsmodelle mit sich bringen, und mithin zu gewährleisten, dass Gewinne in dem Staat besteuert werden, in dem wirtschaftliche Aktivitäten stattfinden und Wert geschaffen wird. Sie haben somit weitreichende Auswirkungen und betreffen in erster Linie die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den verschiedenen Staaten. Sie werfen ferner Fragen in Bezug auf das Paradigma auf, anhand dessen bestimmt wird, wo für Steuerzwecke wirtschaftliche Aktivitäten stattfinden und Wert geschaffen wird, und das auf einer Analyse der betroffenen Funktionen, Vermögenswerte und Risiken basiert. Wenn diese Herausforderungen zugleich Möglichkeiten der doppelten Nichtbesteuerung entstehen lassen, z.B. weil nach den derzeitigen Regeln im Absatzstaat kein Anknüpfungspunkt vorhanden ist und weder im Staat des Zahlungsempfängers noch im Staat der obersten Muttergesellschaft eine Besteuerung erfolgt, werfen sie zudem BEPS-Fragen auf. Darüber hinaus stellt die digitale Wirtschaft die Politik auch vor Herausforderungen im Bereich der indirekten Steuern hinsichtlich des Einzugs der Mehrwertsteuer.

Die Herausforderungen in Bezug auf Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung überschneiden sich in gewissem Umfang. Die Herausforderungen in Bezug auf die direkte Besteuerung unterscheiden sich zwar in ihrer Art, überschneiden sich aber häufig. Die Sammlung von Daten bei in einem Staat ansässigen Nutzern kann beispielsweise Fragen dahingehend aufwerfen, ob dieser Sachverhalt einen Anknüpfungspunkt in diesem Staat begründet und wie die Daten für Besteuerungszwecke behandelt werden sollten.

Sich verändernde Formen der Geschäftstätigkeit werfen Fragen dahingehend auf, ob die aktuellen Regeln hinsichtlich des Anknüpfungspunkts (Nexus-Regeln) weiterhin angemessen sind. Das ständig wachsende Potenzial der digitalen Technologien und die vielfach geringere Notwendigkeit einer umfassenden physischen Präsenz zur Ausübung einer Geschäftstätigkeit in einem Staat werfen zusammen mit der zunehmenden Bedeutung der durch Kundeninteraktion erzeugten Netzwerkeffekte Fragen in Bezug darauf auf, ob auf der physischen Präsenz beruhende Regeln noch sachgerecht sind. Die Zahl der Firmen, die Geschäfte über das Internet tätigen, ist in den letzten zehn Jahren signifikant gestiegen. Schätzungen zufolge belief sich das Volumen des gesamten weltweiten E-Commerce (globale Transaktionen zwischen Unternehmen und Unternehmen sowie zwischen Unternehmen und Privatverbrauchern zusammengenommen) für das Jahr 2013 auf 16 Bill. US-$.

Die zunehmende Abhängigkeit von Datenerhebung und -analyse und die wachsende Bedeutung mehrseitiger Geschäftsmodelle werfen Fragen bezüglich Datenbewertung, Anknüpfungspunkt und Gewinnzurechnung sowie Qualifizierung auf. Die sachgerechte Aufteilung der steuerpflichtigen Einkünfte zwischen den verschiedenen Orten, an denen wirtschaftliche Aktivitäten stattfinden und Wert geschaffen wird, ist in der digitalen Wirtschaft nicht immer klar ersichtlich, vor allem in Fällen, in denen Nutzer und Kunden wichtige Elemente der Wertschöpfungskette sind, beispielsweise im Kontext mehrseitiger Geschäftsmodelle sowie der „Sharing Economy". Der Einsatz zunehmend ausgereifter Informationstechnologien ermöglicht es den Unternehmen der digitalen Wirtschaft, in beispiellosem Ausmaß Informationen zu sammeln und zu nutzen. Dadurch werden Fragen im Hinblick darauf aufgeworfen, wie durch die Erzeugung von Daten über digitale Produkte und Dienstleistungen geschaffener Wert zuzuordnen ist, ob die Fernerfassung von Daten einen steuerlichen Anknüpfungspunkt begründen sollte, wie Eigentumsaspekte zu betrachten sind und wie die Bereitstellung von Daten durch eine Person oder eine Geschäftseinheit im Rahmen eines Geschäftsvorfalls für Steuerzwecke einzustufen ist, z.B. als kostenlose Warenlieferung, als Tauschgeschäft oder auf eine andere Weise.

Die Entwicklung neuer Geschäftsmodelle wirft Fragen bezüglich der Qualifizierung der Einkünfte auf. Die Entwicklung neuer digitaler Produkte oder Dienstleistungsmethoden schafft Unsicherheiten in Bezug auf die richtige Einstufung von Zahlungen im Kontext neuer Geschäftsmodelle, insbesondere hinsichtlich Cloud Computing. Außerdem könnte auch der 3D-Druck, wenn er sich zunehmend verbreitet, Qualifizierungsfragen aufwerfen, da die Fertigung im Betrieb effektiv durch eine Designlizenzierung für den direkten Ausdruck durch den Käufer ersetzt werden könnte.

Der grenzüberschreitende Handel mit Waren, Dienstleistungen und immateriellen Werten schafft Herausforderungen für die Mehrwertsteuererhebung, insbesondere wenn Privatverbraucher derartige Produkte von Anbietern im Ausland erwerben. Dies ist teilweise auf das Fehlen eines effektiven internationalen Regelwerks zur Sicherung der Mehrwertsteuererhebung im Absatzstaat zurückzuführen. Für die Wirtschaftsakteure, insbesondere kleine und mittlere Unternehmen, entstehen durch das Fehlen eines internationalen Standards für die Berechnung, die Erhebung und die Abführung der Steuer an eine potenziell große Zahl verschiedener Steuerbehörden erhebliche einnahmenbezogene Risiken und hohe Befolgungskosten. Für die Staaten besteht neben dem Risiko von Einnahmeeinbußen und Handelsverzerrungen auch die Herausforderung, Steuerverbindlichkeiten aus einem großen Volumen geringwertiger Geschäftsvorfälle zu verwalten, was zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand führen kann, dem nur geringe Einnahmen gegenüberstehen.

Die Taskforce erörterte und analysierte eine Reihe potenzieller Optionen zur Bewältigung dieser Herausforderungen, die von Länderdelegierten und anderen betroffenen Akteuren vorgeschlagen wurden. Die erörterten Optionen, insbesondere in Bezug auf Anknüpfungspunkt und Daten, reichen von Änderungen der Betriebsstättendefinition bis zur Einführung eines neuen Anknüpfungspunkts auf der Grundlage der „wesentlichen Präsenz“ auf einem Markt und umfassen auch die Einführung einer Quellensteuer auf den Verkauf digitaler Waren und Dienstleistungen. Wegen der Überschneidungen zwischen den Fragen des Anknüpfungspunkts, der Daten und der Qualifizierung haben Optionen für einen dieser Punkte zwangsläufig Auswirkungen auf die anderen. Zur Evaluierung der potenziellen Optionen verständigte sich die Taskforce auf einen Rahmen, der auf den großen Besteuerungsprinzipien der Neutralität, Effizienz, Verlässlichkeit und Verständlichkeit, Wirksamkeit und Fairness sowie Flexibilität und Zukunftsfähigkeit aufbaut, unter Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit der Änderungen im Vergleich zu den steuerlichen Herausforderungen, deren Bewältigung sie im Kontext des bestehenden internationalen steuerrechtlichen Rahmens ermöglichen sollen.

D. Nächste Schritte: Einleitung weiterer Arbeiten, um die Evaluierung der grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen in Bezug auf Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung sowie der potenziellen Optionen zu ihrer Bewältigung abzuschließen und sicherzustellen, dass BEPS-Problemen in der digitalen Wirtschaft wirksam begegnet wird.

Auf der Grundlage ihrer Erörterung dieser Herausforderungen und der potenziellen Optionen zu ihrer Bewältigung kam die Taskforce zu den folgenden Schlussfolgerungen:

- Die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen und Privatverbrauchern (B2C) ist eine wichtige Frage, die dringend gelöst werden muss, um die Steuereinnahmen zu sichern und gleiche Wettbewerbsbedingungen für ausländische und inländische Anbieter zu schaffen. Die Arbeiten der Arbeitsgruppe 9 des Ausschusses für Steuerfragen (CFA) der OECD in diesem Bereich sollen Ende 2015 abgeschlossen werden, wobei die assoziierten Länder des BEPS-Projekts mit den OECD-Mitgliedsländern gleichberechtigt zusammenarbeiten werden.
- Bei den Arbeiten im Kontext von Punkt 7 des BEPS-Aktionsplans (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus) soll untersucht werden, ob für Tätigkeiten, die früher Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten darstellen konnten, die Inanspruchnahme der Ausnahmen von der Betriebsstättendefinition versagt werden sollte, weil es sich um Kernbestandteile der Geschäftstätigkeit handelt, und ob sich hierfür eine sinnvolle, anwendbare Regel formulieren lässt.
- Die Arbeitsgruppe 1 des CFA soll die Qualifizierung bestimmter Zahlungen im Rahmen neuer Geschäftsmodelle, insbesondere Cloud-Computing-Zahlungen (einschließlich Zahlungen für Geschäftsvorfälle vom Typ Infrastructure-as-a-Service, Software-as-a-Service und Platform-as-a-Service) nach den aktuellen Steuerabkommensregeln klären, wobei die assoziierten Länder des BEPS-Projekts mit den OECD-Mitgliedsländern gleichberechtigt zusammenarbeiten werden.
- Wegen des gestaffelten Zeitrahmens des BEPS-Projekts und der Wechselbeziehungen zwischen den verschiedenen BEPS-Arbeitsergebnissen ist es zum Zeitpunkt der Erstellung des vorliegenden Berichts schwierig, zu analysieren, wie wirkungsvoll die Arbeiten zum BEPS-Aktionsplan im Hinblick auf die Lösung von BEPS-Problemen in der digitalen Wirtschaft sein werden, und den letztlichen Umfang

der Besteuerungsprobleme eher systemischer Art in Bezug auf Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung sowie die potenziellen Optionen zu ihrer Lösung zu evaluieren.

- In diesem Zusammenhang ist es für die Taskforce wichtig, ihre Arbeiten fortzusetzen, um sicherzustellen, dass sich die in anderen Bereichen des BEPS-Projekts angestrengten Arbeiten mit BEPS-Fragen in der digitalen Wirtschaft auseinandersetzen und dass sie die Ergebnisse dieser Arbeiten beurteilen, ihre Arbeiten zu den grundsätzlicheren Besteuerungsproblemen und den potenziellen Optionen in Bezug auf Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung fortsetzen und die Auswirkungen der Arbeitsergebnisse des BEPS-Projekts auf deren Relevanz, Dringlichkeit sowie Umfang bewerten und die Evaluierung der Optionen zu ihrer Lösung abschließen kann. Im Einzelnen soll die Taskforce:

  i. ihre Arbeiten zu den grundsätzlicheren Besteuerungsproblemen der digitalen Wirtschaft, insbesondere zu Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung fortsetzen, Fortschritte hinsichtlich der potenziellen Optionen zu ihrer Lösung erzielen und deren technische Einzelheiten klären, wobei mehrseitigen Geschäftsmodellen und der Mitwirkung von Nutzern und Kunden an der Wertschöpfung gebührend Beachtung zu schenken ist, und evaluieren, wie sich die Ergebnisse des BEPS-Projekts auf diese grundsätzlicheren steuerlichen und administrativen Herausforderungen auswirken;

  ii. während der gesamten Dauer des BEPS-Projekts als Wissenszentrum zur digitalen Wirtschaft fungieren, um sicherzustellen, dass die in anderen Bereichen des BEPS-Projekts durchgeführten Arbeiten auf Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft eingehen;

  iii. beurteilen, inwieweit die in Bezug auf die anderen Aktionspunkte des BEPS-Projekts durchgeführten Arbeiten Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft begegnen;

  iv. die ökonomische Inzidenz der Mehrwertsteuer und der Körperschaftsteuer und deren Einfluss auf die Optionen zur Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme untersuchen;

  v. falls im Bereich der direkten Besteuerung weitere Maßnahmen zur Lösung von BEPS-Problemen in der digitalen Wirtschaft nötig sind, über eine Begrenzung der Anwendung potenzieller

Optionen zur Lösung grundsätzlicherer Besteuerungsprobleme (im Rahmen von Steuerabkommen oder durch die Formulierung innerstaatlicher Rechtsvorschriften) auf Situationen nachdenken, in denen solche BEPS-Probleme auftreten, z.B. in Fällen doppelter Nichtbesteuerung von Einkünften aus dem Verkauf digitaler Waren und Dienstleistungen.

Folglich wird die Taskforce:

- die Arbeiten zu Anknüpfungspunkt, Daten, mehrseitigen Geschäftsmodellen, Qualifizierung und potenziellen Optionen zur Lösung der grundsätzlicheren Besteuerungsprobleme in der digitalen Wirtschaft vorantreiben, um sicherzustellen, dass diese Optionen tragfähig und gerecht sind, Doppelbesteuerung verhindern und umgesetzt werden können, ohne die Befolgungs- und Verwaltungskosten in die Höhe zu treiben;
- Erkenntnisse zu den in anderen Bereichen des BEPS-Projekts durchgeführten Arbeiten beisteuern, um sicherzustellen, dass diese Arbeiten den wesentlichen Merkmalen der digitalen Wirtschaft, die die BEPS-Probleme verschärfen, gebührend Rechnung tragen und sich mit ihnen auseinandersetzen; diese Arbeiten beziehen sich insbesondere auf die Arbeiten zur künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, zur Verrechnungspreisgestaltung und zu den Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung und werden zusammen mit den Arbeiten zur ökonomischen Inzidenz der Körperschaftsteuer und der Mehrwertsteuer durchgeführt;
- evaluieren, wie sich die Arbeitsergebnisse des BEPS-Projekts auf die grundsätzlicheren mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme auswirken, und die Evaluierung der Optionen zu ihrer Lösung abschließen.

Diese Arbeiten werden im Dezember 2015 abgeschlossen werden, und zu diesem Zeitpunkt wird auch ein ergänzender Bericht über die Ergebnisse dieser Arbeiten fertiggestellt werden.

Kapitel 1

Einführung in die mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme

Dieses Kapitel informiert zunächst über die Hintergründe der Verabschiedung des BEPS-Aktionsplans und der Arbeiten zur Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme. Im Anschluss daran werden die Arbeiten der Taskforce Digitale Wirtschaft, aus denen dieser Bericht hervorgegangen ist, zusammengefasst dargestellt. Abschließend folgt ein Überblick über die Inhalte des Berichts.

Politik, Medien und Vertreter der Zivilgesellschaft weltweit äußern zunehmend Bedenken über die Steuerplanung von multinationalen Unternehmen, die Lücken im Zusammenspiel verschiedener Steuersysteme nutzen, um ihre steuerpflichtigen Einkünfte künstlich zu reduzieren oder Gewinne in Niedrigsteuerländer zu verlagern, in denen sie nur geringe oder keine wirtschaftlichen Aktivitäten ausüben. Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat in Anbetracht dieser Problematik und auf Ersuchen der G20 im Juli 2013 einen *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung* (BEPS-Aktionsplan, OECD, 2014) vorgelegt. Der Aktionsplan benennt 15 Aktionspunkte für ein umfassendes Vorgehen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) und gibt Fristen für die Umsetzung der entsprechenden Maßnahmen vor.

Wie im BEPS-Aktionsplan ausgeführt wird, „[stellt] auch die Ausdehnung der digitalen Wirtschaft [...] die internationale Besteuerung vor Herausforderungen. Merkmale der digitalen Wirtschaft sind ihre beispiellose Festlegung auf immaterielle Vermögenswerte („intangible assets"), die massive Nutzung von Daten (insbesondere personenbezogener Daten), die weit verbreitete Übernahme mehrseitiger Geschäftsmodelle, mit denen Wertschöpfung aus Externalitäten erzielt wird, die mit frei erhältlichen Produkten generiert wurden, und die Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Staates, in dem die Wertschöpfung erfolgt. Dies wirft grundlegende Fragen darüber auf, wie Unternehmen in der digitalen Wirtschaft Mehrwert schaffen und Gewinne erzielen und welche Berührungspunkte die digitale Wirtschaft mit den Konzepten von Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat oder der Qualifizierung von Einkünften zu steuerlichen Zwecken hat. Gleichzeitig ist der Umstand, dass neue Methoden der Geschäftstätigkeit bei zentralen Unternehmensaufgaben zu einer Standortverlegung und folglich zu einer anderen Aufteilung der Besteuerungsrechte führen können, deren Folge wiederum eine niedrige Besteuerung sein kann, nicht schon per se ein Anzeichen für Mängel des vorhandenen Systems. Um festzustellen, inwieweit die aktuellen Regeln angepasst werden müssen, damit die besonderen Merkmale der digitalen Wirtschaft berücksichtigt sind und BEPS vermieden wird, ist es wichtig, genau zu prüfen, wie Unternehmen dieser Branche Mehrwert schaffen und ihre Gewinne erzielen."

Vor diesem Hintergrund beschreibt der BEPS-Aktionsplan die im Hinblick auf die digitale Wirtschaft durchzuführenden Arbeiten wie folgt:

Aktionspunkt 1 – Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme

Ermittlung der Hauptschwierigkeiten, die sich durch die digitale Wirtschaft für die Anwendung bestehender internationaler Steuervorschriften ergeben, und Erarbeitung detaillierter Möglichkeiten zur Lösung dieser Schwierigkeiten unter Zugrundelegung eines holistischen Ansatzes und Berücksichtigung sowohl direkter als auch indirekter Besteuerung. Dabei sind u.a. folgende Problemfelder zu untersuchen: die Möglichkeit, dass ein Unternehmen über eine erhebliche digitale Präsenz in der Wirtschaft eines anderen Landes verfügt, ohne steuerpflichtig zu sein, da nach den derzeitigen internationalen Vorschriften kein Anknüpfungspunkt vorhanden ist; die Zurechnung von Wert, der durch die Erzeugung von marktfähigen standortrelevanten Daten infolge der Nutzung digitaler Produkte und Dienstleistungen entsteht; die Einstufung von Einkünften aus neuen Geschäftsmodellen; die Anwendung einschlägiger Quellenregeln; die Sicherstellung der wirksamen Erhebung von Mehrwertsteuer/Waren- und Dienstleistungsteuer im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Lieferung bzw. Erbringung digitaler Waren und Dienstleistungen. Dafür ist eine gründliche Analyse der verschiedenen Geschäftsmodelle in diesem Sektor erforderlich.

Bei ihrem Gipfeltreffen in St. Petersburg vom 5.-6. September 2013 sprachen die Staats- und Regierungschefs der G20 dem BEPS-Aktionsplan ihre uneingeschränkte Unterstützung aus und äußerten sich in ihrer Abschlusserklärung wie folgt zum Thema BEPS:

Vor dem Hintergrund strenger haushaltskonsolidierender Maßnahmen und sozialer Härten hat für viele Länder mehr denn je Priorität, dass alle Steuerzahler einen gerechten Steueranteil zahlen. Steuervermeidung, schädlichen Praktiken und aggressiver Steuerplanung muss entgegengewirkt werden. Auch das Wachstum der digitalen Wirtschaft stellt die Besteuerungssysteme weltweit vor eine Herausforderung. Wir unterstützen uneingeschränkt den ehrgeizigen und umfassenden Aktionsplan, der seinen Ursprung in der OECD hat; dieser Plan hat das Vorgehen gegen Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen multinational tätiger Unternehmen (BEPS) zum Ziel und sieht einen Mechanismus vor, mit dem er erforderlichenfalls erweitert werden kann. Wir begrüßen die Einrichtung des G20/OECD-BEPS-Projekts und ermutigen alle interessierten Länder zur Teilnahme. Gewinne sollten dort versteuert werden, wo die Wirtschaftstätigkeiten, aus denen sie hervorgehen, stattfinden und wo die Wertschöpfung entsteht […] (G20, 2013).

Im September 2013 wurde zur Durchführung dieser Arbeiten die Taskforce Digitale Wirtschaft (Taskforce on the Digital Economy – TFDE) als Unterorgan des Ausschusses für Steuerfragen (Committee on Fiscal Affairs – CFA) eingerichtet. Ziel war es, bis September 2014 einen Bericht zu erstellen, in dem die mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Probleme sowie potenzielle Gegenmaßnahmen identifiziert werden.

Die TFDE hielt vom 29.-31. Oktober 2013 ihre erste Sitzung ab, bei der die Delegierten über die Abgrenzung des Arbeitsbereichs berieten und Vorträge von Experten zur digitalen Wirtschaft hörten. Die Taskforce diskutierte zudem die Relevanz der in der Vergangenheit zu diesem Thema durchgeführten Arbeiten. Insbesondere erörterte die Taskforce die Ergebnisse der OECD-Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa 1998, auf der die Minister den Bericht des Ausschusses für Steuerfragen „Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions" („Elektronischer Geschäftsverkehr: Steuerliche Rahmenbedingungen") von 1998 begrüßten. In dem Bericht sind die folgenden Besteuerungsgrundsätze aufgeführt, die für den elektronischen Geschäftsverkehr angewandt werden sollten.

Kasten 1.1 **Steuerliche Rahmenbedingungen von Ottawa – Grundsätze**

Neutralität: Die steuerliche Behandlung verschiedener Formen des elektronischen Geschäftsverkehrs sowie des elektronischen im Vergleich zum herkömmlichen Geschäftsverkehr sollte neutral und gerecht sein. Geschäftsentscheidungen sollten von wirtschaftlichen und nicht von steuerlichen Überlegungen geleitet sein. Steuerpflichtige, die unter vergleichbaren Umständen vergleichbare Geschäfte tätigen, sollten einem vergleichbaren Besteuerungsniveau unterliegen.

Effizienz: Die Befolgungskosten für die Steuerpflichtigen und die Verwaltungskosten für die Steuerbehörden sollten auf ein Mindestmaß reduziert werden.

Verlässlichkeit und Verständlichkeit: Die Steuervorschriften sollten klar und leicht verständlich sein, damit die Steuerpflichtigen vor einem Geschäftsvorgang die steuerlichen Konsequenzen abschätzen können und wissen, wann, wo und wie die Steuer fällig wird.

Wirksamkeit und Fairness: Die Besteuerung sollte den richtigen Steuerbetrag zur richtigen Zeit hervorbringen. Das Potenzial für Steuerhinterziehung bzw. -umgehung sollte minimiert werden, wobei Gegenmaßnahmen im richtigen Verhältnis zu den entsprechenden Risiken stehen sollten.

Flexibilität: Die Besteuerungssysteme sollten flexibel und dynamisch sein, damit sie mit technologischen und wirtschaftlichen Entwicklungen Schritt halten können.

Nach Ansicht der Taskforce sind diese Grundsätze auch heute noch zweckmäßig und können, gegebenenfalls mit gewissen Ergänzungen, die Grundlage für eine Evaluierung der Optionen zur Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme bilden. Darüber hinaus befasste sich die Taskforce mit den im Anschluss an die Ottawa-Konferenz durchgeführten Arbeiten und insbesondere mit der Arbeit der Technischen Beratungsgruppe Unternehmensgewinne (BP TAG) zur Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten, zum Konzept des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung und zu Abkommensregeln im Kontext des elektronischen Geschäftsverkehrs. Ein Überblick über diese früheren Arbeiten findet sich in Anhang A.

Um die Meinungen verschiedener Akteure einzuholen, gab die OECD am 22. November 2013 einen öffentlichen Aufruf zur Stellungnahme heraus. Die eingegangenen Stellungnahmen wurden bei der zweiten Sitzung der TFDE vom 2.-3. Februar 2014 erörtert. Die Taskforce beriet über die Entwicklung und zunehmende Verbreitung der digitalen Wirtschaft sowie deren wesentliche Merkmale und die damit einhergehenden Besteuerungsprobleme. Die Taskforce hörte außerdem Vorträge von Delegierten, die sich mit möglichen Optionen zur Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen BEPS- und Besteuerungsprobleme beschäftigten, und bestätigte einvernehmlich die Bedeutsamkeit der Veröffentlichung eines Diskussionsentwurfs für öffentliche Kommentare und Stellungnahmen. Die eingegangenen Stellungnahmen wurden von der Taskforce diskutiert und flossen in die endgültige Fassung ihres Berichts ein.

Der vorliegende Bericht beginnt mit einem Überblick über die Grundprinzipien der Besteuerung, wobei schwerpunktmäßig auf den Unterschied zwischen direkten und indirekten Steuern und die diesen Besteuerungsformen zu Grunde liegenden Konzepte sowie Doppelbesteuerungsabkommen eingegangen wird (Kapitel 2). Es folgt eine Untersuchung der Entwicklung der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT), einschließlich neuer und potenzieller zukünftiger Entwicklungen (Kapitel 3), sowie der Verbreitung und der Effekte von IKT in unterschiedlichsten Wirtschaftsbereichen; in diesem Zusammenhang werden Beispiele für neue Geschäftsmodelle vorgestellt und die wesentlichen Merkmale der digitalen Wirtschaft erläutert (Kapitel 4). Im Anschluss daran werden die zentralen Elemente von BEPS-Strategien in der digitalen Wirtschaft im Detail beschrieben (Kapitel 5); ferner wird erörtert, wie durch die Entwicklung der im BEPS-Aktionsplan vorgesehenen Maßnahmen und die Arbeiten der OECD zur indirekten Besteuerung dagegen vorgegangen werden soll (Kapitel 6). Abschließend werden weitere Besteuerungsprobleme

im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft identifiziert (Kapitel 7) und die von der Taskforce erhaltenen und einer ersten Analyse unterzogenen Vorschläge für potenzielle Optionen zur Bekämpfung dieser Probleme zusammenfassend dargestellt (Kapitel 8). Die Schlussfolgerungen der Taskforce sind am Ende des Berichts zu finden.

Literaturverzeichnis

G20 (2013), *Erklärung der Staats- und Regierungschefs*, St. Petersburg, Russland, *http://www.bundesregierung.de/Content/DE/_Anlagen/G8_G20/G20-erklaerung-petersburg-2013-de.pdf?__blob=publicationFile&v=1* (Zugriff am 5. Dezember 2014).

OECD (2014), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de*.

Kapitel 2

Grundprinzipien der Besteuerung

Dieses Kapitel erörtert zunächst die großen Prinzipien der Steuerpolitik, die traditionell für die Entwicklung der Steuersysteme maßgeblich sind. Anschließend folgt ein Überblick über die Prinzipen, die der Körperschaftsteuer zu Grunde liegen, wobei der Blick in erster Linie auf die Besteuerung von grenzüberschreitenden Einkünften sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch im Kontext von Steuerabkommen gerichtet wird. Das Kapitel schließt mit einem Überblick über die Ausgestaltungsmerkmale von Mehrwertsteuersystemen.

2.1 Die grundlegenden Prinzipien der Steuerpolitik

In einem Kontext, in dem zahlreiche Regierungen mit Einnahmerückgängen, steigenden Ausgaben und daraus resultierenden Haushaltsengpässen zu kämpfen haben, bleibt die Erhebung von Einnahmen wichtigster Zweck der Steuern, die die Hauptfinanzierungsquelle für öffentliche Güter wie die Sicherung von Recht und Ordnung sowie öffentliche Infrastrukturen sind. Bei Zugrundelegung eines bestimmten Einnahmenniveaus, das erzielt werden muss und dessen Höhe von der Wirtschafts- und Haushaltspolitik des betreffenden Landes insgesamt abhängig ist, gibt es eine Reihe allgemeiner steuerpolitischer Erwägungen, die traditionell für die Entwicklung der Steuersysteme maßgeblich sind. Dazu gehören Neutralität, Effizienz, Verlässlichkeit und Verständlichkeit, Wirksamkeit und Fairness sowie Flexibilität. Im Rahmen der Arbeiten, die in den Bericht über die Besteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs mündeten (vgl. Anhang A wegen Einzelheiten), bildeten diese großen Prinzipien die Grundlage für die OECD-Ministerkonferenz von Ottawa 1998, weshalb sie seitdem als die „steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa" bezeichnet werden. Damals wurden diese Prinzipien als geeignet für eine Evaluierung der Steuerfragen, die sich im Zusammenhang mit dem elektronischen Geschäftsverkehr stellen, angesehen. Obwohl die meisten neuen Geschäftsmodelle, die in Kapitel 4 identifiziert werden, damals noch nicht existierten, sind diese Prinzipien in abgewandelter Form für die digitale Wirtschaft nach wie vor relevant, wie in Kapitel 8 erörtert wird. Zusätzlich zu diesen allgemein anerkannten Prinzipien ist auch die Gerechtigkeit ein wichtiger Gesichtspunkt bei der Gestaltung der Steuerpolitik.

- **Neutralität:** Die steuerliche Behandlung verschiedener Formen der Geschäftstätigkeit sollte neutral und gerecht sein. Eine neutrale Steuer fördert die Effizienz, indem sie eine optimale Allokation der Produktionsmittel gewährleistet. Zu einer Verzerrung mit den damit einhergehenden Wohlfahrtsverlusten kommt es, wenn Preisänderungen zu Veränderungen von Angebot und Nachfrage führen, die anders geartet sind als die Veränderungen, die ohne Besteuerung eingetreten wären. So gesehen bedeutet Neutralität auch, dass sich das Steuersystem bei der Erhebung von Einnahmen so wenig wie möglich zu Gunsten oder zu Lasten bestimmter wirtschaftlicher Entscheidungen auswirkt. Daraus

ergibt sich, dass für alle Arten von Geschäftstätigkeiten die gleichen Besteuerungsprinzipien gelten sollten, wobei es zugleich gilt, Besonderheiten Rechnung zu tragen, die andernfalls die gerechte und neutrale Anwendung dieser Prinzipien beeinträchtigen könnten.

- **Effizienz:** Die Befolgungskosten für die Unternehmen und die Verwaltungskosten für den Staat sollten auf ein Mindestmaß reduziert werden.
- **Verlässlichkeit und Verständlichkeit:** Die Steuervorschriften sollten klar und leicht verständlich sein, damit die Steuerpflichtigen wissen, woran sie sind. Ein einfaches Steuersystem macht es für Privatpersonen und Unternehmen leichter, ihre Rechte und Pflichten zu verstehen. Damit erhöht sich die Wahrscheinlichkeit, dass Unternehmen optimale Entscheidungen treffen und auf Politikentscheidungen im beabsichtigten Sinne reagieren. Komplexität begünstigt zudem eine aggressive Steuerplanung, die für die Volkswirtschaft zu Wohlfahrtsverlusten führen kann.
- **Wirksamkeit und Fairness:** Die Besteuerung sollte den richtigen Steuerbetrag zur richtigen Zeit hervorbringen und zugleich Doppelbesteuerung ebenso wie unbeabsichtigte Nichtbesteuerung verhindern. Zudem sollten die Möglichkeiten für Steuerhinterziehung und Steuervermeidung auf ein Mindestmaß reduziert werden. Frühere Diskussionen der technischen Beratungsgruppen (Technical Advisory Groups – TAG) trugen dem Umstand Rechnung, dass die steuerzahlende Öffentlichkeit eine Steuer als unfair und unwirksam betrachten kann, wenn es eine Kategorie von Steuerpflichtigen gibt, die diese Steuer eigentlich zahlen müssten, aber nie gezwungen sind, sie tatsächlich zu zahlen, weil dies nicht durchsetzbar ist. Die praktische Durchsetzbarkeit von Steuervorschriften ist somit ein wichtiger Punkt, den die politischen Entscheidungsträger berücksichtigen müssen. Außerdem ist die Durchsetzbarkeit von entscheidender Bedeutung für die Effizienz des Steuersystems, da sie die Einziehbarkeit und Administrierbarkeit der Steuern beeinflusst.
- **Flexibilität:** Besteuerungssysteme sollten hinreichend flexibel und dynamisch sein, um mit technologischen und wirtschaftlichen Entwicklungen Schritt halten zu können. Es ist wichtig, dass ein Steuersystem dynamisch und flexibel genug ist, um den laufenden Einnahmebedarf des Staats zu decken und zugleich kontinuierliche Anpassungen an sich verändernde Anforderungen zu ermöglichen. Dies bedeutet, dass die strukturellen Merkmale des Systems in einem sich wandelnden Politikumfeld stabil und dabei zugleich flexibel und dynamisch genug sein sollten, um den Regierungen zu gestatten, nach Bedarf zu

reagieren, um mit technologischen und wirtschaftlichen Entwicklungen Schritt zu halten, wobei es zu berücksichtigen gilt, dass sich künftige Entwicklungen häufig schwer vorhersehen lassen.

Auch die Gerechtigkeit ist ein wichtiger Punkt, den es in einem steuerpolitischen Rahmen zu beachten gilt. Die Gerechtigkeit hat zwei große Elemente, die horizontale und die vertikale Gerechtigkeit. Horizontale Gerechtigkeit bedeutet, dass Steuerpflichtige, die sich in der gleichen Situation befinden, auch die gleiche Steuerlast tragen sollten. Vertikale Gerechtigkeit ist ein normatives Konzept, dessen Definition sich unterscheiden kann, je nachdem wer es verwendet. So wird teilweise die Ansicht vertreten, dass besser situierte Steuerpflichtige im Verhältnis zu ihrem Einkommen einen größeren Teil der Steuerlast tragen sollten. In der Praxis hängt die Interpretation der vertikalen Gerechtigkeit davon ab, inwieweit die Länder Einkommensunterschiede verringern möchten und ob dieses Prinzip auf das in einem bestimmten Zeitraum bezogene Einkommen oder auf das Lebenszeiteinkommen angewandt werden soll. Gerechtigkeit wird traditionell über die Gestaltung des Einkommensteuer- und Transfersystems gewährleistet.

Bei der Gerechtigkeit kann es auch um die Verteilungsgerechtigkeit zwischen verschiedenen Nationen gehen. Als theoretisches Konzept bezieht sich die Gerechtigkeit zwischen den Nationen auf die Aufteilung der nationalen Gewinne und Verluste im internationalen Kontext und zielt darauf ab, sicherzustellen, dass jedes Land einen gerechten Anteil am Steueraufkommen aus grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen erhält (OECD, 2001). Das steuerpolitische Prinzip der Gerechtigkeit zwischen den Nationen ist ein wichtiger Punkt in der Debatte über die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Quellenstaaten und Ansässigkeitsstaaten. Zum Zeitpunkt der Ottawa-Arbeiten zur Besteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs wurde dieses wichtige Anliegen mit der Feststellung anerkannt, dass jede Anpassung der existierenden internationalen Besteuerungsgrundsätze so gestaltet werden solle, „dass die fiskalische Souveränität der Länder gewahrt bleibt (und) eine gerechte Aufteilung der Steuerbasis aus dem elektronischen Geschäftsverkehr zwischen den Ländern erzielt wird … “ (OECD, 2001, S. 228).

In steuerpolitischen Entscheidungen drücken sich häufig Abwägungen der politisch Verantwortlichen über die relative Bedeutung dieser verschiedenen Prinzipien aus, zudem spiegeln sich darin allgemeinere wirtschafts- und sozialpolitische Überlegungen wider, die über den Steuerbereich hinausgehen.

2.2 Steuern auf Einkommen und Verbrauch

Die meisten Länder besteuern sowohl Einkommen als auch Verbrauch. Steuern vom Einkommen werden auf das Nettoeinkommen (aus Arbeit und Kapital) eines Steuerjahres erhoben, während Verbrauchsteuern auf Ausgaben für den Verbrauch von Waren und Dienstleistungen im Zeitpunkt der betreffenden Transaktion erhoben werden.

Es gibt eine Vielzahl verschiedener Arten von Steuern auf Einkommen und Verbrauch. Steuern vom Einkommen müssen im Allgemeinen auf das vom Steuerpflichtigen während eines bestimmten Einkommenszeitraums bezogene Nettoeinkommen entrichtet werden. Bei Verbrauchsteuern ist der Steuertatbestand hingegen eine Transaktion, nämlich der Austausch von Waren und Dienstleistungen, der auf der letzten Stufe, dem Verkauf an den Endverbraucher (Einzelhandelsumsatzsteuer, Mehrwertsteuer), auf Ebene der Vorleistungen zwischen verschiedenen Unternehmen (Mehrwertsteuer) (OECD, 2011) oder über Abgaben auf bestimmte Waren und Dienstleistungen wie Tabaksteuern o.Ä., Zölle und Einfuhrabgaben besteuert wird. Steuern vom Einkommen werden am Ort der Einkommensquelle erhoben, während Verbrauchsteuern am Bestimmungsort (d.h. im Einfuhrland) erhoben werden.

Zu erwähnen ist auch, dass die Steuerlast nicht immer von denen getragen wird, die gesetzlich verpflichtet sind, die jeweilige Steuer zu zahlen. Je nach der Preiselastizität der Produktionsfaktoren (die wiederum von den Präferenzen der Verbraucher, der Mobilität der Produktionsfaktoren, der Stärke des Wettbewerbs usw. abhängig ist) kann die Steuerlast übergewälzt werden, so dass Steuern auf das Einkommen und auf den Verbrauch letztlich die gleiche Steuerinzidenz haben können. Im Allgemeinen ist davon auszugehen, dass die Steuerinzidenz auf dem Kapital, der Arbeit und/oder dem Verbrauch liegt. Wenn Kapital z.B. mobiler ist als Arbeit und der Markt sehr wettbewerbsintensiv ist und gut funktioniert, dürfte der Großteil der Steuerlast von den Arbeitskräften getragen werden.

2.3 Körperschaftsteuer

Ihre Besteuerungsgrundlage kann zwar auf vielerlei Weise definiert werden, im Allgemeinen beruht die Körperschaftsteuer, d.h. die Steuer auf das Einkommen von juristischen Personen, jedoch auf einer breiten Steuerbasis, in der alle Formen von Einkünften gleich welcher Art berücksichtigt sind, die die betreffende juristische Person bezieht[1], also die normale Eigenkapitalrendite zusätzlich zu dem, was als „reine“ oder „ökonomische Renten“ bezeichnet werden kann, d.h. dem, was das Unternehmen auf Grund besonderer kompetitiver Vorteile einnimmt,

die mit günstigen Produktionsfaktoren (wie leicht nutzbaren natürlichen Ressourcen oder niedrigen Arbeitskosten) oder Vorteilen im Hinblick auf den Absatzmarkt (z.B. einer Monopolposition) zusammenhängen können.

Als die Körperschaftsteuersysteme eingeführt wurden, bestand eines der Hauptziele dieser Steuer darin, als Vorauszahlung für die von den Aktionären zu entrichtende Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen zu dienen (d.h. eine „Gap filling"- bzw. Lückenfüllerfunktion – Bird, 2002 – zu erfüllen, was auch als „Deferral Justification" bzw. „Aufschubrechtfertigung" bezeichnet wird), womit ein potenziell unbefristeter Aufschub der Steuer auf das Einkommen natürlicher Personen verhindert werden sollte (Vann, 2010). Folglich wurde die steuerliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer als Näherungswert der Eigenkapitalrendite betrachtet. Daraus ergibt sich, dass Körperschaftsteuern im Allgemeinen auf den Nettogewinn erhoben werden, d.h. auf die Einnahmen abzüglich der Ausgaben. Zwei Grundmodelle, die auf einem unterschiedlichen Ansatz beruhen, deren Ergebnis in der Praxis aber vergleichbar ist, werden zur Veranlagung dieser steuerpflichtigen Einkünfte verwendet.

- Zufluss- und Abflussprinzip (Einnahmenüberschussrechnung bzw. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung): Der Nettoertrag errechnet sich aus der Differenz zwischen sämtlichen verbuchten Einkünften, die ein Unternehmen im Veranlagungszeitraum erzielt, und sämtlichen abzugsfähigen Betriebsausgaben, die das Unternehmen im gleichen Zeitraum getätigt hat.
- Betriebsvermögensvergleich: Der Nettoertrag wird anhand eines Vergleichs des Werts des bilanzierten Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen am Ende des Veranlagungszeitraums (zuzüglich ausgeschüttete Dividenden) mit dem Wert des bilanzierten Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen zu Beginn des Veranlagungszeitraums bestimmt.

Einige Länder haben ein erhebliches Maß an Einheitlichkeit erzielt, wenn man von gewissen Unterschieden in Fällen absieht, in denen die Behandlung für Rechnungslegungszwecke Manipulationen ermöglichen könnte, die darauf abzielen, die Messung der steuerpflichtigen Einkünfte zu verzerren (z.B. Versagung des Abzugs bestimmter Ausgaben, unterschiedliche Methoden für die Anerkennung von Investitionsausgaben, unterschiedlicher Zeitpunkt für die Feststellung der Gewinne aus bestimmten Anlagegütern). In anderen Ländern sind die steuerliche und die finanzielle Rechnungslegung weitgehend unabhängig voneinander, wobei sich die steuerrechtlichen Bestimmungen großenteils auf die Behandlung der von einem Unternehmen getätigten Transaktionen beziehen.

2.3.1 Die Besteuerung grenzüberschreitender Einkünfte nach innerstaatlichem Körperschaftsteuerrecht

Es wird allgemein anerkannt, dass die Souveränität eines Staats zwei Aspekte hat: Die Entscheidungsgewalt über ein bestimmtes Gebiet („Gebietshoheit") und die Entscheidungsgewalt über eine bestimmte Bevölkerung („Personalhoheit"). Dieser duale Charakter der Souveränität war im 19. und 20. Jahrhundert tief im Geist der Menschen verhaftet und hatte einen starken prägenden Einfluss auf das Konzept der Steuerhoheit eines Staats. In der Überzeugung, dass sich Steuern auf Steuersubjekte und -objekte beschränken sollten, die auf die eine oder andere Weise in einer Beziehung zu dem die Steuern erhebenden Staat stehen, kamen die politisch Verantwortlichen zu dem Schluss, dass sich eine legitime Steuerforderung entweder auf die Beziehung zu einer Person (d.h. eine „persönliche Bindung") oder auf die Beziehung zu einem Gebiet (d.h. eine „territoriale Bindung") stützen müsse (Schön, 2010; Beale, 1935).

Parallel dazu hat der duale Charakter der Souveränität auch zur Formulierung der realistischen Doktrin beigetragen, deren Anliegen die Durchsetzung, Verwaltung und Eintreibung der Steuern ist und die zur Folge hatte, dass das traditionelle Konzept der Souveränität enger gefasst wurde (Tadmore, 2007). Während das Recht eines Staats, Steuern vom Einkommen zu erheben, auf dem Territorialprinzip oder dem Ansässigkeitsprinzip basiert, kann es der realistischen Doktrin zufolge ohne die Macht, Steuern zu erheben, keine Steuerhoheit geben, weshalb es bei dieser Theorie stärker um die effektive Ausübung der Besteuerungsrechte eines Staats geht (Tadmore, 2007). Die realistische Doktrin unterscheidet zwischen dem Hoheitsrecht zur Erhebung von Steuern und dem Hoheitsrecht zur Durchsetzung der Steuern, auch „Vollzugshoheit" genannt (Hellerstein, 2009), wobei sie der Praxis ein höheres Gewicht als der Theorie beimisst.

Die innerstaatlichen Rechtsvorschriften für die Besteuerung grenzüberschreitender Einkünfte befassen sich im Allgemeinen mit zwei Situationen: der Besteuerung von Investitionen gebietsansässiger Unternehmen im Ausland und der Besteuerung von Investitionen gebietsfremder Unternehmen im Inland. In Bezug auf letztere Kategorie kommt es entscheidend auf die Definition der Gebietsansässigkeit an. Manche Länder bestimmen die Gebietsansässigkeit eines Unternehmens auf der Basis formeller Kriterien wie dem Ort der Gesellschaftsgründung (*place of incorporation*). In anderen Ländern wird die Gebietsansässigkeit eines Unternehmens unter Bezugnahme auf faktische Kriterien wie den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (*place of effective management*) o.Ä. bestimmt.

Andere Länder arbeiten mit Mischsystemen und orientieren sich sowohl am Ort der Gründung als auch am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung.

In Bezug auf die Besteuerung von Investitionen gebietsansässiger Unternehmen im Ausland lassen sich zwei Grundmodelle identifizieren: das Welteinkommensprinzip und das Territorialprinzip. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass es sich hier um eine vereinfachende Einteilung handelt, da die meisten Länder in der Praxis eine Kombination beider Prinzipien anwenden.

Ein Land, das das Welteinkommensprinzip anwendet, erhebt Steuern auf das weltweite Einkommen seiner Gebietsansässigen, unabhängig davon, ob dieses aus inländischen oder ausländischen Quellen stammt. Um dieses Ansässigkeitsprinzip umzusetzen, benötigt die Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaats Informationen über das aus ausländischen Quellen stammende Einkommen seiner Gebietsansässigen. Daher wenden die Länder, wenn überhaupt, nur selten ein reines System der Welteinkommensbesteuerung an. Stattdessen werden im Ausland erwirtschaftete Gewinne in den meisten Systemen, die auf diesem Prinzip basieren, nicht in dem Veranlagungszeitraum besteuert, in dem sie tatsächlich angefallen sind, sondern erst bei ihrer Rückführung ins Wohnsitzland (Aufschubregelung). Außerdem ist die Anrechnung von Steuerzahlungen auf im Ausland erzielte Gewinne üblicherweise auf den Steuerbetrag begrenzt, den der Ansässigkeitsstaat auf die im Ausland erzielten Gewinne erhoben hätte, womit sichergestellt ist, dass die Anwendung des Welteinkommensprinzips die Besteuerung von im Inland erzielten Gewinnen durch den Ansässigkeitsstaat nicht beeinträchtigt.

Ein Land, das bei der Körperschaftsteuer das Territorialprinzip anwendet, erhebt bei seinen Gebietsansässigen nur Steuern auf Einkünfte aus inländischen Quellen. Das bedeutet, dass gebietsansässige Unternehmen nur auf ihre inländischen Einkünfte Steuern zahlen müssen, d.h. auf Einkünfte, bei denen angenommen wird, dass sie aus inländischen Quellen stammen. Die Bestimmung der Quelle der Unternehmenseinkünfte ist beim Territorialprinzip somit von entscheidender Bedeutung.

Was die Besteuerung von Investitionen gebietsfremder Unternehmen im Inland betrifft, so werden sowohl in Systemen, die nach dem Welteinkommensprinzip organisiert sind, als auch in Systemen nach dem Territorialprinzip die Einkünfte aus inländischen Quellen besteuert. Daher kommt es entscheidend auf die Bestimmung der Einkunftsquelle an. Die diesbezüglichen Regeln unterscheiden sich von Land zu Land. In Bezug auf Unternehmensgewinne deckt sich das Konzept der Einkunftsquelle

Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Regeln)

CFC-Regeln ermöglichen die Besteuerung von Gewinnen gebietsfremder Unternehmen bei deren gebietsansässigen Anteilseignern. Sie können als eine Art von Missbrauchsbekämpfungsvorschriften betrachtet werden bzw. als eine Ausweitung der Besteuerungsgrundlage, die dazu dienen soll, von Aktionären über gebietsfremde Unternehmen erzielte passive oder hoch mobile Einkünfte in Situationen zu besteuern, in denen diese Einkünfte ohne solche Regeln steuerbefreit wären (z.B. in einem auf dem Territorialprinzip basierenden System) oder erst bei der Rückführung versteuert würden (z.B. in einem System mit Welteinkommensbesteuerung und Aufschubregelung).

CFC-Regeln können auf sehr unterschiedlichen Konzepten beruhen. In manchen Fällen sollen sie die steuerlichen Anreize für die Ausübung einer Geschäftstätigkeit oder die Tätigung von Investitionen über gebietsfremde Unternehmen verringern. Sie können aber auch Bestimmungen (wie z.B. den Ausschluss aktiver Einkünfte) enthalten, die gewährleisten sollen, dass bestimmte Arten von Investitionen im Ausland durch Gebietsansässige des Landes, das die CFC-Regelung anwendet, keiner höheren Gesamtsteuerlast unterliegen als Investitionen im selben ausländischen Hoheitsgebiet von gebietsfremden Aktionären. Die meisten CFC-Regeln sind der Art nach Missbrauchsbekämpfungsvorschriften, die verhindern sollen, dass Einkünfte der Besteuerung entzogen werden, und zielen nicht darauf ab, echte Auslandsinvestitionen zu verhindern.

CFC-Regeln verlangen, dass sämtliche oder ein Teil der Gewinne des ausländischen Unternehmens in das Einkommen des gebietsansässigen Anteilseigners einbezogen werden, womit sie auch zum Schutz der Steuerbasis des Quellenstaates beitragen können, indem sie Investitionen verhindern, die dessen Steuerbasis schmälern oder die dazu dienen, Gewinne in Niedrigsteuerstaaten zu verlagern.

nach innerstaatlichem Recht häufig mit dem der Betriebsstätte, wie es in Steuerabkommen definiert ist. Die entsprechenden Einkünfte werden in der Regel auf Nettobasis besteuert. In der Praxis kann es für ein Land jedoch schwierig sein, bestimmte von gebietsfremden Unternehmen erzielte Einkünfte zu besteuern. Zudem kann es schwierig sein zu bestimmen, welche Ausgaben ein Gebietsfremder zur Erzielung dieser Einkünfte getätigt hat. Daher erfolgt bei gebietsfremden Unternehmen im Fall bestimmter Arten von Einkünften (z.B. Zinsen, Lizenzgebühren, Dividenden) die Besteuerung an der Quelle üblicherweise über Quellensteuern zu einem Bruttosatz. Um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass

keine Betriebsausgabenabzüge vorgenommen werden können, sind die auf die Bruttoeinkünfte angewandten Quellensteuersätze in der Regel niedriger als die regulären Körperschaftsteuersätze.

2.3.2 Die Besteuerung grenzüberschreitender Einkünfte im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen

Bei der Ausübung steuerlicher Hoheitsrechte kann es zu konkurrierenden Forderungen zweier oder mehrerer Staaten in Bezug auf dieselben steuerpflichtigen Beträge kommen, was zu juristischer Doppelbesteuerung führen kann, d.h. zur Erhebung vergleichbarer Steuern in zwei (oder mehreren) Staaten beim selben Steuerpflichtigen in Bezug auf dieselben Einkünfte. Doppelbesteuerung hat schädliche Auswirkungen auf den internationalen Waren- und Dienstleistungshandel sowie den grenzüberschreitenden Kapital-, Technologie- und Personenverkehr. Bilaterale Steuerabkommen verhindern Fälle von Doppelbesteuerung, indem sie die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten regeln. Die meisten bilateralen Steuerabkommen werden auf der Grundlage eines Modells wie dem OECD-Musterabkommen oder dem Musterabkommen der Vereinten Nationen geschlossen, die direkte Nachfahren des ersten Modells für bilaterale Steuerabkommen sind, das 1928 vom Völkerbund entworfen wurde. Daher sind Doppelbesteuerungsabkommen, obwohl es zwischen den verschiedenen Abkommen wesentliche Abweichungen geben kann, im Allgemeinen nach einem relativ einheitlichen Schema aufgebaut, das als eine Liste von Bestimmungen gesehen werden kann, die verschiedene, klar getrennte Funktionen erfüllen: *(i)* Artikel zum Geltungsbereich und zur Anwendung des Steuerabkommens, *(ii)* Artikel zur Lösung von Konflikten in Bezug auf die Besteuerungsrechte, *(iii)* Artikel zur Entlastung von der Doppelbesteuerung, *(iv)* Artikel zur Verhinderung von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung und *(v)* Artikel zu verschiedenen Punkten (z.B. zur Amtshilfe).

2.3.2.1 Historischer Überblick über die konzeptuellen Grundlagen der Verteilung der Besteuerungsrechte

Angesichts der Intensivierung des Welthandels im frühen 20. Jahrhundert nahm die Besorgnis über Doppelbesteuerungsfälle zu, was den Völkerbund dazu veranlasste, Anfang der 1920er Jahre vier Wirtschaftswissenschaftler (Bruins et al., 1923) mit der Begutachtung der Frage der Doppelbesteuerung aus theoretischer und wissenschaftlicher Sicht zu betrauen. Eine der Aufgaben dieser Gutachtergruppe bestand darin zu bestimmen, ob es möglich sei, allgemeine Prinzipien zu formulieren, die als Grundlage für einen

internationalen steuerrechtlichen Rahmen dienen könnten, mit dem sich Doppelbesteuerung, insbesondere von Unternehmensgewinnen, verhindern ließe[2]. Im Rahmen dieser Arbeiten identifizierte die Gutachtergruppe das Konzept der wirtschaftlichen Zugehörigkeit als Basis für die Gestaltung eines solchen internationalen Regelwerks. Die Wirtschaftszugehörigkeit beruht auf Faktoren, anhand derer das Vorliegen und der Umfang von wirtschaftlichen Beziehungen zwischen einem bestimmten Staat und dem zu besteuernden Einkommen bzw. der zu besteuernden Person gemessen werden soll. Die vier Gutachter identifizierten vier Faktoren der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, nämlich *(i)* Ursprung des Vermögens oder Einkommens, *(ii)* Ort des Vermögens oder Einkommens, *iii)* Durchsetzbarkeit der Ansprüche auf das Vermögen oder Einkommen und *(iv)* Ansässigkeitsort bzw. Wohnsitz des Verfügungsberechtigten über das Vermögen oder Einkommen.

Die Gutachter kamen zu dem Schluss, dass unter diesen Faktoren dem „Ursprung des Vermögens" (d.h. seiner Quelle) und dem „Ansässigkeitsort bzw. Wohnsitz" des Eigentümers, der das Vermögen konsumiert, im Allgemeinen das größte Gewicht zugemessen werden sollte. Der Ursprung des Vermögens wurde dabei als sämtliche Phasen der Schaffung des Vermögens definiert: „die ursprüngliche materielle Erscheinung des Vermögens, seine anschließende materielle Umwandlung, sein Transport, seine Verwendung und seine Veräußerung". Anders ausgedrückt sprach sich die Gruppe dafür aus, dass die Besteuerungsrechte im Allgemeinen in Abhängigkeit von der Art der betreffenden Einkommen zwischen dem Quellenstaat und dem Ansässigkeitsstaat aufgeteilt werden sollten. Nach diesem Konzept liegt die Steuerhoheit in einfachen Fällen, in denen alle (oder die meisten) Faktoren der Wirtschaftszugehörigkeit zusammenfallen, ausschließlich bei dem Staat, in dem die jeweiligen Elemente der wirtschaftlichen Zugehörigkeit festgestellt werden. In komplexeren Situationen, in denen es zu Konflikten zwischen den relevanten Faktoren der Wirtschaftszugehörigkeit kommt, werden die Besteuerungsrechte zwischen den verschiedenen Staaten auf der Grundlage der relativen Bedeutung der wirtschaftlichen Beziehungen aufgeteilt, die zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Einkommen und den jeweiligen Staaten bestehen.

Ausgehend davon untersuchte die Gutachtergruppe, welches der geeignete Ort der Besteuerung für die verschiedenen Arten von Vermögen oder Einkommen sei. Unternehmensgewinne wurden dabei nicht gesondert betrachtet, sondern anhand spezieller Kategorien von Unternehmungen, bei denen es sich um Tätigkeiten handelt, die heute im Allgemeinen unter dem Begriff „standortabhängige Tätigkeiten" laufen,

wie „Bergwerke und Ölquellen", „Industrieanlagen" oder „Fabriken" und „gewerbliche Einrichtungen"[3]. In Bezug auf alle diese Arten von Tätigkeiten kam die Gruppe zu dem Schluss, dass der Ort der Entstehung des Einkommens von „überwiegender Bedeutung" sei und dass „in einer idealen Verteilung dem Ursprungsort ein überwiegender Anteil" zukommen sollte. Anders ausgedrückt wurde bei der Verteilung der Besteuerungsrechte für Unternehmensgewinne dem Zusammenhang zwischen den Unternehmenseinkünften und den verschiedenen physischen Orten, die zur Entstehung dieser Einkünfte beitragen, die größte Bedeutung beigemessen.

Viele der Schlussfolgerungen des Berichts lösten Kontroversen aus und wurden nicht in vollem Umfang in Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt. Insbesondere die von den Gutachtern befürwortete Befreiung aller „ins Ausland fließenden Einkommen" im Quellenstaat als zweckmäßige Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung[4] wurde vom Völkerbund ausdrücklich abgelehnt, der als Grundstruktur für sein Musterabkommen von 1928 die Methode der „Klassifizierung und Zuteilung der Quellen" (*classification and assignment of sources*) wählte, die darin besteht, bestimmte Arten von Einkünften in vollem oder begrenztem Umfang an der Quelle zu besteuern und die Rechte zur Besteuerung anderer Einkünfte ausschließlich dem Wohnsitzstaat zuzuweisen. Dennoch haben die theoretischen Grundlagen, die im Bericht von 1923 dargelegt sind, die Zeit überdauert und werden allgemein als das „geistige Fundament" (Ault, 1992, S. 567) betrachtet, auf dem die verschiedenen Musterverträge des Völkerbunds (und in der Folge fast alle modernen bilateralen Steuerabkommen) aufbauten (Avi-Yonah, 1996).

Bevor sie sich für das Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit entschieden, erörterte die Gruppe der vier Gutachter kurz andere Theorien der Besteuerung, insbesondere das Nutzenprinzip (das damals als „Austauschprinzip" bezeichnet wurde), wobei sie feststellten, dass die Schlussfolgerungen dieser Theorie weitgehend durch das Leistungsfähigkeitsprinzip verdrängt worden waren. Mehrere Autoren sind der Ansicht, dass die Nutzentheorie in Bezug auf die Bestimmung der Steuerschuld zwar unbestreitbar ihre Bedeutung verloren habe, nicht jedoch im Hinblick auf die Diskussionen über die Besteuerungsrechte in einem internationalen Kontext (Vogel, 1988). Nach dem Nutzenprinzip gründet sich das Recht eines Staats, Steuern zu erheben, auf die Gesamtheit der Vorteile und staatlichen Dienstleistungen, die einem Steuerpflichtigen zugute kommen, der Beziehungen mit diesem Land unterhält (Pinto, 2006), weshalb Unternehmen in ihrer Eigenschaft als in das Wirtschafts-

leben eines Landes integrierte Akteure einen Beitrag zur Finanzierung der öffentlichen Ausgaben dieses Landes leisten sollten. Anders ausgedrückt hat ein Staat nach dem Nutzenprinzip das Recht, bei gebietsansässigen und gebietsfremden Unternehmen, die Nutzen aus den von ihm angebotenen Leistungen ziehen, Steuern zu erheben. Dieser Nutzen kann besonderer oder allgemeiner Art sein. Bildung, Polizei, Feuerwehr und Verteidigung gehören zu den offensichtlicheren Beispielen hierfür. Der Staat kann aber auch nützliche, operationelle rechtliche Strukturen bieten, die einen reibungslosen Geschäftsablauf fördern, z.B. in Form eines stabilen Rechts- und Regulierungsrahmens, des Schutzes des geistigen Eigentums und des Wissenskapitals der Unternehmen und der Durchsetzung von Verbraucherschutzvorschriften, oder andere wichtige Rahmenbedingungen gewährleisten wie ein gut ausgebautes Verkehrs- und Telekommunikationsnetz und sonstige öffentliche Dienstleistungen und Infrastruktur (Pinto, 2006).

2.3.2.2 Verteilung der Besteuerungsrechte in Steuerabkommen

Als die vier Wirtschaftswissenschaftler ihr Gutachten vorlegten, hatten verschiedene Staaten bereits begonnen, der juristischen Doppelbesteuerung mit bilateralen und unilateralen Maßnahmen zu begegnen. Der Steuerausschuss des Völkerbundes stützte sich auf die praktische Erfahrung, die Regierungsexperten bei Aushandlung und Administrierung der Abkommen der damaligen Zeit gewonnen hatten. Teils als Resultat historischer Vorprägung, teils wegen der Notwendigkeit einer wirkungsvollen Methode zur Verteilung der Besteuerungsrechte auf verschiedene Steuersysteme, die sich erheblich unterscheiden können, wurde zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht auf ein alternatives System wie die formelhafte Aufteilung oder ein anderes auf den von den vier Gutachtern identifizierten Prinzipien beruhendes System zurückgegriffen. Der internationale steuerrechtliche Rahmen entwickelte sich unter dem Einfluss der von OECD und VN ausgearbeiteten Musterabkommen vielmehr aus einem weiten Netz bilateraler Steuerabkommen nach der Methode der „Klassifizierung und Zuteilung der Quellen", nach der für verschiedene Arten von Einkommen unterschiedliche Verteilungsregeln gelten. Der schematische Charakter von Verteilungsregeln bedingt, dass die Einkünfte, auf die verschiedene Seiten Anspruch erheben, in einem ersten Schritt einer der im Abkommen definierten Einkunftsarten zugeordnet werden. Kann ein Einnahmeposten mehreren Einkunftsarten zugeordnet werden, wird dieser Konflikt in Doppelbesteuerungsabkommen durch Vorrangregeln gelöst. Ist der Einnahmeposten dann im Sinne des Abkommens eingeordnet, kommen

die im Abkommen vorgesehenen Verteilungsregeln zur Anwendung; diese gewähren im Allgemeinen entweder einem Vertragsstaat das alleinige Recht zur Ausübung seiner innerstaatlichen Besteuerungsrechte oder räumen einem Vertragsstaat ein Vorrecht zur Ausübung seiner innerstaatlichen Besteuerungsrechte ein, lassen dem anderen Vertragsstaat aber eine Auffangkompetenz zur Besteuerung.

Die Abkommensregeln sehen vor, dass nur der Ansässigkeitsstaat Steuern auf die Gewinne eines Unternehmens erheben kann, sofern das Unternehmen nicht im anderen Staat über eine dort belegene Betriebsstätte einer Geschäftstätigkeit nachgeht. Im letzteren Fall kann der Quellenstaat nur die Gewinne besteuern, die der Betriebsstätte zuzurechnen sind. Das Betriebsstättenprinzip wird somit verwendet, um zu bestimmen, ob ein Vertragsstaat berechtigt ist oder nicht, die Unternehmensgewinne eines gebietsfremden Steuerpflichtigen zu besteuern. Sonderregeln gelten indessen für Gewinne, die bestimmten im Abkommen aufgeführten Einkunftsarten zuzurechnen sind, z.B. Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren und Veräußerungsgewinne.

Das Betriebsstättenprinzip fungiert als ein Schwellenkriterium, das durch die Messung des Grads der wirtschaftlichen Präsenz eines ausländischen Unternehmens in einem bestimmten Staat anhand objektiver Elemente die Umstände bestimmt, unter denen das ausländische Unternehmen als so sehr in die Wirtschaft eines Staats integriert betrachtet werden kann, dass eine Besteuerung durch diesen Staat gerechtfertigt ist (Holmes, 2007; Rohatgi, 2005). Somit lässt sich berechtigterweise ein Zusammenhang zwischen dem Erfordernis eines ausreichenden Grads an wirtschaftlicher Präsenz nach dem geltenden Betriebsstättenkriterium und den Faktoren der wirtschaftlichen Zugehörigkeit herstellen, die die Gutachtergruppe vor über achtzig Jahren ausgearbeitet hat. Auf dieses historische Erbe wird in der Fachliteratur immer wieder hingewiesen (Skaar, 1991), und es drückt sich auch in den bestehenden Kommentaren der OECD aus, wo es heißt, dass das Schwellenkriterium für die Existenz einer Betriebsstätte „eine lange Geschichte (hat) und den internationalen Konsens (widerspiegelt), wonach es generell, solange ein Unternehmen nicht über eine Betriebsstätte in einem anderen Staat verfügt, nicht angemessen wäre, davon auszugehen, dass dieses Unternehmen so sehr am Wirtschaftsleben des anderen Staats teilnimmt, als dass dieser andere Staat Besteuerungsrechte in Bezug auf seine Gewinne haben sollte“[5]. Indem es einen ausreichenden Grad an wirtschaftlicher Präsenz voraussetzt, soll dieses Schwellenkriterium auch sicherstellen, dass ein Quellenstaat, der Steuern erhebt, die Durchsetzungshoheit, also die administrative

Kapazität zur Durchsetzung seiner wesentlichen Hoheitsrechte über das gebietsfremde Unternehmen hat.

Die Betriebsstättendefinition setzte sich ursprünglich aus zwei gesonderten Schwellenkriterien zusammen: *(i)* eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, oder falls keine feste Geschäftseinrichtung identifiziert werden kann *(ii)* eine Person, die für das ausländische Unternehmen tätig ist und eine Vollmacht besitzt, im Namen des ausländischen Unternehmens Verträge abzuschließen, und diese Vollmacht gewöhnlich ausübt. In beiden Situationen ist ein bestimmter Grad physischer Präsenz im Quellenstaat erforderlich, entweder direkt oder über die Tätigkeit eines abhängigen Vertreters. Diese Definition wurde im Lauf der Zeit ausgeweitet, um Veränderungen des Geschäftsumfelds Rechnung zu tragen. Die Entwicklung des Dienstleistungssektors hat z.B. dazu geführt, dass in viele bestehende bilaterale Abkommen ein zusätzliches Schwellenkriterium aufgenommen wurde, wonach die Erbringung von Dienstleistungen durch Angestellte eines gebietsfremden Unternehmens (oder sonstige den Weisungen dieses Unternehmens unterstehende Personen) eine Besteuerung durch den Quellenstaat rechtfertigen kann, sobald die Dauer der betreffenden Dienstleistung einen bestimmten Zeitraum übersteigt, unabhängig davon, ob die Dienstleistungen von einer festen Geschäftseinrichtung angeboten werden (Alessi, Wijnen und de Goede, 2011).

Die Abkommensregeln zu Unternehmensgewinnen sehen vor, dass nur die Gewinne, die der Betriebsstätte „zugerechnet" werden können, in dem Staat zu besteuern sind, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Dabei handelt es sich um die Gewinne, die die Betriebsstätte voraussichtlich erzielen würde, wenn sie ein selbstständiges und unabhängiges Unternehmen wäre.

Auf Grund gesonderter Verteilungsregeln, die Vorrang vor der Betriebsstättenregel haben, können bestimmte Einnahmeposten im Quellenstaat besteuert werden, selbst wenn keines der alternativen Betriebsstättenkriterien in diesem Staat erfüllt ist. Hierzu zählen:

- Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (und Erlöse aus der Veräußerung dieses Vermögens), die im Allgemeinen im Quellenstaat besteuert werden, in dem sich das unbewegliche Vermögen befindet.
- Unternehmensgewinne, die bestimmte Arten von Zahlungen umfassen, zu denen je nach Abkommen Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren oder Gebühren für technische Dienstleistungen gehören können, auf die der Quellenstaat nach Maßgabe des jeweiligen Abkommens eine begrenzte Quellensteuer erheben kann.

Im Fall von ins Ausland fließenden Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührzahlungen erheben die Staaten üblicherweise nach innerstaatlichem Recht eine Quellensteuer, die auf eine Bruttobemessungsgrundlage angewandt wird (d.h. auf eine nicht durch den Abzug von Betriebsausgaben verringerte Bemessungsgrundlage). In bilateralen Steuerabkommen ist üblicherweise ein Höchstsatz für die Quellensteuer festgelegt, die der Quellenstaat erheben kann, wobei die Auffangkompetenz zur Erhebung von Steuern beim Ansässigkeitsstaat liegt[6]. Ist der Vermögenswert, mit dem die betreffenden Einkünfte erzielt werden, allerdings effektiv an eine Betriebsstätte des gebietsfremden Unternehmens im selben Staat geknüpft, sind die Regeln für die Zurechnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte maßgeblich (Artikel 10 Absatz 4, Artikel 11 Absatz 4 und Artikel 12 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens).

Wenn bilaterale Steuerabkommen den Besteuerungsrechten des Quellenstaats Vorrang einräumen, muss der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung beseitigen. Bilaterale Steuerabkommen sehen hierfür im Allgemeinen zwei Mechanismen vor, und zwar die Freistellungsmethode und die Anrechnungsmethode. In der Praxis verwenden viele Staaten und somit auch viele bestehende bilaterale Steuerabkommen in Bezug auf Unternehmensgewinne allerdings eine Kombination dieser beiden Methoden und benutzen die Freistellungsmethode für die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Einkünfte und die Anrechnungsmethode für Einkünfte, die an der Quelle besteuert werden (Rohatgi, 2005).

2.4 Mehrwertsteuern und sonstige indirekte Verbrauchsteuern

Mehrwertsteuern und sonstige Verbrauchsteuern sind in der Regel als indirekte Steuern konzipiert. Obwohl mit ihnen im Allgemeinen der Endverbrauch von Waren und Dienstleistungen besteuert werden soll, werden sie bei den Anbietern dieser Waren und Dienstleistungen anstatt direkt bei den Verbrauchern erhoben. Der Verbraucher trägt im Prinzip die Last dieser Steuern in Form eines Teils des Marktpreises der gekauften Waren und Dienstleistungen.

Im Allgemeinen werden zwei Arten von Verbrauchsteuern unterschieden (OECD, 2013):

- Allgemeine Steuern auf Waren und Dienstleistungen, zu denen die Mehrwertsteuer und deren Entsprechungen in den verschiedenen Staaten, die Einzelhandelsumsatzsteuer und sonstige allgemeine Steuern auf Waren und Dienstleistungen gehören.

- Steuern auf bestimmte Waren und Dienstleistungen, zu denen Steuern vom Typ Tabaksteuer usw., Zölle und Einfuhrabgaben sowie Steuern auf bestimmte Dienstleistungen (z.B. auf Versicherungsprämien und Finanzdienstleistungen) gehören.

Dieser Abschnitt befasst sich hauptsächlich mit der Mehrwertsteuer (MwSt.), die weltweit die wichtigste Form der Verbrauchsbesteuerung darstellt. Wegen der zunehmenden Wechselbeziehungen zwischen den verschiedenen Mehrwertsteuersystemen, die eine Folge der weltweiten Verbreitung der Mehrwertsteuer in Verbindung mit der rasch voranschreitenden Globalisierung der Wirtschaftstätigkeit sind, sowie des Anstiegs der Mehrwertsteuersätze (OECD, 2012) hat die Mehrwertsteuerproblematik im grenzüberschreitenden Handel stark an Bedeutung gewonnen.

2.4.1 Wichtigste Ausgestaltungsmerkmale einer Mehrwertsteuer

2.4.1.1 Oberster Zweck einer Mehrwertsteuer – Besteuerung des Endverbrauchs auf einer breiten Bemessungsgrundlage

Der Begriff Mehrwertsteuer wird hier für alle Formen von Mehrwertsteuern verwendet, ganz gleich unter welchem Namen sie in welchen Sprachen existieren. In vielen Ländern wird die Mehrwertsteuer z.B. als „Waren- und Dienstleistungsteuer" (*Goods and Services Tax* – GST) bezeichnet, so z.B. in Australien, Kanada, Indien, Neuseeland und Singapur. Der Aufbau der derzeit bestehenden Mehrwertsteuersysteme unterscheidet sich zwar stark, die meisten dieser Systeme beruhen jedoch – zumindest in der Theorie, wenn nicht sogar in der Praxis – auf bestimmten grundlegenden Ausgestaltungsprinzipien, die in diesem Abschnitt beschrieben werden. Der oberste Zweck einer Mehrwertsteuer ist die Besteuerung des Verbrauchs (worunter der Endverbrauch der privaten Haushalte zu verstehen ist) auf einer breiten Bemessungsgrundlage.

Im Prinzip erfolgt der Verbrauch, auf den die Mehrwertsteuer abstellt, nur bei Privatpersonen, nicht bei Unternehmen. In der Praxis lastet die Mehrwertsteuer in vielen Mehrwertsteuersystemen jedoch nicht nur auf dem Endverbrauch der privaten Haushalte, sondern auch auf verschiedenen Rechtsträgern, die nichtgewerblichen oder mehrwertsteuerbefreiten Tätigkeiten nachgehen. In solchen Situationen kann die Mehrwertsteuer entweder so gesehen werden, als behandle sie solche Rechtsträger als Endverbraucher oder als sei sie eine „Vorsteuer" auf die Lieferungen und Leistungen dieser Rechtsträger, die unter der Annahme erhoben wird, dass die von ihnen getragene Mehrwertsteuerlast über die Preise der Ergebnisse dieser nichtgewerblichen Tätigkeiten weitergegeben wird.

2.4.1.2 Das zentrale Ausgestaltungsmerkmal einer Mehrwertsteuer – Gestaffelter Erhebungssprozess

Das zentrale Ausgestaltungsmerkmal einer Mehrwertsteuer, das zugleich das Merkmal ist, nach dem sie benannt ist, besteht darin, dass sie in einem gestaffelten Prozess erhoben wird. Alle Unternehmen (mehrwertsteuerpflichtige Personen) in der Lieferkette müssen die Steuer auf ihre Produkte (Lieferungen oder Leistungen) berechnen und den ihrer Wertschöpfung entsprechenden Anteil der Steuer für den betreffenden Veranlagungszeitraum an die Steuerbehörden abführen. Dies bedeutet, dass die mehrwertsteuerpflichtige Person für diesen Zeitraum jeweils die Differenz zwischen der Mehrwertsteuer auf ihre steuerpflichtigen Produkte (Ausgangsteuer) und der Mehrwertsteuer auf die von ihr erworbenen steuerpflichtigen Vorleistungen (Vorsteuer) zahlt. Damit wird die Steuer im Prinzip auf die Wertschöpfung, d.h. den Mehrwert erhoben, der auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe geschaffen wird. So gesehen unterscheidet sich die Mehrwertsteuer von einer Einzelhandelsumsatzsteuer, die den Verbrauch über eine einmalige Abgabe besteuert, die theoretisch nur im Zeitpunkt des Endverkaufs erhoben wird.

Wegen dieses zentralen Ausgestaltungsmerkmals der Mehrwertsteuer und des Grundprinzips, wonach die Last der Steuer nicht von Unternehmen getragen werden sollte, ist ein Mechanismus zur Entlastung der Unternehmen von der Mehrwertsteuer erforderlich, die sie beim Kauf von Waren und Dienstleistungen zahlen. Es gibt zwei grundlegende Methoden für die Umsetzung des gestaffelten Erhebungsprozesses bei gleichzeitiger Entlastung der Unternehmen von der gezahlten Mehrwertsteuer. Nach der Rechnungsmethode berechnet jede steuerpflichtige Person die Mehrwertsteuer zum für die jeweiligen Lieferungen oder Leistungen festgesetzten Tarif und stellt dem Kunden eine Rechnung aus, in der die Höhe der berechneten Mehrwertsteuer ausgewiesen ist. Wenn es sich beim Kunden ebenfalls um eine mehrwertsteuerpflichtige Person handelt, ist es ihm möglich, diese Vorsteuer mit der Ausgangssteuer zu verrechnen, die er auf die von ihm verkauften Produkte berechnet, jeweils bezogen auf die einzelnen Geschäftsvorfälle; den Differenzbetrag überweist er an die Steuerbehörde bzw. bekommt er von der Steuerbehörde erstattet, falls die Vorsteuer die Ausgangsteuer übersteigt. Nach der Subtraktionsmethode wird die Steuer direkt auf eine rechnungslegungsbasierte Größe der Wertschöpfung erhoben, die für jedes Unternehmen ermittelt wird, indem von den Einkünften aus den steuerpflichtigen Produkten des Unternehmens während des Veranlagungszeitraums die anrechenbaren Ausgaben für in diesem Zeitraum bezogene Vorleistungen abgezogen werden, und auf die

dann der Steuersatz angewandt wird (Cockfield et al., 2013). Fast alle Staaten, die eine Mehrwertsteuer erheben, verwenden die Rechnungsmethode; das wichtigste Beispiel für eine auf der Subtraktionsmethode beruhende Mehrwertsteuer ist das japanische System.

Mehrwertsteuerbefreiungen stellen eine wichtige Ausnahme vom Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer dar. Wenn eine Lieferung oder Leistung von der Mehrwertsteuer befreit ist, bedeutet dies, dass keine Ausgangssteuer berechnet wird und der Leistungserbringer nicht berechtigt ist, die entsprechende Vorsteuer anzurechnen. Viele Mehrwertsteuersysteme sehen Befreiungen für Tätigkeiten vor, die sich schwer besteuern lassen (die Befreiung von Finanzdienstleistungen ist das deutlichste Beispiel hierfür), und/oder verfolgen damit verteilungspolitische Ziele (weit verbreitet sind Ausnahmen für landwirtschaftliche Produkte, Kraftstoffe sowie Gesundheitsversorgung und Bildung). Eine negative Konsequenz von Mehrwertsteuerbefreiungen sind die „Kaskadeneffekte", zu denen sie im Fall von Transaktionen zwischen Unternehmen führen. Unternehmen, die eine mehrwertsteuerbefreite Leistung anbieten, dürften dazu tendieren, die nicht anrechenbare Vorsteuer, die sie auf Vorleistungen gezahlt haben, über den Preis der steuerbefreiten Leistung weiterzugeben, wobei es dem Abnehmerunternehmen nicht möglich ist, diese „Schattensteuer" in Abzug zu bringen.

2.4.2 Mehrwertsteuer auf grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle – das Bestimmungslandprinzip

Die Grundsatzfrage in Bezug auf die Anwendung der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr ist, ob sie vom Ursprungsstaat oder vom Bestimmungsstaat erhoben werden sollte. Nach dem Bestimmungslandprinzip wird die Steuer letztlich nur auf den Endverbrauch erhoben, der im Besteuerungsstaat stattfindet. Nach dem Ursprungslandprinzip wird die Steuer in den verschiedenen Staaten erhoben, in denen die Wertschöpfung erfolgt.

Nach dem Bestimmungslandprinzip wird auf Exporte keine Mehrwertsteuer erhoben und wird die entsprechende Vorsteuer dem exportierenden Unternehmen zurückerstattet (was häufig als „Mehrwertsteuerbefreiung" bezeichnet wird), während Importe auf der gleichen Basis und zum gleichen Satz besteuert werden wie inländische Leistungen. Folglich wird der Gesamtbetrag der in Bezug auf eine Lieferung oder Leistung bezahlten Steuer durch die Regeln bestimmt, die in dem Staat gelten, in dem diese verbraucht wird, und gehen alle Steuereinnahmen an den Staat, in dem die Leistung dem Endverbraucher erbracht wird. Durch

die Anwendung des Bestimmungslandprinzips bei der Mehrwertsteuer wird somit Neutralität im internationalen Handel erzielt, da es keine Vorteile bringt, in einem Staat einzukaufen, der niedrige oder keine Steuern erhebt, und die Höhe oder Zusammensetzung der Exporte eines Landes nicht durch hohe und/oder mehrfache Mehrwertsteuersätze verzerrt wird.

Nach dem Ursprungslandprinzip erhebt hingegen jeder Staat Mehrwertsteuer auf die Wertschöpfung, die innerhalb seiner Landesgrenzen erfolgt. In einem auf diesem Prinzip basierenden System besteuern Exportstaaten Exporte auf der gleichen Basis und zum gleichen Satz wie inländische Leistungen, während Importstaaten eine Mehrwertsteueranrechnung bezogen auf die hypothetische Steuer gestatten, die zu dem bei ihnen geltenden Satz zu zahlen gewesen wäre. Dieser Ansatz läuft einem der zentralen Merkmale einer Steuer auf den Verbrauch zuwider, nämlich dass die Steuereinnahmen dem Staat zufließen sollten, in dem der Endverbrauch stattfindet. Nach dem Ursprungslandprinzip werden die Einnahmen zwischen den Staaten aufgeteilt, in denen die Wertschöpfung erfolgt. Weil die Steuer in den verschiedenen Staaten, in denen die Wertschöpfung erfolgt, zu unterschiedlichen Sätzen erhoben wird, könnte das Ursprungslandprinzip die wirtschaftliche oder geografische Struktur der Wertschöpfungskette beeinflussen und die Neutralität im internationalen Handel in Frage stellen.

Aus diesen Gründen herrscht weitgehend Konsens darüber, dass das Bestimmungslandprinzip, bei dem die Steuereinnahmen an das Land gehen, in dem der Endverbrauch stattfindet, sowohl aus theoretischer als auch aus praktischer Sicht dem Ursprungslandprinzip vorzuziehen ist. Das Bestimmungslandprinzip ist effektiv die internationale Norm und wird durch die Regeln der Welthandelsorganisation (WTO) gebilligt. Gemäß Fußnote 1 des WTO-Übereinkommens über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen „... gilt die Befreiung einer ausgeführten Ware von Zöllen oder Steuern, die auf gleichen, für den inländischen Verbrauch bestimmten Waren liegen, oder die Rückerstattung solcher Zölle und Steuern bis zu einem Betrag, der den tatsächlich erhobenen Betrag nicht übersteigt, nicht als Subvention."

2.4.3 Umsetzung des Bestimmungslandprinzips

Auch wenn das Bestimmungslandprinzip allgemein als Basis für die Erhebung der Mehrwertsteuer im internationalen Handel anerkannt wird, bestehen bei seiner Umsetzung in den verschiedenen Staaten doch Unterschiede. Dies kann zu Doppelbesteuerung oder unbeabsichtigter Nichtbesteuerung sowie zu Komplexität und Unsicherheit für Unternehmen

und Steuerverwaltungen führen. Damit das Bestimmungslandprinzip angewandt werden kann, müssen Mehrwertsteuersysteme über einen Mechanismus zur Identifizierung des Bestimmungslands der Lieferungen oder Leistungen verfügen. Da die Mehrwertsteuer im Allgemeinen auf jeden Geschäftsvorfall einzeln erhoben wird, enthalten Mehrwertsteuersysteme Regeln bezüglich des „Orts der Besteuerung" für sämtliche Geschäftsvorfälle; diese Regeln beruhen auf Hilfsindikatoren, die Anhaltspunkte dafür liefern, wo die gelieferte Ware oder erbrachte Dienstleistung voraussichtlich von einem Unternehmen im Produktions- und Vertriebsprozess genutzt werden wird (falls sie für ein Unternehmen bestimmt ist) bzw. verbraucht werden wird (falls sie für einen Endverbraucher bestimmt ist).

Die folgenden Abschnitte geben einen kurzen Überblick über die Mechanismen zur Identifizierung des Bestimmungslands, zuerst in Bezug auf Warenlieferungen und anschließend auf Dienstleistungen.

2.4.3.1 Umsetzung des Bestimmungslandprinzips – Waren

Der Begriff „Waren" bezieht sich für Mehrwertsteuerzwecke im Allgemeinen auf „materielle Wirtschaftsgüter". Die mehrwertsteuerliche Behandlung von Warenlieferungen hängt normalerweise davon ab, wo sich die Waren zum Zeitpunkt der Transaktion und/oder infolge der Transaktion befinden. Im Prinzip wird auf eine Warenlieferung in dem Staat Mehrwertsteuer erhoben, in dem sich die Ware zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls befindet. Wenn bei einem Geschäftsvorfall Waren von einem Staat in einen anderen verbracht werden, sind die exportierten Waren im Staat des Verkäufers im Allgemeinen von der Mehrwertsteuer befreit (wobei durch den Vorsteuerabzug der verschiedenen Zulieferunternehmen auch alle Vorleistungen von der Mehrwertsteuer befreit sind), während auf die Importe im Staat des Käufers die gleiche Mehrwertsteuer erhoben wird wie auf entsprechende inländische Waren. Die Mehrwertsteuer auf Importe wird im Allgemeinen gleichzeitig mit den Einfuhrzöllen beim Importeur erhoben, bevor die Waren aus dem Zoll entlassen werden; in manchen Staaten erfolgt die Steuererhebung allerdings erst mit der nächsten Mehrwertsteuererklärung des Importeurs. Da die bei der Einfuhr gezahlte Mehrwertsteuer in gleicher Weise abgezogen werden kann wie die Vorsteuer auf inländische Warenlieferungen, wird Neutralität gewährleistet und können Verzerrungen des internationalen Handels vermieden werden.

In vielen Mehrwertsteuersystemen gelten Ausnahmen für den Import relativ geringwertiger Waren. Diese Befreiungen sind im Allgemeinen durch die Überlegung motiviert, dass die Verwaltungskosten, die dem Zollsystem durch die Besteuerung dieser geringwertigen Waren entstehen würden,

höher sein dürften als die entsprechenden Steuereinnahmen. Würden diese zusätzlichen Kosten an die Verbraucher weitergegeben, könnte dies zu einer im Vergleich zum Wert der Waren unverhältnismäßig hohen Belastung führen. In den meisten OECD-Ländern sind solche Mechanismen zur Mehrwertsteuerentlastung vorgesehen, wobei die entsprechenden Grenzwerte im Ländervergleich stark variieren.

2.4.3.2 Umsetzung des Bestimmungslandprinzips – Dienstleistungen

Die Mehrwertsteuergesetze vieler Länder tendieren dazu, eine „Dienstleistung" negativ als alles zu definieren, was „nicht unter eine andere Definition fällt" bzw. alles als „Dienstleistungserbringung" zu definieren, was keine „Warenlieferung" ist. Obwohl dies im Allgemeinen auch immaterielle Werte umfasst, betrachten einige Staaten immaterielle Werte als gesonderte Kategorie. Im Sinne dieses Abschnitts umfassen „Dienstleistungen", sofern nicht anders angegeben, jedoch auch immaterielle Werte[7].

Mehrwertsteuersysteme können eine Vielzahl von Hilfsindikatoren zur Identifizierung des Orts der Besteuerung von Dienstleistungen verwenden, darunter den Ort der Dienstleistungserbringung, den Gründungsort oder tatsächlichen Standort des Dienstleistungserbringers, den Wohnsitz oder tatsächlichen Standort des Verbrauchers und den Ort des materiellen Wirtschaftsguts (für Dienstleistungen, die mit materiellen Wirtschaftsgütern zusammenhängen, wie z.B. Reparaturdienste). In vielen Systemen kommen mehrere Hilfsindikatoren zur Anwendung, bevor der Ort der Besteuerung endgültig bestimmt ist, und werden u.U. unterschiedliche Regeln für importierte, exportierte, vollständig ausländische und vollständig inländische Leistungen verwendet (Cockfield et al., 2013).

Die Anwendung dieser Prinzipien zur Identifizierung des Orts der Besteuerung ist mit der Zunahme des Volumens der grenzüberschreitenden Dienstleistungen immer schwieriger geworden. Mehrwertsteuersystemen bereitet es erhebliche Schwierigkeiten zu bestimmen, wo die Dienstleistungen voraussichtlich verbraucht werden, dies zu überwachen und die Steuererhebung zu gewährleisten, vor allem wenn Unternehmen Dienstleistungen in Staaten verkaufen, in denen sie keine physische Präsenz haben. In der Praxis lassen sich zwei grundlegende Herangehensweisen an die Erhebung der Mehrwertsteuer auf grenzüberschreitende Dienstleistungen unterscheiden (Ebrill et al., 2001):

- Beim ersten Ansatz richtet sich der Blick auf den Staat, in dem der Verbraucher ansässig (niedergelassen/belegen) ist. Bei diesem Ansatz gilt, dass wenn der Kunde in einem anderen Staat ansässig ist als

der Leistungserbringer, die Leistung im Staat des leistenden Unternehmens mehrwertsteuerbefreit und im Staat des Kunden mehrwertsteuerpflichtig ist. Das leistende Unternehmen muss sich im Prinzip im Staat des Kunden registrieren lassen und dort die Steuer in Rechnung stellen und abführen. In der Praxis wird die Steuer, falls es sich beim Kunden um ein mehrwertsteuerlich erfasstes Unternehmen handelt, häufig über ein Reverse-Charge-Verfahren (Steuerschuldumkehr) eingezogen. Bei diesem Mechanismus geht die Steuerschuldnerschaft vom leistenden Unternehmen auf den Kunden über. Wenn dieser selbst ein Unternehmen ist, wird es ihm im Allgemeinen möglich sein, die auf die erworbene Dienstleistung gezahlte Vorsteuer unmittelbar mit seiner eigenen Mehrwertsteuerschuld zu verrechnen. Manche Mehrwertsteuersysteme verlangen daher nicht, dass die Mehrwertsteuer effektiv gezahlt wird, wenn der Leistungsempfänger in Bezug auf die von ihm erworbene Leistung Anspruch auf einen vollen Vorsteuerabzug hat.

- Beim zweiten Ansatz wird auf die Dienstleistung in dem Staat Mehrwertsteuer erhoben, in dem das leistende Unternehmen ansässig (niedergelassen/belegen) ist. Die Dienstleistungen sind dann im Staat des Leistungserbringers mehrwertsteuerpflichtig, selbst wenn sie im Ausland erfolgen oder für ausländische Kunden bestimmt sind. Kunden, bei denen es sich um steuerpflichtige Unternehmen handelt, ist es im Allgemeinen möglich, bei den Steuerbehörden des Staats des Leistungsempfängers eine Rückerstattung der in diesem Staat auf Vorleistungen gezahlten Mehrwertsteuer zu beantragen.

Im Fall von Dienstleistungen von Unternehmen an Unternehmen haben beide Ansätze insofern letztlich denselben Effekt, als „exportierte" Dienstleistungen im Ursprungsland von jeglicher Mehrwertsteuerlast befreit sind und in dem Staat, in dem die Dienstleistung vom einkaufenden Unternehmen voraussichtlich genutzt wird, mehrwertsteuerpflichtig sind. Der erste Ansatz, bei dem der Ort der Besteuerung anhand des Standorts des Kunden bestimmt wird, wird in den *International VAT/GST Guidelines* der OECD (OECD, 2014) als Grundregel für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen von Unternehmen an Unternehmen (B2B) empfohlen. Dieser Ansatz wurde in den „E-Commerce Guidelines" der OECD von 2003 (OECD, 2003a) auch für grenzüberschreitende Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte empfohlen, die von einem entfernten Standort aus erfolgen können. Ein entscheidender Vorteil dieses Ansatzes ist, dass für Unternehmen, die Dienstleistungen im Ausland erworben haben, die Notwendigkeit von grenzüberschreitenden Mehrwertsteuererstattungen, welche für Steuerverwaltungen und Unternehmen häufig mit erheblichem

Verwaltungs- und Befolgungsaufwand verbunden sind, entfällt. In der Praxis verwenden viele Mehrwertsteuersysteme jedoch den zweiten Ansatz, bei dem die Dienstleistungen unter Bezugnahme auf den Standort des leistenden Unternehmens besteuert werden, hauptsächlich um das Betrugsrisiko bei der Erklärung von Dienstleistungsexporten zu verhindern, die in der Regel schwer zu überprüfen sind.

Während beide Ansätze bei Transaktionen zwischen Unternehmen zu einem Ergebnis führen, das dem Bestimmungslandprinzip gerecht wird, ist die Situation bei Dienstleistungen von Unternehmen an Privatverbraucher (B2C) komplexer. Die Umsetzung des Bestimmungslandprinzips durch die Befreiung grenzüberschreitender Leistungen an gebietsfremde Endverbraucher mit Selbstveranlagung durch den Verbraucher in dessen Ansässigkeitsstaat dürfte in der Praxis dazu führen, dass solche Leistungen häufig nicht versteuert werden. Während Reverse-Charge-Verfahren bei Geschäftsvorfällen zwischen Unternehmen recht gut funktionieren, werden sie bei Dienstleistungen von Unternehmen an Privatverbraucher im Allgemeinen als ineffektiv betrachtet. Bei einem solchen Verfahren müssten die Endverbraucher ihre Mehrwertsteuerschuld auf im Ausland erworbene Dienstleistungen selbst berechnen, z.B. in ihrer Steuererklärung. Der Grad an freiwilliger Steuerehrlichkeit dürfte dabei gering sein, da Privatverbraucher anders als mehrwertsteuerpflichtige Personen, die die gezahlte Vorsteuer auf ihre Ausgangsteuer anrechnen können, keinen Anreiz haben, ihre Steuerschuld freiwillig zu melden und zu begleichen (Lamensch, 2012). Erhebung und Durchsetzung dieser Mehrwertsteuer, deren Betrag vielfach gering sein dürfte, bei einer großen Zahl von Personen dürften für Steuerpflichtige und Steuerbehörden mit einem beträchtlichen Maß an Komplexität und Kosten verbunden sein.

In den meisten Mehrwertsteuersystemen werden Dienstleistungen an Privatverbraucher daher in dem Staat besteuert, in dem der Leistungserbringer ansässig (niedergelassen/belegen) ist. Viele Staaten, die keine Mehrwertsteuer auf die grenzüberschreitende Erbringung von Dienstleistungen an gebietsfremde Kunden erheben, begrenzen die Anwendung dieser Regelung auf Transaktionen zwischen Unternehmen, z.B. indem sie sie nur auf Dienstleistungen anwenden, die üblicherweise für Unternehmen bestimmt sind (Werbung, Beratungsdienste usw.). Dienstleistungen an ausländische Privatkunden werden im Staat des Leistungserbringers mit Mehrwertsteuer belegt, wohingegen Dienstleistungen, die im Ausland von gebietsansässigen Endverbrauchern bezogen werden, im Staat des Verbrauchers nicht der Mehrwertsteuer unterliegen. Diese Vorgehensweise, die effektiv zu Besteuerung im Ursprungsland führt, dürfte weniger

betrugsanfällig sein, könnte für Dienstleistungsanbieter aber Anreize schaffen, ihre Tätigkeiten in Staaten zu verlegen, in denen keine oder nur eine geringe Mehrwertsteuer erhoben wird, um dann mehrwertsteuerbefreite bzw. nur mit einer geringen Mehrwertsteuer belegte Dienstleistungen aus der Ferne anzubieten. Diese potenzielle Verzerrung und die damit verbundenen Mindereinnahmen werden desto bedeutender, je mehr das Volumen des grenzüberschreitenden Dienstleistungshandels zunimmt.

Immer mehr Staaten denken daher über Wege nach, um sowohl für grenzüberschreitende Dienstleistungen von Unternehmen an Unternehmen (B2B) als auch von Unternehmen an Privatverbraucher (B2C) ein auf dem Bestimmungslandprinzip basierendes Konzept anwenden zu können, und zwar über ein System, bei dem die leistenden Unternehmen verpflichtet sind, die Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen und abzuführen, wie dies in den „E-Commerce Guidelines" der OECD empfohlen wird (OECD, 2003a). Da Methoden der Selbstveranlagung bei Transaktionen zwischen Unternehmen und Privatverbrauchern kaum eine wirkungsvolle Lösung für die Steuererhebung im Bestimmungsland darstellen dürften, scheint ein System, das die leistenden Unternehmen verpflichtet, die Mehrwertsteuer in Rechnung zu stellen und abzuführen, die einzige realistische Alternative. Zu diesem Schluss kam insbesondere die OECD-Artikelreihe zum Thema Verbrauchsteuern, die Orientierungshilfen für die Umsetzung der „E-Commerce Guidelines" gibt (OECD, 2003b, c, d). Diesen Anleitungen zufolge können die Staaten es für notwendig erachten, dass sich gebietsfremde Anbieter im Verbrauchsstaat mehrwertsteuerlich erfassen lassen und den entsprechenden Meldepflichten nachkommen, wofür die Verwendung von vereinfachten Meldesystemen mit Geringfügigkeitsgrenzen empfohlen wird, um den potenziellen Befolgungsaufwand möglichst gering zu halten. Das wichtigste Beispiel für die Anwendung eines auf dem Bestimmungslandprinzip basierenden Konzepts für die Besteuerung grenzüberschreitender B2C-Dienstleistungen über ein vereinfachtes Meldesystem für gebietsfremde Anbieter ist das System der einzigen Anlaufstelle der Europäischen Union.

Anmerkung

1. Dieser allgemeine Ansatz wird in der Regel mit spezifischen Steuerregelungen koordiniert, die für Einkünfte aus bestimmten Arten von Vermögenswerten gelten (z.B. Kapitalbeteiligungen, Patente und Warenzeichen).
2. Es ist zu erwähnen, dass die meisten Industrieländer zu dem Zeitpunkt, als dieses Gutachten erstellt wurde, noch kein modernes, mit der Einkommensteuer verzahntes Körperschaftsteuersystem in ihr innerstaatliches Recht aufgenommen hatten.
3. Einkommen aus freien Berufen wurden gesondert betrachtet, sofern die fraglichen Tätigkeiten nicht zur Entstehung einer Zweigniederlassung in einem anderen Land führen, in welchem Fall die Berufsausübung zu einer gewerblichen Tätigkeit wird, für die der Gutachtergruppe zufolge die gleiche Aufteilungsregel gelten sollte wie für andere Unternehmen.
4. Ausschlaggebende Argumente für die Schlüsse, zu denen die vier Gutachter gelangten (in diesem Fall die ausschließliche Besteuerung im Wohnsitzstaat), waren die Zweckmäßigkeit und die Durchführbarkeit.
5. Ziffer 11 des OECD-Kommentars zu Artikel 7; in Bezug auf Dienstleistungsaktivitäten vgl. auch Ziffer 42.11 des Kommentars zu Artikel 5.
6. Diese Begrenzungen der Besteuerung an der Quelle gelten jedoch im Allgemeinen nicht für überhöhte Zins- oder Lizenzgebührzahlungen an nahestehende Unternehmen. Artikel 11 Absatz 6 des OECD-Musterabkommens sieht beispielsweise vor, dass, falls zwischen dem Zahlungsleistenden und dem Zahlungsempfänger besondere Beziehungen bestehen, deretwegen die Zinsen den Betrag übersteigen, auf den sich Zahlungsleistender und Zahlungsempfänger bei Nichtbestehen dieser Beziehungen geeinigt hätten, der übersteigende Betrag nach den Rechtsvorschriften sowohl des Quellenstaats als auch des Ansässigkeitsstaats besteuert werden kann. Ähnliche Regeln gelten in Bezug auf überhöhte Lizenzgebühren gemäß Artikel 12 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens.
7. Viele Mehrwertsteuersysteme definieren eine „Dienstleistung“ negativ als alles, was „nicht unter eine andere Definition fällt“ bzw. definieren alles als „Dienstleistungserbringung“, was keine „Warenlieferung“ ist. Obwohl dies im Allgemeinen auch immaterielle Werte umfasst, betrachten einige Staaten immaterielle Werte als gesonderte Kategorie, worauf in diesem Bericht gegebenenfalls explizit hingewiesen wird. Es ist zu erwähnen, dass der Begriff „immaterielle Werte“, wenn er im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen und direkten Steuern verwendet wird, eine andere Bedeutung hat als nach bestimmten Mehrwertsteuergesetzen.

Literaturverzeichnis

Alessi, A., J. de Goede und W. Wijnen (2011), "The Treatment of Services in Tax Treaties", *Bulletin for International Taxation*, 2012, Vol. 66, No. 1.

Ault, H.J. (1992), "Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practice", *47 Tax L. Review*, S. 567.

Avi-Yonah, R.S. (1996), "The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification", *74 Tax L. Review*, S. 1301.

Beale, J.H (1935), *A Treatise on the Conflict of Laws*, Vol. 1, S. 275.

Bird, R.M. (2002), "Why Tax Corporations?" *Bulletin for International Tax*, Vol. 56, No. 5, IBFD, Amsterdam.

Bruins et al. (1923), *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee*, No. E.F.S. 73.F.19, League of Nations, Genf.

Cockfield, A. et al. (2013), *Taxing Global Digital Commerce*, Kluwer Law International BV, Niederlande.

Ebrill, L. et al. (2001), *The Modern VAT*, Internationaler Währungsfonds, Washington, DC.

Hellerstein, W. (2009), "Jurisdiction to Impose and Enforce Income and Consumption Taxes: Towards a Unified Conception of Nexus in Value Added Tax and Direct Tax: Similarities and Differences", IBFD, Niederlande.

Holmes, K. (2007), *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, IBFD Publications, Niederlande.

Lamensch, M. (2012), "Are 'reverse charging' and the 'one shop scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?" in *World Journal of VAT Law*, Vol 1, Isssue 1.

OECD (2014), *International VAT/GST Guidelines*, OECD, Paris.

OECD (2013), *Revenue Statistics 1965-2012*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2013-en-fr*.

OECD (2012), *Model Tax Convention on Income and Capital 2010* (updated 2010), OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264175181-en*.

OECD (2011), "Taxing Consumption" in *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2010-en*.

OECD (2003a), *Consumption Taxation of Cross Border Services and Intangible Property in the context of E-commerce, Guidelines on the Definition of Place of Consumption*, OECD, Paris.

OECD (2003b), *Electronic Commerce-Commentary on Place of Consumption for Business to Business Supplies (Business Presence)*, OECD, Paris.

OECD (2003c), *Electronic Commerce-Simplified Registration Guidance*, OECD, Paris.

OECD (2003d), *Verification of Customer Status and Jurisdiction*, OECD, Paris.

OECD (2001), *Taxation and Electronic Commerce-Implementing the Ottawa Framework Conditions*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264189799-en*.

Pinto, D. (2006), "The Need to Reconceptualise the Permanent Establishment Threshold", *Bulletin for International Taxation*, IBFD S. 266-279.

Rohatgi, R. (2005), *Basic International Taxation, Volume I: Principles*, Second Edition, Richmond Law and Tax Ltd, Vereinigtes Königreich.

Tadmore, N. (2007), "Source Taxation of Cross-Border Intellectual Supplies-Concepts, History and Evolution into the Digital Age", *Bulletin for International Taxation*, S. 2-16.

Vann, R.J. (2010), "Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World", *World Tax Journal*, Vol. 2, No. 3.

Vogel, K. (1988), "Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part III)", *Intertax*, Vol. 16, Issue 11, S. 393-402.

Schön, W. (2010), "Persons and territories: on international allocation of taxing rights", *British Tax Review*, S. 554-562.

Skaar, A.A. (1991), *Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle*, Series on International Taxation, Kluwer Law and Taxation Publishers, Niederlande.

Kapitel 3

Die Informations- und Kommunikationstechnologie und ihre Auswirkungen auf die Wirtschaft

Dieses Kapitel untersucht die Entwicklung der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT), einschließlich neuer und potenzieller zukünftiger Entwicklungen. Im Anschluss daran werden in einem konzeptionellen Überblick die Interaktionen zwischen verschiedenen Ebenen der Informations- und Kommunikationstechnologie beleuchtet.

3.1 Die Entwicklung der Informations- und Kommunikationstechnologie

Die Entwicklung der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT) ist von raschem technologischen Fortschritt gekennzeichnet, der die Preise für IKT-Produkte rapide sinken ließ und so dafür sorgte, dass diese Technologie in allen Bereichen der Wirtschaft zu geringen Kosten eingesetzt werden kann. In vielen Fällen wurden der durch den technologischen Fortschritt bedingte Preisverfall und der permanente Innovationsdruck durch einen kontinuierlichen Commoditisierungszyklus verstärkt, dem viele der Schlüsseltechnologien, die das Wachstum der digitalen Wirtschaft vorangetrieben haben, unterworfen sind. Wenn Produkte erfolgreich sind und einen größeren Markt erreichen, verfestigen sich tendenziell die Produkteigenschaften, so dass es für die Originalhersteller schwieriger wird, diese Eigenschaften problemlos zu verändern. Wenn aber die Eigenschaften stabiler werden, wird es für Wettbewerber einfacher, die Produkte zu kopieren. Hierzu trägt auch der für den IKT-Sektor charakteristische Prozess der Standardisierung bei, der die Interoperabilität von Komponenten fördert und es den einzelnen Produzenten erschwert, ihre Produkte von anderen abzugrenzen. Gelingt es dem Originalhersteller nicht, sein Produkt von den Kopien zu differenzieren (z.B. durch Bündelung des Produkts mit Dienstleistungen oder anderen Merkmalen, die sich nicht leicht kopieren lassen) oder einen anderen Weg zu finden, eine dominierende Marktposition zu behaupten, wird er zu einem reinen Preiswettbewerb oder zur Verlagerung auf andere Marktsegmente gezwungen sein.

Dieser Prozess führt im Allgemeinen zu sinkenden Preisen für die commoditisierten Waren oder Dienstleistungen und zur Verlagerung der Innovationstätigkeit auf einen anderen Bereich der Wertschöpfungskette. Das bedeutet nicht zwangsläufig, dass jede einzelne Komponente eines commoditisierten Produkts zu einer Commodity wird. So kann sich beispielsweise ein Hersteller einer Komponente des Gesamtprodukts einen Vorteil erhalten oder verschaffen, indem er einige Elemente oder Teilsysteme der betreffenden Komponente weiterentwickelt. Dadurch kann eine De-Commoditisierung dieser Elemente oder Teilsysteme des commoditisierten Produkts erreicht werden, wodurch u.U. neue Chancen auf einer anderen Stufe der Wertschöpfungskette entstehen.

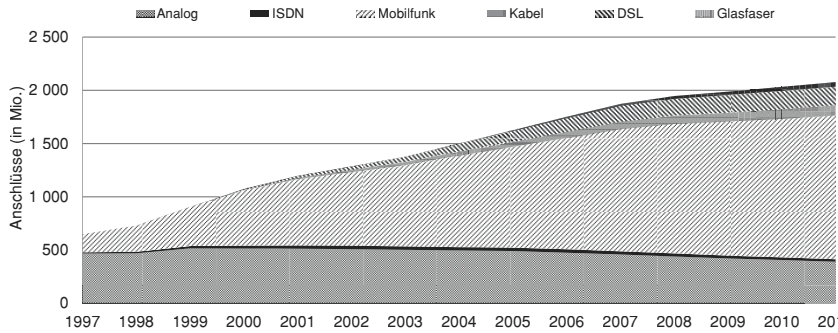
3.1.1 Personalcomputer

In der Frühphase der digitalen Wirtschaft verwendeten viele Hersteller von Computerhardware proprietäre Hardwarekomponenten, so dass Computer von verschiedenen Herstellern auf völlig unterschiedlichen Standards basierten. Nachdem aber die Architektur der Personalcomputer (PC) vor 30 Jahren weitgehend standardisiert wurde, begannen viele Marktteilnehmer einen Wettbewerb über den Preis. Dies führte in Verbindung mit dem raschen technologischen Fortschritt zu einem bedeutenden Preisverfall bei PC-Hardware. In der Folgezeit zeichneten sich die erfolgreichsten Hersteller nicht in erster Linie dadurch aus, dass sich die von ihnen produzierte Hardware von Konkurrenzprodukten unterschied, sondern vor allem dadurch, dass sich ihre Produkte am besten mit anderen Produkten integrieren ließen oder dass sie die besten Marketing- und Vertriebsstrategien hatten. Wie oben erwähnt, hat sich dieser Zyklus in der Entwicklung der digitalen Wirtschaft mehrmals wiederholt, wodurch im Zeitverlauf bedeutende Veränderungen in der digitalen Wertschöpfungskette eingetreten sind.

Eine relativ neue Entwicklung sind innovative integrierte Lösungen, die Hardware und Software kombinieren, wie z.B. Smartphones und Tablets (sowie in zunehmendem Maße vernetzte tragbare Technologie). Durch Entwicklung, Produktion und Verkauf dieser Geräte konnten die betreffenden Unternehmen ihre Position in der Wertschöpfungskette und ihre Marktstellung verbessern. Gegenwärtig zeichnen sich zwei bedeutende Trends ab, die den wachsenden Stellenwert der Endgeräte unterstreichen. Der erste Trend ist die Diversifizierung der Geräte. Ursprünglich nutzten die Konsumenten das Internet fast ausschließlich über PC. Mittlerweile hat die Branche eine Vielzahl unterschiedlicher internetfähiger Geräte auf den Markt gebracht, wie z.B. Smartphones, Tablets und Fernseher mit Internetanschluss. Der zweite Trend ist die zunehmende Spezialisierung von Unternehmen, die früher auf Software oder andere Teile der Wertschöpfungskette spezialisiert waren, auf Endgeräte. Etliche Unternehmen haben eigene Tablets oder andere Endgeräte auf den Markt gebracht. Durch diese Geräte können sie engere Kundenbeziehungen aufbauen, indem sie detailliertere Informationen sammeln und somit einen personalisierten Service bieten können, der für den Kunden noch mehr Relevanz und Mehrwert besitzt.

Mit der Zeit hat einerseits die Zahl der Geräte zugenommen und andererseits eine Diversifizierung hinsichtlich ihrer Funktionen und technischen Merkmale stattgefunden. Wie Abbildung 3.1 zeigt, steigt die Zahl der

Abbildung 3.1 **Internetzugang über Festnetz, Mobilfunk und Breitband**
Anschlüsse (in Millionen)



Quelle: OECD (2013a), *OECD Communications Outlook 2013*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-en*.

mobilen Geräte mit Internetanschluss immer weiter an. Sie bilden eine vernetzte Infrastruktur, die umgangssprachlich als Internet der Dinge bezeichnet wird (vgl. Erörterung neuer und potenzieller zukünftiger Entwicklungen in Abschnitt 3.2 weiter unten). Nach einer langen Phase der PC-Commoditisierung hat die Hardware in der Wertschöpfungskette wieder an Bedeutung gewonnen. Gleichzeitig sind die Preise für Endgeräte im Zeitverlauf weiter rückläufig. Über das Internet verbundene Geräte basieren auf bestimmten Standards, die ihre Commoditisierung beschleunigen – schon allein deshalb, weil die Nutzer immer mehr Geräte besitzen, zwischen denen sie ihre Inhalte und Daten synchronisieren müssen. Zudem erleichtern internetfähige Objekte und Geräte den Verkauf immaterieller Waren und Dienstleistungen (so wird beispielsweise ein vernetztes Auto zu einem Point of Sale für Dienste auf Basis von Geolokalisierung, darunter Fahrerassistenzdienste). Aus diesem Grund setzen eine Reihe von Unternehmen Hardwaregeräte mittlerweile als Lockangebote in ihrem Geschäftsmodell ein, um den Kundenkreis für die über diese Geräte erhältlichen Waren und Dienstleistungen zu erweitern oder auf andere Weise von ihrem wachsenden Netz von Endnutzern zu profitieren. Sollten diese Trends anhalten, so dürften für viele Unternehmen die Einkünfte aus vernetzten Geräten letztlich weniger durch den weiteren Verkauf dieser Geräte als vielmehr durch ihre Nutzung erzielt werden.

3.1.2 Telekommunikationsnetze

Mit der Entwicklung des Internets zu einem maßgeblichen wirtschaftlichen Phänomen und der Beschleunigung der Adoptionsraten wurden Anbieter von Netzwerkkomponenten, Infrastrukturintermediäre und

Internet Service Provider (ISP), von denen die Infrastruktur der Telekommunikationsnetze, die das Internet bilden, bereitgestellt bzw. betrieben wurde, zu zentralen Elementen der digitalen Wirtschaft. Die Zusammenschaltung von Netzwerken brachte zunächst einen eigenen Wirtschaftszweig hervor, der auf dem Status dieser Infrastrukturanbieter als primäre Kontaktpunkte mit den Endnutzern über Peering Points, Rechenzentren und die Datenleitungen, die das Internet-Backbone bilden, beruhte.

Die Stärke der ISP lag jedoch traditionell vor allem in der Bereitstellung von Netzwerkzugang und nicht so sehr darin, Dienste in diesen Netzwerken anzubieten. Wenn es also den ISP nicht gelang, ihre Kontrolle über den Zugang zu den Telekommunikationsnetzen zu ihrem Vorteil zu nutzen, konnten sie ihren Status als einziger Zugangspunkt zum Endnutzer nur schwerlich gegen die Konkurrenz von Drittanbietern verteidigen, die den Anwendern Inhalte und Dienste direkt über das Internet anboten. Die Anbieter dieser Inhalte, die auch als Over-the-Top-Content (OTT-Inhalte) bezeichnet werden, konnten Dienste liefern, die besser an die Nachfrage angepasst waren. Daher blieben die ISP zwar privilegierte Kontaktpunkte mit den Endnutzern und konnten sich in der Regel hohe Gewinnspannen sichern, doch war es ihnen in den meisten Fällen nicht möglich, ihre Kontrolle über den Netzzugang zu ihrem Vorteil zu nutzen, da sie auf Grund der Sektorregulierung im Allgemeinen an zunehmend wettbewerbsoffenen Märkten tätig waren und ihre Reichweite im Wesentlichen lokal begrenzt war (wenngleich einige ISP grenzüberschreitend tätig waren und häufig, wie z.B. viele Mobilnetzbetreiber, immer noch sind).

Anbieter von OTT-Inhalten dagegen konnten ihren Nutzern ein einheitliches Kundenerlebnis im großen Maßstab bieten, da sie über globale Reichweite verfügten – im Gegensatz zu den Netzwerkanbietern, deren Reichweite auf den Umfang ihres Netzwerks beschränkt war. Dadurch gingen die OTT-Anbieter zunehmend direkte Kundenbeziehungen mit den Endnutzern ein. Die Entwicklung von Open-Source-Software beschleunigte das Innovationstempo zusätzlich. Infolgedessen hat zwar der Erfolg der OTT-Anbieter die Netzwerknachfrage insgesamt erhöht, doch in Märkten, in denen ausreichend Wettbewerb herrscht, sind die Preise gesunken. Obwohl ein attraktives Hardwaregerät oder ein neuer Netzwerkdienst einem Unternehmen immer noch einen kurzfristigen Wettbewerbsvorsprung verschaffen und neue Geschäftsmodelle begründen kann (wie z.B. App Stores), hat die Erfahrung gezeigt, dass kein einzelner Anbieter in der Wertschöpfungskette den Zugang zu den Kunden in vollem Umfang kontrollieren kann, solange ausreichend Wettbewerb herrscht.

3.1.3 Software

Das World Wide Web, das zunächst aus Websites und Webseiten bestand, brachte auch internetbasierte Softwareanwendungen hervor. Software wird daher schon seit jeher als wichtiger Teil der Wertschöpfungskette betrachtet. Doch selbst Software ist mittlerweile zum Teil einer Commoditisierung ausgesetzt. Auch dieser Commoditisierungsprozess wurde durch Standards vorangetrieben, angefangen von den Internetstandards wie Hypertext Transfer Protocol (HTTP) sowie den Datenformaten Hypertext Markup Language (HTML) und später Extensible Markup Language (XML) bis hin zu E-Mail-Protokollen wie Simple Mail Transfer Protocol (SMTP), Post Office Protocol (POP) und Internet Message Access Protocol (IMAP). Open-Source-Entwicklercommunities mussten die Zeit bis zur Marktreife verkürzen und ständig neuere Versionen ihrer Software herausgeben. Um diesem Innovationstempo gerecht zu werden, beschlossen sie, ihren Quellcode zugänglich zu machen, anstatt ihn umzuschreiben. Obwohl sich einige große Software-Anbieter dem Prozess der Commoditisierung durch Innovation und Differenzierung widersetzen konnten, wurde es zunehmend schwieriger, eine wesentliche Differenzierung und große Wettbewerbsvorsprünge aufrechtzuerhalten.

Während der wachsende Wettbewerb bei der Entwicklung von Betriebssystemen, Datenbanken, Webservern und Browsern die Gewinne im Kerngeschäft vieler Unternehmen schrumpfen ließ, begründete er auch neue Chancen. Ebenso wie die Commoditisierung im Hardwaremarkt die Gewinnspannen der traditionellen Hersteller schrumpfen ließ und Billigherstellern mit niedrigen Margen neue Chancen eröffnete, zwang der zunehmende Wettbewerb im Softwaremarkt die Softwareunternehmen, kreativer zu werden und stärker auf die Kundenbedürfnisse einzugehen – allesamt Entwicklungen, die für die Kunden von Vorteil waren.

3.1.4 Content

Inhalte („Content“) gewannen Ende der 1990er Jahre an Aufmerksamkeit, als die Erstellung, Nutzung und vor allem die Indexierung von Inhalten das Wachstum der digitalen Wirtschaft voranzutreiben schien. In dieser Zeit entwickelten sich zuerst Content-Portale und später dann Suchmaschinen zu den wichtigsten Gatekeepern für im Internet zugängliche Inhalte. Heute sind viele der großen Akteure in der digitalen Wirtschaft Content-Anbieter.

Die Definition von Content ist dabei sehr weit gefasst: Neben urheberrechtlich geschützten professionell erstellten Inhalten sowie unternehmensgenerierten Inhalten (Enterprise Generated Content – EGC) zählen dazu auch nicht urheberrechtlich geschützte nutzergenerierte Inhalte (User

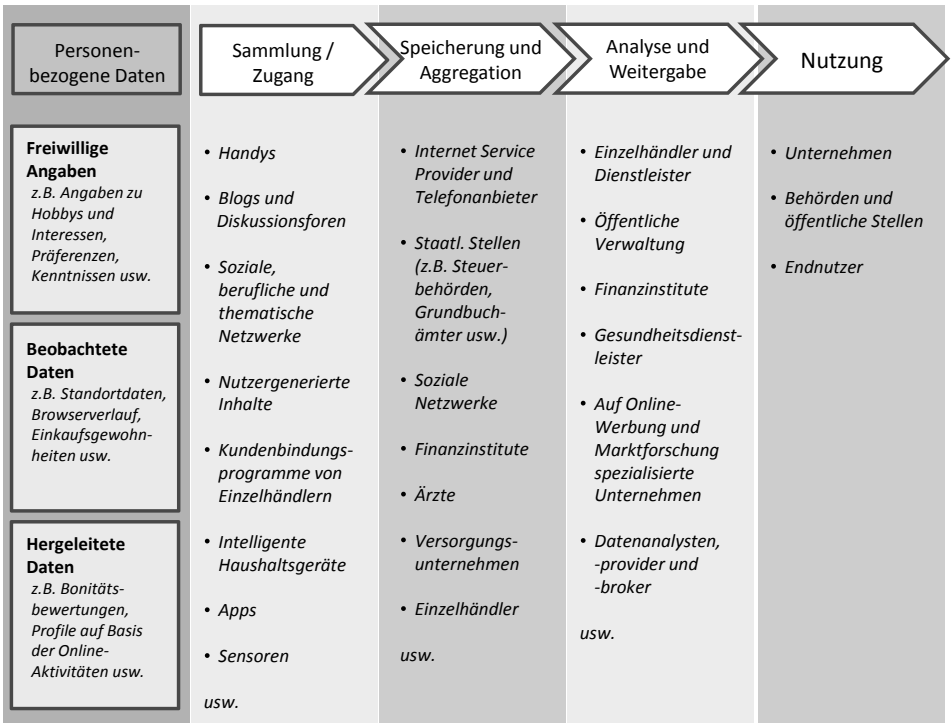
Generated Content – UGC), wie z.B. Kundenbewertungen oder Kommentare in Online-Foren. Der hohe Stellenwert von Content ergibt sich aus der Tatsache, dass es wichtig ist, im Internet ein Publikum zu gewinnen und Interaktionen zwischen den Nutzern zu fördern. Mehr und öfter aktualisierte Inhalte erhöhen zudem die Sichtbarkeit einer Website in Suchergebnissen. Inhalte sind daher auch eine treibende Kraft für die Werbeindustrie, da sie ein entscheidender Faktor sind, um Publikum zu gewinnen, das sich wiederum durch Werbung zu Geld machen lässt. Die Inhalte selbst haben sich ebenfalls zu einem Werbemedium entwickelt. Dabei werden drei Kategorien von Inhalten unterschieden: Owned Content (Content, den die Marke selbst über ihre eigenen Kanäle verbreitet), Paid Content (Content, der von anderen Medien gegen Bezahlung verbreitet wird) und Earned Content (Content, der freiwillig und ohne unmittelbare Entlohnung von Kunden erstellt bzw. geteilt wird, wie z.B. Produktbewertungen durch Kunden, Videos und Social Media Sharing).

Content wird immer öfter von Nutzern erstellt, was dazu führt, dass die Menge an Content zunimmt. Der Erfolg von Websites, die auf Online-Massenkollaboration von Nutzern basieren, wie z.B. Wikipedia und YouTube, hat gezeigt, dass aus Inhalten, die in erster Linie von einzelnen Nutzern erstellt werden, ein komplettes Online-Erlebnis entstehen kann. Auch das Phänomen der sozialen Netzwerke und der Erfolg von Anwendungen, in denen Links und Interaktionen zwischen Nutzern wichtiger sind als Primärinhalte, die zur Steigerung der Reichweite geschaltet werden, zeigen in die gleiche Richtung. Selbst in der Werbung wird immer mehr auf User Generated Content gesetzt, der als Earned Content eine der Säulen des Content Marketing bildet. Der Einsatz zunehmend ausgereifter Techniken zur Personalisierung des Angebots, darunter Cookies (Tools, die von Unternehmen zur Erhebung von Nutzerdaten, insbesondere für kommerzielle Zwecke wie z.B. Behavioural Advertising, eingesetzt werden), Targeting und Retargeting sowie Collaborative Filtering, spielt ebenfalls eine wichtige Rolle. Die Menge der online verfügbaren Inhalte ist mittlerweile so umfangreich, dass sich nur relativ wenige Unternehmen im Internet mit Premium-Inhalten durchsetzen können – es sei denn, sie können diese Inhalte durch einen Service vermarkten, der volumenbasierten Wettbewerb verhindert.

3.1.5 Datennutzung

Die Nutzer von Anwendungen gewähren Unternehmen Zugang zu großen Mengen an Daten, die oft personenbezogen sind und für deren Nutzung es vielfältige Möglichkeiten gibt, die ständig weiterentwickelt werden[1]. Die gesammelten Daten können nicht nur eingesetzt werden, um das Nutzer-

Abbildung 3.2 **Personenbezogene Daten**



Quelle: OECD, basierend auf World Economic Forum (2011), *Personal Data: The Emergence of a New Asset Class*. *www3.weforum.org/docs/WEF_ITTC_PersonalDataNewAsset_Report_2011.pdf*.

erlebnis zu personalisieren, sondern auch, um durch kontrolliertes Experimentieren umfangreiche Produktivitäts- und Qualitätssteigerungen zu erzielen. Personenbezogene Daten werden auf unterschiedliche Weise gewonnen; es kann sich entweder um freiwillige Angaben der Nutzer (z.B. bei der Registrierung für einen Online-Service), beobachtete Daten (z.B. durch Aufzeichnung des Surfverhaltens, Standortdaten usw.) oder hergeleitete Daten (z.B. basierend auf einer Analyse der Online-Aktivitäten) handeln. Die nachstehende Abbildung stellt – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – dar, auf welche Weise Daten gesammelt, gespeichert, analysiert und genutzt werden. Die Möglichkeiten, nützliche Daten zu sammeln, wachsen mit der steigenden Zahl an internetfähigen Endgeräten. Unternehmen aller Art setzen Nutzerdaten ein, um ihren Kunden personalisierte Angebote unterbreiten zu können. Angesichts der ständigen Zunahme der gesammelten Menge an potenziell nützlichen Daten müssen immer ausgereiftere Techniken entwickelt werden, um diese Daten zu sammeln, sinnvoll zu verarbeiten und zu analysieren.

3.1.6 Cloud-basierte Prozesse

Infolge der Standardisierung und Commoditisierung verschiedener einzelner Ressourcen, wie z.B. Hardware, Netzwerkinfrastruktur und Software, waren einige Unternehmen in der Lage, diese Ressourcen zu kombinieren und als Dienstleistungen über das Internet zur Verfügung zu stellen.

Die Ursprünge des zentralisierten Hosting von Softwareressourcen reichen bis in die 1960er Jahre zurück, als Mainframe-Anbieter gewerbliche IT-Dienstleistungen für andere Unternehmen erbrachten (auch als „Time-Sharing" oder „Utility Computing" bezeichnet). Diese Dienstleistungen bestanden unter anderem darin, Banken und anderen Großunternehmen Rechenleistung und Datenbankspeicher in ihren weltweiten Rechenzentren zur Verfügung zu stellen. Cloud Computing in großem Maßstab ist das Ergebnis mehrerer Trends sowohl bei der technologischen Entwicklung als auch bei den Geschäftsmodellen: wachsende Verfügbarkeit kapazitätsstarker Netzwerke, kostengünstige Computer und Speichermedien sowie zunehmender Einsatz von Hardware-Virtualisierung, serviceorientierter Architektur und Utility Computing. Infolgedessen hat sich die Wertschöpfung auf neue proprietäre Anwendungen verlagert, die keine Stand-alone-Softwareprodukte sind, sondern internetbasierte Anwendungen, die ausführbaren Code, dynamisch aktualisierte Datenbanken und Benutzerbeteiligung vereinen. Während sich mittlerweile der Ausdruck „Cloud Computing" für diese Anwendungen eingebürgert hat, sprach man in der Vergangenheit auch von „Infoware", „Computing on Demand" oder „Pervasive Computing".

In dem Akronym XaaS (Anything-as-a-Service) drückt sich der Trend aus, dass Softwareprodukte zunehmend von Waren zu Dienstleistungen werden. Das Internet beschleunigte den Übergang vom traditionellen Softwaregeschäft zu XaaS-Modellen. Eine Website ist im Wesentlichen eine Softwareanwendung, die Dienste bietet, die über das Internet anstatt lokal bzw. vor Ort bereitgestellt werden. Diese Dienste können in der Bereitstellung von Zugang zu Inhalten (als Portal) oder zu ausführbarem Code, durch den bestimmte Funktionen ausgeführt werden, bestehen. Durch die Expansion des Internets entstand somit eine neue Kategorie von Anbietern zentralisierter Softwaredienste, die sogenannten Application Service Provider (ASP). Die Leistungen von ASP umfassten das Hosting und die Administration spezialisierter Unternehmensanwendungen. Ziel war es, durch die zentralisierte Administration der Software und die Spezialisierung des ASP auf eine bestimmte Unternehmensanwendung Kosteneinsparungen für die Kundenunternehmen zu erreichen.

Mittlerweile werden auch viele Anwendungen für Privatkunden (Business-to-Consumer- bzw. B2C-Anwendungen) als Software-as-a-Service (SaaS) bereitgestellt: Suchmaschinen oder soziale Netzwerke werden vor allem über Internetbrowser genutzt, ohne davor ausführbaren Code herunterladen zu müssen. Obwohl weiterhin Anwendungen heruntergeladen und lokal installiert werden, ist dies vor allem dann der Fall, wenn sie häufig offline genutzt werden müssen. Selbst einige lokal installierte Anwendungen erfordern aber eine Internetverbindung für den vollen Funktionsumfang. Auf Grund der zunehmenden Verbreitung von Smartphones und anderen Geräten, die häufig unterbrochene mobile Internetverbindungen nutzen, werden jedoch mittlerweile wieder vermehrt Anwendungen heruntergeladen.

Die Fokussierung auf die Wertschöpfung durch cloud-basierte Prozesse ist besonders nützlich für die Analyse der weiteren Entwicklung des (nachstehend behandelten) Internets der Dinge – d.h. das Internet als Netzwerk, das Personen, Inhalte und Dinge im alltäglichen Leben miteinander verbindet. Das Zentrum dieses komplexen Netzwerks bilden leistungsfähige softwaregestützte Prozesse; die dafür erforderlichen Ressourcen können nur in der Cloud gespeichert und ausgeführt werden.

3.2 Neue und potenzielle zukünftige Entwicklungen

Der rasche technologische Fortschritt, durch den die Entwicklung der IKT gekennzeichnet war, hat verschiedene neue Trends und potenzielle Entwicklungen hervorgebracht, die sich in näherer Zukunft als einflussreich herausstellen könnten. Diese potenziellen Entwicklungen werden im Folgenden beschrieben; dabei ist jedoch zu bedenken, dass es angesichts des rasanten Wandels schwer ist, zukünftige Entwicklungen zuverlässig vorherzusagen.

3.2.1 Internet der Dinge

Die Zahl der internetfähigen Geräte nimmt rasant zu, es besteht jedoch immer noch beträchtliches Steigerungspotenzial. Schätzungen von Cisco zufolge sind zwar gegenwärtig 10-15 Milliarden Geräte an das Internet angeschlossen, diese Zahl entspricht aber weniger als 1% der Gesamtzahl an Geräten und Gegenständen, die letztlich vernetzt sein könnten (Evans, 2012). Im OECD-Raum verfügen allein die privaten Haushalte gegenwärtig über rd. 1,8 Milliarden vernetzte Geräte. Diese Zahl könnte bis 2017 auf bis zu 5,8 Milliarden und bis 2022 auf bis zu 14 Milliarden steigen (OECD, 2013a). Da immer mehr vernetzte Geräte entwickelt und verkauft werden, dürfte die Ausweitung der Machine-to-Machine-Kommunikation dramatisch

zunehmen und die Fähigkeit der Unternehmen, relevante Daten zu sammeln und zu analysieren, dürfte sich verbessern.

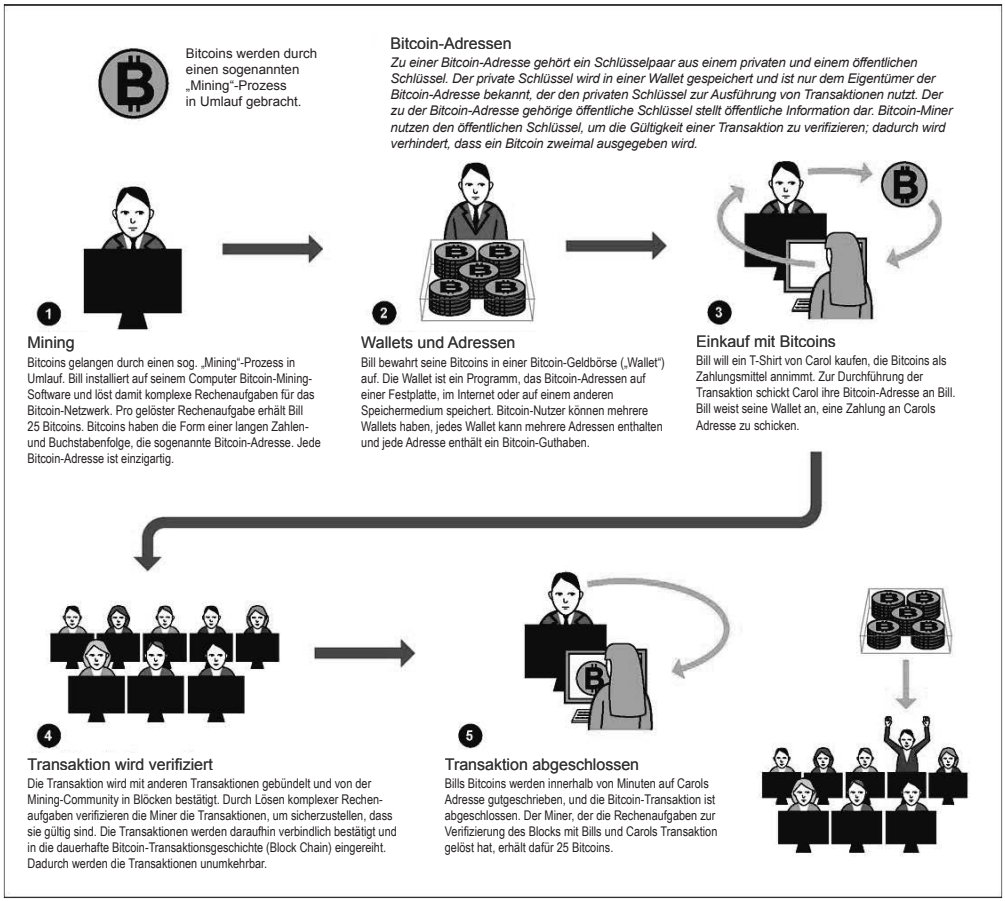
Ein wesentliches Merkmal des Internets der Dinge ist die Zunahme der Möglichkeiten, Daten über leistungsfähige Informationssysteme, die an eine Vielzahl von Geräten, Sensoren und Cloud-Computing-Komponenten angeschlossen sind, zu sammeln und auszutauschen. Die Analyse und Nutzung der über vernetzte Geräte gesammelten und übertragenen Daten kann Privatpersonen und Unternehmen dabei unterstützen, ihre Ressourcen zielgenauer zu nutzen, informierte Kaufentscheidungen zu treffen, die Produktivität zu steigern und schneller auf Veränderungen der Umfeldbedingungen zu reagieren. Da die Geräte immer detailliertere Daten übermitteln, kann die Verarbeitung dieser Daten automatisch zur Änderung des Verhaltens dieser Geräte in Echtzeit genutzt werden. Sie kann außerdem dazu beitragen, die Schulung von Arbeitskräften für qualifizierte Arbeitsplätze einfacher und kostengünstiger zu gestalten. Dieser Trend, der bisher vor allem auf datenintensive Branchen wie den Finanzsektor, die Werbewirtschaft oder die Unterhaltungsindustrie beschränkt war, dürfte sich in Zukunft verstärkt auch auf traditionellere Wirtschaftszweige ausbreiten.

3.2.2 Virtuelle Währungen

Die letzten Jahre waren geprägt von der Entstehung und Entwicklung „virtueller Währungen", d.h. digitaler Tauscheinheiten, die nicht durch staatlich emittierte gesetzliche Zahlungsmittel unterlegt sind. Es gibt unterschiedliche Arten von virtuellen Währungen. Einige virtuelle Währungen existieren nur in einer spezifischen virtuellen Wirtschaft, wie z.B. einem Online-Spiel, wo sie zum Kauf von In-Game-Gegenständen und -Leistungen verwendet werden. In einigen Fällen können diese spezifischen virtuellen Währungen an Handelsplätzen, die von den Betreibern des Spiels oder von Dritten betrieben werden, in reale Währungen umgetauscht oder zum Kauf von realen Waren und Dienstleistungen genutzt werden.

Andere virtuelle Währungen wurden in erster Linie mit dem Ziel entwickelt, den Kauf realer Waren und Dienstleistungen zu ermöglichen. Die bekanntesten Beispiele für diese Art von virtueller Währung sind die verschiedenen „Kryptowährungen", darunter insbesondere Bitcoins, die auf Kryptographie und Peer-to-Peer-Verifizierung zur Sicherung und Bestätigung von Transaktionen beruhen. Viele private Akteure akzeptieren mittlerweile Bitcoins als Zahlungsmittel.

Abbildung 3.3 **Wie Bitcoins in Umlauf gebracht und in Transaktionen eingesetzt werden**



Quelle: U.S. Government Accountability Office (2013), *Virtual Economies and Currencies,* Report to the Committee on Finance, U.S. Senate.

Mit zunehmendem realem ökonomischem Wert der virtuellen Währungen ergeben sich bedeutende grundsatzpolitische Fragen, die zum Teil durch die Anonymität der Transaktionen bedingt sind. Im Fall von Bitcoins beispielsweise können Transaktionen völlig anonym durchgeführt werden, da für den Erhalt von Bitcoins oder Transaktionen in Bitcoins keine Angaben zur Identität des Nutzers erforderlich sind.

3.2.3 Fortgeschrittene Robotertechnik

Die Entwicklung neuer vernetzter und intelligenter Roboter bewirkt tiefgreifende Veränderungen in der verarbeitenden Industrie. Dank der

höheren Produktivität neuer automatisierter Fabriken können einige multinationale Unternehmen, die zuvor ihre Fertigung wegen der niedrigeren Arbeitskosten ins Ausland verlagert hatten, bereits eine Rückverlagerung ihrer Fertigungsaktivitäten dorthin, wo der Großteil ihrer Kunden sitzt, in Betracht ziehen.

Durch die Fortschritte in der Robotertechnik wird sich die Fertigungsindustrie weiter verändern, da Roboter das Potenzial bieten, Fabriken weniger arbeitsintensiv zu gestalten, und multinationale Unternehmen dazu veranlassen, gleichzeitig mit der Fertigung auch den Vertrieb zu berücksichtigen. Dieser Trend dürfte besonders stark in ohnehin schon maschinenintensiven Industrien zum Tragen kommen, da die Automatisierung zunehmend auf künstlicher Kognition, Sensoren, maschinellem Lernen und verteilten intelligenten Netzwerken aufbaut. Er wird auch dort potenzielle Auswirkungen haben, wo Automatisierung bislang nur selten eingesetzt wurde, insbesondere in kleineren Fabriken und Werkstätten, da Software die Sicherheit verbessern und den kombinierten Einsatz von Menschen und automatisierten Systemen erleichtern kann. Zudem wird die Programmierung von Robotern, die mit mehr Software ausgestattet und mit cloud-basierten Ressourcen verbunden sind, sowohl einfacher als auch billiger werden. Dies könnte zu Preisrückgängen führen, wodurch diese Roboter auch für kleine und mittlere Unternehmen in Betracht kommen könnten. Diese Kostensenkungen bergen das Potenzial, die Fertigungsaktivitäten immer näher zum Kunden zu bringen.

In Zukunft könnten Fortschritte im Bereich der künstlichen Intelligenz und die Entwicklung des Cognitive Computing den Einfluss der Robotik über den verarbeitenden Sektor hinaus auf weitere Wirtschaftssegmente sowie auf Anwendungen im Haushalt ausweiten, wie z.B. die Unterstützung älterer oder behinderter Menschen bei manuellen Tätigkeiten. Wenn Roboter Tätigkeiten erlernen, die zuvor nur von Menschen erledigt wurden, können sie potenziell dazu beitragen, die Produktivität zu steigern, Preissenkungen für Kunden zu erzielen, eine Steigerung der Aktivitäten auf globaler Ebene zu erreichen und Innovationschancen zu schaffen, die neue Tätigkeiten hervorbringen, wofür wiederum neue Kompetenzen erforderlich werden und möglicherweise neue Arbeitsplätze geschaffen werden.

3.2.4 3D-Druck

Fortschritte im 3D-Druck können die Fertigung näher zum Kunden bringen, wobei die direkte Interaktion mit den Kunden auch die Gestaltung der Produkteigenschaften beeinflussen wird. Dadurch könnte sich die Fertigung allmählich von der Massenproduktion standardisierter Produkte

wegentwickeln und sich stattdessen durch die Umstellung auf eine Strategie des kontinuierlichen Experimentierens in großem Maßstab auf kürzere Produktlebenszyklen konzentrieren. Im Gesundheitssektor wird der 3D-Druck von individuell angepassten Produkten wie z.B. Ohrstücken von Hörgeräten bereits in erheblichem Umfang eingesetzt. Zudem kann 3D-Druck die Umweltauswirkungen im Vergleich zur traditionellen Fertigung verringern, da sich die bei der herkömmlichen Fertigung für Produktion, Transport, Montage und Vertrieb anfallenden Prozessschritte reduzieren; außerdem kann der Materialausschuss verringert werden (Manyika, 2013). Denkbar ist auch, dass letztlich einige Hersteller Produkte nicht mehr selbst herstellen, sondern stattdessen Pläne und Spezifikationen an fremde Hersteller oder sogar Einzelhändler lizenzieren könnten, die die Produkte bei Bedarf („on demand") drucken – näher am Kunden, aber auf ihr eigenes Risiko und mit sehr niedrigen Margen. Alternativ dazu könnten Kunden die Produkte mit 3D-Druckern u.U. selbst herstellen. Dadurch würden die Möglichkeiten, Geschäftsaktivitäten an einem Standort anzusiedeln, der sich nicht in der Nähe des Endkunden befindet, noch stärker ausgeweitet.

3.2.5 Die „Sharing Economy"

Die Sharing Economy oder Collaborative Consumption ist ein weiterer potenziell bedeutender Trend in der digitalen Wirtschaft. Unter „Sharing Economy" wird eine gemeinschaftliche Nutzung von Waren und Dienstleistungen verstanden. Die Sharing Economy ist zwar kein neues Konzept, doch dank des technologischen Fortschritts haben sich die Transaktionskosten reduziert, die Verfügbarkeit von Informationen erhöht und die Zuverlässigkeit und Sicherheit verbessert. In den letzten Jahren sind zahlreiche innovative Sharing-Anwendungen entstanden, die auf unterschiedliche Geschäftsmodelle setzen und sich jeweils auf eine bestimmte Dienstleistung bzw. bestimmte Waren konzentrieren, wie z.B. Autos, Wohnraum, Lebensmittel oder Kleidung. Die meisten Personen, die an der Sharing Economy teilnehmen, tun dies nicht in erster Linie, um damit ihren Lebensunterhalt zu verdienen, sondern um Beziehungen zu anderen zu unterhalten, sich für etwas zu engagieren, das ihnen wichtig ist, oder einfach nur, um besser mit ihren verfügbaren finanziellen Mitteln auszukommen. Da das zusätzliche Einkommen für sie letztlich einen Gewinn darstellt, dem häufig keine nennenswerte quantitative Kosten-Nutzen-Analyse zu Grunde liegt, neigen nichtprofessionelle Anbieter dazu, ihre verfügbaren Ressourcen zu einem niedrigeren Preis anzubieten, als ein professioneller Anbieter möglicherweise verlangt hätte. Dadurch sinkt das Preisniveau insgesamt – auch für professionelle Anbieter. Mit der Zeit

können sich bestimmte Plattformen, die besonders viele Nutzer haben, zum wichtigsten Zugangspunkt für Kunden am Online-Markt entwickeln und haben dadurch das Potenzial, erheblichen Wettbewerbsdruck auf traditionelle E-Commerce-Anwendungen auszuüben, die von professionellen Anbietern betrieben werden, so dass deren Gewinnspannen u.U. noch weiter sinken.

3.2.6 Zugang zu Regierungs- und Verwaltungsdaten

Bei der wahlweise als „Open Data", „Open Government" oder „Government as a Platform" bezeichneten öffentlichen Bereitstellung von maschinenlesbaren Ressourcen, insbesondere Daten, durch Regierungen und Verwaltungen sind Fortschritte zu erkennen. Open Government verfolgt drei Hauptziele:

- **Rechenschaftslegung:** Durch die Bereitstellung von Verwaltungsressourcen erhält die Öffentlichkeit direkten Zugang zu diesen Ressourcen, um die Kosten, Effizienz und Effektivität staatlichen Handelns nachvollziehen, dokumentieren und evaluieren zu können. In diesem Zusammenhang sollen Open-Government-Strategien Instrumente zur Verbesserung der Transparenz und zur Stärkung der Demokratie insgesamt zur Verfügung stellen.
- **Leistungsverbesserung:** Durch die Öffnung von Verwaltungsressourcen sollen zudem Möglichkeiten für staatliche Stellen geschaffen werden, über behördenübergreifende Softwareanwendungen besser miteinander zu kooperieren.
- **Beteiligung Dritter am staatlichen Handeln:** Wenn Verwaltungsressourcen außerhalb der staatlichen Verwaltung verfügbar gemacht werden, können Dritte diese Ressourcen mit ihren eigenen kombinieren und hybride Anwendungen entwickeln, die einen besseren und personalisierteren Service ermöglichen.

3.2.7 Verstärkter Schutz personenbezogener Daten

In den meisten Rechtssystemen werden die von Nutzern bereitgestellten personenbezogenen Daten durch Datenschutzregelungen geschützt und bleiben Eigentum dieser Nutzer. Personenbezogene Daten werden als Gut betrachtet, das Eigentum der Person ist, auf die sie sich beziehen. Dementsprechend wird es als das Recht der betreffenden Person – und nicht der Organisation, die ihre Daten hält – angesehen, über die Nutzung, Weitergabe oder Bereitstellung dieser Informationen zu entscheiden. In der Regel ist in Datenschutzregelungen festgelegt, was unter personenbezogenen Daten zu verstehen ist, wie sie erhoben werden, welche Standards Unternehmen hinsichtlich der sicheren Speicherung einhalten müssen und welche

Pflichten im Hinblick auf die Unterrichtung der betroffenen Personen über die gehaltenen personenbezogenen Daten und ihre Rechte, auf diese zuzugreifen, zu erfüllen sind. In vielen Ländern verlangen die Datenschutzregelungen angemessene Vorkehrungen zur Wahrung der Datensicherheit bei einer Übermittlung personenbezogener Daten in Drittländer. Die Befolgungskosten werden im Allgemeinen von den Behörden, Unternehmen und anderen Organisationen getragen, die Daten von Privatpersonen erheben.

Da die Bevölkerung zunehmend für die Problematik der Nutzung ihrer personenbezogenen Daten sensibilisiert ist und den Schutz ihrer Privatsphäre erwartet, wird in einer Reihe von Ländern die Stärkung der geltenden Rechtsvorschriften und die Regulierung der Erhebung und Nutzung von Daten durch Unternehmen und andere Organisationen diskutiert (OECD, 2012, 2013b). Diese Regelungen schreiben zunehmend vor, wie und wo Daten zu speichern und zu verarbeiten sind. Wie die gegenwärtig in der Europäischen Union und verschiedenen anderen Ländern diskutierten Gesetzesvorhaben zeigen, könnte dieser Trend bedeutende Veränderungen bei Geschäftsmodellen bewirken, die auf der Nutzung personenbezogener Daten beruhen. Beispielsweise könnte sich die Verpflichtung, für die Erhebung anonymer Daten, insbesondere in Cookies, das Einverständnis des Nutzers einzuholen, auf das Nutzererlebnis beim Internetsurfen auswirken und die zielgruppenorientierte Steuerung von Werbebannern oder Klicks erschweren.

3.3 Die Interaktionen zwischen verschiedenen Ebenen der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT): ein konzeptioneller Überblick

Eine Möglichkeit, den IKT-Sektor darzustellen, besteht darin, den Blick auf die Interaktionen zwischen verschiedenen Ebenen bzw. Schichten zu richten, die jeweils durch eine Mischung aus Hardware und Software charakterisiert sind. Dieser Ansatz wird in Abbildung 3.4 veranschaulicht.

Die unterste Schicht ist die *Infrastruktur* des Internets. Sie besteht aus den Kabeln, Leitungen, Routern, Switches und Rechenzentren, die von auf Netzwerkverbindungen spezialisierten Unternehmen konzipiert und gebaut und von ISP, Carriern und Netzbetreibern betrieben werden. Betreiber von Content Delivery Networks (CDN), deren Ziel es ist, Endnutzern Inhalte mit hoher Verfügbarkeit und Performance bereitzustellen, bezahlen ISP, Carrier und Netzbetreiber für das Hosting von Servern in ihren Rechenzentren. Internetprotokoll-Adressen (IP-Adressen) und Domainnamen werden auf dieser Schicht verwaltet.

Abbildung 3.4 **Darstellung der IKT in Schichten**



Unmittelbar darüber sind die auf Servern in Rechenzentren und Unternehmen bzw. Organisationen auf der ganzen Welt gespeicherten grundlegenden *Softwareressourcen* angesiedelt, die die Entwicklung von Anwendungen ermöglichen und aus Rohdaten, digitalen Inhalten oder ausführbarem Code bestehen können. Dazu können sowohl Ressourcen gehören, die von Unternehmen bzw. Organisationen produziert werden, als auch Ressourcen, die von einzelnen Nutzern stammen und von Unternehmen bzw. Organisationen gesammelt und für eine spätere Nutzung gespeichert werden.

Über diesen grundlegenden Ressourcen befindet sich eine Schicht von Tools, die für die elementare *Zugänglichkeit* (*accessibility*) sorgen, die erforderlich ist, damit Softwareressourcen auf Basis der Infrastruktur kombiniert werden können, um für Endnutzer (Privatpersonen oder Unternehmen) nutzbare Anwendungen zu entwickeln. Diese Schicht stellt im Wesentlichen die Struktur bereit, die notwendig ist, damit Softwareanwendungen auf die Infrastruktur und die grundlegenden Softwareressourcen des Internets zurückgreifen können. Diese Zugänglichkeit kann auf viele verschiedene Arten bereitgestellt werden. So ist beispielsweise ein Betriebssystem, das es möglich macht, Anwendungen auf digitalen Endgeräten laufen zu lassen, einer der bekanntesten Wege, für Zugänglichkeit zu sorgen: Es ermöglicht die Entwicklung von Anwendungen zur Verwendung auf einem bestimmten Endgerät. Die zentralen höherschichtigen Protokolle, die eine Datenkommunikation zwischen Anwendungen ermöglichen,

wie z.B. das Hypertext Transfer Protocol (HTTP), das die Grundlage für die Datenkommunikation im World Wide Web bildet, oder SMTP, ein Standard für die E-Mail-Übertragung, bilden eine weitere Form von Zugänglichkeit. Andere Beispiele für Zugänglichkeitstools sind Webservices, Programmierschnittstellen (Application Programming Interfaces – API) und Software Development Kits (SDK). Sie alle bieten Möglichkeiten, von Endnutzern nutzbare Anwendungen mit den Ressourcen zu verbinden, die für eine Anbindung an die grundlegenden Ressourcen erforderlich sind.

Die Zugänglichkeitsschicht stellt im Wesentlichen Plattformen für die Entwicklung von *Anwendungen* bereit, die von Endanwendern genutzt werden können und die in der Lage sind, auf die auf der Infrastruktur aufsitzenden grundlegenden Softwareressourcen zuzugreifen. Diese Anwendungen bilden die vierte Schicht der digitalen Wirtschaft. Eine Anwendung ist eine Kombination von Softwareressourcen, die durch die Bereitstellung von Waren oder Dienstleistungen eine Wertschöpfung für den Endnutzer schafft. Anwendungen können sich ergänzen oder miteinander verknüpft sein: So ist beispielsweise ein Internetbrowser eine Anwendung und ermöglicht den Zugang zu Websites, die selbst internetbasierte Anwendungen sind. Ein App Store ist ebenfalls eine Anwendung, dessen Nutzenversprechen darin besteht, dass die Nutzer im App Store andere Anwendungen finden und kaufen können. Innerhalb der Anwendungsschicht befinden sich Anwendungen, die eine Gatekeeping-Funktion ausüben. Sie speichern Nutzerinformationen und lassen eine Kombination dieser Informationen mit anderen Ressourcen nur dann zu, wenn es erforderlich ist und das ausdrückliche Einverständnis des Endnutzers vorliegt. Zu diesen Gatekeeping-Aktivitäten gehören die Authentifizierung von Benutzern, Zahlungen und Geolokalisierung; bei all diesen Prozessen werden derart sensible Daten erhoben und genutzt, dass ein gewisser Grad an Vertrauen zwischen dem Unternehmen bzw. der Organisation und dem Nutzer erforderlich ist.

Die nächste konzeptionelle Schicht ist die Mensch-Maschine-*Schnittstelle*. Eine Schnittstelle repräsentiert das Nutzererlebnis. Sie wird über einen physischen Kontaktpunkt bereitgestellt, der entweder ein Endgerät oder ein Ort (wie z.B. ein Geschäft) sein kann. Es gibt zwei Kategorien von Geräten: Generische Geräte unterstützen viele Anwendungen, auf nichtgenerischen Geräten läuft dagegen nur eine bestimmte Anwendung. Computer, Smartphones oder Tablets beispielsweise sind generische Endgeräte. Ein vernetztes Thermostat ist ein nichtgenerisches Gerät. Bestimmte Endgeräte, wie z.B. vernetzte Autos, waren in den Frühphasen ihrer Entwicklung im Allgemeinen nichtgenerisch, werden aber allmählich

immer generischer, da sie vermehrt mit Zugänglichkeitsfunktionen (wie z.B. einem Betriebssystem) ausgestattet werden.

Auf der obersten Ebene, über den Funktionsschichten, sind die *Nutzer* angesiedelt, die entweder als Privatpersonen oder für ein Unternehmen handeln. Diese Personen interagieren direkt mit der Schnittstellenschicht, um auf Anwendungen zuzugreifen – entweder direkt oder über eine andere Anwendung, die als Gatekeeper fungiert.

Jede Schicht verfügt über Hardwareressourcen, Softwareressourcen und Netzwerkkonnektivität. Ressourcen können auf mehreren Ebenen gespeichert sein: in Rechenzentren auf der Infrastrukturebene, auf virtuellen Servern in der Cloud sowie auf den Endgeräten der Benutzer (z.B. einem Computer oder Tablet). Bei den Geschäftsbeziehungen zwischen den verschiedenen Schichten handelt es sich im Allgemeinen um Beziehungen zwischen Kunden und Anbietern: Ein Unternehmen, das nur in einer Schicht tätig ist, wird in der Regel von einem Unternehmen bezahlt, das Geschäfte in der darüber liegenden Schicht betreibt. Cloud-Computing-Anbieter beispielsweise, die Zugänglichkeit bieten, leisten Zahlungen an Infrastrukturbetreiber und werden von Anwendungsentwicklern bezahlt. Ein auf der obersten Schicht tätiges Unternehmen bezieht Zahlungen direkt aus seinen Interaktionen mit Endnutzern, entweder indem es von diesen Endnutzern Geld verlangt oder durch Wertschöpfung, die monetarisiert werden kann, um Einkünfte von einem anderen Kunden oder Unternehmen zu erhalten. Bei den Unternehmen, die auf der obersten Schicht Geld verdienen, handelt es sich um Unternehmen, die vernetzte Geräte, Gatekeeping-Aktivitäten oder Anwendungen, die weder an ein Endgerät noch an eine Gatekeeping-Funktion gebunden sind, betreiben.

Allgemein lassen sich verschiedene Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft mit Bezug auf die vertikale Integration zwischen einzelnen Schichten beschreiben. Beispielsweise nutzen traditionelle Internetunternehmen Softwareressourcen (2. Schicht) und greifen auf offene Protokolle wie HTTP (3. Schicht) zurück, um diese Ressourcen zu einer Webanwendung zu kombinieren (4. Schicht). Sie vergüten Anbieter der untersten Schicht dafür, ihre Anwendungen ins Internet zu stellen, und ihre Interaktionen mit Nutzern erwirtschaften Erlöse – entweder direkt von den Nutzern in Form einer Zahlung (die direkt oder über einen Gatekeeping-Anbieter erfolgen kann), oder indirekt durch Wertschöpfung, die anderswo in dem Geschäftsmodell monetarisiert werden kann.

Diese Interaktionen erklären, warum es einige Unternehmen als entscheidend ansehen, auf der obersten Schicht tätig zu sein, insbesondere

durch die Bereitstellung von Anwendungen, die Gatekeeping-Funktionen ausüben. Gatekeeper können Daten von ihren Nutzern sammeln, analysieren und schließlich Entwicklern zur Verfügung stellen, damit noch mehr Anwendungen entstehen (und noch mehr Daten gesammelt werden) können, oder sie an andere Unternehmen vermarkten (Werbung). Dies erklärt auch die Entstehung großer Ökosysteme auf Basis einer dominierenden Marktposition im Bereich Gatekeeping, Zugänglichkeit bzw. manchmal auch beim Betrieb von Endgeräten.

Anmerkungen

1. Die Bedenken der Nutzer haben Protestwellen gegen bestimmte Funktionen, Praktiken oder Nutzungsbedingungen ausgelöst, die von einigen Unternehmen im Hinblick auf personenbezogene Daten eingesetzt werden. Als Reaktion darauf haben die Unternehmen oft die betreffenden Funktionen wieder abgeschafft und sogar neue eingeführt, mit denen die Nutzer ihre persönlichen Daten kontrollieren und schützen können. Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Erhebung und Nutzung personenbezogener Daten im OECD-Raum ein stark regulierter Bereich ist, wobei sich die Rechtsvorschriften zumeist an den wesentlichen Elementen der OECD-Leitlinien zum Datenschutz orientieren.

Literaturverzeichnis

Evans, D. (2012), *The Internet of Everything How more Relevant and Valuable Connections Will Change the World*, Cisco IBSG.

Manyika, J. et al. (2013), *Disruptive technologies: Advances that will transform life, business and the global economy*, McKinsey Global Institute.

OECD (2013a), *OECD Communications Outlook 2013*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-en*.

OECD (2013b), "Protecting and Empowering Consumers in the Purchase of Digital Content Products", *OECD Digital Economy Papers*, No. 219, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/5k49czlc7wd3-en*.

OECD (2012), "Report on Consumer Protection in Online and Mobile Payments", *OECD Digital Economy Papers*, No. 2014, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/5k9490gwp7f3-en*.

Rosenstock, E. (o.D.), "Paid, Owned, Earned Media Model will Disappear … It Will Just Be Called Marketing", *http://elyrosenstock.com/blog/2011/05/13/earned-media-will-disappear-it-will-just-be-called-marketing/* (Zugriff am 15. Mai 2014).

U.S. Government Accountability Office (2013), *Virtual Economies and Currencies, Report to the Committee on Finance*, U.S. Senate.

World Economic Forum (2011), *Personal Data: The Emergence of a New Asset Class, www3.weforum.org/docs/WEF_ITTC_PersonalDataNewAsset_Report_2011.pdf*.

Kapitel 4

Die digitale Wirtschaft, neue Geschäftsmodelle und wesentliche Merkmale

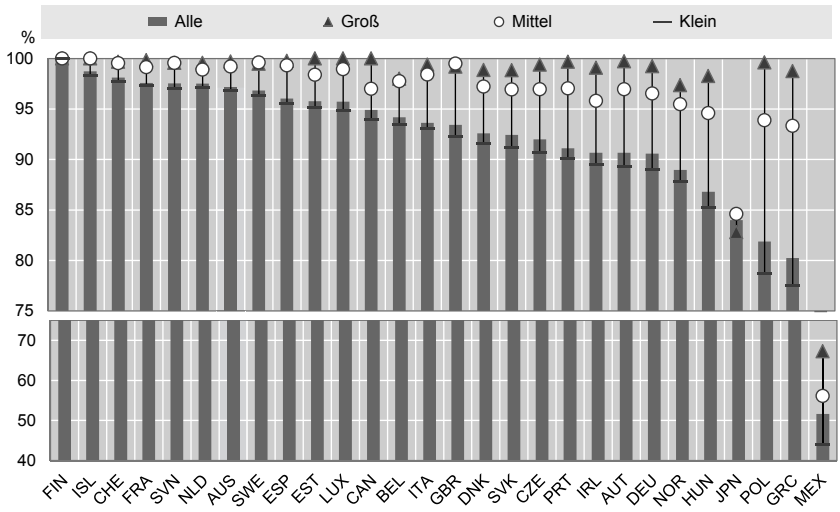
Dieses Kapitel erörtert die Ausbreitung der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT) auf die gesamte Volkswirtschaft, beschreibt beispielhaft neue Geschäftsmodelle, die auf Grund der Fortschritte im IKT-Bereich entstanden sind, und bietet einen Überblick über die wesentlichen Merkmale der digitalen Wirtschaft, die in diesen Geschäftsmodellen zum Ausdruck kommen.

4.1 Die Ausbreitung von IKT im Unternehmenssektor: die digitale Wirtschaft

IKT wird mittlerweile in allen Sektoren der Volkswirtschaft eingesetzt, um die Produktivität zu steigern, die Marktreichweite zu vergrößern und die Betriebskosten zu senken. Die Allgegenwart von IKT lässt sich an der Breitbandpenetration in Unternehmen ablesen, die in fast allen Ländern der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) bei Großunternehmen 100% und selbst bei kleineren Unternehmen 90% und mehr erreicht.

Abbildung 4.1 **Unternehmen mit Breitbandanschluss, nach Belegschaftsgröße, 2012**

Stationäre und mobile Breitbandanschlüsse in Prozent aller Unternehmen



Für Australien beziehen sich die Daten auf den Zeitraum 2010/2011 (Finanzjahr bis 30. Juni 2011) anstatt 2012. Für Kanada beträgt die Belegschaftsgröße bei mittelgroßen Unternehmen 50-299 Beschäftigte anstatt 50-249 Beschäftigte. Als Großunternehmen gelten Unternehmen ab 300 Beschäftigten (anstatt 250). In Japan werden Unternehmen ab 100 Beschäftigten (anstatt 10) berücksichtigt, wobei Unternehmen mit einer Belegschaftsgröße von 100-299 Beschäftigten (anstatt 50-249) als mittelgroße Unternehmen und Unternehmen ab 300 Beschäftigten (anstatt 250) als Großunternehmen gelten. Für Mexiko beziehen sich die Daten auf 2008 anstatt 2012 und auf Unternehmen ab 20 Beschäftigten (anstatt ab 10). Für die Schweiz beziehen sich die Daten auf 2011 anstatt 2012.

Quelle: OECD (2013), *OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2013: Innovation for Growth*, OECD Publishing, Paris, *www.oecd.org/sti/scoreboard.htm* basierend auf OECD ICT Database und Eurostat.

Der weitverbreitete Einsatz von IKT hat in Verbindung mit den drastischen Preisrückgängen und Leistungssteigerungen bei diesen Technologien zur Entwicklung neuer Aktivitäten sowohl im privaten als auch im öffentlichen Sektor beigetragen. Zusammen haben diese Technologien die Marktreichweite vergrößert, die Kosten gesenkt und die Entwicklung neuer Produkte und Dienstleistungen ermöglicht. Überdies haben diese Technologien auch die Art und Weise, wie solche Produkte und Dienstleistungen produziert und geliefert werden, sowie die Geschäftsmodelle von Unternehmen – vom Start-up bis hin zum multinationalen Unternehmen – verändert. Sie unterstützen auch die Aktivitäten von Privatpersonen und Konsumenten und haben zur Entwicklung neuer Zahlungsmethoden einschließlich neuer Formen von digitalen Währungen geführt. Die ersten Branchen, in denen das Internet bedeutende Veränderungen auslöste, waren die Unterhaltungs-, Nachrichten- und Werbebranche sowie der Einzelhandel. In diesen Branchen bauten die ersten großen digitalen Anbieter ihre Geschäftstätigkeit zunächst auf traditionellen Geschäftsmodellen auf und passten diese der besseren Ausstattung der Endnutzer (sowohl innerhalb als auch außerhalb von Unternehmen) und der umfassenderen Vernetzung durch das Internet an.

So adaptierten beispielsweise Online-Händler zunächst das Geschäftsmodell des stationären Handels, indem sie traditionelle physische Waren (z.B. Bücher) auf elektronischem Weg verkauften. Eine weitere Kategorie aus der Frühphase der digitalen Wirtschaft waren Online-Intermediäre, die Websites für die Suche nach bzw. den Kauf und Verkauf von Waren und Dienstleistungen wie Fahrzeugen, Wohnraum und Arbeitsplätzen betrieben. Andere digitale Anbieter spezialisierten sich auf den Online-Verkauf traditioneller Dienstleistungen (wie z.B. Online-Versicherungsmakler). Danach begannen die Händler digitale Produkte und Dienstleistungen zu verkaufen, wie z.B. über Downloads und Streaming erhältliche Musik und Filme, ausführbaren Code, Spiele und datenverarbeitungsbasierte Dienste, wobei mit der Weiterentwicklung dieser Geschäfte die Grenze zwischen Waren und Dienstleistungen immer stärker verschwimmt. Online-Werbung beruhte ursprünglich ebenfalls auf traditionellen Geschäftsmodellen der Werbeindustrie und wurde allmählich immer ausgereifter, da sich die Branche das Potenzial der digitalen Technologie in vollem Umfang zunutze machte. Darüber hinaus sind neue Online-Dienste entstanden, die die Grundlage für eine Sharing Economy und Dienstleistungswirtschaft schaffen, indem sie es den Menschen ermöglichen, Dritten ihre Wohnungen oder Fahrzeuge zu vermieten bzw. ihre Fähigkeiten und Arbeitskraft anzubieten.

Angesichts des technologischen Fortschritts und der ständig sinkenden IKT-Kosten hat sich IKT zur Allzwecktechnologie entwickelt, die mittlerweile ein fester Bestandteil von Unternehmen aus allen Wirtschaftsbereichen ist und eine zentrale Rolle in ihren Geschäftsmodellen spielt. Unternehmen aus allen Sektoren sind nun in der Lage, ihre Geschäftsmodelle auf Basis technologischer Kapazitäten zu konzipieren und aufzubauen, um so ihre Flexibilität und Effizienz zu verbessern und ihre Reichweite auf die globalen Märkte auszuweiten. Unternehmen aus allen Sektoren haben ihre Geschäftsaktivitäten auf eine neue Grundlage gestellt, indem sie die Fortschritte bei der Kommunikations- und Datenverarbeitungskapazität genutzt haben, um die Transaktionskosten zu senken und sich globale Märkte zu erschließen.

Diese Fortschritte in Verbindung mit der Liberalisierung der Handelspolitik und der Senkung der Transportkosten haben es Unternehmen aus allen Sektoren erleichtert, globale Wertschöpfungsketten für sich zu nutzen, in denen die Produktionsprozesse auf verschiedene Standorte weltweit verteilt werden können, um sich die jeweiligen spezifischen Merkmale der lokalen Märkte zunutze zu machen. Beispielsweise können in Sektoren, die stark auf Technologie sowie Forschung und Entwicklung angewiesen sind, Design und Produktion zentral gesteuert werden, während die Montage auf verschiedene Länder aufgeteilt werden kann, um das Angebot an qualifizierten Arbeitskräften und lokalen Ressourcen bestmöglich zu nutzen.

Die bereits eingetretenen und weiter anhaltenden Veränderungen durch die Verbreitung von IKT machen sich in so unterschiedlichen Sektoren wie dem Einzelhandels-, Logistik- und Bildungssektor bemerkbar:

- **Einzelhandel:** Dank der digitalen Transformation der Wirtschaft können Einzelhändler Online-Bestellungen von Kunden entgegennehmen (wobei die Auftragserfüllung oft über ein Geschäft vor Ort erfolgt) sowie leichter Kundendaten erheben und analysieren, um ihren Service und ihre Werbung zu personalisieren. Zudem hat die Digitalisierung der Wirtschaft die Händler bei der Steuerung der Logistik und der Belieferung der Geschäfte mit Produkten unterstützt, was einen erheblichen positiven Effekt auf die Produktivität hatte.
- **Transport und Logistik:** Auch im Logistiksektor hat die Digitalisierung für bedeutende Veränderungen gesorgt, indem sie es ermöglicht, die Bewegungen von Fahrzeugen und Fracht über Kontinente hinweg zu verfolgen („Tracking"), Kunden bessere Informationen zur Verfügung zu stellen und die Entwicklung neuer operativer Prozesse, wie z.B. die

Just-in-Time-Lieferung im verarbeitenden Sektor, voranzutreiben. Mit Hilfe von Fahrzeugtelemetrie kann die Kraftstoffeffizienz gesteigert, eine effiziente Nutzung des Transportnetzes sichergestellt und die Fuhrparkwartung unterstützt werden. Ferner können die von Fahrzeugflotten gesammelten Informationen genutzt werden, um Datensätze mit kommerziellem Wert anzulegen.

- **Finanzdienstleistungen:** Banken, Versicherungen und andere Unternehmen, wie z.B. nichttraditionelle Zahlungsdienstleister, bieten ihren Kunden zunehmend die Möglichkeit, online ihre Finanzen zu verwalten, Transaktionen auszuführen und auf neue Produkte zuzugreifen, auch wenn sie weiterhin Filialnetze unterhalten. Eine bessere Datennutzung ermöglicht zudem mehr Customer Insights und damit zusammenhängende Produkte, wie z.B. personalisierte Ausgabenanalysen, die zur Erwirtschaftung von Werbeeinnahmen genutzt werden können. Darüber hinaus hat die Digitalisierung die Nachbildung von Börsenindizes (Indextracking) und das Management von Investmentportfolios erleichtert und spezialisierte Geschäftsaktivitäten wie den Hochfrequenzhandel ermöglicht.
- **Verarbeitendes Gewerbe und Landwirtschaft:** Die Digitalisierung der Wirtschaft hat die Design- und Entwicklungsprozesse sowie die Möglichkeiten zur Überwachung der Produktionsprozesse in Fabriken und zur Steuerung von Robotern verbessert. Dadurch wurden größere Präzision beim Design und bei der Entwicklung sowie eine kontinuierliche Optimierung der Produkte gefördert. Die gefertigten Produkte werden zudem immer wissensintensiver. In der Automobilindustrie beispielsweise verfügen geschätzte 90% der neuen Funktionen in Autos über eine wesentliche Softwarekomponente. In der Landwirtschaft können Systeme zur Überwachung der Kulturen und Viehbestände sowie der Boden- und Umweltqualität eingesetzt werden. Routineprozesse und Agrargeräte können zunehmend durch automatisierte Systeme verwaltet werden.
- **Bildungswesen:** Dank der digitalen Transformation können Universitäten, Anbieter von Privatunterricht und andere Bildungsdienstleister Technologien wie Videokonferenzen, Streaming und Online-Kollaborationsportale nutzen, um Fernunterricht anzubieten, für den keine persönliche Präsenz erforderlich ist. Dadurch können sie von der globalen Bildungsnachfrage profitieren und sich ihren Markenwert in einer Art und Weise zunutze machen, die früher undenkbar war.

- **Gesundheitswesen:** Die Digitalisierung hat eine Revolution im Gesundheitssektor angestoßen, die beispielsweise Ferndiagnosen sowie eine Steigerung der Systemeffizienzen und des Patientenwohls durch elektronische Patientenakten ermöglicht. Sie schafft außerdem Werbemöglichkeiten, beispielsweise für Medikamente und andere Therapieformen.
- **Rundfunk und Medien:** Die digitale Wirtschaft hat einschneidende Veränderungen in der Rundfunk- und Medienbranche mit sich gebracht. Insbesondere die zunehmende Breitbandpenetration eröffnet neue Möglichkeiten der Inhaltebereitstellung für traditionelle Medienanbieter, während zugleich die Beteiligung nichttraditioneller Nachrichtenquellen an den Nachrichtenmedien ermöglicht und die Mitwirkung der Nutzer in den Medien durch nutzergenerierte Inhalte und soziale Netzwerke ausgebaut wird. Die digitale Wirtschaft hat außerdem die Möglichkeiten der Unternehmen zur Erhebung und Nutzung von Informationen über die Sehgewohnheiten und -präferenzen der Kunden verbessert, um ihnen eine zielgerichtetere Programmgestaltung zu ermöglichen.

Mit der zunehmenden Verbreitung von Digitaltechnologien in allen Wirtschaftsbereichen wird eine Abgrenzung der digitalen Wirtschaft immer schwieriger. Anders ausgedrückt: Da die digitale Wirtschaft immer mehr zur Wirtschaft an sich wird, ist eine strikte Trennung zwischen der digitalen Wirtschaft und dem Rest der Wirtschaft schwierig bis unmöglich. Würde man versuchen, die digitale Wirtschaft als separaten Sektor zu isolieren, so müsste man unweigerlich willkürliche Grenzen zwischen digitalen und nicht digitalen Bereichen ziehen. Daher ist es zur Identifizierung und Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungs- und BEPS-Probleme besser, die gegenwärtig von multinationalen Unternehmen genutzten Strukturen zusammen mit den neuen Geschäftsmodellen zu analysieren und sich darauf zu konzentrieren, worin die wesentlichen Merkmale der digitalen Wirtschaft bestehen und welche dieser Merkmale Besteuerungs- oder BEPS-Probleme hervorrufen oder verschärfen, sowie Lösungsansätze für diese Probleme oder Fragestellungen zu entwickeln.

4.2 Die digitale Wirtschaft und die Entstehung neuer Geschäftsmodelle

Die digitale Wirtschaft hat eine Reihe von neuen Geschäftsmodellen hervorgebracht. Obwohl es für viele dieser Geschäftsmodelle Entsprechungen in der traditionellen Geschäftswelt gibt, ist es durch die jüngsten Fortschritte der IKT möglich geworden, viele Arten von Geschäftstätigkeiten in wesentlich größerem Umfang und über weitere Entfernungen

zu betreiben als früher. In diesem Abschnitt werden mehrere typische Beispiele dieser neuen Geschäftsmodelle beschrieben. Einige dieser Geschäftsmodelle ergänzen bzw. überschneiden sich u.U. (so könnten beispielsweise Zahlungsdienstleistungen den Kategorien E-Commerce oder Cloud Computing zugeordnet werden). Die nachstehend beschriebenen Geschäftsmodelle stellen keine abschließende Aufzählung dar. Ebenso wie die Innovation in der digitalen Wirtschaft die rasche Entwicklung neuer Geschäftsmodelle ermöglicht, kann sie auch bestehende Geschäftsmodelle schnell obsolet werden lassen. Die hier erörterten Geschäftsformen umfassen verschiedene Kategorien des elektronischen Geschäftsverkehrs (E-Commerce) sowie App Stores, Online-Werbung, Cloud Computing, partizipative Netzwerkplattformen, Hochgeschwindigkeitshandel und Online-Zahlungsdienste.

4.2.1 E-Commerce

Electronic Commerce („E-Commerce“) wurde von der OECD-Arbeitsgruppe Indikatoren für die Informationsgesellschaft allgemein definiert als „Kauf oder Verkauf von Waren oder Dienstleistungen über Computernetze[1] mit Methoden, die speziell dazu konzipiert wurden, Bestellungen entgegenzunehmen oder aufzugeben. Die Waren oder Dienstleistungen werden zwar auf diesem Weg bestellt, die Zahlung und Lieferung der Waren oder Dienstleistungen müssen jedoch nicht online erfolgen. Eine E-Commerce-Transaktion kann zwischen Unternehmen, Haushalten, Einzelpersonen, staatlichen Stellen und anderen öffentlichen oder privaten Organisationen erfolgen“ (OECD, 2011). E-Commerce kann entweder genutzt werden, um die Bestellung von Waren oder Dienstleistungen zu erleichtern, die dann über konventionelle Kanäle geliefert werden (indirekter oder Offline-E-Commerce), oder um den gesamten Bestell- und Liefervorgang elektronisch abzuwickeln (direkter oder Online-E-Commerce). E-Commerce umfasst zwar ein breites Spektrum von Geschäftsformen, in diesem Abschnitt werden jedoch nur einige der bekannteren Modelle beschrieben.

4.2.1.1 Business-to-Business (B2B)

Bei E-Commerce handelt es sich überwiegend um Transaktionen, bei denen ein Unternehmen Produkte oder Dienstleistungen an ein anderes Unternehmen verkauft (sogenanntes Business-to-Business-Geschäft) (OECD, 2011). Dies kann auch Online-Varianten traditioneller Geschäftstransaktionen umfassen, bei denen ein Großhändler Waren online einkauft, die er danach über Einzelhandelsgeschäfte an Konsumenten verkauft. Zum B2B-Geschäft kann auch die Bereitstellung von Waren

oder Dienstleistungen zur Unterstützung anderer Geschäftsaktivitäten zählen, wie etwa *(i)* Logistikdienstleistungen wie Transport, Lagerung und Vertrieb; *(ii)* Bereitstellung, Hosting und Verwaltung zentral betriebener Softwarelösungen durch Anwendungsdienstleister (Application Service Provider); *(iii)* Outsourcing von Supportfunktionen für den E-Commerce, wie z.B. Webhosting-, Sicherheits- und Kundenbetreuungslösungen; *(iv)* Auktionslösungen zur Durchführung von Echtzeitauktionen im Internet; *(v)* Content-Management-Dienste zur Verwaltung und Auslieferung von Website-Inhalten sowie *(vi)* Bereitstellung automatisierter Online-Einkaufsfunktionen für den Internethandel.

4.2.1.2 Business-to-Consumer (B2C)

Business-to-Consumer-Modelle zählten zu den frühesten Erscheinungsformen des E-Commerce. Ein B2C-Geschäft liegt dann vor, wenn ein Unternehmen Waren oder Dienstleistungen an Privatpersonen verkauft, die dabei nicht im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit handeln. Es gibt verschiedene Kategorien von B2C-Modellen, darunter beispielsweise reine Online-Händler („Online-Pure-Play"), die keine physischen Läden oder Offline-Präsenzen unterhalten, „Click-and-Mortar"-Unternehmen, die ihre bestehenden stationären Geschäftsaktivitäten durch den Online-Verkauf ergänzt haben, sowie Hersteller, die das Online-Geschäft nutzen, um ihren Kunden die Möglichkeit der direkten Bestellung und individuellen Anpassung zu bieten.

Die von einem B2C-Unternehmen verkauften Waren oder Dienstleistungen können entweder materiell (wie z.B. eine Musik-CD) oder immateriell (d.h. in elektronischem Format) sein. Durch die Digitalisierung von Informationen verschiedenster Art, sei es in Form von Text, Ton oder Bild, können immer mehr Waren und Dienstleistungen elektronisch an immer weiter vom Standort des Verkäufers entfernte Kunden geliefert werden. Der elektronische B2C-Handel kann in vielen Fällen die Lieferketten drastisch verkürzen, da viele der Großhändler, Vertriebsunternehmen, Einzelhändler und anderen Intermediäre, die traditionell am Geschäft mit materiellen Waren beteiligt waren, überflüssig werden. Diese Disintermediation ist einer der Gründe dafür, dass B2C-Unternehmen in der Regel viel in Werbung und Kundenbetreuung sowie Logistik investieren. B2C-Handel verringert die Transaktionskosten (insbesondere die Suchkosten) durch einen besseren Zugang der Kunden zu Informationen. Die Markteintrittsschranken sind im B2C-Handel ebenfalls niedriger, da die Kosten für den Unterhalt einer Website im Allgemeinen geringer sind als die Kosten für die Einrichtung eines traditionellen stationären Ladengeschäfts.

4.2.1.3 Consumer-to-Consumer (C2C)

Immer verbreiteter sind auch Consumer-to-Consumer-Geschäfte. Im elektronischen C2C-Handel tätige Unternehmen agieren als Intermediäre, die Privatpersonen dabei unterstützen, ihre Güter zu verkaufen oder zu vermieten (wie z.B. Wohnimmobilien, Autos, Motorräder usw.), indem sie ihre Informationen auf einer Website veröffentlichen und die Abwicklung der entsprechenden Transaktionen erleichtern. Je nach Erlösmodell des Unternehmens müssen die Konsumenten u.U. für die Nutzung dieser Dienste bezahlen. Diese Art von E-Commerce existiert in verschiedenen Ausprägungen, u.a. in Form von: *(i)* Auktionsportalen, die Online-Versteigerungen für die zum Verkauf stehenden Güter ermöglichen, *(ii)* Peer-to-Peer-Systemen, bei denen die Nutzer Dateien austauschen können und *(iii)* Kleinanzeigenportalen, die als interaktiver Online-Marktplatz fungieren, auf dem Käufer und Verkäufer Geschäfte aushandeln können.

4.2.1.4 Wachstum des E-Commerce

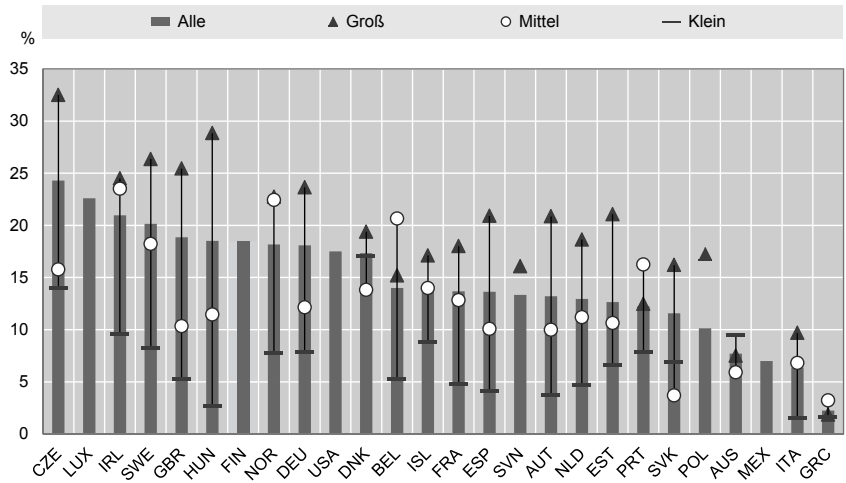
Das Internet erleichtert Transaktionen wie das Bestellen von Waren und Dienstleistungen. Das heißt, dass viele Transaktionen, die auch ohne das Internet stattgefunden hätten, effizienter und kostengünstiger durchgeführt werden können. Überdies hat das Internet die Reichweite kleinerer Unternehmen vergrößert; diese können sich mittlerweile Märkte erschließen, die für sie ohne Internet nicht erreichbar gewesen wären. Infolgedessen ist die Anzahl der Firmen, die Geschäfte über das Internet tätigen, in den letzten zehn Jahren signifikant gestiegen.

In den Niederlanden beispielsweise hat sich der Anteil des E-Commerce am Gesamtumsatz der Unternehmen von 3,4% im Jahr 1999 auf 14,1% im Jahr 2009 erhöht. In Norwegen stieg der Umsatzanteil des E-Commerce zwischen 2004 und 2011 von 2,7% auf 18,5%, in Polen von 2,8% auf 11%. Auf Basis vergleichbarer Daten, wie sie in Abbildung 4.2 dargestellt sind, beträgt der Anteil des E-Commerce in Finnland, Ungarn und Schweden nahezu 20% und in der Tschechischen Republik nahezu 25% der Gesamtumsätze (OECD, 2012).

Schätzungen zufolge überstiegen die Umsätze im B2C-E-Commerce 2012 erstmals die Marke von 1 Bill. US-$. Für 2013 gingen die Schätzungen von einem weiteren Zuwachs um 18,3% auf 1,298 Bill. US-$ aus, wobei damit gerechnet wurde, dass der asiatisch-pazifische Raum Nordamerika als größten Markt für B2C-E-Commerce ablöst (Emarketer, 2013). Allerdings macht der elektronische B2C-Handel im Moment lediglich einen Bruchteil des gesamten E-Commerce aus, der überwiegend aus B2B-Transaktionen

besteht. Der Umfang des globalen B2B-E-Commerce, insbesondere unter Großhändlern und Vertriebsunternehmen, wurde für das Jahr 2012 auf ungefähr 12,4 Bill. US-$ geschätzt (WTO, 2013). Andere Schätzungen der International Data Corporation veranschlagten das Volumen des gesamten weltweiten E-Commerce (globales B2B- und Verbrauchergeschäft zusammengenommen) für das Jahr 2013 auf 16 Bill. US-$.

Abbildung 4.2 **E-Commerce-Umsatz nach Unternehmensgröße, 2012**
In Prozent des Umsatzes von Unternehmen ab 10 Beschäftigten



Soweit verfügbar, sind die Größenklassen der Unternehmen wie folgt definiert: kleine Unternehmen (10-49 Beschäftigte), mittlere Unternehmen (50-249 Beschäftigte), Großunternehmen (ab 250 Beschäftigten). Die erfassten Sektoren umfassen alle Aktivitäten in der Fertigungsindustrie sowie nichtfinanzielle marktbestimmte Dienstleistungen, mit Ausnahme Australiens (wo auch Land- und Forstwirtschaft sowie Fischerei enthalten sind) und der Vereinigten Staaten (wo alle marktbestimmten Dienstleistungen mit Ausnahme der Führung von Unternehmen – NAICS 55 – enthalten sind). Für Australien beziehen sich die Daten auf das Finanzjahr bis 30. Juni 2011 (2010/2011) anstatt 2012; für Dänemark und Deutschland beziehen sich die Daten auf 2010; für Mexiko beziehen sich die Daten auf 2008 und berücksichtigen nur Unternehmen ab 20 Beschäftigten.

Quelle: OECD (2013), *OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2013: Innovation for Growth*, OECD Publishing, Paris, *www.oecd.org/sti/scoreboard.htm* basierend auf OECD ICT Database, Eurostat und nationalen Quellen, Juni 2013.

4.2.2 Zahlungsdienstleistungen

Ursprünglich musste man zur Bezahlung von Online-Transaktionen dem Verkäufer bestimmte Finanzinformationen mitteilen, wie z.B. Konto- oder Kreditkartendaten. Dafür ist ein hoher Grad an Vertrauen erforderlich, der im Fall eines unbekannten Verkäufers, insbesondere bei C2C-Geschäften, nicht immer gegeben ist. Die Anbieter von Online-Zahlungsdiensten (Payment

Service Provider – PSP) tragen zur Lösung dieses Problems bei, indem sie eine sichere Möglichkeit zur Durchführung von Online-Zahlungen anbieten, bei denen keine Finanzinformationen zwischen den Geschäftspartnern ausgetauscht werden müssen.

Payment Service Provider treten als Intermediäre (in der Regel über ein Software-as-a-Service-Modell) zwischen Online-Käufern und -Verkäufern auf, d.h. sie nehmen Zahlungen von den Käufern entgegen, die über eine Reihe von Zahlungsmethoden, darunter Kreditkartenzahlungen oder bankbasierte Zahlungsverfahren wie z.B. Lastschrift oder Direktüberweisungen, erfolgen können, verarbeiten diese Zahlungen und übertragen die Gelder auf das Konto des Verkäufers. Elektronische Zahlungssysteme bieten mehrere Vorteile für die Nutzer, wie z.B. *(i)* Absicherung gegen Betrug, da zwischen dem Käufer und dem Verkäufer keine sensiblen Daten ausgetauscht werden, *(ii)* schnellerer Zahlungseingang als bei traditionellen Zahlungsmethoden sowie *(iii)* in vielen Fällen die Möglichkeit, Transaktionen in verschiedenen Währungen vorzunehmen. Payment Service Provider verlangen in der Regel eine Gebühr für jede abgeschlossene Transaktion, die entweder in Form einer Pauschalgebühr oder als Prozentsatz des Transaktionswerts erhoben wird. Einige PSP verlangen jedoch auch monatliche Gebühren oder Gebühren für bestimmte Zusatzleistungen.

Darüber hinaus existieren verschiedene andere alternative Zahlungsoptionen für Online-Transaktionen, wie z.B.:

- **Barzahlungslösungen,** bei denen der Kunde online einkauft und seinen Einkauf mittels Barcode oder Zahlcode bei teilnehmenden Geschäften oder Abrechnungsagenturen in bar bezahlt. Damit steht Kunden, die nicht bereit sind, andere Online-Zahlungsmethoden zu nutzen, eine sichere Zahlungsart für Online-Käufe zur Verfügung.
- **E-Wallets oder Cyberwallets,** die vorab mit Guthaben aufgeladen werden und online als Alternative zur Kreditkarte eingesetzt werden können. Sie werden oft zur Zahlung kleinerer Geldbeträge verwendet, da die Nutzung einer Kreditkarte bei häufigen geringfügigen Zahlungen unwirtschaftlich ist.
- **Mobile Zahlungslösungen,** d.h. alle Arten von Technologien, die eine Zahlung per Handy oder Smartphone ermöglichen, wie u.a. mobile Kartenzahlungsabwicklung über Kartenlesegeräte, die mit Smartphones verbunden werden, In-App-Payments für virtuelle Produkte sowie Bezahllösungen auf Basis von Nahfeldkommunikation (Near-Field Communication – NFC), die drahtlose Übertragungstechnik mit geringer Reichweite zum Austausch von Informationen nutzen.

Wie in Kapitel 3 ausgeführt wurde, hat die digitale Wirtschaft auch virtuelle Währungen hervorgebracht, die als Alternative zu den beschriebenen Zahlungsdienstleistungen für den Kauf von Waren und Dienstleistungen eingesetzt werden können, sofern das betreffende Unternehmen sie als Zahlungsmittel akzeptiert. In einigen Fällen sind Börsen entstanden, an denen diese virtuellen Währungen gegen reale Währungen ge- und verkauft werden können.

4.2.3 App Stores

Die Zunahme der Internetnutzung über Smartphones und Tablets hat zu einer verstärkten Nachfrage nach Online-Diensten und zur Entstehung von App Stores geführt. Dabei handelt es sich um eine Art von digitaler Softwarevertriebsplattform, die oft als Komponente des Betriebssystems bereitgestellt wird. App Stores haben im Allgemeinen die Form zentraler Einkaufsplattformen, die für Kunden über ihr Endgerät zugänglich sind und auf denen die Kunden verschiedene Apps finden, Informationen und Bewertungen dazu lesen sowie die gewünschten Apps kaufen, automatisch herunterladen und auf ihrem Endgerät installieren können.

Der Grad der Zugänglichkeit ist in den einzelnen App Stores unterschiedlich. Einige App Stores können nur von Kunden mit einem bestimmten Endgerät genutzt werden. In einigen Fällen stellen diese Stores für die Nutzer dieses Endgeräts die einzige Möglichkeit dar, Apps zu erhalten, in anderen Fällen sind sie nur eine von mehreren Möglichkeiten. Auf einige App Stores können Nutzer mit jedem Endgerät zugreifen, auf dem ein bestimmtes Betriebssystem läuft. Andere können nur von Kunden genutzt werden, die einen Vertrag bei einem bestimmten Netzbetreiber haben. Andere wiederum sind frei zugänglich und hängen weder vom Endgerät noch von einer bestimmten proprietären Software oder vom Netzbetreiber ab.

App Stores bieten im Allgemeinen sowohl vom Betreiber des App Stores (in der Regel handelt es sich dabei um den Entwickler eines Betriebssystems, einen Endgerätehersteller oder einen Telekommunikationsnetzbetreiber) als auch von Dritten entwickelte Apps an. Die Apps können entweder kostenlos oder gegen Gebühr heruntergeladen werden. Kostenlose Apps werden u.U. durch Werbung finanziert. Zudem basieren immer mehr Apps auf einem „Freemium"-Modell, bei dem die Grundfunktionen kostenlos bereitgestellt werden und zusätzliche Inhalte oder Funktionen gegen Bezahlung erhältlich sind.

In der Regel sind in App Stores Anwendungen von Entwicklern aus verschiedenen Ländern erhältlich. Ferner richten sich viele App Stores zwar

gezielt an Kunden in bestimmten geografischen Märkten, doch die Apps werden oft gleichzeitig in mehreren App Stores angeboten, die verschiedene geografische Regionen abdecken.

Die Nutzung von App Stores nimmt rasant zu. Die IT-Forschungs- und Beratungsgesellschaft Gartner rechnete für 2013 mit einer Zunahme der Downloads aus App Stores auf 102 Milliarden (von 64 Milliarden im Jahr 2012).

Für 2013 wurde ein Gesamtumsatz aus App-Store-Käufen von mehr als 26 Mrd. US-$ erwartet, was einem Anstieg von 31% gegenüber dem Gesamtwert des Jahres 2012 entspricht. Wie oben erwähnt, nimmt die Verbreitung kostenloser Apps zu: 2017 werden Gratis-Apps den Erwartungen zufolge 94,5% der Gesamt-Downloads ausmachen, während 48% der Gesamtumsätze von App Stores auf In-App-Käufe entfallen dürften.

4.2.4 Online-Werbung

Online-Werbung nutzt das Internet als Medium, um Werbebotschaften an Kunden zielgruppenorientiert zu steuern und zu verbreiten. Internetwerbung bietet zahlreiche Vorteile gegenüber traditioneller Werbung. Beispielsweise haben viele Online-Werbetreibende ausgereifte Methoden zur Segmentierung von Kunden entwickelt, um eine präzisere Zielgruppenorientierung der Werbung zu ermöglichen. Viele Internetwerber haben zudem Möglichkeiten für Kunden entwickelt, den Erfolg ihrer Werbung zu kontrollieren, die Interaktion der Nutzer mit ihren Marken zu überwachen und herauszufinden, was bestehende und potenzielle Kunden interessiert. Zu den wichtigsten Formen der Online-Werbung zählen die Display-Werbung, bei der die Werbetreibenden dafür bezahlen, dass ihre Werbung in Abhängigkeit von bestimmten Inhalten oder einem bestimmten Nutzerverhalten eingeblendet wird, sowie die Suchmaschinenwerbung, bei der die Werbetreibenden dafür bezahlen, unter den Internetsuchergebnissen zu erscheinen.

An Online-Werbung sind verschiedene Akteure beteiligt, darunter Website-Betreiber (Publisher), die gegen Bezahlung Werbung in ihren Online-Content aufnehmen, sowie Werbetreibende (Advertiser), die Werbung zur Einblendung im Content des Publishers produzieren, und Werbenetzwerke (Ad Networks), die als Intermediäre Publisher mit Advertisern zusammenführen, die ein Online-Publikum erreichen möchten. Werbenetzwerke werden von verschiedenen Anbietern, wie z.B. Suchmaschinen, Medienunternehmen und Technologieanbietern, betrieben. Unterstützt werden diese Netzwerke durch Datenbörsen – Marktplätze, auf denen Werbetreibende Gebote für den Zugang zu Kundendaten abgeben, die

durch Überwachung und Aufzeichnung der Online-Aktivitäten von Nutzern gesammelt wurden. Diese Daten können von spezialisierten Datenanalysten analysiert, bearbeitet und zu Nutzerprofilen zusammengeführt werden.

In werbebasierten Geschäftsmodellen sind Content-Publisher oft bereit, Konsumenten kostenlose oder subventionierte Dienste anzubieten, damit sie ausreichend Nutzer erreichen, um für Werbetreibende attraktiv zu sein. Am erfolgreichsten sind in diesem Bereich jene Unternehmen, die eine große Nutzerbasis mit ausgereiften Algorithmen zum Sammeln, Analysieren und Verarbeiten von Nutzerdaten kombinieren, um zielgruppenorientierte Werbung zu ermöglichen. Während bei traditionellen Werbeformen dafür bezahlt wird, dass Werbeanzeigen für einen bestimmten Zeitraum gezeigt werden – wobei wenig Möglichkeiten bestehen, die Sichtbarkeit der Werbung oder die Reaktionen der Nutzer zu überwachen –, sind im Bereich der Online-Werbung verschiedene neuartige Abrechnungsmethoden entstanden. Dazu zählen unter anderem der Tausenderkontaktpreis (TKP), bei dem die Advertiser pro Tausend Einblendungen ihrer Werbebotschaft zahlen, das Cost-per-Click-Modell (CPC), bei dem die Advertiser nur zahlen, wenn die Nutzer ihre Werbung anklicken, und das Cost-per-Action-Modell (CPA), bei dem die Advertiser nur bei bestimmten Handlungen der Nutzer (wie z.B. einem Kauf) zahlen.

Die Internetwerbung wächst rasant, sowohl gemessen an den Gesamtumsätzen als auch an ihrem Anteil am Werbemarkt insgesamt. Schätzungen von PwC zufolge erreichte die Internetwerbung im Jahr 2012 eine Größenordnung von 100,2 Mrd. US-$, was einen Zuwachs von 17% gegenüber dem Vorjahr und einen Anteil von 20% am globalen Werbemarkt insgesamt darstellte. Den Erwartungen zufolge dürfte der Markt für Internetwerbung im Zeitraum 2012-2017 mit einer Jahresrate von 13% wachsen und 2017 ein Volumen von 185,4 Mrd. US-$ erreichen. Die Internetwerbung wäre dann mit einem Anteil von 29% am gesamten globalen Werbemarkt das zweitgrößte Werbemedium nach der Fernsehwerbung. Innerhalb des Online-Werbemarkts verbucht die Suchmaschinenwerbung den höchsten Anteil – mit rd. 42% im Jahr 2013 – und wird den Erwartungen zufolge bis 2017 weiterhin über 40% des Marktes halten, wenngleich sowohl mobile Werbung als auch Video-Werbung bis 2017 voraussichtlich stark wachsen werden (auf 15% bzw. 8%) (PwC, 2013).

4.2.5 Cloud Computing

Unter Cloud Computing wird die Bereitstellung standardisierter, konfigurierbarer, auf Abruf verfügbarer Online-Computerdienstleistungen, wie z.B. Rechenleistung, Speicher, Software und Datenverwaltung, unter

gemeinsamer Nutzung physischer und virtueller Ressourcen (u.a. Netzwerke, Server und Anwendungen) verstanden[2]. Da diese Dienste online über die Hardware des Anbieters bereitgestellt werden, können die Nutzer in der Regel standortunabhängig über verschiedene Endgeräte darauf zugreifen, sofern sie über eine geeignete Internetverbindung verfügen.

Die Ressourcen, zu denen Cloud-Computing-Kunden Zugang erhalten, sind nicht auf einem einzigen Computer gespeichert, sondern befinden sich auf vielen vernetzten Computern, die jedem zur Verfügung stehen, der Zugang zu dieser „Wolke" von IT-Ressourcen hat (dabei könnte es sich – je nach Cloud – um ein einziges Unternehmen bzw. eine einzige Organisation, eine Gruppe von Unternehmen bzw. Organisationen, die Allgemeinheit oder eine Kombination daraus handeln). Das System kopiert die Daten und Software der einzelnen Nutzer auf andere Server. Dadurch können Anfragen für Hardware-Ressourcen jeweils von dem physischen Standort aus bedient werden, der am besten in der Lage ist, den Bedarf effizient zu erfüllen. Jeder Nutzer hat bei Bedarf – und nur dann – Zugang zu umfangreichen Computerressourcen. Durch diese Redundanz wird sichergestellt, dass bei Ausfall einer Maschine kein Daten- oder Softwareverlust eintritt.

Cloud Computing stellt für die Kunden oft eine kostengünstige Alternative zum Erwerb und Unterhalt einer eigenen IT-Infrastruktur dar, da sich die Kosten der Ressourcen im Allgemeinen auf einen breiten Nutzerkreis verteilen. Die Vorteile des Cloud Computing beruhen in erster Linie auf den Skaleneffekten bei der Einrichtung der Infrastruktur und der Maximierung der Serverauslastung, die über eine gemeinsame Nutzung durch Kunden erreicht wird, deren Bedarf an Speicherplatz und Rechenleistung sich auf flexibler Basis ändern kann.

Die gängigsten Beispiele für Cloud-Computing-Servicemodelle sind:

- **Infrastructure-as-a-Service:** Im einfachsten Cloud-Servicemodell stellen die Anbieter von Infrastructure-as-a-Service (IaaS) Computer – physische oder (häufiger) virtuelle Maschinen – und andere grundlegende Computerressourcen bereit. Oft bieten IaaS-Clouds zusätzliche Ressourcen wie z.B. Image-Bibliotheken für virtuelle Festplatten, block- und dateibasierten Speicher, Firewalls, Lastverteiler, IP-Adressen, Virtual Local Area Networks (VLAN) und Softwarepakete. Die zu Grunde liegende Cloud-Infrastruktur wird nicht vom Kunden verwaltet oder kontrolliert. Der Kunde hat jedoch Kontrolle über das Betriebssystem, die Speicherkapazitäten sowie die bereitgestellten Anwendungen und kann u.U. eingeschränkte Kontrolle über ausgewählte Netzwerkkomponenten (z.B. Host-Firewalls) erhalten.

- **Platform-as-a-Service:** Platform-as-a-Service ist eine Kategorie von Cloud-Computing-Diensten, bei der eine Laufzeitumgebung und Programmierungstools für Softwareentwickler bereitgestellt werden. Von der Plattform bereitgestellte Softwareressourcen werden im Code von Softwareanwendungen, die zur Nutzung durch Endanwender bestimmt sind, eingebettet. Die zu Grunde liegende Cloud-Infrastruktur, einschließlich des Netzwerks, der Server, der Betriebssysteme oder Speicherkapazitäten wird nicht vom Kunden verwaltet oder kontrolliert, der Kunde hat jedoch die Kontrolle über die bereitgestellten Anwendungen.
- **Software-as-a-Service:** Eine häufige Form von Cloud Computing, bei der der Anbieter dem Nutzer durch eine Client-Schnittstelle, wie z.B. einen Webbrowser, Zugang zu einer Anwendung über verschiedene Endgeräte ermöglicht. Nutzer können sowohl Geschäftskunden (B2B) als auch Privatkunden (B2C) sein. Im Gegensatz zu den alten Softwareanbieter-Modellen wird der Code remote auf den Servern ausgeführt. Dadurch muss der Nutzer kein Upgrade durchführen, wenn eine neue Version zur Verfügung steht, da die ausgeführte Version immer die neueste ist, so dass neue Funktionen unmittelbar ohne Reibungsverluste verfügbar werden. Die zu Grunde liegende Cloud-Infrastruktur, einschließlich des Netzwerks, der Server, der Betriebssysteme, Speicherkapazitäten oder einzelnen Anwendungen, wird im Allgemeinen nicht vom Kunden verwaltet oder kontrolliert – eine mögliche Ausnahme stellen begrenzte nutzerspezifische Anwendungskonfigurationseinstellungen dar.

Andere XaaS-Konzepte können Inhalte oder Daten umfassen:

- **Content-as-a-Service:** Wenn Rechte erworben werden und Software zur Verfügung gestellt wird, um Käufern die Einbettung von Inhalten zu ermöglichen, kann Content als Dienstleistung eingekauft werden. Dies ist insbesondere bei nutzergenerierten Inhalten (User Created Content – UCC) zu beobachten.
- **Data-as-a-Service:** Daten aus verschiedenen Quellen können von einem Dienstleister aggregiert und verwaltet werden, so dass den Kunden dieser Dienstleister – selbst wenn zwischen ihnen keine geografische und organisatorische Nähe besteht – kontrollierter Zugang zu diesen Daten gewährt werden kann, ohne dass jeder dieser Kunden die zur Erstellung und Verarbeitung dieser Daten erforderliche Infrastruktur entwickeln oder erwerben muss.

Für Verbraucher werden viele Cloud-Dienste (wie z.B. E-Mail- oder Fotospeicherdienste sowie soziale Netzwerke) entweder kostenlos angeboten,

wobei Erlöse durch Werbung oder durch den Verkauf von Daten zum Nutzerverhalten erwirtschaftet werden, oder als „Freemium"-Modell, bei dem die Basisdienstleistungen kostenlos bereitgestellt werden und erweiterte Leistungen kostenpflichtig sind. Andere Cloud-Dienste für Verbraucher, wie z.B. Webhosting- oder Backup-Lösungen, werden auf Subskriptionsbasis als monatliches Abonnement angeboten. An B2B-Märkten werden Cloud-Dienste zumeist auf Subskriptionsbasis angeboten, es sind jedoch zunehmend auch nutzungsbasierte Pay-as-you-go-Abrechnungsmodelle verfügbar.

4.2.6 Hochfrequenzhandel

Der Hochfrequenzhandel nutzt hochmoderne Technologien, darunter komplexe Computeralgorithmen, um Wertpapiere mit hoher Geschwindigkeit zu handeln. Eine Vielzahl von Orders mit üblicherweise relativ kleinen Stückzahlen wird mit hoher Geschwindigkeit – die Round-Trip-Ausführungszeiten liegen dabei im Mikrosekundenbereich – an die Märkte geschickt. Die Parameter für die Transaktionen werden mit Algorithmen gesetzt, die auf Hochleistungscomputern laufen. Diese analysieren riesige Mengen an Marktdaten und nutzen geringfügige Kursbewegungen oder Marktarbitragechancen aus, die u.U. nur für Millisekunden bestehen. Hochfrequenzhändler halten ihre Positionen in der Regel nur wenige Sekunden lang. Anders ausgedrückt: Hochfrequenzhändler profitieren überwiegend von geringen Kursveränderungen, die durch kleine, aber häufige Transaktionen ausgenutzt werden.

Da die Transaktionen vollständig elektronisch erfolgen, ist für den Hochfrequenzhandel im Allgemeinen kein Personal in dem Land erforderlich, in dem sich die zur Ausführung der Transaktionen genutzte Infrastruktur befindet. Die Umsetzung und Ausführung erfolgreicher Handelsstrategien hängt von verschiedenen Faktoren ab, wie u.a. der Entwicklung von Handelsalgorithmen und von Programmen, die die Performance und Verluste überwachen und die Handelsaktivitäten automatisch stoppen können, um eine rapide Anhäufung von Verlusten zu verhindern. Überdies ist es im Hochfrequenzhandel entscheidend, schneller zu sein als die Konkurrenz, d.h. die Latenzanfälligkeit ist extrem hoch. Folglich spielt der Serverstandort eine extrem wichtige Rolle, da man durch Server in der Nähe der jeweiligen Börse einen nennenswerten Zeitvorteil gegenüber weiter entfernten Servern erhält. Aus diesem Grund bieten Finanzinstitute die Installation von Handelssystemen in unmittelbarer Nähe ihrer eigenen Infrastruktur an, wodurch die Netzwerklatenz minimiert wird.

4.2.7 Partizipative Netzwerkplattformen

Eine partizipative Netzwerkplattform ist ein Intermediär, der es den Nutzern ermöglicht, kollaborativ daran mitzuarbeiten bzw. dazu beizutragen, nutzergenerierte Inhalte (User Created Content) zu entwickeln, erweitern, bewerten, kommentieren und verbreiten. User Created Content umfasst verschiedene Formen von nutzergenerierten Medien und kreativen Arbeiten (Text-, Audio- oder visuelle Inhalte sowie Kombinationen daraus). Hierfür sind diverse unterschiedliche Distributionsplattformen entstanden, darunter textbasierte Kollaborationsformate wie Blogs oder Wikis, gruppenbasierte Aggregation- und Social-Bookmarking-Sites, soziale Netzwerke, Podcasts und virtuelle Welten. Soziale Netzwerke dürften die bekanntesten partizipativen Netzwerkplattformen sein, doch das gleiche Modell wird auch in anderen Bereichen eingesetzt, wie z.B. im Modedesign, Spielzeugdesign und bei Computerspielen. Im Allgemeinen wird User Created Content von den Nutzern ohne Erwartung eines Gewinns produziert. Die partizipative Plattform aber, auf der die Inhalte bereitgestellt werden, kann diese auf verschiedene Weise monetarisieren, z.B. durch Spenden, Nutzungsgebühren auf Basis der abgerufenen Inhalte oder auf Subskriptionsbasis, werbefinanzierte Modelle, Lizenzierung von Inhalten und Technologie an Dritte, Verkauf von Waren und Dienstleistungen an die Nutzer und Verkauf von Nutzerdaten an Marktforschungs- oder andere Unternehmen.

Kasten 4.1 **Vielfältige Erlösmodelle**

Die Vielfalt der Geschäftsaktivitäten in der digitalen Wirtschaft spiegelt sich in den diversen unterschiedlichen Möglichkeiten für Unternehmen, Werte in Erlöse zu verwandeln. Zu den gängigsten Erlösmodellen zählen u.a.:

i. Werbebasierte Erlöse. Eine Variante dieses Modells bietet den Nutzern kostenlose oder -reduzierte digitale Inhalte als Gegenleistung dafür, dass sich diese bezahlte Werbung anzeigen lassen. Andere Modelle beruhen auf Werbung über mobile Endgeräte auf Basis des Standorts oder anderer Faktoren. Eine dritte Spielart ist bei Social-Media-Websites oder -Plattformen zu beobachten, die in der Regel eine große Online-Nutzercommunity aufbauen, bevor sie ihr auf diese Weise gebundenes Publikum durch Werbung monetarisieren.

ii. Verkauf oder Vermietung digitaler Inhalte. Die Nutzer zahlen pro heruntergeladenem Artikel – darunter fallen beispielsweise E-Books, Videos, Apps, Spiele und Musik.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

iii. Verkauf von Waren (einschließlich virtueller Güter). Diese Kategorie, die gewisse Überschneidungen mit *(ii)* aufweist, bezieht sich auf Online-Händler, die materielle Güter verkaufen, könnte aber auch Online-Spiele umfassen, bei denen den Nutzern zum Einstieg ein kostenloses oder -reduziertes Produkt angeboten wird, für das gegen Bezahlung zusätzliche Inhalte oder virtuelle Güter erworben werden können, um das Nutzererlebnis zu verbessern.

iv. Subskriptionsbasierte Erlöse. Beispiele hierfür sind u.a. jährliche Zahlungen für den Premiumversand bei Online-Händlern oder monatliche Zahlungen für digitale Inhalte wie z.B. Nachrichten, Musik, Videostreaming usw. Regelmäßige Zahlungen für Softwareservices und -wartung, wie z.B. Antivirus-Software, Datenspeicherung, Kundensupport für Betriebssysteme und Internetzugangsgebühren, zählen ebenfalls zu dieser Kategorie.

v. Verkauf von Dienstleistungen. Diese Kategorie weist Überschneidungen mit *(iv)* auf, beinhaltet aber traditionelle Dienstleistungen, die online erbracht werden können, darunter juristische Dienstleistungen (z.B. Grundstücksübertragungen), Finanzdienstleistungen (z.B. Brokerage), Beratungsdienste, Reisebürodienste usw. Zu dieser Kategorie zählt auch ein breites Spektrum von B2B-Dienstleistungen in Verbindung mit Unternehmen, die Internetzugang anbieten und als Internet-Intermediäre tätig sind (Webhosting, Domainregistrierung, Zahlungsabwicklung, Plattformzugang usw.).

vi. Lizenzierung von Inhalten und Technologie. Diese Kategorie weist Überschneidungen mit *(iv)* und *(v)* auf und umfasst beispielsweise den Zugang zu spezialisiertem Online-Content (z.B. Publikationen und Fachzeitschriften), Algorithmen, Software, cloud-basierten Betriebssystemen usw. oder Spezialtechnologie wie künstlichen Intelligenzsystemen.

vii. Verkauf von Nutzerdaten und bedarfsspezifisch angepasster Marktforschung. Beispiele hierfür sind u.a. Internetdiensteanbieter (Internet Service Provider), Datenbroker, Datenanalyseunternehmen, Telemetrie und Daten aus nicht personenbezogenen Quellen.

viii. Versteckte Gebühren und Lockangebote. Bei integrierten Unternehmen können Fälle auftreten, in denen Gewinne oder Verluste zwar u.U. dem Online-Geschäft zuzurechnen sind, wo es aber auf Grund des Charakters der Geschäftstätigkeit zu einer Quersubventionierung mit dem physischen Geschäft kommt und sich nur schwer trennen und identifizieren lässt, was als „Online-Erlös" ausgewiesen werden sollte. Als Beispiel dafür könnte u.a. Online-Banking dienen, das „kostenlos" angeboten, aber durch andere Bankgeschäfte und -gebühren subventioniert wird.

4.3 Wesentliche Merkmale der digitalen Wirtschaft

Es gibt eine Reihe von Merkmalen, die in der digitalen Wirtschaft immer stärker zu Tage treten und die aus steuerlicher Sicht potenziell relevant sind. Selbst wenn u.U. nicht alle diese Merkmale bei einer bestimmten Geschäftsaktivität zugleich festzustellen sind, ist die moderne Wirtschaft doch in zunehmendem Maße davon geprägt. Im Einzelnen handelt es sich um:

- Mobilität, sowohl im Hinblick auf *(i)* die immateriellen Werte, die in der digitalen Wirtschaft eine tragende Rolle spielen, als auch *(ii)* die Nutzer sowie *(iii)* die Geschäftsfunktionen als Folge des geringeren Bedarfs an lokalem Personal zur Wahrnehmung bestimmter Funktionen sowie der in vielen Fällen bestehenden Flexibilität bei der Standortwahl für Server und andere Ressourcen.
- Fokussierung auf Daten, insbesondere die Nutzung von „Big Data".
- Netzwerkeffekte in Bezug auf die Nutzerbeteiligung, Integration und Synergien.
- Nutzung mehrseitiger Geschäftsmodelle, bei denen sich die beiden Seiten des Marktes in unterschiedlichen Staaten befinden können.
- Tendenz zum Monopol oder Oligopol bei bestimmten Geschäftsmodellen, die stark von Netzwerkeffekten abhängen.
- Volatilität auf Grund niedriger Marktzutrittsschranken und schnellen technologischen Wandels.

4.3.1 Mobilität

4.3.1.1 Mobilität immaterieller Werte

Die Entwicklung und Nutzung immaterieller Werte ist ein wesentliches Merkmal der digitalen Wirtschaft. Diese Investition in immaterielle Werte sowie deren Entwicklung tragen in entscheidender Weise zur Wertschöpfung und zum wirtschaftlichen Wachstum von Unternehmen in der digitalen Wirtschaft bei. Beispielsweise sind digitale Unternehmen oft stark von Software abhängig und investieren beträchtliche Ressourcen in Forschung und Entwicklung für Upgrades bestehender Software oder die Entwicklung neuer Softwareprodukte.

Diese starke Abhängigkeit von immateriellen Werten kann selbst dann bestehen, wenn die in einem Geschäftsmodell integrierte Technologie in erster Linie dazu dient, rein materielle Ressourcen zu verwalten. Beispielsweise könnte ein Online-Händler eine mehrschichtige digitale Aktivität zur Verwaltung einer Logistikplattform einschließlich Lagerhaltungs-

und Versandkapazitäten entwickeln. Mit der Weiterentwicklung der Geschäftsaktivitäten nimmt oft auch die relative Bedeutung dieser immateriellen Werte zu, was zu einer weiteren Wertkonzentration in den immateriellen Werten führt. Nach den bestehenden Steuervorschriften kann eine Zuordnung und Übertragung der Rechte an diesen immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen oft problemlos vorgenommen werden, mit dem Ergebnis, dass das rechtliche Eigentum an den Werten möglicherweise von den Geschäftsaktivitäten getrennt wird, die zur Entwicklung dieser Werte geführt haben.

4.3.1.2 Mobilität von Nutzern

Auf Grund der Fortschritte in der Informations- und Kommunikationstechnologie und der stärkeren Vernetzung, die die digitale Wirtschaft kennzeichnet, wird es für die Nutzer immer einfacher, geschäftliche Transaktionen auch aus der Ferne und grenzüberschreitend zu tätigen. Eine Person könnte beispielsweise in einem Land wohnen, während eines Aufenthalts in einem zweiten Land eine Anwendung kaufen und die Anwendung dann von einem dritten Land aus nutzen. Die Herausforderungen, die sich durch die zunehmende Mobilität der Konsumenten ergeben, werden dadurch verstärkt, dass viele Konsumenten die Möglichkeit haben, ein virtuelles privates Netzwerk (Virtual Private Network – VPN) oder einen Proxy-Server zu nutzen, die – beabsichtigt oder unbeabsichtigt – den Ort des Endverkaufs nicht erkennen lassen. Die Tatsache, dass viele Interaktionen im Internet anonym bleiben, kann die Problematik im Zusammenhang mit der Identität und dem Standort von Nutzern verstärken.

4.3.1.3 Mobilität von Geschäftsfunktionen

Wie oben erläutert, haben die Verbesserungen in der Telekommunikation, bei Informationsmanagementsoftware und bei Personalcomputern einen deutlichen Rückgang der Kosten für die Organisation und Koordination komplexer Aktivitäten über größere Entfernungen bewirkt. Aus diesem Grund sind Unternehmen zunehmend in der Lage, ihre globalen Geschäftsaktivitäten integriert von einem zentralen Standort aus zu steuern, der geografisch sowohl von den Standorten, an denen die Geschäftsaktivitäten stattfinden, als auch von den Standorten, an denen die Zulieferer oder Kunden ansässig sind, entfernt sein kann.

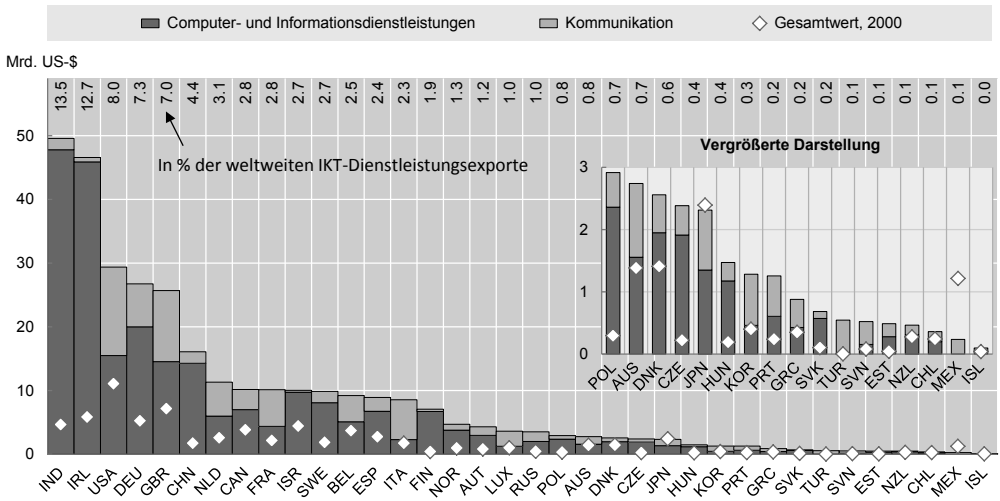
Diese Veränderungen haben den Zugang zu weiter entfernten Märkten erleichtert, wodurch sich die Möglichkeiten, Waren und Dienstleistungen grenzüberschreitend anzubieten, bedeutend verbessert haben. Dies lässt sich auch am starken Wachstum des internationalen Handels mit IKT-

Dienstleistungen in den letzten Jahren ablesen. Insbesondere hat sich seit dem Jahr 2000 der Anteil der Computer- und Informationsdienstleistungen an den weltweiten Dienstleistungsexporten von 3% auf 6% verdoppelt, während der Anteil der Telekommunikationsdienstleistungen von 2,2% auf 2,3% gestiegen ist (OECD, 2013). Im OECD-Raum ist der Anteil der Computer-, Informations- und Kommunikationsdienstleistungen zusammengenommen von 5,7% auf 9,0% der gesamten Dienstleistungsexporte gestiegen.

In den letzten Jahren hat sich die Anbieterseite bei IKT-Dienstleistungen erheblich verändert. Indien konnte sich innerhalb kurzer Zeit als führender Exporteur von IKT-Dienstleistungen etablieren, gefolgt von Irland, den Vereinigten Staaten, Deutschland und dem Vereinigten Königreich. China wuchs ebenfalls zu einem der wichtigsten Exporteure heran. Zusammengenommen entfallen auf diese sechs Länder rd. 60% der gesamten IKT-Dienstleistungsexporte.

Abbildung 4.3 **OECD- und führende Exporteure von IKT-Dienstleistungen, 2000 und 2012**

In Mrd. US-$ und in Prozent der weltweiten Gesamtexporte von IKT-Dienstleistungen



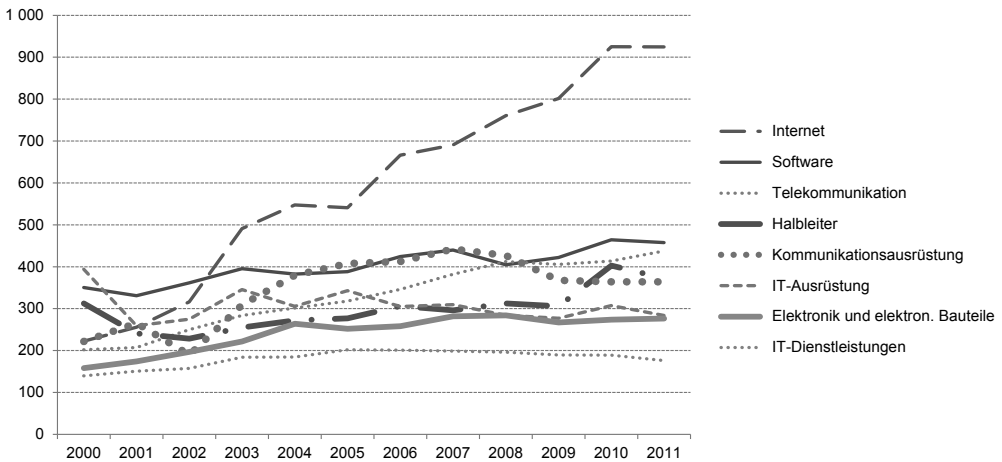
Die Daten für Finnland, Island, Israel, Kanada, Mexiko, Norwegen, Slowenien, die Türkei und die Vereinigten Staaten beziehen sich auf 2011 anstatt 2012. Für Luxemburg und Kuwait beziehen sich die Daten auf 2002 anstatt 2000, für Dänemark auf 2004. In den Daten zu Mexiko sind keine Exporte von Computer- und Informationsdienstleistungen enthalten.

Quelle: OECD (2013), *OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2013: Innovation for Growth*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2013-en*.

Überdies wird es den Unternehmen durch die technologischen Fortschritte zunehmend erleichtert, Geschäfte mit nur minimaler Personalpräsenz zu betreiben. In vielen Fällen können die Unternehmen mit einer minimalen Aufstockung des Personals, das für den laufenden Geschäftsbetrieb erforderlich ist, ihre Größe und Reichweite bedeutend steigern („Größe ohne Masse"). Dies trifft insbesondere auf Internetunternehmen zu, die vielfach innerhalb kurzer Zeit riesige Nutzerzahlen erreicht haben, ohne die Belegschaft wesentlich auszubauen. Aus diesem Grund ist, wie aus Abbildung 4.4 zu ersehen, der durchschnittliche Erlös je Beschäftigten in den führenden Internetunternehmen deutlich höher als in anderen Kategorien von Unternehmen innerhalb des IKT-Sektors.

Abbildung 4.4 **Durchschnittlicher Jahresumsatz je Beschäftigten für die 250 führenden IKT-Unternehmen nach Sektor, 2000-2011**[1]

Tausend US-$



1. Liste der 250 führenden IKT-Unternehmen (ICT Top 250) ist eine etablierte Rangliste, die von der OECD seit 2002 erstellt wird. Zu den Quellen, die zur Identifizierung der führenden IKT-Unternehmen herangezogen werden, zählen folgende Ranglisten: Business Week Information Technology 100, Software Magazine Top 50, Forbes 2000, Washington Post 200, Forbes Largest Private Companies, Top 100 Outsourcing, World Top 25 Semiconductors. Der Liste liegen öffentlich zugängliche Finanzberichte zu Grunde. Die OECD definiert IKT-Aktivitäten als Produktion von Waren oder Dienstleistungen, die „vorrangig ... dazu dienen, die Funktion der Informationsverarbeitung und Kommunikation auf elektronischem Weg, einschließlich Übertragungs- und Anzeigefunktionen, zu erfüllen oder zu ermöglichen"; dementsprechend handelt es sich bei IKT-Unternehmen um Unternehmen, die die Ausrüstung, Software und Dienstleistungen produzieren, die diese Aktivitäten ermöglichen. Die Unternehmen der Top-250-Liste sind nach IKT-Sektoren klassifiziert: *a)* Kommunikationsausrüstung und -systeme, *b)* Elektronik, *c)* Halbleiter, *d)* IT-Ausrüstung und Systeme, *e)* IT-Dienstleistungen, *f)* Software, *g)* Internet und *h)* Telekommunikationsdienstleistungen. Dabei ist zu beachten, dass sich diese Zahlen nicht auf den Nettogewinn, sondern auf den erwirtschafteten Gesamtumsatz beziehen.

Quelle: OECD (2012), *OECD Internet Economy Outlook 2012*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264086463-en*.

Die Möglichkeit, ihre Geschäftsaktivitäten zentral zu steuern und zugleich bei der Standortwahl für einzelne Geschäftsfunktionen über erhebliche Flexibilität zu verfügen, hat die Unternehmen in die Lage versetzt, Funktionen und Vermögenswerte auf mehrere Länder zu verteilen. Eine derartige Globalisierung der Geschäftstätigkeit stellt bei größeren Unternehmen durchaus kein neues Phänomen dar. Allerdings haben die Ausbreitung der digitalen Wirtschaft zusammen mit der wachsenden Bedeutung der Dienstleistungskomponente und die Verringerung der Handelskosten auf Grund der Liberalisierung des Handels und der Investitionstätigkeit sowie Regulierungsreformen dazu beigetragen, logistische Hemmnisse zu beseitigen und das Tempo, mit dem diese Globalisierung voranschreiten kann, zu erhöhen. Der technologische Fortschritt hat auch eine stärkere Integration globaler Geschäftsaktivitäten ermöglicht, wodurch sich die Flexibilität für Unternehmen erhöht hat, ihre Aktivitäten auf verschiedene Standorte weltweit zu verteilen, selbst wenn diese Standorte weit voneinander und vom physischen Standort ihrer Endkunden entfernt sind. Die Fortschritte in der Informations- und Kommunikationstechnologie verbessern nicht nur die Flexibilität größerer, etablierterer Unternehmen, sondern ermöglichen es selbst kleinen und mittleren Unternehmen, von Anfang an globale Märkte erreichen zu können. Kurz gesagt: Die globale Vernetzung hat ein beispielloses Ausmaß erreicht.

Die technologischen Fortschritte haben den Zugang zu Echtzeit-Marktinformationen und Business Analytics sowie die Kommunikation zwischen und innerhalb von Unternehmen verbessert. Dadurch wird es für die Unternehmen leichter, ihre globalen Geschäftsaktivitäten auf einer integrierten Basis zu verwalten, wobei die einzelnen Konzerngesellschaften ihre Funktionen im Rahmen von konzernweit geltenden Regeln und Strategien ausüben, die vom Konzern insgesamt aufgestellt und zentral überwacht werden. Die Verbesserungen im Bereich der Telekommunikation, der Informationsmanagementsoftware und der Personalcomputer haben die Kosten für die Organisation und Koordination komplexer Aktivitäten über große Entfernungen stark sinken lassen und die Schaffung neuer und effizienterer Geschäftsmodelle begünstigt. Diese Integration hat es den Unternehmen erleichtert, globale Geschäftsmodelle umzusetzen, bei denen Geschäftsfunktionen nicht auf Länderebene organisiert, sondern auf regionaler oder globaler Ebene zentralisiert werden. Selbst kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) ist es mittlerweile möglich, als „Micro-Multinationals“ in verschiedenen Ländern und Kontinenten tätig zu sein und Personal zu beschäftigen.

Mit zunehmender Integration der weltweiten Geschäftsaktivitäten laufen immer mehr Produktionsprozesse im Rahmen einer globalen Wertschöpfungskette ab, in der verschiedene Stadien der Produktion auf mehrere Länder verteilt und von einer Kombination aus unabhängigen und verbundenen Zulieferunternehmen durchgeführt werden. Die Unternehmen sind zunehmend in der Lage, den optimalen Standort für ihre Produktionsaktivitäten und ihr Produktivvermögen auszuwählen, selbst wenn dieser Standort u.U. weit von den Kunden oder vom Standort der anderen Produktionsschritte entfernt liegt. Überdies können Dienstleistungen wie Datenerfassung, Informationsverarbeitung, Forschung und Beratung dank der rasanten Fortschritte in der Informations- und Kommunikationstechnologie zunehmend ortsungebunden erbracht werden. Diese Aufgaben können von nahestehenden Unternehmen oder – wenn das Unternehmen eine Auslagerung der entsprechenden Funktion für vorteilhafter hält – von konzernfremden Dienstleistern übernommen werden.

Diese Flexibilität hat jedoch auch Grenzen. Im Allgemeinen verursacht die Aufteilung von Aktivitäten auf verschiedene Standorte Zielkonflikte zwischen niedrigeren Kosten für die Aktivität selbst und höheren Transaktions- und Koordinationskosten. Zudem sind Kompetenzen und Talente in der digitalen Wirtschaft nach wie vor entscheidende Ressourcen. Zwar können viele Funktionen mit begrenztem Personal ausgeübt werden, doch Manager, Entwickler, Softwarearchitekten und Designer sowie andere Schlüsselfunktionen sind nach wie vor unverzichtbar. Viele der wesentlichen Funktionen eines digitalen Unternehmens müssen daher an Standorten angesiedelt werden, an denen diese Schlüsselpersonen zu arbeiten bereit sind. Zudem können digitale Dienstleistungen zwar die Reichweite eines Unternehmens erheblich vergrößern, diese digitalen Dienstleistungen erfordern jedoch häufig umfangreiche Investitionen in Infrastrukturkomponenten. Beispielsweise müssen Cloud-Computing-Anbieter sogenannte „Serverfarmen“ aus miteinander vernetzten Computern einrichten, und obwohl hinsichtlich des Standorts für diese Ressourcen eine gewisse Flexibilität besteht, können Kriterien wie der Zugang zu kostengünstigen und verlässlichen Strom- und Kühlquellen die Standortwahl erheblich beeinflussen. Außerdem profitiert bei vielen Unternehmen die Qualität des Nutzererlebnisses merklich von der Nähe zur Kerninfrastruktur.

Letztlich bestehen daher oft zwingende Gründe dafür, die Infrastrukturressourcen so nahe wie möglich an den wichtigsten Nutzermärkten anzusiedeln, um eine geringere Latenz, kürzere Verzögerungszeiten und höhere Qualität für die Nutzer sicherzustellen. Bei einigen Unternehmen kann außerdem die Standortwahl für ihre Infrastruktur und Geschäftsaktivitäten

dadurch eingeschränkt sein, dass sie aus regulatorischen Gründen eine materielle Präsenz in einem bestimmten Staat unterhalten müssen.

4.3.2 Fokussierung auf Daten

In der digitalen Wirtschaft ist es üblich, dass Unternehmen Daten zu ihren Kunden, Zulieferern und Geschäftsaktivitäten sammeln. Beispielsweise kann die Nutzung eines Produkts oder einer Dienstleistung Daten über den Nutzer liefern, die für das Unternehmen wertvollen Input darstellen, entweder um bestehende Produkte und Dienstleistungen zu verbessern oder um einer anderen Gruppe von Kunden Produkte und Dienstleistungen anzubieten.

Diese Daten können sowohl personalisierte als auch nicht personalisierte Daten umfassen und auf unterschiedliche Weise gewonnen werden. Personenbezogene Daten können, wie in Kapitel 3 (3.1.5 Datennutzung) erörtert, direkt aus Angaben von Nutzern (z.B. bei der Registrierung für einen Online-Service) oder durch Beobachtungen (z.B. durch Aufzeichnung von Browsing-Präferenzen, Standortdaten usw.) gewonnen werden oder auf Basis einer Analyse in Kombination mit anderen Daten hergeleitet werden. Schätzungen zufolge generieren Quellen wie Online- bzw. mobile Finanztransaktionen, Traffic auf sozialen Netzwerken und GPS-Koordinaten mehr als 2,5 Exabyte (Milliarden Gigabyte) Daten pro Tag (Weltwirtschaftsforum, 2012). Eine eindeutige Abgrenzung zwischen personenbezogenen und nicht personenbezogenen Daten ist jedoch nicht immer möglich, da häufig Daten aus diversen privaten und öffentlichen Quellen kombiniert werden, um eine Wertschöpfung zu erzielen. Eine kürzlich erschienene Studie quantifiziert den Wert der datengetriebenen Marketingwirtschaft (Data-Driven Marketing Economy – DDME) und untersucht, welchen Beitrag die Umsätze dieses Wirtschaftszweigs zur Volkswirtschaft der Vereinigten Staaten leisten. Die Studie ermittelte, dass im Jahr 2012 der Beitrag der DDME-Umsätze zur Volkswirtschaft der Vereinigten Staaten 156 Mrd. US-$ betrug und weist darauf hin, dass der wahre Wert von Daten in ihrer Anwendung und ihrem Austausch innerhalb der datengetriebenen Marketingwirtschaft liegt (Data-Driven Marketing Institute, 2013).

Die Nutzung von Daten zur Verbesserung von Produkten und Dienstleistungen ist kein Phänomen, das sich allein auf die digitale Wirtschaft beschränkt. Allerdings wurde die massive Datennutzung durch eine Steigerung der Rechenleistung und der Speicherkapazität sowie eine Verringerung der Kosten für die Datenspeicherung erleichtert (vgl. Abb. 4.5 und 4.6), wodurch sich die Möglichkeiten, Daten auf größere

Abbildung 4.5 **Geschätzte Datenspeicherung weltweit**

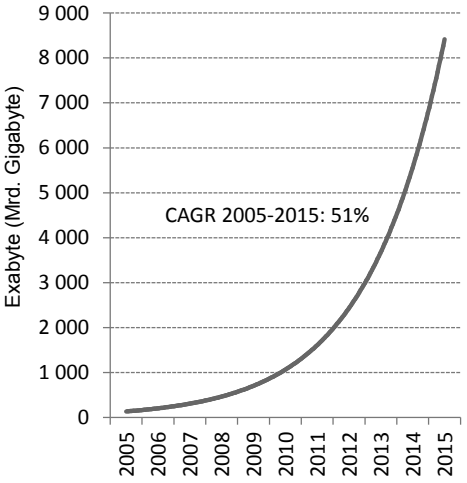
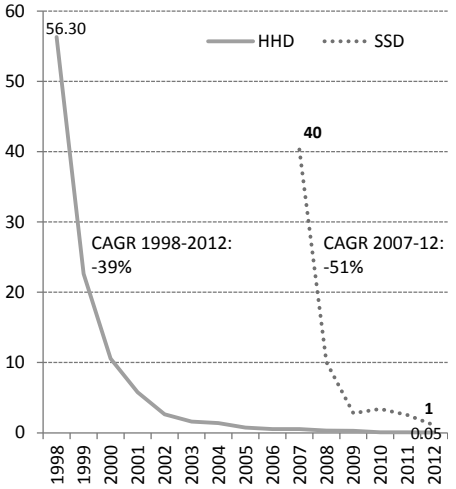


Abbildung 4.6 **Durchschnittliche Datenspeicherkosten für Verbraucher, 1998-2012**



Quelle: OECD (2013), "Exploring Data-Driven Innovation as a New Source of Growth: Mapping the Policy Issues Raised by 'Big Data'", *OECD Digital Economy Papers*, No. 222, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/5k47zw3fcp43-en*.

Entfernung und in größeren Mengen als je zuvor zu sammeln, speichern und analysieren, erheblich verbessert haben. Da in Endgeräte immer mehr Sensoren eingebaut werden, die mit Computerressourcen vernetzt sind, nehmen die Kapazitäten zur Sammlung und Analyse von Daten rasant zu. Während beispielsweise die Datenerhebung bei Versorgungsunternehmen traditionell auf eine jährliche Messung beschränkt war, die im Jahresverlauf durch Stichproben ergänzt wurde, könnte diese Messfrequenz durch Smart Metering auf einen 15-Minuten-Takt erhöht werden, was einer 35 000-fachen Steigerung der gesammelten Datenmenge entspräche (OECD, 2013). Dies kommt insbesondere im Konzept von „Big Data" – Datensätzen, die so groß sind, dass sie mit normalen Datenbankmanagementtools nicht verwaltet oder analysiert werden können – zum Ausdruck. Marktbeobachter befassen sich zunehmend mit der potenziellen Wertschöpfung, die sich durch die Gewinnung und Analyse von Daten, insbesondere Big Data, erzielen lässt.

In einem Bericht zu Big Data aus dem Jahr 2011 beispielsweise bezifferte das McKinsey Global Institute den Wert, der durch die Analyse und Nutzung von Big Data geschaffen werden könnte, auf 300 Mrd. US-$ für den Gesundheitssektor in den Vereinigten Staaten und 250 Mrd. Euro

für den Staatssektor in Europa. Derselbe Bericht schätzt die potenzielle Konsumentenrente durch die Nutzung von Big Data auf insgesamt 600 Mrd. US-$. Eine wesentliche Einsatzmöglichkeit von Big Data besteht zudem in der zielgerichteten Bereitstellung von staatlichen Hilfs- und Dienstleistungen. Beispielsweise wurde Big Data bereits zur Überwachung von Flüchtlingsbewegungen nach Naturkatastrophen eingesetzt, um sicherzustellen, dass Gesundheitsrisiken möglichst genau prognostiziert werden konnten und zielgerichtet Hilfe geleistet werden konnte (Weltwirtschaftsforum, 2012).

Dem Bericht des McKinsey Global Institute zufolge gibt es im Wesentlichen fünf Möglichkeiten, wie die Nutzung von Big Data zur Wertschöpfung von Unternehmen beitragen kann:

i. Transparenzverbesserung durch erleichterten, zeitnahen Zugang zu Daten für Akteure mit Kapazitäten zur Nutzung dieser Daten.

ii. Leistungsoptimierung durch Experimente zur Analyse von Leistungsschwankungen und deren Ursachen.

iii. Segmentierung der Bevölkerung zum Zweck einer Individualisierung von Produkten und Dienstleistungen.

iv. Verbesserung von Entscheidungsprozessen durch automatische Algorithmen, die die menschliche Entscheidungsfindung ersetzen oder unterstützen.

v. Verbesserung der Entwicklung neuer Geschäftsmodelle, Produkte und Dienstleistungen.

4.3.3 Netzwerkeffekte

Netzwerkeffekte beziehen sich auf die Tatsache, dass Entscheidungen von Nutzern direkten Einfluss auf die Vorteile für andere Nutzer haben können. Ein einfaches Beispiel dafür ist die Einführung des Faxgeräts. Zwar hatte ein einzelnes Faxgerät für sich genommen keinen Nutzwert, doch die Nutzer, die sich für den Kauf eines Faxgeräts entschieden, profitierten von den Entscheidungen früherer Nutzer für den Kauf eines Faxgeräts, indem sie durch diese neue Technologie mit einem bestehenden Netzwerk potenzieller Kommunikationspartner kommunizieren konnten.

Diese Netzwerkeffekte sind ein wesentliches Merkmal vieler Unternehmen in der digitalen Wirtschaft. Netzwerkeffekte sind immer dann zu beobachten, wenn die Kompatibilität mit anderen Nutzern eine wichtige Rolle spielt, selbst wenn der vorrangige Zweck einer bestimmten Technologie u.U. nicht die Interaktion mit anderen ist. Beispielsweise

wird für ein weitverbreitetes Betriebssystem im Allgemeinen mehr Software entwickelt, wodurch sich das Nutzererlebnis verbessert. Diese Effekte werden als positive Externalitäten bezeichnet. Darunter werden Situationen verstanden, in denen die Wohlfahrt einer Person durch die Handlungen anderer Personen verbessert wird, ohne dass dafür eine explizite Gegenleistung erfolgt. Wenn beispielsweise zusätzliche Nutzer einem sozialen Netzwerk beitreten, erhöht sich die Wohlfahrt der bisherigen Nutzer, obwohl keine explizite Vereinbarung über eine Gegenleistung für diese Verbesserung besteht. Externalitäten können auch negativ sein. Wenn beispielsweise eine steigende Anzahl von Personen gleichzeitig ein Kommunikationsnetz nutzt, kann sich durch Überlastung des Netzes der Wert des Netzes für jeden einzelnen Nutzer verringern, ohne dass die Betroffenen dafür entschädigt würden (Easley und Kleinberg, 2010).

Einige Netzwerkeffekte ergeben sich aus dem Grenznutzen der Nutzer für die anderen Nutzer: Je mehr Nutzer es gibt, desto höher ist der Wert des Netzwerks. Ein einfaches Beispiel ist eine Media-Sharing-Site, bei der alle Inhalte von den Nutzern produziert werden – hier verbessert sich das Nutzererlebnis, wenn zusätzliche Nutzer beitreten und Inhalte teilen. Ein Geschäftsmodell, das die Interaktivität zwischen den Nutzern propagiert, fördert in der Regel diese Netzwerkeffekte. Bei bestimmten Geschäftsmodellen entstehen Netzwerkeffekte beispielsweise durch den Wettbewerbsvorteil, den eine kritische Masse an Käufern und Verkäufern bewirkt. Ein Online-Händler könnte z.B. eine Architektur entwickeln, bei der die Nutzer aufgefordert sind, Produkte zu bewerten und mit Tags zu versehen. Bewertungen helfen den Nutzern, fundierte Entscheidungen zu treffen, während es ihnen durch Tagging erleichtert wird, Produkte zu finden, die ihren Interessen entsprechen.

Andere Netzwerkeffekte ergeben sich durch vertikale Integration, bei der Synergien zwischen verschiedenen Ebenen oder Anwendungen einen Mehrwert schaffen und die Marktposition konsolidieren. Dies kommt insbesondere im Trend zum „Internet der Dinge“ zum Ausdruck, bei dem Unternehmen Software in zahlreiche Endgeräte und Objekte integrieren und dieses Infrastrukturnetz dazu nutzen, entweder den Besitzern dieser Endgeräte oder Werbetreibenden Waren oder Dienstleistungen zu verkaufen. In diesem Modell wird Hardware- und Software-Infrastruktur zu einem privilegierten Kanal, um mit den Endnutzern in Kontakt zu treten und eine Wertschöpfung zu erzielen, indem entweder ihre Aufmerksamkeit (werbebasierte Geschäftsmodelle), ihre Daten oder die durch Netzwerkeffekte entstandenen Externalitäten monetarisiert werden oder indem ihnen Waren oder Dienstleistungen verkauft werden.

4.3.4 Mehrseitige Geschäftsmodelle

Ein mehrseitiges Geschäftsmodell ist ein Geschäftsmodell, das auf einem Markt basiert, an dem mehrere verschiedene Gruppen von Personen über einen Intermediär oder eine Plattform interagieren und sich die Entscheidungen jeder Personengruppe durch positive oder negative Externalitäten auf die Resultate für die anderen Personengruppen auswirken. In einem mehrseitigen Geschäftsmodell kommen die Effekte dieser Externalitäten in den Preisen zum Ausdruck, die den Mitgliedern der einzelnen Gruppen berechnet werden. Wenn die Aktivitäten einer Seite eine positive Externalität für eine andere Seite schaffen (wie z.B. mehr Klicks von Nutzern auf Sponsored Links von Werbetreibenden), können die Preise für diese andere Seite erhöht werden.

Ein Beispiel für ein mehrseitiges Geschäftsmodell mit positiven Externalitäten für verschiedene Seiten des Marktes ist ein Zahlkartensystem, das für die Händler wertvoller ist, wenn mehr Kunden die Karte nutzen, und für die Kunden wertvoller, wenn mehr Händler die Karte akzeptieren. Ähnlich verhält es sich mit Betriebssystemen: Sie sind für die Endanwender wertvoller, wenn mehr Entwickler Software dafür entwickeln, und wertvoller für Softwareentwickler, wenn mehr potenzielle Software-Käufer das Betriebssystem nutzen.

Eine negative Externalität einer Seite für eine andere Seite (z.B. Einblendungen störender und unattraktiver Werbebanner) kann durch einen niedrigeren Preis oder sogar Nulltarif bzw. eine Entlohnung für die Nutzer kompensiert werden. Das klassische Beispiel für einen Fall, bei dem einer Seite durch die Beteiligung der anderen Seite negative Externalitäten entstehen, findet sich in der Medienbranche. In diesem Fall gewinnt ein Unternehmen Nutzer, indem es Inhalte (ein Fernseh- oder Radioprogramm, ein Magazin, eine Fachzeitschrift, ein Telefonbuch oder eine Zeitung) entweder kostenlos anbietet oder zu einem Preis, der niedriger ist als die Produktionskosten. Das Medienunternehmen nimmt Werbung in seine Sendungen oder Publikationen auf und erwirtschaftet damit Einnahmen von den Werbetreibenden, deren Werbung es ausstrahlt. Alternativ dazu könnte das Medienunternehmen Einnahmen erzielen, indem es Informationen über seine Leser/Hörer/Zuschauer verkauft.

Durch den Siegeszug der digitalen Wirtschaft treten mehrseitige Geschäftsmodelle immer häufiger in einem grenzüberschreitenden Kontext auf. In diesem Zusammenhang sind zwei entscheidende Merkmale mehrseitiger Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft hervorzuheben:

- **Flexibilität:** Auf Grund der Beschaffenheit digitaler Informationen und der Infrastruktur des Internets ist es deutlich einfacher geworden, mehrseitige Geschäftsmodelle zu konzipieren und umzusetzen. Ressourcen wie Inhalte, Nutzerdaten oder ausführbarer Code können gespeichert werden, um auch lange nach ihrer Erzeugung noch eine Wertschöpfung zu erbringen. Diese spezifische Beschaffenheit digitaler Ressourcen ist ein wichtiger Vorteil für Geschäftsmodelle, bei denen die verschiedenen Seiten des Marktes geschaffen und dann auf Basis der technologischen Entwicklung, der neuesten Erkenntnisse zur Verbrauchernachfrage und der Marktposition des Unternehmens dynamisch angepasst werden können. Überdies haben sich durch die digitale Technologie, wie nachstehend erörtert, die Möglichkeiten zur Erhebung, Analyse und Verarbeitung von Nutzer- und Marktdaten verbessert; dadurch wurde es den Plattformen ermöglicht, den Wert zu steigern, der einer Seite eines Marktes durch die Beteiligung der anderen Seite des Marktes entsteht.
- **Reichweite:** Durch die digitale Wirtschaft ist es zudem einfacher geworden, die verschiedenen Seiten eines Geschäftsmodells in unterschiedlichen Ländern anzusiedeln. Während viele traditionelle mehrseitige Geschäftsmodelle wie werbefinanzierte Radio- oder Fernsehsender oder Einkaufszentren auf Grund physischer Beschränkungen oder gesetzlicher Bestimmungen nur einen begrenzten Aktionsradius hatten, können Over-the-Top-Anbieter in der digitalen Wirtschaft leichter zwei räumlich weit voneinander entfernte Seiten verbinden, um den Wert auf jeder Seite zu maximieren. Beispielsweise können Ressourcen zum Sammeln von Daten in der Nähe der Nutzer angesiedelt werden, während sich die zum Verkauf dieser Daten an zahlende Kunden erforderliche Infrastruktur an einem anderen Standort befinden kann.

In der digitalen Wirtschaft sind vor allem zwei Kategorien von mehrseitigen Geschäftsmodellen anzutreffen. Erstens kann ein Unternehmen mehrere Anwendungen betreiben, die komplementäre Dienstleistungen bieten. Daraus ergeben sich zwei Arten von Synergien: Einerseits können die verschiedenen Aktivitäten ihre Ressourcen, wie z.B. ausführbaren Code, Inhalte oder Nutzerdaten, gemeinsam nutzen, andererseits können die Aktivitäten zu einem Paket geschnürt werden, das für die Nutzer attraktiver ist. Zweitens werden vertikale Plattformmodelle eingesetzt, um Ressourcen für externe Entwickler verfügbar zu machen und im Rahmen offener Innovationsstrategien von ihrer Kreativität zu profitieren. Eine Plattform ist oft das Ergebnis der großformatigen Entwicklung einer Anwendung, die commoditisiert wird. Beispielsweise könnte ein

Unternehmen ein soziales Netzwerk entwickeln, intern erstellte Anwendungen einsetzen, um Kunden zu gewinnen, und die Aktivitäten durch den Verkauf von Werbung finanzieren. Das Unternehmen könnte außerdem eine Programmierschnittstelle (API) anbieten, die Entwicklern die Anbindung von Anwendungen, die die Plattform nutzen, erleichtert. Der Zugang zu der Programmierschnittstelle minimiert den anfänglichen Investitionsaufwand der Entwickler und erleichtert ihnen den Zugang zum Markt der Konsumenten, die die Plattform nutzen. Die Beteiligung der Entwickler wiederum verbessert das Nutzererlebnis und stärkt dadurch die Marktposition des Unternehmens weiter.

4.3.5 Tendenz zum Monopol oder Oligopol

An einigen Märkten, insbesondere wenn ein Unternehmen der erste Akteur ist, der auf einem unreifen Markt erfolgreich ist, können Netzwerkeffekte in Verbindung mit niedrigen Grenzkosten es dem Unternehmen ermöglichen, in sehr kurzer Zeit eine dominierende Marktposition zu erreichen. Diese Fähigkeit, sich am Markt durchzusetzen, kann noch stärker ausgeprägt sein, wenn ein Patent oder andere geistige Eigentumsrechte einem Wettbewerber die ausschließliche Macht verleihen, eine bestimmte Innovation an einem bestimmten Markt zu verwerten. Die Auswirkungen der Netzwerkeffekte führen tendenziell zu diesem Resultat, wenn beispielsweise Unternehmen eine Plattform oder einen Markt bereitstellen, bei der bzw. dem die Nutzer auf der einen Seite des Marktes die Verwendung eines einzigen Anbieters bevorzugen, so dass der Wert für diese Nutzer steigt, wenn ein einziger Standard gewählt wird, und der Preis, der der anderen Seite berechnet werden kann, steigt, weil die Plattform zum einzigen Zugangsweg zu diesen Nutzern wird. Durch geringe Adoptionshürden einer neuen Plattform ist es einigen Anbietern auf Grund von Kundenentscheidungen, deren Wirkung durch Netzwerkeffekte verstärkt wurde, gelungen, extrem schnell eine dominierende Marktposition zu erreichen. In einigen Fällen konnten sich die Unternehmen trotz der nachstehend erläuterten Volatilität diese Marktposition zunutze machen, um ihre Dominanz zu sichern. In Märkten, in denen diese Tendenz besteht, verstärken sich die Netzwerkeffekte. Allerdings sind in der digitalen Wirtschaft viele Netzwerke gleichzeitig am Werk – mit dem Ergebnis, dass in vielen Fällen der Wettbewerb an einem monopolisierten Markt von anderen Märkten beeinflusst werden kann, was in Verbindung mit den niedrigeren Marktzutrittsschranken die Monopolmacht am ersten Markt zügeln kann.

4.3.6 Volatilität

Die technologische Entwicklung hat Fortschritte bei der Miniaturisierung und einen Abwärtstrend bei den Kosten für Rechenleistung mit sich gebracht. Überdies müssen die Internet-Endnutzer und in vielen Fällen auch die Diensteanbieter keinen Grenzpreis für die Nutzung des Netzwerks entrichten. Diese Faktoren haben in Verbindung mit einer Steigerung der Performance und Investitionsausgaben die Marktzutrittsschranken für neue internetbasierte Unternehmen deutlich gesenkt. Zusammengenommen fördern diese Faktoren die Innovationstätigkeit und die ständige Entwicklung neuer Geschäftsmodelle. Aus diesem Grund haben Unternehmen, die einen wesentlichen Teil des Marktes zu beherrschen schienen und kurzzeitig eine dominierende Position innehatten, in kürzester Zeit bedeutende Marktanteile an Herausforderer verloren, deren Geschäft auf leistungsfähigerer Technologie, einem attraktiveren Nutzenversprechen oder einem nachhaltigeren Geschäftsmodell beruht. Auf Grund des rasanten Innovationstempos ist der von wenigen Unternehmen erreichte langfristige Erfolg in der Regel der Tatsache zu verdanken, dass sie umfangreiche Ressourcen in Forschung und Entwicklung investieren, Start-ups mit innovativen Ideen übernehmen, neue Funktionen und Produkte entwickeln und ihre Geschäftsmodelle kontinuierlich evaluieren und anpassen, um sich ihre Marktposition zunutze zu machen und ihre Marktdominanz zu erhalten.

Anmerkung

1. E-Commerce umfasst Bestellungen über das Internet, über ein Extranet (ein Netzwerk, in dem externe Geschäftspartner, Zulieferer oder Kunden eingeschränkten Zugang zu einem Teil des Unternehmensintranets bzw. -netzwerks haben) oder per elektronischem Datenaustausch (Electronic Data Interchange – EDI, ein proprietäres elektronisches System für den Austausch von Geschäftsdaten über Netzwerke).
2. Cloud Computing wird im Bericht des Nationalen Instituts für Standards und Technologie (National Institute of Standards and Technology – NIST) der Vereinigten Staaten definiert als „Modell für einen ubiquitären, problemlosen, auf Abruf verfügbaren Netzzugriff auf einen gemeinsamen Pool konfigurierbarer Rechenressourcen (z.B. Netze, Server, Speicher, Anwendungen und Dienste), der schnell und mit einem Minimum an Verwaltungsaufwand bzw. Interaktion des Diensteanbieters bereitgestellt und freigegeben werden kann."

   NIST zufolge zeichnet sich das Cloud-Modell durch fünf wesentliche Eigenschaften aus:

   - **On-Demand Self-Service:** Die Nutzer können eigenständig handeln; eine menschliche Interaktion mit den einzelnen Diensteanbietern ist nicht erforderlich.

- **Broad Network Access:** Die Kapazitäten sind über das Netzwerk verfügbar; der Zugriff erfolgt über Standardmechanismen, die eine Nutzung durch heterogene Client-Plattformen (z.B. Mobiltelefone, Laptops und PDA) ermöglichen.
- **Resource Pooling:** Die Ressourcen des Anbieters (z.B. Speicher- oder Rechenkapazitäten, Arbeitsspeicher, Netzwerkbandbreite und virtuelle Maschinen) werden gebündelt, um in einem multimandantenfähigen Modell mehreren Nutzern zur Verfügung zu stehen.
- **Rapid Elasticity:** Die Kapazitäten können schnell und elastisch bereitgestellt werden.
- **Measured Service:** Die Ressourcennutzung kann überwacht, gesteuert und aufgezeichnet werden, wodurch sowohl für den Anbieter als auch für den Nutzer der Dienste Transparenz sichergestellt wird.

Literaturverzeichnis

Aubusson, M. et al. (2013), *Global Entertainment and Media Outlook: 2013 – 2017*, PwC.

DDMI (Data Driven Marketing Institute) (2013), "The Value of Data: Consequences for Insight, Innovation, and Efficiency in the U.S. Economy", DMA.

Emarketer.com (2013), "Ecommerce Sales Topped 1 Trillion-First-Time", *www.emarketer.com/Article/Ecommerce-Sales-Topped-1-Trillion-First-Time-2012/1009649* (Zugriff am 15. Mai 2012).

Easley, D. und Kleinberg, J. (2010), *Networks, Crowds and Markets: Reasoning about a Highly Connected World*, Cambridge University Press, Vereinigtes Königreich.

Gartner, Inc. (2013), "Gartner says Mobile App Stores Will See Annual Downloads Reach 102 Billion in 2013", *www.gartner.com/newsroom/id/2592315* (Zugriff am 15. Mai 2014).

OECD (2011), *OECD Guide to Measuring the Information Society 2011*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264113541-en*.

OECD (2012), *OECD Internet Economy Outlook 2012*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264086463-en*.

OECD (2013), *OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2013: Innovation for Growth*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2013-en*.

OECD (2013), "Exploring Data-Driven Innovation as a New Source of Growth: Mapping the Policy Issues Raised by "Big Data"", *OECD Digital Economy Papers*, No. 222, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/5k47zw3fcp43-en*.

WTO (Welthandelsorganisation) (2013), *E-Commerce in Developing Countries: Opportunities and Challenges for Small and Medium-Sized Enterprises*, Welthandelsorganisation, Genf.

Kapitel 5

Identifizierung von Gelegenheiten für Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft

Dieses Kapitel enthält eine allgemeine Erörterung der gemeinsamen Merkmale von Steuerplanungsstrukturen, bei denen sich Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) stellen. Darauf folgt eine ausführliche Beschreibung der zentralen Elemente von BEPS-Strategien sowohl in Bezug auf die direkte als auch hinsichtlich der indirekten Besteuerung.

5.1 Gemeinsame Merkmale von Steuerplanungsstrukturen, die BEPS-Fragen aufwerfen

Wie im BEPS-Aktionsplan (OECD, 2014a) ausgeführt wird, stellen sich Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in Situationen, in denen die steuerpflichtigen Einkünfte künstlich von den Tätigkeiten getrennt werden können, die die Einkünfte generieren, bzw. – im Fall der Mehrwertsteuer (MwSt.) – in Situationen, in denen auf ortsungebundene digitale Lieferungen oder Leistungen an mehrwertsteuerbefreite Unternehmen oder Mehrstandortunternehmen, die mehrwertsteuerbefreiten Tätigkeiten nachgehen, keine Mehrwertsteuer oder eine unangemessen niedrige Mehrwertsteuer erhoben wird. Solche Situationen beeinträchtigen die Integrität des Steuersystems und können das Erreichen von Einnahmezielen zusätzlich erschweren. Hinzu kommt, dass in Fällen, in denen bestimmte Steuerpflichtige ihre zu versteuernden Einkünfte aus den Ländern, in denen die einkünftegenierenden Tätigkeiten ausgeübt werden, in andere Länder verlagern können, andere Steuerpflichtige möglicherweise einen größeren Teil der Steuerlast tragen müssen. Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung führt außerdem zu Wettbewerbsverzerrungen, da Unternehmen, die nur im Inlandsmarkt tätig sind oder auf BEPS-Aktivitäten verzichten, möglicherweise Wettbewerbsnachteile gegenüber multinationalen Unternehmen erleiden, die ihre Gewinne zur Steuervermeidung oder -reduzierung ins Ausland verlagern können[1].

Die Taskforce erörterte eine Reihe von steuerlichen und rechtlichen Strukturen, die für die Umsetzung von Geschäftsmodellen in der digitalen Wirtschaft genutzt werden können. Diese Strukturen werden in Anhang B beschrieben und zeigen bestehende Möglichkeiten für Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. In vielen Fällen entsprechen die in digitalen Unternehmen zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verwendeten Strategien den Strategien, die hierzu in traditionelleren Unternehmen eingesetzt werden. Einige der wesentlichen Merkmale der digitalen Wirtschaft können die BEPS-Risiken unter bestimmten Umständen jedoch verschärfen, sowohl im Kontext der direkten als auch hinsichtlich der indirekten Besteuerung. Es ist deshalb notwendig, nicht nur genau zu prüfen, wie sich die Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft entwickelt haben, sondern auch, wie Geschäftsmodelle insgesamt auf internationaler

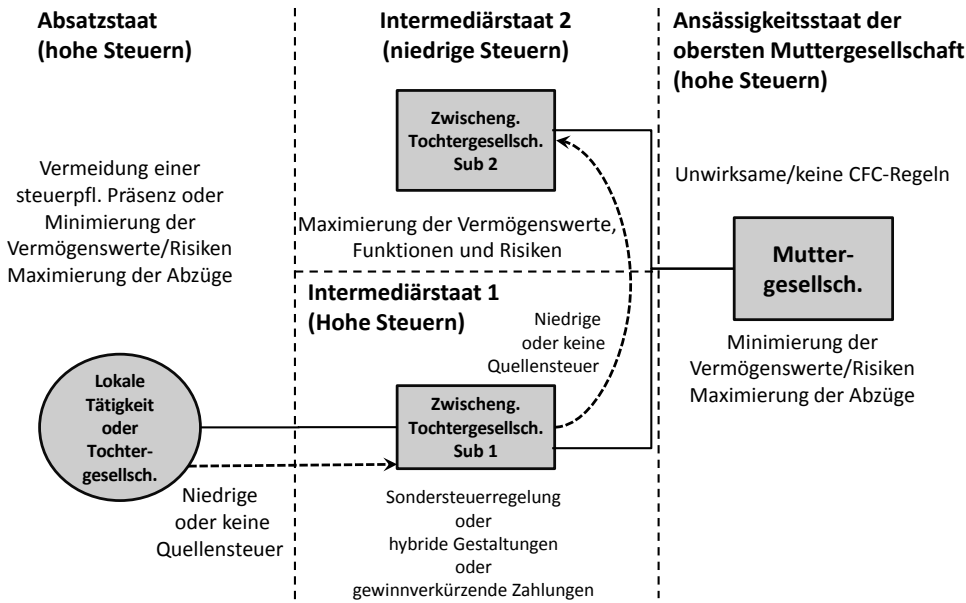
Ebene im Hinblick auf die Rechts- und Steuerstruktur integriert umgesetzt werden können.

In den folgenden Absätzen wird näher untersucht, wie BEPS-Strategien in der digitalen Wirtschaft zum Ausdruck kommen. Die nachstehende Diskussion soll dazu beitragen, die wichtigsten Elemente von BEPS-Strategien im Kontext der direkten Besteuerung zu identifizieren und aufzuzeigen, wie diese Strategien sich die wesentlichen Merkmale der digitalen Wirtschaft zunutze machen. Darüber hinaus verdeutlicht die nachfolgende Diskussion in Bezug auf die Mehrwertsteuer – ungeachtet der erheblichen Unterschiede im Aufbau und in der praktischen Umsetzung der jeweiligen Systeme –, wie die digitale Wirtschaft Mehrwertsteuersysteme unter Druck setzt.

5.2 BEPS im Kontext der direkten Besteuerung

Der 2013 veröffentlichte Bericht *Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze* (OECD, 2014b) identifiziert eine Reihe von koordinierten Strategien, die im Kontext der direkten Besteuerung mit BEPS in Zusammenhang stehen und die häufig in vier Elemente aufgeschlüsselt werden können:

Abbildung 5.1 **BEPS-Planung im Kontext der Einkommensbesteuerung**



- Minimierung der Besteuerung im Absatzstaat durch Vermeidung einer steuerpflichtigen Präsenz oder, im Fall einer steuerpflichtigen Präsenz, durch Verlagerung von Bruttogewinnen über entsprechende Unternehmensstrukturen oder Verringerung der Nettogewinne über eine Maximierung der Betriebsausgabenabzüge auf Ebene des Zahlungsleistenden.
- Niedrige bzw. keine Quellenbesteuerung im Quellenstaat.
- Niedrige bzw. keine Besteuerung auf Ebene des Zahlungsempfängers (was über Niedrigsteuerländer, Sondersteuerregelungen oder hybride Gestaltungen erreicht werden kann) mit Recht auf erhebliche Residualgewinne, die oft durch konzerninterne Gestaltungen entstehen.
- Keine laufende Besteuerung der niedrig besteuerten Gewinne auf Ebene der obersten Muttergesellschaft.

5.2.1 Beseitigung oder Reduzierung der Besteuerung im Absatzstaat

5.2.1.1 Vermeidung einer steuerpflichtigen Präsenz

In vielen Geschäftsmodellen der digitalen Wirtschaft kann ein gebietsfremdes Unternehmen über eine Website oder andere digitale Mittel (z.B. eine Anwendung auf einem mobilen Gerät) ortsungebunden mit Kunden in einem Land interagieren, ohne eine physische Präsenz in diesem Land zu unterhalten. Der zunehmende Einsatz automatisierter Prozesse kann die Abhängigkeit von einer physischen Präsenz vor Ort weiter verringern. Das innerstaatliche Recht der meisten Länder verlangt ein gewisses Maß an physischer Präsenz, bevor Unternehmensgewinne der Steuer unterliegen. Darüber hinaus unterliegt ein Unternehmen gemäß Artikel 5 und 7 des OECD-Musterabkommens in einem Land, in dem es nicht gebietsansässig ist, nur dann der Besteuerung seiner Unternehmensgewinne, wenn es in diesem Land eine Betriebsstätte hat. Es ist also möglich, dass ein derartiges gebietsfremdes Unternehmen in dem Land, in dem es Kunden hat, nicht steuerpflichtig ist.

In vielen Branchen gibt es Unternehmen, die Kunden in einem Land haben, ohne durch eine Betriebsstätte in diesem Land vertreten zu sein, und die per Telefon, Post und Fax sowie über unabhängige Vertreter mit diesen Kunden kommunizieren. Die Möglichkeit, ein gewisses Maß an Geschäftsbeziehungen in einem Land aufrechtzuerhalten, ohne auf die in diesem Land erzielten Unternehmensgewinne Steuern zahlen zu müssen, ergibt sich aus bestimmten Politikentscheidungen, die sich im innerstaatlichen Recht und in relevanten Doppelbesteuerungsabkommen niederschlagen, und ist für sich betrachtet keine BEPS-Frage. Die Möglichkeit,

in einem Land Einnahmen bei Kunden zu erzielen, ohne eine Betriebsstätte in diesem Land zu unterhalten, bietet sich Unternehmen zwar nicht nur in der digitalen Wirtschaft, sie ist dort jedoch in größerem Umfang gegeben, als dies früher der Fall war. Wenn diese Möglichkeit in Verbindung mit Strategien zur Vermeidung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat dazu führt, dass derartige Einkünfte nirgendwo besteuert werden, werden BEPS-Fragen aufgeworfen. Darüber hinaus kann die Steuer in einem Absatzstaat unter bestimmten Umständen künstlich vermieden werden, indem die Geschäftstätigkeit auf mehrere Konzerneinheiten aufgeteilt wird, um die für Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten geltenden Ausnahmen vom Betriebsstättenstatus zu nutzen, oder indem anderweitig dafür gesorgt wird, dass alle Standorte, über die die Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, unter die Schwelle für die Existenz einer Betriebsstätte fallen. Strukturen dieser Art werfen BEPS-Fragen auf.

5.2.1.2 Minimierung der Einkünfte, die Funktionen, Vermögenswerten und Risiken in Absatzstaaten zuzurechnen sind

In vielen Fällen unterhält ein multinationaler Konzern ein gewisses Maß an Präsenz in Ländern, die bedeutsame Absatzmärkte für seine Produkte darstellen. Im Kontext der digitalen Wirtschaft kann ein Unternehmen eine lokale Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte gründen, wobei die lokalen Tätigkeiten so strukturiert werden, dass nur geringe steuerpflichtige Gewinne erwirtschaftet werden. Wenn diese Strukturen die in den einzelnen Staaten ausgeübten Funktionen zutreffend widerspiegeln, wirft die bloße Tatsache, dass der Umfang der für die Durchführung einer Geschäftstätigkeit in einem bestimmten Land erforderlichen Geschäftsfunktionen in einem Geschäftsbereich möglicherweise begrenzter ist als in einem anderen, für sich betrachtet keine BEPS-Fragen auf. Dies trifft selbst dann zu, wenn die Steuersätze zu den Faktoren gehören, die bei der Entscheidung, die Geschäftstätigkeit an einem bestimmten Standort zu zentralisieren, berücksichtigt werden. Die Möglichkeit, Funktionen, Vermögenswerte und Risiken so aufzuteilen, dass die Besteuerung minimiert wird, schafft jedoch Anreize, diese Elemente z.B. vertraglich in einer Form aufzuteilen, die der tatsächlichen Tätigkeit der Beteiligten nicht wirklich entspricht und die ohne Steuererwägungen nicht gewählt worden wäre. Vermögenswerte, insbesondere immaterielle Werte, und mit den auf lokaler Ebene ausgeübten Tätigkeiten zusammenhängende Risiken können z.B. über vertragliche Vereinbarungen so auf andere – in einem Niedrigsteuergebiet tätige – Konzerneinheiten verteilt werden, dass die Gesamtsteuerbelastung des multinationalen Konzerns reduziert wird.

Bei solchen Strukturen hat das Konzernunternehmen im Niedrigsteuergebiet einen Anreiz, den Wert der übertragenen immateriellen Werte oder sonstigen schwer zu bewertenden ertragbringenden Vermögenswerte (normalerweise zum Zeitpunkt der Übertragung) zu niedrig anzusetzen und zugleich geltend zu machen, dass es auf der Grundlage des juristischen Eigentums an den unterbewerteten immateriellen Werten sowie auf der Basis der übernommenen Risiken und bereitgestellten Finanzmittel Anspruch auf einen erheblichen Teil der Einkünfte des multinationalen Konzerns hat. Unternehmen in Staaten mit höheren Steuern können über vertragliche Vereinbarungen von Risiken befreit werden und können es vermeiden, das Eigentum an immateriellen Werten oder anderen werthaltigen Aktiva geltend zu machen oder das zur Finanzierung der zentralen gewinnbringenden Tätigkeiten des Konzerns erforderliche Kapital zu halten. Dadurch werden die wirtschaftlichen Erträge reduziert und Einkünfte in Niedrigsteuerregionen verlagert.

Zu den Beispielen für Strukturen der digitalen Wirtschaft, die verwendet werden können, um die Steuerlast in Absatzstaaten durch die vertragliche Aufteilung von Vermögenswerten und Risiken zu minimieren, gehört die Nutzung einer Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte für Marketing oder technische Unterstützung oder der Einsatz eines Spiegelservers, um einen schnelleren Zugang der Kunden zu den vom Konzern verkauften digitalen Produkten zu ermöglichen, wobei das Stammhaus oder ein anderes Unternehmen auf Vertragsbasis die Risiken trägt und das Eigentum an den durch diese Tätigkeiten generierten immateriellen Werten beansprucht. Eine Gesellschaft kann beispielsweise das Risiko auf der Ebene des lokalen Unternehmens begrenzen, indem die Eigenkapitalausstattung dieses Unternehmens so reduziert wird, dass es finanziell nicht dazu in der Lage ist, Risiken zu tragen. Wenn Unternehmen online materielle Produkte verkaufen, kann eine lokale Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte ein Lager unterhalten und die Auftragsausführung unterstützen. Solche Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten müssen die Gewinne, die den von ihnen bereitgestellten Dienstleistungen zuzuordnen sind, in ihrem Staat versteuern, die Höhe ihrer Gewinne kann jedoch begrenzt sein. Alternativ dazu ist es möglich, dass die dem lokalen Personal durch vertragliche Vereinbarungen zugeordneten Funktionen nicht mit den durch das Personal wahrgenommenen wesentlichen Funktionen übereinstimmen. Beispielsweise kann es sein, dass Mitarbeiter keine formelle Befugnis besitzen, Verträge im Namen eines gebietsfremden Unternehmens abzuschließen, aber Funktionen ausüben, die auf eine effektive Befugnis zum Abschluss solcher Verträge hindeuten. Wenn die Zuordnung von

Funktionen, Vermögenswerten und Risiken nicht mit der tatsächlichen Aufteilung übereinstimmt oder wenn die für einen immateriellen Wert eines Stammhauses gezahlte Vergütung unter dem fremdvergleichskonformen Betrag liegt, können solche Strukturen BEPS-Fragen aufwerfen.

5.2.1.3 Maximierung von Betriebsausgabenabzügen in Absatzstaaten

Wenn eine steuerpflichtige Präsenz im Absatzstaat eingerichtet wurde, besteht eine weitere verbreitete Methode zur Reduzierung der steuerpflichtigen Einkünfte darin, die Betriebsausgabenabzüge für Zahlungen an andere Konzerngesellschaften in Form von Zinsen, Lizenzgebühren, Dienstleistungsvergütungen usw. zu maximieren. In vielen Fällen versuchen multinationale Unternehmen, die von BEPS-Praktiken Gebrauch machen, die steuerpflichtigen Einkünfte in einem Quellenstaat zu reduzieren, indem sie den Betrag der an Konzernunternehmen in anderen Staaten geleisteten abzugsfähigen Zahlungen maximieren. So ist es beispielsweise möglich, dass ein Konzernunternehmen in einem Niedrigsteuerstaat auf Grund einer günstigen Bonitätsbewertung zu einem niedrigen Zinssatz Kredite aufnimmt. Es kann dann zu einem höheren Zinssatz Kredite an seine Tochtergesellschaften in Hochsteuerländern vergeben und dadurch die Einkünfte dieser Tochtergesellschaften um den Betrag der abzugsfähigen Zinszahlungen reduzieren. Alternativ dazu kann ein Konzernunternehmen hybride Instrumente nutzen, um abzugsfähige Zahlungen für eine Tochtergesellschaft in einem Quellenstaat zu generieren, die im Ansässigkeitsstaat des Konzernunternehmens nicht als Einnahme berücksichtigt werden. Zahlungen (einschließlich zu niedriger Zahlungen) für die Nutzung von immateriellen Werten niedrig besteuerter Konzerngesellschaften oder für von anderen Konzerngesellschaften erbrachte Dienstleistungen können ebenfalls eingesetzt werden, um die steuerpflichtigen Einkünfte im Absatzstaat zu reduzieren. Solche Methoden können verwendet werden, um die steuerpflichtigen Einkünfte aus örtlichen Aktivitäten auf extrem niedrige Beträge zu reduzieren.

5.2.2 Vermeidung der Quellensteuer

Ein Unternehmen kann in einem Land, in dem es nicht ansässig ist, der Quellensteuer unterliegen, wenn es von Zahlungsleistenden in diesem Land bestimmte Zahlungen wie Zinsen oder Lizenzgebühren erhält. Ein Unternehmen der digitalen Wirtschaft kann bei Gewinnauszahlungen in Form von Lizenzgebühren oder Zinsen in einen Niedrigsteuerstaat jedoch Anspruch auf eine Quellensteuerreduzierung oder -befreiung haben, wenn dies auf Grund eines Abkommens zwischen dem Staat des

Zahlungsleistenden und dem Staat des Zahlungsempfängers zulässig ist. Auf Treaty-Shopping abzielende Strukturen, bei denen Mantelgesellschaften in Ländern mit einem Netz günstiger Steuerabkommen ohne ausreichende Schutzvorkehrungen gegen Abkommensmissbrauch zwischengeschaltet werden, werfen BEPS-Probleme auf.

5.2.3 Beseitigung oder Reduzierung der Besteuerung im Intermediärstaat

Eine Beseitigung oder Reduzierung der Besteuerung in einem Intermediärstaat kann durch die Anwendung inländischer Sondersteuerregelungen, den Einsatz von hybriden Gestaltungen oder durch überhöhte abzugsfähige Zahlungen an nahestehende Geschäftseinheiten in Staaten mit niedriger bzw. keiner Besteuerung erreicht werden.

Unternehmen können Funktionen, Vermögenswerte oder Risiken in Niedrigsteuerstaaten oder Ländern mit Sondersteuerregelungen ansiedeln und dadurch Einkünfte auf diese Standorte verteilen. Funktionen werden zwar häufig aus nichtsteuerlichen Gründen wie dem Zugang zu Fachkräften oder notwendigen Ressourcen in einem bestimmten Land angesiedelt, die wachsende Mobilität der Geschäftsfunktionen könnte die Steuerpflichtigen jedoch zunehmend in die Lage versetzen, Funktionen so anzusiedeln, dass dadurch günstige Steuerregelungen ausgenutzt werden.

Im Kontext der digitalen Wirtschaft ist es beispielsweise möglich, die Rechte an immateriellen Werten und den damit verbundenen Erträgen zwischen verbundenen Unternehmen aufzuteilen und zu übertragen und sie – manchmal unterhalb des Fremdvergleichspreises[2] – an ein Konzernunternehmen in einem Staat zu übertragen, in dem die anschließend durch diese immateriellen Werte erzielten Einkünfte auf Grund der Anwendung von Sondersteuerregelungen einer ungebührlich niedrigen bzw. keiner Besteuerung unterliegen. Dadurch entstehen Steuerplanungsmöglichkeiten für multinationale Unternehmen und erhebliche Risiken einer Erosion der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Die starke Abhängigkeit der Wertschöpfung in der digitalen Wirtschaft von immateriellen Werten könnte die Möglichkeiten, wertschöpfende immaterielle Werte auf diese Weise zu konzentrieren, zusätzlich vergrößern.

Darüber hinaus können Unternehmen die Steuern in einem Intermediärstaat reduzieren, indem sie überhöhte abzugsfähige Zahlungen an nahestehende Geschäftseinheiten generieren, die sich in Staaten mit niedriger bzw. keiner Besteuerung befinden oder anderweitig Anspruch auf einen niedrigen Steuersatz für die aus diesen Zahlungen resultierenden

Einkünfte haben. So kann eine in einem Intermediärstaat angesiedelte Betriebsgesellschaft beispielsweise immaterielle Werte nutzen, die sich im Besitz eines anderen Konzernunternehmens in einem Niedrigsteuerstaat befinden. Die Lizenzgebühren für die Nutzung dieser immateriellen Vermögenswerte können verwendet werden, um steuerpflichtige Gewinne im Intermediärstaat effektiv zu beseitigen. Alternativ dazu kann eine Konzerneinheit in einem Intermediärstaat erhebliche Zahlungen für Verwaltungsgebühren und Konzernumlagen an eine Holdinggesellschaft mit Sitz in einem Staat mit niedriger bzw. keiner Besteuerung leisten. Darüber hinaus können Unternehmen Steuern in einem Intermediärstaat vermeiden, indem sie hybride Gestaltungen nutzen, um abzugsfähige Zahlungen zu generieren, denen im Land des Zahlungsempfängers keine entsprechende Berücksichtigung als Einnahme gegenübersteht. Die Unternehmen können außerdem Arbitragemöglichkeiten zwischen den Ansässigkeitsregeln des Intermediärstaats und den entsprechenden Regeln des Ansässigkeitsstaats der obersten Muttergesellschaft nutzen, um nicht besteuerte weiße Einkünfte zu generieren. Darüber hinaus können die Unternehmen geltend machen, dass die im Intermediärstaat ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken begrenzt sind.

5.2.4 Beseitigung oder Reduzierung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft

Die Methoden, die verwendet werden, um die Besteuerung im Absatzstaat zu reduzieren, können im Großen und Ganzen auch genutzt werden, um die Besteuerung im Land der obersten Muttergesellschaft des Konzerns oder im Land, in dem sich der Hauptsitz befindet, zu reduzieren. Dabei kann so vorgegangen werden, dass das Risiko und das rechtliche Eigentum in Bezug auf mobile Vermögenswerte, wie z.B. immaterielle Werte, auf Vertragsbasis Konzerneinheiten in Niedrigsteuerstaaten zugeordnet wird, während die Konzerngesellschaften im Sitzstaat für die wichtigen Funktionen in Bezug auf diese Risiken und immateriellen Werte, die weiterhin im Sitzstaat wahrgenommen werden, zu niedrig vergütet werden. In dieser Situation kann geltend gemacht werden, dass eine geringfügige Vergütung der wichtigen Funktionen dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht und dass alle übrigen Gewinne dem rechtlichen Eigentümer der beweglichen Vermögenswerte oder dem Beteiligten, der laut Vertrag das Risiko trägt, zugerechnet werden sollten.

Darüber hinaus können Unternehmen Steuern im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft vermeiden, wenn das betreffende Land

über ein Befreiungs- oder Aufschubsystem für im Ausland erwirtschaftete Einkünfte verfügt und entweder keine Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte beherrschter ausländischer Gesellschaften der Muttergesellschaft vorsieht oder diesbezüglich eine Regelung anwendet, mit der bestimmte Kategorien passiver oder hoch mobiler Einkünfte, insbesondere bestimmte Einkünfte in Bezug auf immaterielle Werte, unzureichend erfasst werden. So kann die Muttergesellschaft beispielsweise schwer zu bewertende immaterielle Werte an eine Tochtergesellschaft in einem Staat mit niedriger bzw. keiner Besteuerung übertragen und so dafür sorgen, dass die in Bezug auf diese immateriellen Werte erwirtschafteten Einkünfte diesem Staat ohne entsprechende Vergütung der Muttergesellschaft zugerechnet werden. In einigen Fällen könnte eine Regelung für die Hinzurechnungsbesteuerung dem Ansässigkeitsstaat die Besteuerung der durch diese immateriellen Werte erzielten Einkünfte gestatten. Viele Staaten verfügen jedoch entweder nicht über eine Regelung für die Hinzurechnungsbesteuerung oder wenden eine Regelung an, die für bestimmte hoch mobile Einkommenskategorien nicht gilt oder die durch hybride Gestaltungen leicht umgangen werden kann.

5.3 BEPS-Gelegenheiten in Bezug auf die Mehrwertsteuer

Soweit die Leitlinien 2 und 4 der von der OECD verabschiedeten „Guidelines on place of taxation for B2B supplies of services and intangibles" (vgl. das nachstehende Kapitel 6) nicht umgesetzt werden, können unter bestimmten Umständen für Unternehmen mehrwertsteuerrelevante Steuerplanungsmöglichkeiten entstehen und für die Staaten entsprechende BEPS-Fragen aufgeworfen werden, und zwar in Bezug auf *(i)* ortsungebundene digitale Lieferungen oder Leistungen an mehrwertsteuerbefreite Unternehmen und *(ii)* ortsungebundene digitale Lieferungen oder Leistungen an Mehrstandortunternehmen, die in mehr als einem Staat Geschäftseinheiten (Zweigniederlassungen) unterhalten, die mehrwertsteuerbefreiten Tätigkeiten nachgehen.

5.3.1 Ortsungebundene digitale Lieferungen oder Leistungen an mehrwertsteuerbefreite Unternehmen

Die Mehrwertsteuer ist generell nicht als Unternehmensteuer konzipiert, da Unternehmen die Steuern, die sie auf die von ihnen bezogenen Vorleistungen zahlen, normalerweise zurückerhalten. In vielen Mehrwertsteuergebieten, die für digitale Lieferungen oder Leistungen von Unternehmen an Unternehmen (business-to-business bzw. B2B) das Bestimmungslandprinzip anwenden, müssen dort ansässige Geschäftskunden

die Mehrwertsteuer auf erworbene digitale Dienstleistungen und immaterielle Werte normalerweise selbst berechnen, und sie können den entsprechenden Betrag anschließend als Vorsteuer geltend machen. Die überwiegende Mehrzahl der grenzüberschreitenden Lieferungen oder Leistungen von Unternehmen an Unternehmen (die keine steuerbefreiten Tätigkeiten ausüben) wirft deshalb im Allgemeinen keine BEPS-Fragen auf. BEPS-Fragen könnten im Kontext der Mehrwertsteuer jedoch in Bezug auf grenzüberschreitende digitale Lieferungen oder Leistungen an mehrwertsteuerbefreite Unternehmen (z.B. in der Finanzindustrie) aufgeworfen werden. Wenn ein Unternehmen mehrwertsteuerbefreite Tätigkeiten ausübt, wird keine Mehrwertsteuer auf die steuerbefreiten Lieferungen oder Leistungen des Unternehmens erhoben, während die von dem Unternehmen auf die entsprechenden Vorleistungen gezahlte Mehrwertsteuer nicht abzugsfähig ist.

Ein Unternehmen, das eine Datenverarbeitungsleistung von einem gebietsfremden Anbieter erwirbt, wäre beispielsweise verpflichtet, die Mehrwertsteuer nach den Vorschriften des Staats, in dem es ansässig ist, selbst zu berechnen und könnte den entsprechenden Betrag als Vorsteuer geltend machen (in einigen Staaten ist das Unternehmen möglicherweise nicht zur Selbstveranlagung verpflichtet, wenn es Anspruch auf Vorsteuerabzug hat). Wenn das erwerbende Unternehmen von der Steuer befreit ist, ist es in solchen Staaten immer noch verpflichtet, die Mehrwertsteuer selbst zu berechnen, obwohl es keine Möglichkeit hat, den entsprechenden Betrag als Vorsteuer geltend zu machen. Das mehrwertsteuerbefreite Unternehmen wird dann in seinem Ansässigkeitsstaat mit der Vorsteuer belastet, wobei unterstellt wird, dass es die Dienstleistung dort nutzt, um steuerbefreite Leistungen zu erbringen.

In einigen Staaten sind mehrwertsteuerbefreite Unternehmen derzeit jedoch nicht verpflichtet, die Vorsteuer auf im Ausland erworbene Dienstleistungen und immaterielle Werte selbst zu berechnen. In einem solchen Fall wird keine Mehrwertsteuer auf den Geschäftsvorfall erhoben. BEPS-Fragen werden auch aufgeworfen, wenn die betreffende Datenverarbeitungsleistung in dem Staat, in dem der Anbieter ansässig (niedergelassen/belegen) ist, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Mehrwertsteuer fließt dann dem Staat zu, in dem sich das leistende Unternehmen befindet, und nicht dem Staat des mehrwertsteuerbefreiten Unternehmens. Dadurch dürften insbesondere dann Probleme aufgeworfen werden, wenn es in diesem Staat keine Mehrwertsteuer gibt oder wenn der Mehrwertsteuersatz dort niedriger ist als im Staat des steuerbefreiten erwerbenden Unternehmens. In diesen Fällen würde das mehrwertsteuerbefreite erwerbende Unter-

nehmen keine Mehrwertsteuer oder nur einen unangemessen niedrigen Mehrwertsteuerbetrag zahlen. Die vorstehend aufgeführten Fälle veranschaulichen, wie ein mehrwertsteuerbefreites Unternehmen beim Erwerb digitaler Lieferungen oder Leistungen von Anbietern im Ausland keine Vorsteuer oder nur einen unangemessen niedrigen Vorsteuerbetrag zahlen könnte. Sie verdeutlichen außerdem, wie inländische Anbieter konkurrierender Dienstleistungen durch gebietsfremde Zulieferer unter Wettbewerbsdruck gesetzt werden könnten. Die inländischen Anbieter sind verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf ihre Dienstleistungen an inländische Unternehmen in Rechnung zu stellen und abzuführen, während gebietsfremde Anbieter ihre Geschäftstätigkeit so strukturieren könnten, dass sie keine Mehrwertsteuer oder einen unangemessen niedrigen Mehrwertsteuerbetrag in Rechnung stellen.

5.3.2 Ortsungebundene digitale Lieferungen oder Leistungen an Mehrstandortunternehmen

BEPS-Fragen könnten auch in Fällen aufgeworfen werden, in denen eine digitale Lieferung oder Leistung von einem Mehrstandortunternehmen erworben wird. In multinationalen Unternehmen ist es üblich, den Einkauf eines breiten Fächers von Dienstleistungen zu zentralisieren, um Skalenvorteile zu erzielen. Die mit dem Einkauf dieser Dienstleistungen oder immateriellen Werte verbundenen Kosten werden dann in der Regel zunächst von der Niederlassung getragen, die sie erworben hat, und anschließend gemäß der normalen Geschäftspraxis an die Niederlassungen weiterberechnet, die die Dienstleistung oder den immateriellen Wert nutzen. Den Niederlassungen wird auf der Basis der internen Leistungsverrechnung in Einklang mit den Körperschaftsteuer-, Rechnungslegungs- und sonstigen regulatorischen Anforderungen der ihrem Anteil an der Dienstleistung oder dem immateriellen Wert entsprechende Betrag in Rechnung gestellt. Allerdings wird in vielen Mehrwertsteuergebieten derzeit keine Mehrwertsteuer auf Geschäftsvorfälle zwischen verschiedenen Niederlassungen einer einzigen juristischen Person erhoben.

Das bedeutet, dass wenn eine Niederlassung eines Mehrstandortunternehmens eine Dienstleistung, z.B. eine Datenverarbeitungsleistung, erwirbt, die von anderen Niederlassungen in anderen Staaten genutzt wird, keine zusätzliche Mehrwertsteuer auf die innerhalb des Mehrstandortunternehmens vorgenommenen internen Kostenzuordnungen oder -weiterberechnungen für die Nutzung dieser Dienstleistungen durch andere Geschäftseinheiten anfällt. Die Niederlassung, die die Dienstleistung erworben hat, wird jedoch im Allgemeinen Anspruch auf Rück-

erstattung der auf den Erwerb dieser Dienstleistungen entrichteten Vorsteuer haben, wenn es sich um ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen handelt. Anders ausgedrückt können die anderen Geschäftseinheiten, die die Datenverarbeitungsleistung nutzen, ihren Teil dieser Dienstleistungen erwerben, ohne Mehrwertsteuer zahlen zu müssen. Wenn alle Niederlassungen des Mehrstandortunternehmens, die die Dienstleistung nutzen, mehrwertsteuerpflichtige Unternehmen sind, stellt dies normalerweise kein großes Problem im Hinblick auf die Mehrwertsteuer dar. Dies ist dadurch bedingt, dass sie in diesem Fall Anspruch auf Rückerstattung einer eventuell fälligen Vorsteuer haben. Wenn es sich bei den Geschäftseinheiten, die die Datenverarbeitungsdienste nutzen, jedoch um mehrwertsteuerbefreite Unternehmen handelt, haben sie normalerweise keinen Anspruch auf Rückerstattung der auf die Vorleistungen gezahlten Vorsteuer.

Nehmen wir z.B. die Datenverarbeitung in Bezug auf Banktransaktionen: Wenn eine Niederlassung einer multinationalen Bank derartige Dienstleistungen direkt von einem lokalen Anbieter kaufen würde, müsste sie normalerweise eine Vorsteuer auf diese Dienstleistungen zahlen, könnte diese Vorsteuer jedoch nicht abziehen, da sie sich auf mehrwertsteuerbefreite Tätigkeiten bezieht. Alternativ dazu könnte diese Niederlassung einer multinationalen Bank die Verarbeitungsdienste über eine andere Niederlassung der gleichen Bank in einem anderen Land erwerben und dieser anderen Niederlassung anschließend die dadurch entstandenen Kosten erstatten. Dies würde es der Niederlassung der Bank ermöglichen, die Verarbeitungsdienste zu erwerben, ohne in dem Staat, in dem sie sich befindet, Mehrwertsteuer zu zahlen, da auf die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen verschiedenen Niederlassungen der gleichen juristischen Person keine Mehrwertsteuer erhoben wird. Wenn sich die Niederlassung, die die Leistungen erwirbt, in einem Land befindet, in dem keine Mehrwertsteuer erhoben wird, könnte die multinationale Bank diese Dienstleistungen für all ihre Niederlassungen weltweit erwerben, ohne eine Vorsteuer entrichten zu müssen, indem sie alle ihre Einkäufe über ihre Niederlassung in diesem Staat leitet. Von der Mehrwertsteuer befreite Unternehmen können über solche Strukturen erhebliche Mehrwertsteuereinsparungen erzielen.

Anmerkungen

1. Derartige Wettbewerbsnachteile können auch entstehen, wenn miteinander konkurrierende Unternehmen in ihrem Ansässigkeitsstaat unterschiedlichen Besteuerungsniveaus unterliegen, dieser Aspekt geht allerdings über die BEPS-Problematik hinaus.
2. Selbst wenn das Land, aus dem das geistige Eigentum (IP) übertragen wird, vorschreibt, dass solche Übertragungen zum Fremdvergleichspreis erfolgen, können die Steuerpflichtigen über eine aggressive Steuergestaltung dafür sorgen, dass der für Steuerzwecke ausgewiesene Betrag de facto niedriger ist als der fremdvergleichskonforme Betrag.

Literaturverzeichnis

OECD (2014a), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und der Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de*.

OECD (2014b), *Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze,* OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264209695-de*.

Kapitel 6

Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft

In diesem Kapitel wird erörtert, wie die Arbeiten zu den verschiedenen Punkten des Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung *(BEPS) und auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung in der digitalen Wirtschaft auftretende Aspekte der BEPS-Problematik angehen. Ferner wird darin auf die besonderen Merkmale der digitalen Wirtschaft eingegangen, denen Rechnung getragen werden muss, um sicherzustellen, dass mit den konzipierten Maßnahmen BEPS-Praktiken in der digitalen Wirtschaft wirkungsvoll begegnet werden kann.*

6.1 Einleitung

Viele der wesentlichen Merkmale der digitalen Wirtschaft, insbesondere die mobilitätsbezogenen, werfen sowohl hinsichtlich der direkten als auch der indirekten Besteuerung BEPS-Probleme auf. So bieten sich etwa auf Grund der Bedeutung immaterieller Werte im Kontext der digitalen Wirtschaft, zusammen mit der nach den bestehenden Steuervorschriften gegebenen Mobilität immaterieller Werte für Steuerzwecke, umfangreiche BEPS-Möglichkeiten auf dem Gebiet der direkten Steuern. Die Mobilität der Nutzer schafft erhebliche Herausforderungen und Risiken im Kontext der Mehrwertbesteuerung. Die Fähigkeit, Infrastrukturen außerhalb eines Absatzstaats zu zentralisieren und von dort aus erhebliche Umsätze auf dem betreffenden Absatzmarkt zu erzielen, bietet zusammen mit der zunehmenden Fähigkeit zur Ausübung einer wesentlichen Geschäftstätigkeit unter minimalem Personaleinsatz potenzielle Möglichkeiten, durch die Fragmentierung der physischen Aktivitäten Gewinne zu verkürzen bzw. zu verlagern, um eine Besteuerung zu vermeiden.

Die Arbeiten zu den verschiedenen Punkten des BEPS-Aktionsplans (OECD, 2014) sollten diese wesentlichen Merkmale berücksichtigen, um sicherzustellen, dass die vorgeschlagenen Lösungen die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft umfassend angehen. In den folgenden Abschnitten wird beschrieben, wie mit den Arbeiten zur Umsetzung des BEPS-Aktionsplans sowie den Arbeiten zu Verbrauchsteuern gegen diese BEPS-Probleme vorgegangen werden soll.

6.2 Wiederherstellung der Besteuerung „weißer“ Einkünfte

Gestaltungen, die darauf abzielen, Gewinne künstlich an Orte zu verlagern, an denen sie zu günstigeren Sätzen oder überhaupt nicht besteuert werden, werden durch die laufenden Arbeiten im Kontext des BEPS-Projekts unwirksam werden. Zugleich werden die Arbeiten zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung die Transparenz zwischen den Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen sowie zwischen den Steuerverwaltungen untereinander erhöhen. Die Verfahren zur Risikoabschätzung auf Ebene der zuständigen Steuerverwaltung werden durch Maßnahmen wie die verpflichtende Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle sowie einheitliche Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation in

Verbindung mit einem Modell für die länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country-Reporting) verbessert werden. Der umfassende Charakter des BEPS-Aktionsplans wird sicherstellen, dass sich die Besteuerung nach der koordinierten Umsetzung der verschiedenen Maßnahmen stärker nach den Orten richtet, an denen die wirtschaftlichen Aktivitäten ausgeübt werden. Dies wird die Besteuerungsrechte sowohl auf der Ebene des Absatzstaats als auch des Staats der obersten Muttergesellschaft mit dem Ziel wiederherstellen, dem Phänomen der sogenannten weißen („staatenlosen") Einkünfte ein Ende zu bereiten.

6.2.1 Maßnahmen zur Wiederherstellung der Besteuerung im Absatzstaat

Durch eine Reihe von Maßnahmen des BEPS-Aktionsplans wird die Quellenbesteuerung effektiv wiederhergestellt werden, insbesondere durch den Aktionspunkt 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch) und den Aktionspunkt 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte).

6.2.1.1 Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6)

Es wird an effektiven Regeln zur Bekämpfung des Missbrauchs von Steuerabkommen mit im September 2014 vorzulegenden Musterbestimmungen gearbeitet. Diese Regeln werden sich zunächst mit Treaty-Shopping-Gestaltungen befassen, bei denen Unternehmen in einem Staat weniger mit dem Ziel errichtet werden, dort einer Geschäftstätigkeit nachzugehen, sondern vielmehr um aus dem Netz an Steuerabkommen dieses Staats Nutzen zu ziehen. Sie werden ferner die Nutzung von Strukturen verhindern, bei denen mit Unternehmen, die angeben, in zwei Vertragsstaaten ansässig zu sein, eine doppelte Nichtbesteuerung erreicht werden soll. Darüber hinaus werden aus Steuerabkommen resultierende Fälle unbeabsichtigter Nichtbesteuerung angegangen, insbesondere dort, wo Staaten zur Vermeidung von Doppelbesteuerung die Freistellungsmethode anwenden.

Mit der Versagung von Abkommensvorteilen in Fällen, in denen es sonst zu doppelter Nichtbesteuerung kommen könnte, wird gewährleistet, dass der Absatzstaat sein innerstaatliches Recht anwenden kann, ohne daran durch Abkommensregeln gehindert zu werden, die auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung abzielen. Dies ist sowohl in Fällen relevant, in denen das ausländische Unternehmen angegeben hat, im betreffenden Staat keine steuerpflichtige Präsenz in Form einer Betriebsstätte zu unterhalten, als auch in denen effektiv eine steuerpflichtige Präsenz in

Form einer Betriebsstätte oder einer Konzerngesellschaft vorliegt, die entsprechenden steuerpflichtigen Einkünfte jedoch durch abzugsfähige Zahlungen reduziert werden. In Fällen, in denen solche abzugsfähigen Zahlungen nach innerstaatlichem Recht einer Quellensteuer unterliegen, kann der Absatzstaat eine solche Quellensteuer ohne Einschränkung durch ein Steuerabkommen erheben.

6.2.1.2 Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus (Aktionspunkt 7)

Die Betriebsstättendefinition in Steuerabkommen kann die Anwendung der geltenden innerstaatlichen Vorschriften für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen einschränken, die durch gebietsfremde Unternehmen aus Quellen innerhalb des betreffenden Absatzstaats erzielt wurden. Die in Bezug auf Aktionspunkt 7 durchgeführten Arbeiten zielen darauf ab, die künstliche Umgehung der Schwelle zu verhindern, unterhalb derer ein Absatzstaat keine Steuern erheben kann. Ziel dieser Arbeiten ist die Änderung der Betriebsstättendefinition, um sicherzustellen, dass der intendierte Anwendungsbereich der Definition und mithin der innerstaatlichen Besteuerungsrechte nicht durch künstliche Vereinbarungen umgangen wird. Diese Arbeiten sollen bis September 2015 abgeschlossen sein.

Im Rahmen der Arbeiten soll geprüft werden, ob und wie die Betriebsstättendefinition modifiziert werden muss, um Umständen Rechnung zu tragen, in denen künstliche Vereinbarungen in Bezug auf den Verkauf von Waren oder Dienstleistungen eines zu einem multinationalen Konzern gehörenden Unternehmens effektiv zum Abschluss von Verträgen führen, so dass die entsprechenden Umsätze so behandelt werden sollten, als seien sie durch das betreffende Unternehmen erzielt worden. Dies ist beispielsweise dann relevant, wenn ein Online-Händler, der materielle Produkte verkauft, oder ein Online-Dienstleister im Werbebereich das Verkaufspersonal einer lokalen Tochtergesellschaft nutzt, um Verkäufe an potenzielle Großkunden auszuhandeln und effektiv abzuschließen.

Die Arbeiten sollten auch der Notwendigkeit Rechnung tragen, sicherzustellen, dass wenn an einem bestimmten Standort in einem Staat eine wesentliche Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird, das Unternehmen keine der Ausnahmen für sich beanspruchen kann, die üblicherweise in der Betriebsstättendefinition zu finden sind (vgl. z.B. Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens). Darüber hinaus werden sie sicherstellen, dass es nicht möglich ist, diese Ausnahmen durch die Fragmentierung der Geschäftstätigkeit zu nutzen. In diesem Kontext sollte geprüft werden, ob bestimmte Tätigkeiten, die im Sinne dieser Ausnahmen

zuvor als Hilfstätigkeiten betrachtet wurden, in der digitalen Wirtschaft möglicherweise zunehmend wichtige Bestandteile der Geschäftstätigkeit sind. Wenn beispielsweise die Nähe zum Kunden und eine rasche Lieferung wichtige Komponenten des Geschäftsmodells eines Online-Händlers sind, der materielle Produkte verkauft, könnte die Unterhaltung eines Lagers vor Ort zu den Kernaktivitäten dieses Händlers gehören. Zusätzlich zu grundsätzlicheren Besteuerungsproblemen (vgl. Kapitel 8) wirft dies BEPS-Fragen auf, wenn die fehlende Besteuerung im Absatzstaat mit Techniken zur Verringerung bzw. Vermeidung der Besteuerung im Staat des Zahlungsempfängers bzw. der obersten Muttergesellschaft einhergeht.

6.2.2 Maßnahmen zur Wiederherstellung der Besteuerung im Absatzstaat wie auch im Staat der obersten Muttergesellschaft

Eine Reihe von Maßnahmen des BEPS-Aktionsplans wird zur Wiederherstellung der Besteuerung auf Ebene des Absatzstaats wie auch auf Ebene des Staats der Muttergesellschaft beitragen. Zu diesen Maßnahmen zählen diejenigen, die im Rahmen der Arbeiten zu Aktionspunkt 2 (Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen), Aktionspunkt 4 (Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen), Aktionspunkt 5 (Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken) sowie zu den Aktionspunkten 8-10 (Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung) konzipiert werden.

6.2.2.1 Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen (Aktionspunkt 2)

Der BEPS-Aktionsplan weist darauf hin, dass hybride Gestaltungen (Hybrid Mismatch Arrangements) zur Erzielung einer nicht vorgesehenen doppelten Nichtbesteuerung oder eines langfristigen Steueraufschubs genutzt werden können, indem z.B. aufgenommenes Fremdkapital zweimal in Abzug gebracht wird, indem Betriebsausgabenabzüge in einem Staat geltend gemacht werden, ohne dass die entsprechenden Erträge in einem anderen Staat als Einnahmen berücksichtigt werden, oder indem Regelungen zur Anrechnung ausländischer Steuern oder zu Schachtelprivilegien missbraucht werden. In der digitalen Wirtschaft bestehende Strukturen nutzen hybride Gestaltungen für BEPS-Zwecke, indem sie Einkünfte aus einem Absatz- oder Intermediärstaat abziehen oder die Anwendung von Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln) oder anderen Vorschriften zur Missbrauchsbekämpfung umgehen. Die im Hinblick auf Aktionspunkt 2 durchgeführten und im September

2014 vorzulegenden Arbeiten werden die Möglichkeiten für Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft daher effektiv verringern.

6.2.2.2 Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen (Aktionspunkt 4 und 9)

Die Innovationstätigkeit, die entscheidend für den Erfolg in der digitalen Wirtschaft ist, muss finanziert werden. Viele große, etablierte Akteure der digitalen Wirtschaft verfügen über beträchtliche Barmittel und finanzieren neue Unternehmungen, den Kauf von Start-ups oder andere Vermögenswerte oftmals mit konzerninternem Fremdkapital. Häufig errichten Steuerpflichtige Unternehmen in Niedrigsteuergebieten, die sie mit Kapital ausstatten und die dann mit verbundenen Unternehmen Transaktionen tätigen können, die in einer Gewinnverkürzung resultieren. So kann z.B. eine Tochtergesellschaft in einem Niedrigsteuergebiet errichtet werden, um operativen Geschäftseinheiten in Hochsteuerländern Darlehen zu gewähren oder immaterielle Werte zu erwerben und an andere Konzernunternehmen zu lizenzieren. Überhöhte Zinsabzüge für solche Darlehen bzw. überhöhte Betriebsausgabenabzüge für Lizenzgebühren, die an solche Geschäftseinheiten in Niedrigsteuerländern gezahlt werden, können in den Staaten, in denen die Geschäftstätigkeit erfolgt, BEPS-Fragen aufwerfen. Wenn das Kapital, mit dem die Geschäftseinheit im Niedrigsteuerstaat zur Durchführung dieser Aktivitäten ausgestattet wird, von Dritten geliehen wird, kann der Gewinnverkürzungseffekt dieser Gestaltungen möglicherweise verstärkt werden. Die gleichen Effekte lassen sich durch die Einbehaltung von Gewinnen in Geschäftseinheiten in Niedrigsteuerländern erzielen, die Eigentümer immaterieller Werte sind oder Risiken übernehmen, wenn die einbehaltenen Gewinne an andere operative Geschäftseinheiten verliehen werden.

Mit anderen Worten: Die bestehenden Regelungen ermöglichen es Konzerneinheiten in einem Niedrigsteuergebiet, die gewinngenerierenden Tätigkeiten des Konzerns mit konzerninternem Fremdkapital zu finanzieren, auch wenn die Gesamtverschuldung des multinationalen Konzerns möglicherweise weitaus geringer ist. Dies verringert letztlich die Steuer auf Ebene des Absatzstaats und auf Ebene des Staats der Muttergesellschaft, wobei die Zinsen aus verschiedenen Gründen (z.B. auf Grund von Sondersteuerregelungen, der Nutzung hybrider Instrumente oder großzügigen Abzugsmöglichkeiten) oftmals nirgends besteuert werden. Die bestehenden Steuerplanungsmodelle der integrierten weltweit tätigen

Unternehmen, die für die digitale Wirtschaft typisch sind, nutzen diese Art von Gestaltungen für Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.

Aus den im Hinblick auf Aktionspunkt 4 durchgeführten Arbeiten werden Empfehlungen für optimale Vorgehensweisen für die Gestaltung nationaler Vorschriften hervorgehen, um die Möglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung über Betriebsausgabenabzüge für Zins- oder sonstige finanzielle Aufwendungen zu verringern. Diese Arbeiten werden auf Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in Bezug auf Zinszahlungen sowohl an nahestehende Unternehmen als auch an Dritte eingehen und Szenarien mit Investitionen gebietsfremder Unternehmen im Inland und Investitionen gebietsansässiger Unternehmen im Ausland untersuchen. In Abstimmung mit diesen Arbeiten wird im Rahmen der Arbeiten zu Punkt 9 des BEPS-Aktionsplans untersucht, ob solche Verhaltensweisen Auswirkungen hinsichtlich der Verrechnungspreise haben, wobei gegebenenfalls Mechanismen identifiziert werden, mit denen diesen Auswirkungen im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes oder darüber hinaus begegnet werden kann. Desgleichen werden ausführlichere Leitlinien für die Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze auf Darlehen, Bürgschaften, Eigenversicherungen und andere Finanztransaktionen ausgearbeitet. In dieser Hinsicht könnte ein formelhafter Ansatz, bei dem die abzugsfähigen Zinszahlungen an die in Bezug auf die externe Verschuldung geleisteten Zahlungen geknüpft werden, zu Ergebnissen führen, die der Geschäftsrealität multinationaler Konzerne besser gerecht werden. Andere Möglichkeiten zur Beseitigung überhöhter Zinsabzüge werden ebenfalls analysiert. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden im September 2015 vorgelegt werden.

6.2.2.3 Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken (Aktionspunkt 5)

Unternehmen der digitalen Wirtschaft stützen sich zur Wertschöpfung und Erzielung von Einkünften in hohem Maße auf immaterielle Werte. Immaterielle Werte sowie durch die Verwertung solcher Werte erzielte Einkünfte sind per definitionem geografisch mobil. In den vergangenen zehn Jahren hat eine Reihe von OECD- und Nicht-OECD-Staaten Regelungen für immaterielle Werte eingeführt, die für bestimmte Arten von Einkünften aus der Verwertung von geistigem Eigentum (IP) eine steuerliche Vorzugsbehandlung vorsehen, im Allgemeinen durch 50-80%ige Betriebsausgabenabzüge oder Befreiungen von qualifizierten Einkünften aus geistigem Eigentum.

Bei den Arbeiten im Kontext des BEPS-Aktionsplans werden solche Regelungen für immaterielle Werte untersucht, um festzustellen, ob sie schädliche Sondersteuerregelungen im Sinne des 1998 erschienenen OECD-Berichts „Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue" darstellen. Punkt 5 des BEPS-Aktionsplans schreibt für Sondersteuerregelungen ausdrücklich das Vorliegen einer wesentlichen Geschäftstätigkeit vor und sieht vor, dass das bestehende Kriterium der wesentlichen Geschäftstätigkeit für die Beurteilung von Regelungen im BEPS-Kontext genauer ausgearbeitet wird. Regelungen für geistiges Eigentum (IP-Regelungen) werden anhand des genauer ausgearbeiteten Kriteriums der wesentlichen Geschäftstätigkeit sowie der anderen im Bericht von 1998 dargestellten Faktoren beurteilt. Die Arbeiten zum Kriterium der wesentlichen Geschäftstätigkeit und seiner Anwendung auf IP-Regelungen sowie andere Sonderregelungen sind im Gang. Sollte festgestellt werden, dass eine der geprüften IP-Regelungen schädlich ist, erhielte das betreffende Land die Möglichkeit, die Regelung abzuschaffen bzw. die Merkmale zu beseitigen, denen der schädliche Effekt zuzuschreiben ist.

6.2.2.4 Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung (Aktionspunkte 8-10)

Die im Rahmen des BEPS-Projekts durchgeführten Arbeiten zu Verrechnungspreisen sollen Problemen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung begegnen, die bei in der digitalen Wirtschaft tätigen Unternehmen ebenso wie bei anderen Steuerpflichtigen häufig auftreten. Viele Strukturen beinhalten eine Aufteilung der Geschäftsfunktionen auf verschiedene Rechtsträger innerhalb des Konzerns, wobei einige dieser Konzerneinheiten als Einheiten mit geringem Risiko/geringem Gewinn und andere als Einheiten mit hohem Risiko/hohem Gewinn behandelt werden und zugleich sichergestellt wird, dass die Einheiten mit hohem Risiko/hohem Gewinn keine Geschäftstätigkeiten ausüben, die zu einer Besteuerung in einem Hochsteuerland führen. Das übergeordnete Ziel der Aktionspunkte auf dem Gebiet der Verrechnungspreise besteht darin, die Aufteilung der Erträge innerhalb eines multinationalen Konzerns unmittelbarer an den Orten der Geschäftstätigkeit auszurichten, durch die diese Erträge erzielt werden. Dieses Ziel wird verfolgt, indem das Augenmerk auf Schlüsselbereiche gerichtet wird, z.B. *(i)* immaterielle Werte, *(ii)* Geschäftsrisiken, *(iii)* Neuqualifizierung von Geschäftsvorfällen, *(iv)* gewinnverkürzende Zahlungen und *(v)* globale Wertschöpfungsketten und Gewinnaufteilungen.

i. Immaterielle Werte, einschließlich schwer zu bewertender immaterieller Werte und Kostenumlagevereinbarungen

Ein wesentliches Merkmal von zahlreichen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung dienenden Gestaltungen, die von Akteuren der digitalen Wirtschaft genutzt werden, ist die Übertragung von immateriellen Werten oder Rechten an immateriellen Werten an Standorte mit günstigerer Besteuerung. Unternehmen der digitalen Wirtschaft stützen sich zur Wertschöpfung und Erzielung von Einkünften in hohem Maße auf immaterielle Werte. Je nach den Rechtsvorschriften des betreffenden Landes lassen sich immaterielle Werte durch Lizenzvereinbarungen, Kostenumlagevereinbarungen oder Steuerstrukturen, bei denen die Betriebsausgabenabzüge für die Entwicklung des immateriellen Werts von den entsprechenden Einkünften getrennt werden, unter Wert übertragen. Übertragungen immaterieller Werte können aus verschiedenen Gründen unter Wert erfolgen: *(i)* auf Grund von Schwierigkeiten bei der Bewertung der immateriellen Werte zum Zeitpunkt der Übertragung, *(ii)* auf Grund des ungleichen Zugangs der Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltungen zu wertbezogenen Informationen und *(iii)* weil manche Vereinbarungen zur Übertragung verborgener oder nicht identifizierter immaterieller Werte ohne Vergütung führen.

Die im Rahmen des BEPS-Projekts durchgeführten Arbeiten zu immateriellen Werten werden diesen Problemen in mehreren Schritten begegnen. Erstens werden die Arbeiten klarstellen, dass der Begriff immaterielle Werte umfassend und klar definiert werden sollte und dass alle immateriellen Werte, für die fremde Dritte bei der Übertragung eine Vergütung leisten würden, auch bei Übertragungen zwischen verbundenen Unternehmen vergütet werden müssen. Dies wird dazu beitragen, dass Übertragungen verborgener immaterieller Werte nicht zur Verlagerung von Gewinnen verwendet werden können. Zweitens werden die Arbeiten sicherstellen, dass Geschäftseinheiten eines multinationalen Konzerns, die den Wert immaterieller Werte steigern, indem sie entweder Entwicklungsfunktionen wahrnehmen bzw. verwalten oder Risiken tragen und steuern, dafür angemessen entschädigt werden. Die Arbeiten werden darüber hinaus klarstellen, dass Bewertungsmethoden verwendet werden können, wenn keine vergleichbaren Übertragungen immaterieller Werte identifiziert werden können. Dieser erste Teil der Arbeiten wird bis September 2014 abgeschlossen. Drittens wird im Rahmen der Arbeiten geprüft werden, ob in Situationen, in denen nur zum Teil entwickelte oder andere schwer bewertbare immaterielle Werte übertragen werden, unter bestimmten Bedingungen die in der Zeit nach der Übertragung durch diese immateriellen

Werte erzielten Gewinne bei der Bewertung berücksichtigt werden sollten, um ein besseres Gleichgewicht zwischen den den Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen zur Verfügung stehenden Informationen herzustellen. Dieser zweite Teil der Arbeiten zu immateriellen Werten wird im September 2015 vorgelegt.

ii. Geschäftsrisiken

BEPS-Strukturen, die auf die Verlagerung von Erträgen in Niedrigsteuergebiete abzielen, beinhalten oftmals eine vertragliche Zuordnung des Geschäftsrisikos zu einer gering besteuerten Tochtergesellschaft. Es wird dann häufig geltend gemacht, dass solche vertraglichen Risikozuordnungen zusammen mit dem rechtlichen Eigentum an den immateriellen Werten die Zurechnung eines großen Teils der Erträge zu der Konzerneinheit, der das Risiko zugeordnet wurde, rechtfertigen. Dies wird oftmals erreicht, indem geltend gemacht wird, dass andere Konzerneinheiten vertraglich von den Risiken abgeschirmt sind, so dass die niedrig besteuerte Tochtergesellschaft nach Bezahlung anderer risikoarmer Konzerngesellschaften für die von ihnen wahrgenommenen Funktionen Anspruch auf sämtliche verbleibenden Einkünfte hat. Die Arbeiten werden auf Fragen im Zusammenhang mit vertraglichen Risikozuordnungen eingehen, indem eine engere Übereinstimmung zwischen Risikokontrolle, finanzieller Fähigkeit zur Übernahme von Risiken und Risikomanagement verlangt wird. Ferner werden Risiken identifiziert, die ihrer Art nach vom Gesamtkonzern getragen werden und die daher nicht einfach einer einzelnen Konzerngesellschaft zugeordnet werden können. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden im September 2015 vorgelegt.

iii. Neuqualifizierung von Geschäftsvorfällen

Die derzeitigen Verrechnungspreisleitlinien verlangen eine Analyse, deren Ausgangspunkt die vom Steuerpflichtigen getätigten Geschäftsvorfälle sind. Die Leitlinien erlauben eine Neuqualifizierung bzw. Nichtanerkennung des von einem Steuerpflichtigen dargelegten Geschäftsvorfalls nur unter außergewöhnlichen Umständen, die nicht ganz klar definiert sind. Es wird geprüft, ob der Anwendungsbereich der derzeitigen Leitlinien zur Neuqualifizierung der Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen im Hinblick auf deren Überarbeitung bzw. Präzisierung überdacht werden sollte und in welchen besonderen Fällen diese Regeln möglicherweise modifiziert werden müssen. Zu erwähnen ist, dass die Nichtanerkennung der von einem Steuerpflichtigen dargelegten Geschäftsvorfälle mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden ist. Wenn die Möglichkeiten

zur Neuqualifizierung deutlich ausgeweitet würden, könnte erhebliches Potenzial für Streitigkeiten und Doppelbesteuerung entstehen, insbesondere wenn diese Ausweitung auf Grundsätzen beruhen würde, die sich nicht auf Geschäftsvorfälle mit Konzerneinheiten in Niedrigsteuergebieten beschränken ließen. Dies bedeutet, dass sorgfältig abgewogen werden muss, in welchen besonderen Fällen die von den Steuerpflichtigen gestalteten Geschäftsvorfälle die Verrechnungspreisanalysen so unsicher machen, dass sie unverlässlich werden und damit Möglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung eröffnet werden. Die Arbeiten werden klarere Leitlinien über den Unterschied zwischen einer angemessenen Identifizierung des konkreten Charakters getätigter Geschäftsvorfälle anhand sowohl der tatsächlichen Tätigkeit als auch der Verträge einerseits und einer Nichtanerkennung bzw. Neuqualifizierung eines Geschäftsvorfalls andererseits liefern. Da uneingeschränkte Befugnisse der Steuerbehörden zur Neuqualifizierung von Geschäftsvorfällen zu ungewollter Doppelbesteuerung sowie erhöhtem Streitpotenzial führen könnten, wird in den Leitlinien klargestellt werden, dass ein genaues Verständnis der von den einzelnen Konzerneinheiten ausgeübten Geschäftstätigkeiten ein entscheidendes Element der Analyse von Verrechnungspreisangelegenheiten darstellt. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden im September 2015 vorgelegt.

iv. Gewinnverkürzende Zahlungen

Überhöhte grenzüberschreitende Zahlungen an nahestehende Dritte in Niedrigsteuerländern können das Steuersubstrat der Staaten verkleinern, aus denen solche Zahlungen getätigt werden. Auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhende Verrechnungspreisregeln sind zwar theoretisch so gestaltet, dass die angemessene Höhe solcher Zahlungen ermittelt wird, unter manchen Umständen können unzureichende Daten über vergleichbare Transaktionen in Kombination mit einem Mangel an Vollzugsmitteln seitens der Steuerverwaltungen, komplexen Sachverhalten und fragwürdigen Annahmen bezüglich der Zuordnung von Risiken jedoch Bedingungen schaffen, in denen überhöhte Zahlungen erfolgen. Dies kann dazu führen, dass solche Zahlungen weder im Niedrigsteuerstaat des Zahlungsempfängers noch im Ansässigkeitsstaat des multinationalen Konzerns besteuert werden, während sie im Staat des Zahlungsleistenden dennoch gewinnverkürzende Betriebsausgabenabzüge auslösen. Bestimmte gezielte Maßnahmen könnten potenziell hilfreich sein, um gegen diese Art von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vorzugehen. Je nach Ausgestaltung könnten sich solche Maßnahmen zwar nach wie vor in gewissem Umfang auf den Fremdvergleichsgrundsatz stützen,

unter bestimmten Umständen jedoch von der strikten Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes abweichen. Beispiele für solche Ansätze könnten Obergrenzen für bestimmte Zahlungen oder formelbasierte Zuordnungen sein. Es wäre daher erforderlich, zu evaluieren, wie wirkungsvoll solche Bestimmungen wären, auf welchen Gebieten sie zur Anwendung kommen könnten, ob sie die Verwaltungslasten senken würden und welche Mechanismen dazu dienen könnten, in Situationen, in denen es sonst zu Doppelbesteuerung kommen könnte, eine solche Doppelbesteuerung zu vermeiden oder Doppelbesteuerungsentlastung zu gewähren. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden im Dezember 2015 vorgelegt.

v. Globale Wertschöpfungsketten und Gewinnmethoden

Als der Fremdvergleichsgrundsatz erstmals entwickelt wurde, war es üblich, dass es in jedem Staat, in dem ein multinationaler Konzern geschäftstätig war, eine eigene voll integrierte Tochtergesellschaft gab, die die Geschäftstätigkeit des Konzerns in dem betreffenden Land ausübte. Dieser Aufbau war durch eine Reihe von Faktoren geboten, darunter langsame Kommunikationswege, Devisenregeln, Zölle sowie relativ hohe Transportkosten, die die Nutzung integrierter globaler Lieferketten erschwerten. Mit der Entwicklung der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT), dem Abbau zahlreicher Währungs- und Zollschranken sowie der Ausrichtung auf digitale Produkte und eine dienstleistungsbasierte Wirtschaft verschwanden diese Integrationshindernisse, und die multinationalen Konzerne begannen, weitaus stärker als einheitliche, global tätige Unternehmen zu agieren. Die Rechtsstrukturen der Unternehmen und die einzelnen Rechtsträger verloren an Bedeutung, und die multinationalen Konzerne näherten sich stärker dem volkswirtschaftlichen Konzept eines einheitlichen Unternehmens, das koordiniert darauf hinarbeitet, maximalen Nutzen aus den Chancen der globalisierten Wirtschaft zu ziehen. Daher sollte der Blick auf die Folgen dieser stärkeren Integration multinationaler Konzerne gerichtet werden und geprüft werden, ob Analysen der Wertschöpfungsketten und Gewinnaufteilungsmethoden stärker zum Zuge kommen sollten. Die entsprechenden Arbeiten sollten ferner auf Situationen eingehen, in denen es auf Grund der von den Steuerpflichtigen gestalteten Strukturen keine Vergleichswerte gibt, und könnten zudem die Formulierung einfacherer und klarerer Leitlinien zur Nutzung von Gewinnmethoden, z.B. Gewinnaufteilungsmethoden, beinhalten, wie sie im Zusammenhang mit Global-Trading-Tätigkeiten und anderen integrierten

Finanzdienstleistungstätigkeiten bereits erfolgreich angewendet wurden. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden im September 2015 vorgelegt.

6.2.3 Maßnahmen zur Wiederherstellung der Besteuerung im Staat der obersten Muttergesellschaft

Zusätzlich zu den in Kapitel 2 erwähnten Maßnahmen können auch die Arbeiten zur Stärkung der Regeln zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln) zur Wiederherstellung der Besteuerung im Staat der obersten Muttergesellschaft beitragen. Wie im BEPS-Aktionsplan erwähnt wurde, besteht ein Aspekt der BEPS-Problematik in der Möglichkeit, dass ein in einem bestimmten Staat ansässiges Unternehmen in anderen Staaten verbundene Unternehmen gründet und eigene Einkünfte über diese verbundenen Unternehmen leitet. Auch wenn deshalb in vielen Staaten CFC-Regeln eingeführt wurden, gibt es nach wie vor viele Staaten, in denen solche Vorschriften fehlen. Wo CFC-Regeln vorhanden sind, reichen diese nicht immer aus, um BEPS-Praktiken entgegenzuwirken. Die Arbeiten zu den Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung werden weitere Länder dazu anspornen, solche Vorschriften zu erlassen, und in der Formulierung von Empfehlungen für ihre Ausgestaltung münden. Die Arbeiten werden zudem die Notwendigkeit der Einführung von Anti-Inversion-Regeln prüfen und sicherstellen, dass die CFC-Vorschriften angemessene Bestimmungen enthalten, um Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden im September 2015 vorgelegt. Mit dieser Maßnahme wird versucht, der Gewinnverlagerung durch Wiederherstellung der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat entgegenzuwirken, was Ausstrahlungseffekte haben und so zugleich zum Schutz des Steuersubstrats der Quellenstaaten beitragen könnte. Dies ist darauf zurückzuführen, dass wirkungsvolle CFC-Regeln dafür sorgen, dass Steuerpflichtige weniger Anreize zur Verlagerung von Gewinnen aus einem Quellenstaat in einen Niedrigsteuerstaat haben.

Um den Problemen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft zu begegnen, müssen CFC-Regeln eine effektive Lösung für die Besteuerung der mobilen Einkünfte bieten, die für die digitale Wirtschaft typisch sind. Obwohl zwischen den CFC-Regeln der einzelnen Staaten erhebliche Unterschiede bestehen, sehen diese Vorschriften häufig keine laufende Besteuerung der Einkünfte aus dem Fernabsatz von digitalen Produkten und Dienstleistungen vor. Dementsprechend kann ein im Digitalgeschäft tätiges multinationales Unternehmen in einer beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem Niedrigsteuerstaat Einkünfte erzielen, indem es wichtige immaterielle Werte dort ansiedelt und diese immateriellen Werte zum Verkauf digitaler Waren und Dienstleistungen

nutzt, ohne dass die aus dieser Tätigkeit erzielten Einkünfte einer laufenden Besteuerung unterliegen und sogar ohne dass die beherrschte ausländische Gesellschaft selbst eine wesentliche Geschäftstätigkeit in ihrem Staat ausübt. Folglich kann ein in der digitalen Wirtschaft tätiges Unternehmen im Staat der beherrschten ausländischen Gesellschaft möglicherweise wenig oder überhaupt keine Steuern zahlen und zugleich die Besteuerung im Quellenstaat sowie im eigentlichen Ansässigkeitsstaat vermeiden.

Um diese Situation zu beheben, sollte über CFC-Regeln nachgedacht werden, die auf die üblicherweise in der digitalen Wirtschaft erzielten Einkünfte abstellen, z.B. Einkünfte aus dem Fernabsatz digitaler Waren und Dienstleistungen. Solche Einkünfte können auf Grund der Bedeutung immaterieller Werte bei der Bereitstellung derartiger Waren und Dienstleistungen sowie der relativ geringen Zahl von Personen, die für die Durchführung von Online-Verkaufsaktivitäten erforderlich ist, besonders mobil sein. Eine entsprechende CFC-Vorschrift könnte eine Ausnahme für Situationen beinhalten, in denen die beherrschte ausländische Gesellschaft mit ihren eigenen Beschäftigten einen wesentlichen Beitrag zum Wert der verkauften Waren und Dienstleistungen leistet.

6.3 Behebung von Problemen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung im Bereich der Verbrauchsteuern

Durch die Digitalisierung der Wirtschaft ist es für Unternehmen wesentlich leichter geworden, eine breite Palette von Dienstleistungen und immateriellen Werten bei Anbietern aus anderen Staaten in aller Welt einzukaufen und ihre Geschäftstätigkeit wirklich global zu organisieren. Durch diese Entwicklungen wurde es mehrwertsteuerbefreiten Unternehmen möglich, die nicht erstattungsfähige Mehrwertsteuer, die auf Vorleistungen berechnet wird, zu umgehen bzw. deren Betrag zu verringern. In Kapitel 5, Abschnitt 5.3 wurden die BEPS-Probleme umrissen, die auftreten können, wenn die Möglichkeit besteht, eine Geschäftstätigkeit so zu gestalten, dass mehrwertsteuerbefreite Unternehmen keine Mehrwertsteuer oder einen unangemessen niedrigen Mehrwertsteuerbetrag für ortsungebundene Dienstleistungen und immaterielle Werte entrichten.

Die Umsetzung der Leitlinien 2 und 4 der von der OECD verabschiedeten „Guidelines on place of taxation for business-to-business (B2B) supplies of services and intangibles“ würde die Gelegenheiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung bei ortungebundenen Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an mehrwertsteuerbefreite Unternehmen, einschließlich mehrwertsteuerbefreiter Unternehmen, die ihre

Geschäftstätigkeit über Geschäftseinheiten (Zweigniederlassungen) in mehreren Staaten ausüben (Mehrstandortunternehmen), auf ein Mindestmaß reduzieren.

Leitlinie 2 enthält die Empfehlung, die Rechte zur Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Unternehmen dem Staat zuzuweisen, in dem das erwerbende Unternehmen seine Geschäftseinrichtung angesiedelt hat, und das erwerbende Unternehmen zu verpflichten, die auf Ferndienstleistungen oder von gebietsfremden Anbietern erworbene immaterielle Werte anfallende Mehrwertsteuer nach den Vorschriften des Staats, in dem es angesiedelt ist, selbst zu berechnen.

Leitlinie 4 zufolge sollte die Besteuerung bei Lieferungen oder Leistungen an ein Unternehmen, das in mehr als einem Staat niedergelassen ist, in dem Staat erfolgen, in dem die Geschäftseinheit (Zweigniederlassung) des Kunden ansässig ist, die die betreffende Dienstleistung oder den betreffenden immateriellen Wert nutzt. In den Leitlinien sind die möglichen Mechanismen dargelegt, mit denen die Steuerbehörden in der Praxis das gewünschte Ergebnis herbeiführen können, nämlich die Zuweisung des Rechts zur Mehrwertbesteuerung von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Unternehmen (B2B) an den Staat, in dem diese Lieferungen oder Leistungen zu Geschäftszwecken genutzt werden, und zwar unabhängig davon, wie die Bereitstellung und der Einkauf dieser Dienstleistungen und immateriellen Werte gestaltet wurden.

Literaturverzeichnis

OECD (2014), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de*.

Kapitel 7

Grundsätzlichere Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft

Dieses Kapitel erörtert die Herausforderungen, vor denen die direkte Besteuerung in der digitalen Wirtschaft in Bezug auf den Anknüpfungspunkt (bzw. Nexus), die steuerliche Behandlung von Daten und die Qualifizierung von Zahlungen im Rahmen von neuen Geschäftsmodellen steht. Des Weiteren beschäftigt es sich mit den Herausforderungen im Bereich der indirekten Besteuerung, die in der digitalen Wirtschaft in Bezug auf Steuerbefreiungen für die Einfuhr geringwertiger Waren und im Hinblick auf ortsungebundene digitale Lieferungen oder Leistungen an Privatverbraucher bestehen. Abschließend werden einige administrative Herausforderungen aufgeführt, mit denen die Steuerverwaltungen bei der Anwendung der gegenwärtigen Regeln konfrontiert sind.

7.1 Die digitale Wirtschaft und die Herausforderungen für die politischen Entscheidungsträger

Die Ausweitung der digitalen Wirtschaft bringt viele Vorteile mit sich, beispielsweise in Bezug auf Wachstum, Beschäftigung und Lebensqualität im Allgemeinen. Sie stellt die politischen Entscheidungsträger jedoch auch vor zahlreiche Herausforderungen. Diese Herausforderungen gehen weit über die nationale und internationale Steuerpolitik hinaus und berühren Bereiche wie die internationalen Bestimmungen in Bezug auf Schutz der Privatsphäre und Datenschutz sowie Rechnungslegung und Regulierung.

Was die steuerpolitischen Strategien anbelangt, so könnte die Ausbreitung digitaler Technologien die Optionen verringern, die den politischen Entscheidungsträgern bei der Gestaltung des Gesamtaufbaus ihrer Steuersysteme zur Verfügung stehen. Die Unternehmen haben jahrzehntelang über die Körperschaftsteuer und einen breiten Fächer weiterer Steuern zur Finanzierung der öffentlichen Ausgaben beigetragen. Zu diesen Steuern zählen beschäftigungsbezogene, Umwelt-, Vermögen- und Grundsteuern. Die Entwicklung der digitalen Technologien kann die Wirtschaftsakteure in die Lage versetzen, ihre Geschäftstätigkeit so zu organisieren, dass die Besteuerung in diesen Bereichen vermieden, beseitigt oder erheblich reduziert wird. Dies kann dazu führen, dass eine geringere Zahl von Steuerpflichtigen einen größeren Teil der Steuerlast tragen muss, um den dadurch entstehenden Einnahmeausfall auszugleichen. Es verdeutlicht außerdem, wie wichtig es ist, die Körperschaft- und Verbrauchsteuersysteme so zu konzipieren, dass sie Wachstum und Investitionen fördern und dabei zugleich die Ungleichheit verringern und gleiche Wettbewerbsbedingungen für alle Wirtschaftsakteure schaffen.

Die folgenden Abschnitte untersuchen eine Reihe von Besteuerungsproblemen, die durch die digitale Wirtschaft in Bezug auf Körperschaft- und Verbrauchsteuer verursacht werden.

7.2 Überblick über die mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme

Die Weiterentwicklung der Geschäftsmodelle im Allgemeinen und das Wachstum der digitalen Wirtschaft im Besonderen haben dazu geführt,

dass gebietsfremde Unternehmen in einem Absatzstaat heute grundlegend anders vorgehen als zu der Zeit, als die internationalen Steuerregeln konzipiert wurden. War ein gebietsfremdes Unternehmen beispielsweise schon immer in der Lage, Produkte in einem Staat zu verkaufen, in dem es keine physische Präsenz unterhält, so bewirkten die Fortschritte der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT), dass dies heute in weitaus größerem Maßstab möglich ist. Darüber hinaus war für die Expansion im Absatzstaat in der Vergangenheit häufig eine lokale physische Präsenz des Unternehmens in der Form von Herstellungs-, Marketing- oder Vertriebseinheiten erforderlich. Diese vor Ort ausgeübten Tätigkeiten betrafen Bereiche mit potenziell hoher Wertschöpfung wie Beschaffungswesen, Lagerverwaltung, Marketing und Markenpflege sowie andere Aktivitäten, durch die vor Ort ein im Absatzstaat zu versteuernder Ertrag erwirtschaftet wurde. Fortschritte in den Geschäftspraktiken in Verbindung mit Fortschritten in der IKT und der Liberalisierung der Handelspolitik ermöglichen es den Unternehmen, viele Funktionen, die früher eine Präsenz vor Ort erforderten, zentral zu verwalten, wodurch das traditionelle Modell der Geschäftstätigkeit im Absatzstaat obsolet wurde. Die Tatsache, dass die bestehenden Besteuerungsschwellen auf der physischen Präsenz basieren, ist teilweise darauf zurückzuführen, dass bei vielen traditionellen Geschäftsformen eine Präsenz vor Ort erforderlich war, um in einem Absatzstaat nennenswerte Waren- und Dienstleistungsumsätze zu erzielen. Ein weiterer Grund war die Notwendigkeit sicherzustellen, dass der Quellenstaat die administrative Kapazität besitzt, seine Besteuerungsrechte gegenüber einem gebietsfremden Unternehmen durchzusetzen. Die Tatsache, dass die heute üblichen Geschäftsstrukturen eine geringere physische Präsenz im Absatzstaat erfordern – ein Effekt, der in bestimmten Bereichen des IKT-Sektors besonders stark zu Tage treten kann – stellt das internationale Steuerrecht deshalb vor Herausforderungen.

Andere Elemente der digitalen Wirtschaft stellen die Politikverantwortlichen ebenfalls vor Herausforderungen. Wie oben erläutert, kann die zunehmende Abhängigkeit bestimmter neuer Geschäftsmodelle von Daten neue Besteuerungsprobleme in Bezug auf die Qualifizierung und Zurechnung des durch die Daten entstehenden Werts verursachen. Darüber hinaus werfen neue Einnahmeströme, die insbesondere auf die zunehmende Verbreitung mehrseitiger Geschäftsmodelle und den massiven Einsatz von Rechenleistung und Breitbandverbindungen zurückzuführen sind, Fragen in Bezug auf die angemessene steuerliche Qualifizierung bestimmter Geschäftsvorfälle und Zahlungen auf. Außerdem erleichtern digitale Technologien die grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit,

und sie ermöglichen den Verbrauchern den Zugang zu Produkten und Dienstleistungen aus der ganzen Welt, was zu Problemen bei der Erhebung der angemessenen Verbrauchsteuerbeträge führt.

Im Bereich der direkten Besteuerung lassen sich die wichtigsten durch die digitale Wirtschaft verursachten Herausforderungen für die Politik allgemein in drei große Kategorien einordnen:

- **Anknüpfungspunkt:** Das ständig wachsende Potenzial der digitalen Technologien und die vielfach geringere Notwendigkeit einer umfassenden physischen Präsenz zur Ausübung einer Geschäftstätigkeit werfen zusammen mit der zunehmenden Bedeutung der die durch Kundeninteraktion erzeugten Netzwerkeffekte Fragen in Bezug darauf auf, ob die derzeitigen Regeln zur Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunktes (Nexus) in einem Staat noch sachgerecht sind.
- **Daten:** Der Einsatz zunehmend ausgereifter Informationstechnologien ermöglicht es den Unternehmen in der digitalen Wirtschaft, Informationen in beispiellosem Ausmaß grenzüberschreitend zu sammeln und zu nutzen. Dadurch werden Fragen im Hinblick darauf aufgeworfen, wie der durch die Erzeugung von Daten über digitale Produkte und Dienstleistungen geschaffene Wert zuzuordnen ist und wie die Bereitstellung von Daten durch eine Person oder eine Geschäftseinheit im Rahmen eines Geschäftsvorfalls für Steuerzwecke einzustufen ist, z.B. als kostenlose Warenlieferung, als Tauschgeschäft oder auf eine andere Weise.
- **Qualifizierung:** Die Entwicklung neuer digitaler Produkte oder Dienstleistungsmethoden schafft Unsicherheiten in Bezug auf die richtige Einstufung von Zahlungen im Kontext neuer Geschäftsmodelle, insbesondere hinsichtlich Cloud Computing.

Diese Herausforderungen werfen Fragen in Bezug darauf auf, ob der derzeitige internationale steuerrechtliche Rahmen noch in der Lage ist, den Veränderungen gerecht zu werden, die die digitale Wirtschaft und die durch sie ermöglichten Geschäftsmodelle mit sich bringen, und betreffen außerdem die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat. Sie werfen ferner Fragen in Bezug auf das auf einer Analyse der ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken basierende Paradigma auf, anhand dessen bestimmt wird, wo die wirtschaftlichen Tätigkeiten und die Wertschöpfung für Steuerzwecke stattfinden. Wenn diese Herausforderungen zugleich Möglichkeiten der doppelten Nichtbesteuerung entstehen lassen, z.B. weil nach den derzeitigen Regeln im Absatzstaat kein Anknüpfungspunkt

vorhanden ist und weder im Staat des Zahlungsempfängers noch im Staat der obersten Muttergesellschaft eine Besteuerung erfolgt, werfen sie zudem BEPS-Fragen auf.

Die Herausforderungen in Bezug auf die Körperschaftsteuer (Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung) unterscheiden sich zwar in ihrer Art, können sich jedoch auch überschneiden. So kann die Qualifizierung von Zahlungen beispielsweise zu einer Besteuerung in dem Staat führen, in dem der Zahlungsleistende ansässig oder niedergelassen ist, was folglich zu einer Überschneidung mit der Frage des Anknüpfungspunktes führt. Desgleichen kann die Sammlung von Daten bei in einem bestimmten Staat ansässigen Nutzern Fragen dahingehend aufwerfen, ob dieser Sachverhalt einen Anknüpfungspunkt in diesem Staat begründen sollte und, falls dies der Fall ist, ob und wie die durch die Nutzung dieser Daten erwirtschafteten Einkünfte diesem Anknüpfungspunkt zugerechnet werden sollten. Dadurch wird außerdem die Frage aufgeworfen, wie Einkünfte aus datenbezogenen Geschäftsvorfällen für Steuerzwecke eingestuft werden sollten.

Die Mehrwertsteuersysteme werden durch die digitale Wirtschaft ebenfalls vor Herausforderungen gestellt, insbesondere wenn Privatverbraucher Waren, Dienstleistungen und immaterielle Werte von ausländischen Anbietern erwerben. Dies ist teilweise auf das Fehlen eines effektiven internationalen Regelwerks zur Sicherung der Mehrwertsteuererhebung im Verbrauchsstaat zurückzuführen. Für die Wirtschaftsakteure, insbesondere kleine und mittlere Unternehmen, entstehen durch das Fehlen eines internationalen Standards für die Berechnung, die Erhebung und die Abführung der Steuer an eine potenziell große Zahl verschiedener Steuerbehörden Schwierigkeiten und hohe Befolgungskosten. Aus der Sicht der staatlichen Stellen besteht neben dem Risiko von Einnahmeeinbußen und Handelsverzerrungen auch die Herausforderung, Steuerverbindlichkeiten aus einem großen Volumen geringwertiger Geschäftsvorfälle zu verwalten, was zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand führen kann, dem nur geringe Einnahmen gegenüberstehen.

Neben diesen Politikherausforderungen, die nachstehend näher erörtert werden, hat die Taskforce eine Reihe von administrativen Fragen identifiziert, die durch die digitale Wirtschaft aufgeworfen werden. Diese Fragen werden im Kasten am Ende dieses Kapitels dargelegt.

7.3 Der Anknüpfungspunkt und die Möglichkeit, über eine wesentliche Präsenz zu verfügen, ohne steuerpflichtig zu sein

Die Fortschritte in der digitalen Technologie haben den Charakter der Kernaktivitäten, die Unternehmen im Rahmen eines Geschäftsmodells zur Erwirtschaftung von Gewinnen ausüben, nicht grundlegend verändert. Um Einkünfte zu erwirtschaften, müssen die Unternehmen weiterhin Vorleistungen beschaffen, Wert bzw. Mehrwert schaffen und Produkte an Kunden verkaufen. Zur Unterstützung ihrer Verkaufsaktivitäten mussten Unternehmen schon immer Tätigkeiten wie Marktforschung, Marketing und Werbung sowie Kundendienst durchführen. Die digitale Technologie hat jedoch einen starken Effekt darauf, wie diese Tätigkeiten ausgeübt werden, beispielsweise indem sie die Möglichkeiten vergrößert, Tätigkeiten ortsungebunden durchzuführen, indem sie die Informationsverarbeitung, -analyse und -nutzung beschleunigt und indem sie – weil die Entfernung kein großes Handelshemmnis mehr darstellt – die Zahl der potenziellen Kunden erhöht, die angesprochen und erreicht werden können. Die digitale Infrastruktur und die sie unterstützenden Investitionen können heute in vielen Unternehmen als Hebel genutzt werden, um deutlich mehr Kunden zu erreichen als früher. Infolgedessen können bestimmte Prozesse, die früher Personal vor Ort erforderten, heute grenzüberschreitend durch automatisierte Vorrichtungen durchgeführt werden, wodurch sich Art und Umfang der durch Mitarbeiter wahrgenommenen Tätigkeiten verändern. Um den Kundenkreis in einem Staat zu erweitern, sind heute also nicht immer im selben Umfang Infrastrukturen und Mitarbeiter vor Ort erforderlich, wie dies in der „vordigitalen" Zeit der Fall war.

Unternehmen können folglich den Standort wesentlicher Geschäftstätigkeiten flexibler wählen oder bestehende Funktionen an einen neuen Standort verlagern, selbst wenn diese Standorte sowohl von dem Staat, in dem der Letztverkauf stattfindet, als auch von den Staaten, in denen andere verbundene Geschäftsfunktionen ausgeübt werden, entfernt sind. Die Mitarbeiter, die IT-Infrastruktur (z.B. Server) und die Kunden eines Unternehmens können somit räumlich zunehmend auf mehrere Staaten verteilt sein und sich außerhalb des Absatzstaates befinden. Die Fortschritte bei der Rechenleistung von Computern haben außerdem dazu geführt, dass bestimmte Funktionen, darunter auch Entscheidungsprozesse, heute von hochentwickelten Softwareprogrammen und Algorithmen wahrgenommen werden können. So können Verträge in einigen Fällen automatisch von Softwareprogrammen angenommen werden, so dass kein Personaleinsatz vor Ort mehr erforderlich ist. Dies gilt, wie nachstehend erläutert, auch in

Bezug auf Funktionen wie Datenerhebung, die automatisch ohne direkte Mitwirkung der Beschäftigten des Unternehmens wahrgenommen werden können.

Trotz dieser zunehmenden Flexibilität unterhalten große multinationale Unternehmen in vielen Fällen in dem Staat, in dem sich ihre Kunden befinden, eine steuerpflichtige Präsenz. Wie in Kapitel 4 dargelegt, gibt es oft gewichtige Gründe dafür, die Kernressourcen so nahe wie möglich an den wichtigsten Absatzmärkten anzusiedeln. Dies kann darauf zurückzuführen sein, dass das Unternehmen eine hohe Dienstleistungsqualität gewährleisten und eine direkte Beziehung zu den wichtigsten Kunden aufrechterhalten möchte. Es kann auch daraus resultieren, dass die Minimierung der Wartezeiten in bestimmten Geschäftsbereichen von entscheidender Bedeutung ist oder dass die Optionen für die Ansiedlung von Kerninfrastruktur, Kapital und Personal in bestimmten Branchen durch regulatorische Vorschriften begrenzt werden. Die Frage des Anknüpfungspunkts sollte deshalb nicht überbewertet werden. Die Möglichkeit, hohe Umsätze zu erzielen, ohne eine steuerpflichtige Präsenz zu unterhalten, sollte jedoch ebenfalls nicht unterschätzt werden, und sie wirft Fragen dahingehend auf, ob die gegenwärtigen Regeln in der digitalen Wirtschaft noch angemessen sind.

Diese Fragen beziehen sich insbesondere auf die Definition der Betriebsstätte für die Zwecke von Steuerabkommen und die damit verbundenen Gewinnzurechnungsregeln. In der Vergangenheit wurde bereits anerkannt, dass sich das Konzept der Betriebsstätte nicht nur auf eine wesentliche physische Präsenz im betreffenden Staat bezieht, sondern auch auf Situationen, in denen das gebietsfremde Unternehmen im betreffenden Staat über einen abhängigen Vertreter eine Geschäftstätigkeit ausübt (daher die Bestimmungen von Artikel 5 Absatz 5 und 6 des OECD-Musterabkommens). Da es heute möglich ist, in erheblichem Maß am Wirtschaftsleben eines anderen Staats teilzunehmen, ohne dort über eine feste Geschäftseinrichtung oder einen abhängigen Vertreter zu verfügen, wurden Bedenken in Bezug darauf laut, ob die bestehende Definition der Betriebsstätte noch mit den ihr zu Grunde liegenden Prinzipien in Einklang steht. Die Möglichkeit, Verträge ortsungebunden mit technischen Mitteln ohne Beteiligung von einzelnen Beschäftigten oder abhängigen Vertretern abzuschließen, wirft beispielsweise Fragen dahingehend auf, ob die Fokussierung der gegenwärtigen Regeln auf den Vertragsabschluss durch Personen, die keine unabhängigen Vertreter sind, weiterhin in allen Fällen angemessen ist.

Diese Bedenken werden in einigen Fällen durch die Tatsache verschärft, dass die Kunden in bestimmten Geschäftsmodellen häufiger dauerhafte Geschäftsbeziehungen mit Dienstleistungsanbietern aufnehmen, die über den Verkaufspunkt hinausgehen. Durch diese fortgesetzte Interaktion mit den Kunden entstehen Netzwerkeffekte, die den Wert eines bestimmten Unternehmens für andere potenzielle Kunden erhöhen können. Im Fall eines Onlinehändlers, der eine Plattform betreibt, auf der Kunden Produkte bewerten und mit Tags versehen können, können die Interaktionen dieser Kunden mit der Website beispielsweise den Wert der Website für andere Kunden erhöhen, indem sie diese in die Lage versetzen, sachkundigere Entscheidungen über Produkte zu treffen und Produkte zu finden, die ihren Interessen besser entsprechen.

Auf ähnliche Weise tragen die Nutzer von partizipativen Netzwerkplattformen zur Schaffung von nutzergenerierten Inhalten bei, was dazu führt, dass der Wert der Plattform für die bestehenden Nutzer durch neu hinzukommende Nutzer und deren Beiträge erhöht wird. In den meisten Fällen bekommen die Nutzer die beigesteuerten Inhalte nicht direkt vergütet, obwohl das Unternehmen diese Inhalte über Werbeeinnahmen (wie nachfolgend in Bezug auf mehrseitige Geschäftsmodelle beschrieben wird), über Abonnements oder über die Lizenzierung von Inhalten an Dritte monetarisieren kann. Alternativ dazu kann sich der durch Nutzerbeiträge erzeugte Wert im Wert des Unternehmens selbst niederschlagen, der über den Verkaufspreis monetarisiert wird, wenn die Eigentümer das Unternehmen verkaufen. Befürchtungen dahingehend, dass der sich wandelnde Charakter der Kunden- und Nutzerinteraktion eine größere Teilnahme am wirtschaftlichen Leben von Staaten ohne physische Präsenz in diesen Staaten erlaubt, erhalten auf Märkten, in denen durch Netzwerkeffekte verstärkte Kundenentscheidungen zu einem Monopol oder Oligopol geführt haben, zusätzliche Brisanz.

Eine weitere spezifische, durch den Wandel der Formen der Geschäftstätigkeit aufgeworfene Frage ist, ob bestimmte Tätigkeiten, die früher als Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten eingestuft wurden (und folglich für die Ausnahmen von der Betriebsstättendefinition in Betracht kommen), in der digitalen Wirtschaft möglicherweise zunehmend wichtige Unternehmensbestandteile sind. Wenn beispielsweise, wie in Kapitel 6 erläutert, die Nähe zu den Kunden und die Notwendigkeit einer raschen Lieferung wichtige Komponenten des Geschäftsmodells eines Online-Händlers sind, der materielle Produkte verkauft, könnte die Unterhaltung eines Lagers vor Ort zu den Kernaktivitäten dieses Händlers gehören. Und wenn der Erfolg eines Hochfrequenzhändlers so sehr davon abhängt, schneller als

die Konkurrenz zu sein, dass sich der Server in der Nähe der betreffenden Börse befinden muss, können Zweifel daran aufkommen, ob die von diesem Server durchgeführten automatisierten Prozesse tatsächlich als bloße Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten betrachtet werden können.

Steuerabkommen gestatten die Besteuerung von Unternehmensgewinnen eines gebietsfremden Unternehmens zwar nicht, wenn keine Betriebsstätte existiert, der diese Gewinne zugerechnet werden können, die Frage des Anknüpfungspunkts geht jedoch über die Frage der Betriebsstätte im Kontext von Steuerabkommen hinaus. Effektiv verhält es sich so, dass viele Staaten auch ohne die in Steuerabkommen festgelegten Einschränkungen nach innerstaatlichem Recht keinesfalls vom Vorliegen eines solchen Anknüpfungspunkts ausgehen würden. Viele Staaten besteuern Einkünfte, die ein gebietsfremdes Unternehmen durch Fernabsatz an Kunden in dem betreffenden Staat erzielt, beispielsweise nicht, sofern das Unternehmen in diesem Staat nicht ein gewisses Maß an physischer Präsenz unterhält. Infolgedessen bezieht sich die Frage des Anknüpfungspunkts auch auf die innerstaatlichen Regeln für die Besteuerung von gebietsfremden Unternehmen.

7.4 Die Daten und die Zuordnung von Wert, der durch die Erzeugung marktfähiger standortrelevanter Daten mittels digitaler Produkte und Dienstleistungen geschaffen wird

Digitale Technologien gestatten die Erfassung, Speicherung und Nutzung von Daten und machen es darüber hinaus möglich, Daten ortsungebunden und aus größerer Entfernung vom Markt zu sammeln, als dies früher der Fall war. Daten können direkt bei Nutzern, Verbrauchern oder anderen Informationsquellen oder indirekt über Dritte gesammelt werden. Daten können zudem über verschiedene Geschäftsbeziehungen mit Nutzern oder auf der Basis von anderen expliziten oder impliziten Vereinbarungen mit Nutzern gesammelt werden. Unternehmen setzen verschiedene Methoden zur Erfassung von Daten ein. Dabei kann es sich um proaktive Methoden handeln, bei denen die Nutzer gebeten oder aufgefordert werden, Daten zur Verfügung zu stellen, und Datenanalysemethoden angewandt werden, oder um in erster Linie reaktive Methoden, bei denen die Nutzer weitgehend die Kontrolle über die Quantität und die Art der zur Verfügung gestellten Informationen haben, wie z.B. in sozialen Netzwerken und bei Cloud Computing. Wie in Kapitel 3 dargelegt, sind aus verschiedenen Quellen gesammelte Daten in der digitalen Wirtschaft häufig eine grundlegende Vorleistung im Wertschöpfungsprozess. Die Nutzung von Daten kann auf

verschiedene Weise zur Wertschöpfung von Unternehmen beitragen, u.a. indem sie es den Unternehmen ermöglicht, Zielgruppen zu unterteilen, um personalisierte Leistungen anbieten zu können, die Entwicklung von Produkten und Dienstleistungen zu verbessern, Leistungsschwankungen besser zu analysieren und Entscheidungsprozesse zu verbessern. Die wachsende Bedeutung der Daten wirft Fragen in Bezug darauf auf, ob die gegenwärtigen Nexus-Regeln noch angemessen sind oder ob Gewinne, die der Fernerfassung von Daten durch ein Unternehmen zuzuschreiben sind, in dem Staat steuerpflichtig sein sollten, in dem die Daten erhoben werden, wie auch in Bezug darauf, ob die Daten für Steuerzwecke sachgerecht qualifiziert und bewertet werden.

Auch wenn klar ist, dass viele Unternehmen Methoden entwickelt haben, um Daten zu sammeln, zu analysieren und letztlich zu monetarisieren, kann es doch schwierig sein, den Rohdaten – im Unterschied zu den für die Sammlung, Analyse und Nutzung dieser Daten verwendeten Prozessen – im Rahmen der Analyse von Funktionen, Vermögenswerten und Risiken einen objektiven Wert zuzuordnen (OECD, 2013). Für die Zwecke der Rechnungslegung wird der Wert der von einem Unternehmen gesammelten Daten, wie andere selbst erstellte immaterielle Werte, im Allgemeinen nicht in der Bilanz des Unternehmens ausgewiesen und ist deshalb für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns im Allgemeinen auch nicht relevant. Von einem anderen nahestehenden oder fremden Unternehmen gekaufte Daten werden zwar als Vermögenswerte des Käufers behandelt (wobei ihr anschließender Verkauf steuerliche Folgen hat), der Direktverkauf von Daten ist jedoch nur eine von vielen Möglichkeiten, die Sammlung und Analyse von Daten zu monetarisieren. So wie bei anderen Nutzerbeiträgen kann sich der Wert von Daten beispielsweise im Wert des Unternehmens selbst niederschlagen und monetarisiert werden, wenn das Unternehmen verkauft wird. Auch wenn die Daten selbst verkauft werden, kann deren Wert je nach der Fähigkeit des Käufers, diese Daten zu analysieren und zu nutzen, stark variieren. Die Bewertung von Daten wird durch aktuelle rechtliche Fragen in Bezug auf das Eigentum an personenbezogenen Daten zusätzlich erschwert. Viele Staaten haben Gesetze über den Datenschutz und den Schutz der Privatsphäre verabschiedet, um sicherzustellen, dass die personenbezogenen Daten von Verbrauchern streng geschützt werden. Nach den meisten dieser Rechtsvorschriften gelten die betreffenden Informationen als das Eigentum der Person, auf die sie sich beziehen, und nicht als Vermögenswert eines Unternehmens oder als öffentliches Gut. Im Gegensatz dazu tendiert die wirtschaftswissenschaftliche Fachliteratur bei der Analyse von immateriellem Kapital dazu, die Realitäten der modernen

Geschäftswelt stärker zu berücksichtigen und auch Vermögenswerte einzubeziehen, bei denen das Eigentum möglicherweise nicht durch Rechtsvorschriften geschützt wird (Corrado et al., 2012).

Der Wert der Daten und die mit der Bestimmung dieses Wertes verbundenen Schwierigkeiten sind für Steuerzwecke auch im grenzüberschreitenden Kontext relevant und werfen Fragen in Bezug darauf auf, ob die Fernerfassung von Daten selbst bei Nichtvorliegen einer physischen Präsenz einen steuerlichen Anknüpfungspunkt bilden sollte und, falls dies bejaht wird (oder falls eine steuerpflichtige Präsenz gegeben ist), welche Folgen dies für die Anwendung der Verrechnungspreis- und Gewinnzurechnungsgrundsätze hat, die ihrerseits eine Analyse der ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken voraussetzen. Die Tatsache, dass der Wert der Daten die Steuerergebnisse beeinflussen kann, erhöht die Bedeutung der Ermittlung ihres Wertes. Die Tatsache, dass der Wert der Daten die Steuerergebnisse beeinflussen kann, wenn die Daten einer Betriebsstätte zuzurechnen sind oder sich im Besitz einer lokalen Tochtergesellschaft befinden und an ein ausländisches Unternehmen verkauft werden, dies aber nicht der Fall ist, wenn die Daten direkt von einem ausländischen Unternehmen ohne Betriebsstätte gesammelt werden, erhöht außerdem die Bedeutung der Nexus-Problematik und wirft Fragen in Bezug auf den Ort der Datenerhebung auf.

Darüber hinaus können Daten, einschließlich standortspezifischer Daten, in einem Staat bei Kunden oder Geräten unter Verwendung von Technologien gesammelt werden, die in einem anderen Staat entwickelt wurden. Sie können dann in diesem anderen Staat verarbeitet und genutzt werden, um die Produktangebote im ersten Staat zu verbessern oder Werbung gezielt auf dort ansässige Kunden auszurichten. Die Entscheidung darüber, ob all diesen Funktionen Gewinne zuzurechnen sind, und über die angemessene Aufteilung dieser Gewinne zwischen dem ersten Staat und dem zweiten Staat ruft Besteuerungsprobleme hervor. Diese Probleme können noch dadurch verschärft werden, dass die Unternehmen in der Praxis möglicherweise einen breiten Fächer von Daten aus verschiedenen Quellen zu unterschiedlichen Zwecken sammeln und auf verschiedene Art und Weise zur Schaffung von Wert kombinieren, was die Identifizierung der Datenquellen erschwert. Die betreffenden Daten können zudem durch Cloud Computing gespeichert und verarbeitet werden, wodurch die Bestimmung des Orts, an dem die Datenverarbeitung stattfindet, ähnlich schwierig wird.

Weitere Herausforderungen ergeben sich aus der zunehmenden Bedeutung mehrseitiger Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft. Ein wesentliches Merkmal zweiseitiger Geschäftsmodelle besteht darin, dass die Fähigkeit eines Unternehmens, eine bestimmte Kundengruppe anzulocken, häufig davon abhängt, wie gut es dem Unternehmen gelingt, eine zweite Kunden- oder Nutzergruppe anzuziehen. Ein Unternehmen kann beispielsweise wertvolle Dienstleistungen entwickeln, die Unternehmen oder Privatpersonen kostenfrei oder unter dem Selbstkostenpreis angeboten werden, um einen Nutzerstamm aufzubauen und Daten bei diesen Unternehmen und Privatpersonen zu sammeln. Das Unternehmen kann diese Daten dann nutzen, um Einkünfte zu erwirtschaften, indem Dienstleistungen an eine zweite Kundengruppe verkauft werden, die an den Daten selbst oder an einem Zugang zur ersten Gruppe interessiert ist. Im Kontext der Internetwerbung können bei einer Nutzer- oder Kundengruppe gesammelte Daten beispielsweise genutzt werden, um einer zweiten Kundengruppe die Möglichkeit zu bieten, Werbung auf der Basis dieser Daten zielgruppenorientiert auszurichten. Wenn sich die beiden Kundengruppen auf mehrere Staaten verteilen, ergeben sich Herausforderungen in Bezug auf die oben erwähnte Frage des Anknüpfungspunkts und hinsichtlich der angemessenen Aufteilung der Gewinne zwischen diesen Staaten. Darüber hinaus können Fragen in Bezug auf die sachgerechte Qualifizierung von datenbezogenen Geschäftsvorfällen aufgeworfen werden, insbesondere in Bezug darauf, inwieweit Daten und auf Datenaustausch basierende Geschäftsvorfälle als freie Güter oder Tauschgeschäfte betrachtet werden können, und wie sie für Steuer- und Rechnungslegungszwecke behandelt werden sollten.

Der in der digitalen Wirtschaft zu beobachtende Wandel der Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen und Nutzern/Kunden kann weitere Herausforderungen mit sich bringen. Die derzeitig geltenden Steuervorschriften für die Aufteilung der Einkünfte zwischen den verschiedenen Teilen ein und desselben multinationalen Konzerns erfordern eine Analyse der ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken. Dies wirft Fragen in Bezug auf einige Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft auf, bei denen ein Teil der Wertschöpfung aus den Beiträgen von Nutzern oder Kunden in einem bestimmten Staat resultieren kann. Wie oben erwähnt, führt die zunehmende Bedeutung der Nutzer/Kunden folglich zu der Kernfrage, wie zu bestimmen ist, wo die wirtschaftlichen Tätigkeiten und die Wertschöpfung für Steuerzwecke stattfinden.

7.5 Qualifizierung von Einkünften aus neuen Geschäftsmodellen

Produkte und Dienstleistungen können Kunden durch digitale Technologien auf neue Art und Weise angeboten werden. Die digitale Wirtschaft hat, wie in den Kapiteln 3 und 4 ausgeführt wurde, neue Monetarisierungsmöglichkeiten geschaffen, was Fragen sowohl in Bezug auf die Begründung der derzeitigen Einnahmekategorien als auch auf die einheitliche Behandlung vergleichbarer Arten von Geschäftsvorfällen aufwirft.

In früheren Arbeiten der Technischen Beratungsgruppe Qualifizierungsfragen in Steuerabkommen (*Treaty Characterisation TAG*), die in Anhang A näher erläutert werden, wurden viele Qualifizierungsfragen in Bezug auf den elektronischen Geschäftsverkehr untersucht. Diese Arbeiten sind zwar weiterhin relevant, neue Geschäftsmodelle werfen jedoch neue Fragen in Bezug auf die Qualifizierung bestimmter Geschäftsvorfälle und Zahlungen nach innerstaatlichem Recht und Steuerabkommen auf[1]. So hat die Technische Beratungsgruppe zwar die Behandlung des Anwendungshosting untersucht, doch hat sich das Cloud Computing seit Abschluss dieser Arbeiten erheblich weiterentwickelt, und der Charakter von Zahlungen im Rahmen des Cloud Computing wird in den bestehenden Kommentaren zum OECD-Musterabkommen auch nicht konkret behandelt. In Bezug auf Steuerabkommen stellt sich häufig die Frage, ob derartige Zahlungen als Lizenzgebühren (insbesondere bei Abkommen, in denen die Definition von Lizenzgebühren Zahlungen für die Vermietung von kaufmännischen, gewerblichen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen umfasst), als Gebühren für technische Dienste (in Abkommen, die konkrete diesbezügliche Bestimmungen enthalten) oder als Unternehmensgewinne behandelt werden sollten. Im Einzelnen stellt sich die Frage, wie Geschäftsvorfälle vom Typ Infrastructure-as-a-Service behandelt werden sollten: als Dienstleistungen (für die Zwecke von Steuerabkommen bedeutet dies eine Einstufung der Zahlungen als Unternehmensgewinne), als das Mieten von Platz auf dem Server des Cloud-Service-Anbieters (für die Zwecke von Steuerabkommen, in denen die Definition von Lizenzgebühren Zahlungen für die Vermietung kaufmännischer, gewerblicher oder wissenschaftlicher Ausrüstungen umfasst, bedeutet dies eine Einstufung als Lizenzgebühren) oder als Erbringung technischer Dienste. Die gleichen Fragen stellen sich in Bezug auf Zahlungen für Geschäftsvorfälle vom Typ Software-as-a-Service oder Platform-as-a-Service.

Die Entwicklung und der zunehmende Einsatz von 3D-Druckern können in Zukunft ebenfalls Qualifizierungsfragen aufwerfen. Wenn beispielsweise

die Fertigung im Betrieb durch eine Designlizenzierung für den direkten Ausdruck durch den Käufer ersetzt wird, können Fragen in Bezug darauf aufgeworfen werden, ob und unter welchen Umständen Zahlungen der Käufer als Lizenzgebühren anstatt als Unternehmensgewinne eingestuft oder als Gebühren für technische Dienste behandelt werden können.

Im Rahmen der meisten Steuerabkommen sind Unternehmensgewinne in einem Staat nur dann steuerpflichtig, wenn sie einer dort befindlichen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Im Gegensatz dazu können bestimmte andere Arten von Einkünften, wie beispielsweise Lizenzgebühren, gemäß den Bedingungen der anwendbaren Abkommen im Staat des Zahlungsleistenden einer Quellensteuer unterliegen. Ob ein Geschäftsvorfall der Kategorie Unternehmensgewinne oder einer anderen Art von Einkünften zugeordnet wird, kann folglich Auswirkungen auf seine Behandlung im Rahmen von Steuerabkommen haben. Es ist deshalb erforderlich, die Anwendung der bestehenden Regeln in Bezug auf einige neue Geschäftsmodelle zu klären.

Bei der Erörterung von Fragen hinsichtlich der Qualifizierung von Einkünften aus neuen Geschäftsmodellen kann es außerdem notwendig sein, die den derzeitigen Regeln zu Grunde liegende Logik zu überprüfen, um zu bestimmen, ob diese Regeln in der digitalen Wirtschaft zu angemessenen Ergebnissen führen und ob eine unterschiedliche Behandlung von im Wesentlichen ähnlichen Geschäftsvorfällen steuerpolitisch zu rechtfertigen ist. In dieser Hinsicht hat die Qualifizierung weiterreichende Auswirkungen auf die Verteilung der Besteuerungsrechte. Wenn beispielsweise eine neue Art von Unternehmen dazu in der Lage ist, auf breiter Basis in einem Absatzstaat mit Kunden zu interagieren und Unternehmensgewinne zu erwirtschaften, ohne dort eine physische Präsenz zu unterhalten, die den Kriterien einer Betriebsstätte entsprechen würde, und falls beschlossen würde, dass der Absatzstaat dazu in der Lage sein sollte, die betreffenden Einkünfte zu besteuern, könnte eine Änderung der Betriebsstättenkriterien eine derartige Besteuerung ermöglichen. Darüber hinaus könnte eine Besteuerung an der Quelle gewährleistet werden, indem eine neue Einnahmekategorie geschaffen würde, die der Quellensteuer unterliegt. Die Frage der Qualifizierung hat folglich erhebliche Auswirkungen auf die Frage des Anknüpfungspunkts.

7.6 Erhebung der Mehrwertsteuer in der digitalen Wirtschaft

Der grenzüberschreitende Handel mit Waren, Dienstleistungen und immateriellen Werten (die für Mehrwertsteuerzwecke auch digitale Downloads umfassen) stellt die Mehrwertsteuersysteme vor Heraus-

forderungen, insbesondere wenn Privatverbraucher derartige Produkte von Anbietern im Ausland erwerben. Diese Herausforderungen werden durch die digitale Wirtschaft noch vergrößert, da die technologische Entwicklung die Möglichkeiten der Privatverbraucher, online einzukaufen, und die Möglichkeiten der Unternehmen, weltweit Produkte an Privatverbraucher zu verkaufen, ohne im Staat des Verbrauchers eine physische Präsenz zu unterhalten oder anderweitig vertreten zu sein, beträchtlich erweitert hat. Dies führt häufig dazu, dass dieser Geschäftsverkehr überhaupt keiner Mehrwertsteuer unterliegt, was negative Folgen für die Mehrwertsteuereinnahmen der betroffenen Staaten hat und zu ungleichen Wettbewerbsbedingungen für gebietsansässige und gebietsfremde Anbieter führt. Die wichtigsten mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Mehrwertsteuerprobleme beziehen sich auf *(i)* die Einfuhr geringwertiger Waren im Rahmen von Online-Verkäufen, die in vielen Staaten von der Mehrwertsteuer befreit sind, und *(ii)* das starke Wachstum des Handels mit Dienstleistungen und immateriellen Werten, insbesondere der Verkäufe an Privatverbraucher, auf die häufig keine Mehrwertsteuer oder nur ein unangemessen niedriger Mehrwertsteuerbetrag erhoben wird, da die Mehrwertsteuererhebung bei derartigen Lieferungen oder Leistungen schwierig ist.

7.6.1 Steuerbefreiungen für die Einfuhr geringwertiger Waren

Die erste Herausforderung in Bezug auf den Einzug der Mehrwertsteuer ergibt sich aus dem Wachstum des elektronischen Geschäftsverkehrs und insbesondere der Online-Käufe physischer Waren, die Privatverbraucher bei Anbietern in einem anderen Staat tätigen. Staaten, in denen es eine Mehrwertsteuer gibt, erheben diese Steuer auf die eingeführten Waren zum Zeitpunkt der Einfuhr im Rahmen der Zollabfertigung beim Importeur. In vielen Mehrwertsteuergebieten ist die Einfuhr geringwertiger Waren von der Mehrwertsteuer befreit, da die mit der Erhebung der Mehrwertsteuer auf diese Waren verbundenen Verwaltungskosten höher sein dürften als die Mehrwertsteuer, die auf diese Waren gezahlt würde. Die Steuerfreigrenze variiert von Staat zu Staat erheblich, in vielen Staaten, in denen es eine Mehrwertsteuer gibt, ist das Volumen geringwertiger Importe, auf die keine Mehrwertsteuer erhoben wird, jedoch unabhängig von der Höhe dieser Freigrenze deutlich gestiegen.

Herausforderungen ergeben sich, wenn Unternehmen dazu in der Lage sind, ihre Geschäftstätigkeit bewusst so zu strukturieren, dass die Steuerfreigrenzen eines bestimmten Staats in Bezug auf geringwertige Waren ausgenutzt werden, um Waren ohne Berechnung der Mehrwertsteuer an Privatverbraucher zu verkaufen. Ein inländisches Unternehmen, das online

geringwertige Waren an Verbraucher in seinem Ansässigkeitsstaat verkauft, ist beispielsweise verpflichtet, auf seinen Umsatz die Mehrwertsteuer dieses Staates in Rechnung zu stellen und abzuführen. Das Unternehmen könnte seine Geschäftstätigkeit nun so umstrukturieren, dass die geringwertigen Waren stattdessen aus einem anderen Staat an seine Kunden geliefert werden und damit unter die in diesem Mehrwertsteuergebiet geltende Steuerfreigrenze für geringwertige Importe fallen. Desgleichen könnte ein neu gegründetes Unternehmen seine Geschäftstätigkeit bewusst so organisieren, dass eine Steuerfreigrenze für geringwertige Waren ausgenutzt wird, und sich dazu im Ausland und nicht in dem Staat, in dem sich seine Kunden befinden, niederlassen.

Die Steuerbefreiung für geringwertige Importe führt zu rückläufigen Mehrwertsteuereinnahmen und kann inländische Einzelhändler, die auf Verkäufe an inländische Verbraucher Mehrwertsteuer berechnen müssen, unfairem Wettbewerbsdruck aussetzen. Anlass zu Besorgnis besteht folglich nicht nur wegen dieser unmittelbaren Einnahmeeinbußen und des potenziellen Wettbewerbsdrucks auf inländische Anbieter, sondern auch wegen des für inländische Anbieter entstehenden Anreizes, sich im Ausland niederzulassen bzw. dorthin überzusiedeln, um ihre geringwertigen Waren mehrwertsteuerfrei zu verkaufen. Es ist auch zu beachten, dass derartige Standortverlagerungen von inländischen Unternehmen zusätzlich negative Auswirkungen auf die Inlandsbeschäftigung und die direkten Steuereinnahmen haben.

Die Steuerbefreiungen für geringwertige Einfuhren werden deshalb im Kontext der Expansion der digitalen Wirtschaft zunehmend kontrovers diskutiert. Die Schwierigkeit liegt in der richtigen Balance zwischen der Notwendigkeit, ausreichende Einnahmen zu sichern und Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, die tendenziell für eine niedrigere Steuerfreigrenze spricht, und der Notwendigkeit sicherzustellen, dass die mit dem Steuereinzug verbundenen Kosten im richtigen Verhältnis zu den relativ niedrigen Mehrwertsteuereinahmen stehen, die für eine höhere Freigrenze spricht. Zu der Zeit, als die meisten gegenwärtig bestehenden Steuerbefreiungen für geringwertige Importe eingeführt wurden, gab es noch keinen Interneteinkauf, und das Volumen der von Steuerbefreiungen betroffenen Einfuhren war relativ gering. In den letzten Jahren ist das Volumen der mehrwertsteuerfreien Einfuhren geringwertiger physischer Waren in vielen Staaten, die eine Mehrwertsteuer erheben, stark und schnell gewachsen, was zu rückläufigen Mehrwertsteuereinnahmen führt und die inländischen Einzelhändler, die auf Verkäufe an inländische Verbraucher Mehrwertsteuer berechnen müssen, einem unfairen Wettbewerbsdruck aussetzen kann.

7.6.2 Ortsungebundene digitale Lieferungen oder Leistungen an Privatverbraucher

Die zweite Herausforderung in Bezug auf den Mehrwertsteuereinzug ergibt sich aus dem starken Wachstum bei ortsungebundenen grenzüberschreitenden Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Privatverbraucher (B2C). Die digitale Wirtschaft ermöglicht es Unternehmen in zunehmendem Maße, derartige Produkte von einem entfernten Standort aus weltweit an Verbraucher zu liefern, ohne im Staat des Verbrauchers eine direkte oder indirekte physische Präsenz zu unterhalten. Derartige ortsungebundene Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte stellen die Mehrwertsteuersysteme vor Herausforderungen, da sie häufig dazu führen, dass keine oder nur ein unangemessen niedriger Mehrwertsteuerbetrag erhoben wird, und da sie die inländischen Anbieter unter Wettbewerbsdruck setzen können.

Betrachten wir das Beispiel eines Online-Dienstes, der das Herunterladen in Echtzeit (Streaming) von digitalen Inhalten wie Filmen und Fernsehsendungen anbietet. Die Lieferungen erfolgen hauptsächlich an Verbraucher, die über ihre Computer, mobilen Geräte und internetfähigen Fernsehgeräte auf die digitalen Inhalte zugreifen können. Wenn der Anbieter im gleichen Staat ansässig ist wie seine Kunden, wäre er verpflichtet, auf seine Lieferungen die Mehrwertsteuer dieses Staates in Rechnung zu stellen und abzuführen. Ist der Anbieter jedoch nicht im Staat des Verbrauchers ansässig, können sich Probleme ergeben.

Wie in Kapitel 2 dargelegt, werden von den Staaten im Großen und Ganzen zwei Ansätze zur Erhebung der Mehrwertsteuer auf derartige grenzüberschreitende Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte verwendet: Beim ersten Ansatz werden die Besteuerungsrechte dem Ansässigkeitsstaat des Anbieters zugewiesen, beim zweiten Ansatz dem Ansässigkeitsstaat des Kunden. Wird der erste Ansatz auf die im Beispiel beschriebene Lieferung von digitalen Inhalten angewendet, unterliegt diese Lieferung im Staat des Anbieters der Mehrwertsteuer zu dem in diesem Staat geltenden Satz. Wenn der Staat des Anbieters digitaler Inhalte aus dem Beispiel keine Mehrwertsteuer erhebt oder wenn der Steuersatz dort niedriger ist als im Staat des Verbrauchers, wird auf die Lieferung keine Mehrwertsteuer oder ein unangemessen niedriger Mehrwertsteuerbetrag erhoben und fließen dem Staat, in dem der Endverbrauch stattfindet, keine Mehrwertsteuereinnahmen zu.

Der Ansatz, bei dem die Besteuerungsrechte dem Ansässigkeitsstaat des Kunden zugewiesen werden, würde grundsätzlich dazu führen, dass

die Besteuerung im Verbrauchsstaat erfolgt. Bei diesem Ansatz ist es für die Staaten der Verbraucher jedoch schwierig, die effektive Erhebung der Mehrwertsteuer auf die von diesen Verbrauchern im Ausland erworbenen Dienstleistungen und immateriellen Werte zu sichern. Eine Option besteht darin, den Privatverbraucher zu verpflichten, die Mehrwertsteuer in seinem Staat zu dem dort geltenden Steuersatz abzuführen bzw. „selbst zu veranlagen". Eine derartige Selbstveranlagung durch den Verbraucher hat sich jedoch großenteils als ineffektiv erwiesen, und es ist deshalb sehr wahrscheinlich, dass der Verbraucher in diesem Szenario keine Mehrwertsteuer zahlen würde. Die „E-Commerce Guidelines" der OECD (OECD, 2003) empfehlen deshalb einen Mechanismus, bei dem der gebietsfremde Anbieter verpflichtet ist, sich in dem Staat, in dem der Verbraucher ansässig ist, für die Zwecke der Erhebung der Mehrwertsteuer registrieren zu lassen und diese nach den Regeln dieses Staates einzuziehen und abzuführen. Dies führt dazu, dass der korrekte Mehrwertsteuerbetrag im Verbrauchsstaat gezahlt wird. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der gebietsfremde Anbieter der Verpflichtung zur Registrierung sowie zur Einziehung und Abführung der Mehrwertsteuer nachkommt. Anders ausgedrückt: Wenn dem Ansässigkeitsstaat des Verbrauchers die Besteuerungsrechte zugeteilt werden, ohne dass in diesem Staat ein geeigneter Mechanismus für die Steuererhebung eingerichtet wird, wird keine Mehrwertsteuer bezahlt[2].

Das Beispiel verdeutlicht, wie inländische Anbieter konkurrierender Dienstleistungen durch gebietsfremde Anbieter unter Wettbewerbsdruck gesetzt werden können. Die inländischen Anbieter sind verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an ihre inländischen Privatkunden in Rechnung zu stellen und abzuführen, während gebietsfremde Anbieter je nach Szenario ihre Geschäftstätigkeit so strukturieren könnten, dass sie keine Mehrwertsteuer oder einen unangemessen niedrigen Mehrwertsteuerbetrag in Rechnung stellen und abführen. Das Beispiel verdeutlicht darüber hinaus, wie ein Anreiz für inländische Anbieter entstehen könnte, ihre Geschäftstätigkeit so umzustrukturieren, dass Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von einem Standort im Ausland aus erfolgen, was es ihnen ermöglichen könnte, darauf keine oder eine unangemessen niedrige Mehrwertsteuer zu berechnen. Entstehen könnte ein solcher Anreiz als Reaktion auf die Konkurrenz durch gebietsfremde Anbieter, die keine oder eine unangemessen niedrige Mehrwertsteuer in Rechnung stellen, oder im Rahmen einer Strategie zur Erzielung eines potenziellen Wettbewerbsvorteils gegenüber inländischen Anbietern, die Mehrwertsteuer berechnen.

Derartige Standortverlagerungen durch inländische Unternehmen dürften negative Auswirkungen auf die Inlandsbeschäftigung und die direkten Steuereinnahmen haben.

Vor diesem Hintergrund suchen die Staaten zunehmend nach Wegen, die effektive Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen und immaterielle Werte, die gebietsansässige Verbraucher von Anbietern im Ausland erwerben, gemäß dem Bestimmungslandprinzip sicherzustellen, wobei sie in erster Linie auf eine Verpflichtung für gebietsfremde Anbieter zur Registrierung sowie zur Erhebung und Abführung der Steuer vertrauen. Die Erfüllung dieser Verpflichtung basiert im Wesentlichen auf Freiwilligkeit, da die Staaten der Verbraucher nur über begrenzte Mittel verfügen, die Einhaltung durch gebietsfremde, dort nicht niedergelassene Anbieter durchzusetzen. Die Erfahrung aus Ländern, die so vorgegangen sind, legt den Schluss nahe, dass viele Anbieter die Vorschriften erfüllen, indem sie sich im betreffenden Mehrwertsteuergebiet registrieren lassen und die Mehrwertsteuer auf ihre ortsungebunden erbrachten Dienstleistungen in Rechnung stellen und abführen oder indem sie im betreffenden Staat eine physische Präsenz einrichten und effektiv ein „inländischer" Anbieter werden. Es wurde darauf hingewiesen, dass gerade namhafte Anbieter, die einen erheblichen Teil des Marktes repräsentieren, als Unternehmen wahrgenommen werden wollen, die ihren Steuerverpflichtungen nachkommen, vor allem aus Reputationsgründen.

Es ist jedoch schwer zu beurteilen, inwieweit diese Vorschriften eingehalten werden, da häufig kaum Daten über das Volumen der steuerpflichtigen digitalen Dienstleistungen an Verbraucher zur Verfügung stehen. Einige haben darauf hingewiesen, dass es derzeit unmöglich ist, die Lieferungen oder Leistungen von gebietsfremden Anbietern an Privatverbraucher nachzuverfolgen, bei denen die Mehrwertsteuer im Rahmen eines Mechanismus für die Mehrwertsteuererhebung durch den Verkäufer im Staat des Verbrauchers gezahlt werden sollte. Daher wird vermutet, dass viele gebietsfremde Anbieter ihrer Verpflichtung, sich im Staat des Verbrauchers registrieren zu lassen und dort die Mehrwertsteuer abzuführen, wahrscheinlich nicht nachkommen, wobei die Steuerbehörden keine realen Prüfungs- und Sanktionsmöglichkeiten haben (Lamensch, 2012). Dies führt in diesen Staaten zu Mehrwertsteuereinbußen und kann die inländischen Anbieter einem unfairen Wettbewerbsdruck aussetzen.

Es gilt auch darauf hinzuweisen, dass einige Mehrwertsteuersysteme, die dem Staat, in dem der Verbraucher seinen Wohnsitz oder tatsächlichen Aufenthaltsort hat, die Besteuerungsrechte zuweisen, über keinen

Mechanismus für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen verfügen, die Privatverbraucher von gebietsfremden Anbietern beziehen. Dies erklärt sich insbesondere aus der Überlegung, dass ein solcher Erhebungsmechanismus für die Steuerverwaltungen mit einem zu großen Verwaltungsaufwand verbunden wäre. Infolgedessen wird auf digitale Leistungen, die von Privatverbrauchern in diese Staaten importiert werden, keine Mehrwertsteuer entrichtet. Das starke Wachstum der digitalen Wirtschaft und insbesondere die Zunahme des B2C-Handels mit digitalen Produkten könnte die Tragfähigkeit dieser Vorgehensweise zunehmend in Frage stellen.

Kasten 7.1 **Administrative Herausforderungen in der digitalen Wirtschaft**

Der grenzenlose Charakter der digitalen Wirtschaft wirft spezifische administrative Fragen in Bezug auf die Identifizierung der Unternehmen, die Bestimmung des Tätigkeitsumfangs, die Informationserhebung und -überprüfung sowie die Identifizierung der Kunden auf. Es ist dringend erforderlich, zu prüfen, wie Investitionen in Kompetenzen, Technologien und Datenverwaltung den Steuerverwaltungen helfen können, mit dem technologiebedingten Wandel des Geschäftsverkehrs Schritt zu halten. Das Forum Steuerverwaltung hat die operative Arbeit in Bezug auf diese administrativen Fragen aufgenommen.

- **Identifizierung:** Die durch globale Unternehmensstrukturen allgemein verursachten Identifizierungsprobleme treten in der digitalen Wirtschaft in verschärfter Form auf. Es ist z.B. möglich, dass der Absatzstaat keine Registrierung oder sonstige Identifizierung vorschreibt, wenn ausländische Unternehmen Fernverkäufe an Kunden in diesem Staat tätigen, oder dass er Schwierigkeiten bei der Umsetzung der Meldevorschriften hat, da es für die Steuerverwaltungen oft schwierig ist, sich einen Überblick über die Aktivitäten zu verschaffen, Fernabsatzhändler zu identifizieren und die Einhaltung der innerstaatlichen Regeln zu gewährleisten. Probleme bei der Identifizierung von Fernabsatzhändlern können letztlich auch den Steuereinzug erschweren.
- **Bestimmung des Tätigkeitsumfangs:** Selbst wenn die Identität und die Rolle der Beteiligten bestimmt werden können, kann es sich als unmöglich herausstellen, den Umfang der Verkäufe oder anderer Aktivitäten ohne Informationen von Seiten des im Ausland ansässigen Verkäufers festzustellen, da es sein kann, dass im Absatzstaat keine Verkaufs- oder sonstigen Rechnungslegungsunterlagen geführt werden und die dortige Steuerbehörde auch anderweitig keinen Zugang zu solchen Informationen hat. Es kann möglich sein, diese Informationen von Dritten wie beispielsweise Kunden oder Zahlungsintermediären

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

zu erhalten, dies hängt allerdings von den Rechtsvorschriften in Bezug auf den Datenschutz und die Finanzregulierung ab.

- **Informationserhebung und -überprüfung:** Es ist möglich, dass die Steuerverwaltung des Absatzstaates zur Überprüfung inländischer Tätigkeiten Informationen bei Dritten einholen muss, die im betreffenden Staat keiner Geschäftstätigkeit nachgehen und dort keiner Regulierung unterliegen. Der Informationsaustausch kann zwar ein sehr nützliches Instrument sein, wenn eine geeignete Rechtsgrundlage besteht, er setzt jedoch voraus, dass der steuerliche Sitz der ausländischen Geschäftseinheit bekannt ist und dass die Steuerbehörde des betreffenden Staats über Informationen verfügt bzw. Zugang dazu hat. Es kann deshalb für die Steuerbehörde des Absatzstaates schwierig sein, von der ausländischen Geschäftseinheit bereitgestellte Informationen unabhängig zu überprüfen.
- **Identifizierung von Kunden:** Ein Unternehmen hat grundsätzlich mehrere Möglichkeiten, den Ansässigkeitsstaat seines Kunden und/oder den Staat, in dem der Verbrauch stattfindet, zu identifizieren. Zu den Informationsquellen gehören Speditionen, Zollunterlagen, IP-Adressen und Rechnungsanschriften von Karteninhabern. Dies kann für die Unternehmen jedoch sehr aufwendig sein und funktioniert nicht, wenn es den Kunden gelingt, ihren Standort zu verschleiern.

Anmerkungen

1. Außerdem wurden die Schlussfolgerungen des Berichts der Technischen Beratungsgruppe nicht von allen Ländern, die am BEPS-Projekt teilnehmen, angenommen.
2. Das Beispiel bezieht sich zwar auf das Streaming von Filmen und Fernsehprogrammen, die gleichen Fragen stellen sich jedoch bei den meisten, wenn nicht sogar bei allen ortsungebundenen Leistungen für Privatverbraucher, wie z.B. Cloud Computing, Online-Spiele und Software-Downloads.

Literaturverzeichnis

Corrado, C. et al. (2012), "Intangible capital and growth in advanced economies: measurement and comparative results", *IZA Discussion Paper,* No. 6733.

Lamensch, M. (2012), "Are 'reverse charging' and the 'one shop scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?" in *World Journal of VAT Law*, Vol. 1, Issue 1.

OECD (2013), *OECD Communications Outlook 2013*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-en*.

OECD (2003), *Electronic Commerce-Commentary on Place of Consumption for Business to Business Supplies (Business Presence)*, OECD, Paris.

Kapitel 8

Potenzielle Optionen zur Lösung der grundsätzlicheren Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft

Dieses Kapitel bietet zunächst einen Überblick über die von der Taskforce erörterten potenziellen Handlungsoptionen. Im Anschluss daran wird ein kurz gefasster Rahmen für die Evaluierung von Optionen zur Lösung der grundsätzlicheren Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft abgesteckt. Das Kapitel endet mit einer ersten Evaluierung der erörterten Optionen sowie einer Beschreibung einiger der Fragen, die bei der Weiterentwicklung und Evaluierung dieser Optionen zu klären sind.

8.1 Einleitung

Die Taskforce hat Vorschläge für verschiedene potenzielle Optionen zur Bewältigung der grundsätzlicheren Besteuerungsprobleme erhalten, die im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft auftreten. Die Vorschläge konzentrierten sich auf mehrere Bereiche, wie z.B. Änderungen der Kriterien für das Vorliegen einer Betriebsstätte, die potenzielle Erhebung einer Quellensteuer auf bestimmte Arten von digitalen Transaktionen sowie Optionen im Bereich der Verbrauchsteuer. Wie in Kapitel 7 erörtert, bestehen bei bestimmten Geschäftsmodellen erhebliche Überschneidungen zwischen den steuerlichen Herausforderungen, die sich bezüglich Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung ergeben. Viele der datenbezogenen Herausforderungen ließen sich alternativ auch als Fragen beschreiben, die sich aus dem Nichtvorhandensein eines Anknüpfungspunkts nach den bestehenden Regeln ergeben oder die sich bei der Qualifizierung von Einkünften stellen. In ähnlicher Weise sind Fragen im Zusammenhang mit dem Anknüpfungspunkt erheblich von der Qualifizierung abhängig, da die Besteuerungsrechte des Absatzstaats in hohem Maße sowohl von der Qualifizierung der Einkünfte als auch von Fragen des Anknüpfungspunkts abhängen. Daher haben Lösungsoptionen, die auf eine dieser Herausforderungen ausgerichtet sind, unweigerlich auch Auswirkungen auf die übrigen.

Die Bewältigung dieser Herausforderungen durch indirekte und/oder direkte Besteuerung dürfte jeweils mit gewissen Vor- und Nachteilen verbunden sein. Letztlich ist daher zur Evaluierung der verschiedenen Optionen auch eine Analyse der ökonomischen Inzidenz der Mehrwertsteuer (MwSt.) und der Körperschaftsteuer sowie ihres Einflusses auf die Optionen zur Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme erforderlich.

Einige der Vorschläge wurden auch im Kontext der in erster Linie auf den elektronischen Geschäftsverkehr ausgerichteten Arbeiten der Technischen Beratungsgruppe Unternehmensgewinne (BP TAG) untersucht. In diesem Zusammenhang wies die BP TAG darauf hin, dass sie sich „nicht mit der Frage auseinandersetzen (kann), ob einige Staaten möglicherweise der Ansicht sind, dass der elektronische Geschäftsverkehr inakzeptable Auswirkungen auf die internationale Verteilung des Steueraufkommens hat oder haben wird“,

dass es aber „die weitere Entwicklung der Auswirkungen des elektronischen Geschäftsverkehrs auf das Steueraufkommen zu überwachen" gilt (OECD, 2005, S. 110-112). Auch wenn die Taskforce die Arbeiten der BP TAG als hilfreich erachtet, ist es ihrer Ansicht nach wichtig, in Anbetracht des Wachstums des elektronischen Geschäftsverkehrs und der generellen Entwicklungen in der digitalen Wirtschaft diese Vorschläge erneut zu untersuchen, um zu beurteilen, ob die frühere Analyse dieser Vorschläge vor dem Hintergrund der Entwicklungen seit der Durchführung dieser Arbeiten noch zutreffend ist.

Die Taskforce hielt es für wichtig, einen Rahmen für die Evaluierung der Optionen zu entwickeln, um eine konsistente, auf festen Grundsätzen beruhende Analyse sowie fundierte Politikentscheidungen sicherzustellen. Wie in Kapitel 1 ausgeführt, war die Taskforce diesbezüglich der Ansicht, dass die steuerlichen Rahmengrundsätze von Ottawa – Neutralität, Effizienz, Verlässlichkeit und Verständlichkeit, Wirksamkeit und Fairness sowie Flexibilität – einen guten Ausgangspunkt für die Entwicklung eines solchen Rahmens darstellen.

Dieses Kapitel beschreibt die von der Taskforce untersuchten Optionen, den Rahmen zur Evaluierung dieser Optionen, sowie eine erste Analyse dieser Optionen im Kontext des BEPS-Projekts und der Besteuerungsprobleme, auf die sie sich beziehen.

8.2 Der Taskforce vorgeschlagene Optionen

Die Taskforce erörterte mehrere potenzielle Optionen, die aus unterschiedlichen Quellen stammten, wie z.B. aus Vorschlägen von Ländervertretern oder betroffenen Akteuren oder aus Diskussionen bei Sitzungen der Taskforce oder anderer Arbeitsgruppen. Diese potenziellen Optionen und ihre technischen Details wurden von der Taskforce diskutiert und analysiert und sind nachstehend in vereinfachter Form dargestellt. Zu diesen Optionen sind weitere Arbeiten erforderlich, die von den entsprechenden Nebenorganen des CFA sowie von der Taskforce selbst zu leisten sind (vgl. auch Abschnitt 8.4 unten).

8.2.1 Optionen im Bereich der direkten Besteuerung

8.2.1.1 Änderungen der Ausnahmen vom Betriebsstättenstatus

Eine von der Taskforce erörterte potenzielle Option sieht eine Änderung der Ausnahmen in Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens vor. Wie vorstehend in Kapitel 6 ausgeführt, könnten angesichts der Veränderungen des Wirtschaftsgeschehens einige der in Absatz 4 Buchstabe a bis d beschriebenen Aktivitäten, die zuvor im Kontext konventioneller

Geschäftsmodelle (wie z.B. Verkauf über ein Ladengeschäft) als Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten eingestuft wurden, für bestimmte Unternehmen mittlerweile zentrale Geschäftsfunktionen darstellen. Wenn auf Grund dieser Veränderungen die in Absatz 4 genannten Ausnahmen von der Betriebsstättendefinition ihren beabsichtigten Zweck nicht mehr erfüllen, sollten sie nicht in Anspruch genommen werden können. Bei dieser potenziellen Option sind mehrere Varianten denkbar. Eine Möglichkeit wäre, Absatz 4 komplett zu streichen. Weitere Möglichkeiten wären, Buchstabe a bis d zu streichen oder ihre Anwendbarkeit von der Bedingung abhängig zu machen, dass es sich bei der Art der ausgeübten Tätigkeit um eine Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit anstatt um eine der Kerngeschäftsaktivitäten des betreffenden Unternehmens handelt. Eine andere Möglichkeit wäre die Streichung des Worts „Auslieferung" in Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe a und b, um bestimmte Arten von Lagern auszuklammern.

8.2.1.2 Neuer Anknüpfungspunkt auf Basis einer wesentlichen digitalen Präsenz

Eine weitere von der Taskforce diskutierte potenzielle Option sieht vor, einen alternativen Anknüpfungspunkt für Situationen zu schaffen, in denen bestimmte Geschäftsaktivitäten vollständig digital erfolgen. Diesem Vorschlag zufolge könnte ein Unternehmen, das bestimmte „vollständig entmaterialisierte digitale Aktivitäten" ausübt, so behandelt werden, als habe es eine steuerpflichtige Präsenz in einem anderen Staat, wenn es über eine „wesentliche digitale Präsenz" in der Wirtschaft dieses anderen Staats verfügt. Durch die Fokussierung auf „vollständig entmaterialisierte digitale Aktivitäten" wird bezweckt, dass nur jene Unternehmen erfasst werden, die zur Ausübung ihrer Kernaktivitäten minimale physische Elemente im Absatzstaat benötigen, ungeachtet der Tatsache, dass möglicherweise physische Elemente (wie z.B. Büros, Gebäude oder Personal) im Absatzstaat vorhanden sind, um sekundäre Geschäftsfunktionen wahrzunehmen.

Bei dieser potenziellen Option würden Unternehmen mit vollständig entmaterialisierten digitalen Geschäftsaktivitäten zur Ausräumung administrativer Bedenken nur dann so behandelt, als hätten sie eine Betriebsstätte, wenn sie bestimmte Schwellenwerte überschreiten, die auf eine erhebliche kontinuierliche Interaktion mit der Wirtschaft des Absatzstaates schließen lassen. Diese Schwellenwerte könnten sich beispielsweise an der Gesamtzahl der ortsungebunden abgeschlossenen Verträge über digitale Waren und Dienstleistungen, der aktiven Einbindung einer hohen Anzahl an Nutzern (z.B. Anzahl der aktiven Konten bei sozialen Plattformen, Anzahl der Besucher auf Websites oder Anzahl der

Kasten 8.1 **Vollständig entmaterialisierte digitale Aktivitäten**

Die Prüfung, ob eine vollständig entmaterialisierte digitale Aktivität vorliegt, könnte sich u.a. an folgenden Kriterien orientieren:

- Das Kerngeschäft des Unternehmens beruht vollständig oder in erheblichem Maße auf digitalen Waren oder Dienstleistungen.
- An der eigentlichen Erzeugung und Auslieferung bzw. Erbringung der Waren oder Dienstleistungen sind keine physischen Elemente oder Aktivitäten beteiligt mit Ausnahme der Existenz, Nutzung oder Unterhaltung von Servern und Websites oder anderen IT-Tools sowie der Erhebung, Verarbeitung und Kommerzialisierung von standortrelevanten Daten.
- Verträge werden im Allgemeinen ortsunabhängig über Internet oder Telefon abgeschlossen.
- Zahlungen erfolgen ausschließlich über Kreditkarte oder andere elektronische Zahlungsmethoden unter Verwendung von Online-Formularen oder -Plattformen, die an die entsprechenden Websites angebunden oder darin integriert sind.
- Websites stellen die einzige Möglichkeit dar, eine Geschäftsbeziehung mit dem Unternehmen einzugehen; abgesehen von Geschäftsstellen im Staat der Muttergesellschaft oder der Betriebsgesellschaft existieren keine physischen Läden oder Vertretungen für die Wahrnehmung der Kernaktivitäten.
- Alle bzw. die überwiegende Mehrheit der Gewinne sind der Bereitstellung digitaler Waren oder Dienstleistungen zuzuschreiben.
- Der rechtliche oder steuerliche Sitz und der physische Standort des Verkäufers werden vom Kunden nicht berücksichtigt und beeinflussen ihn nicht in seinen Entscheidungen.
- Die Nutzung der digitalen Ware bzw. die Erbringung der digitalen Dienstleistung erfordert keine physische Präsenz oder Beteiligung eines physischen Produkts außer der Nutzung eines Computers, mobiler Endgeräte oder anderer IT-Tools.

Nutzer von Online-Tools) sowie dem Gesamtkonsum digitaler Waren oder Dienstleistungen des Unternehmens im Absatzstaat orientieren. Bezüglich der praktischen Umsetzung wären für diese Variante einschlägige Bestimmungen zum Schutz personenbezogener Daten erforderlich.

Die Taskforce erörterte auch eine Variante dieser Lösungsoption, die die Schaffung eines neuen steuerlichen Anknüpfungspunkts für Unternehmen vorsieht, die vollständig entmaterialisierten digitalen Geschäftstätigkeiten

Kasten 8.2 **Wesentliche digitale Präsenz**

Bei einem Unternehmen, das eine vollständig entmaterialisierte Geschäftstätigkeit ausübt, könnte von einer wesentlichen digitalen Präsenz in einem Staat ausgegangen werden, wenn beispielsweise:

- eine erhebliche Anzahl von Verträgen über die Bereitstellung vollständig entmaterialisierter digitaler Waren oder Dienstleistungen ortsunabhängig zwischen dem Unternehmen und einem Kunden, der im betreffenden Staat steuerlich ansässig ist, abgeschlossen wird;
- Nutzung bzw. Konsum der digitalen Waren oder Dienstleistungen des Unternehmens im betreffenden Staat weitverbreitet sind;
- das Unternehmen von Kunden im betreffenden Staat umfangreiche Zahlungen im Zusammenhang mit vertraglichen Verpflichtungen erhält, die sich aus der Bereitstellung digitaler Waren oder Dienstleistungen im Rahmen des Kerngeschäfts des Unternehmens ergeben;
- eine bestehende Zweigniederlassung des Unternehmens im betreffenden Staat sekundäre Geschäftsfunktionen wie z.B. Marketing- und Beratungsfunktionen für im Staat ansässige Kunden anbietet, die in engem Zusammenhang mit dem Kerngeschäft des Unternehmens stehen.

nachgehen, bei denen das Unternehmen im betreffenden Staat wesentliche Geschäfte tätigt, für die personenbezogene, durch regelmäßige und systematische Beobachtung von Internetnutzern in diesem Staat gewonnene Daten verwendet werden, und die in der Regel auf der Nutzung mehrseitiger Geschäftsmodelle beruhen. Diese Variante wurde auf Grund von Bedenken vorgeschlagen, dass die bestehenden Steuervorschriften den Herausforderungen, die sich durch die stärkere Abhängigkeit der digitalen Wirtschaft von Daten und der Beteiligung der Nutzer ergeben, nicht in angemessener Weise Rechnung tragen, insbesondere in Fällen, in denen die Nutzer personenbezogene Daten zur Verfügung stellen, die dann eingesetzt werden können, um über mehrseitige Geschäftsmodelle Einnahmen von anderen Nutzern zu erhalten.

8.2.1.3 Ablösung des Betriebsstättenkonzepts durch das Konzept einer wesentlichen Präsenz

Eine potenzielle Option, die in den öffentlichen Stellungnahmen vorgeschlagen wurde, sieht vor, das bestehende Betriebsstättenkonzept durch das Konzept einer wesentlichen Präsenz zu ersetzen, um den veränderten Kundenbeziehungen in der digitalen Wirtschaft Rechnung zu

tragen, zugleich aber den Aspekt der physischen Präsenz zum Teil weiter zu berücksichtigen. Die Kriterien für das Vorliegen einer wesentlichen Präsenz sollen dem Wertschöpfungsbeitrag dieser engeren, interaktiveren Kundenbeziehungen gerecht werden und würden Folgendes umfassen:

- Beziehungen zu Kunden oder Nutzern, die länger als sechs Monate bestehen, verbunden mit einer gewissen physischen Präsenz im betreffenden Staat, entweder direkt oder über einen abhängigen Vertreter.
- Verkauf von Waren oder Dienstleistungen durch Methoden, die auf einer engen Beziehung mit den Kunden im betreffenden Staat beruhen, z.B. *(i)* über eine Website in der Landessprache, *(ii)* durch das Angebot von Lieferungen durch Leistungserbringer im betreffenden Staat, *(iii)* durch die Nutzung von Bankdienstleistungen und anderen Einrichtungen von Anbietern im betreffenden Staat oder *(iv)* durch das Angebot von Waren oder Dienstleistungen, die von Anbietern im betreffenden Staat bezogen werden.
- Bereitstellung von Waren oder Dienstleistungen für Kunden im betreffenden Staat auf Grundlage von bzw. unter Einsatz von systematisch bei Personen im betreffenden Staat erhobenen Daten oder von ihnen zur Verfügung gestellten Inhalten.

8.2.1.4 Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen

Eine weitere potenzielle Option, die zur Lösung von Problemen im Zusammenhang mit dem Anknüpfungspunkt vorgeschlagen wurde, ist die Einführung einer Abgeltungsteuer auf bestimmte Zahlungen, die von Gebietsansässigen eines Staats für von einem gebietsfremden Anbieter bezogene digitale Waren oder Dienstleistungen entrichtet werden. Um zu verhindern, dass Privatverbraucher zum Abzug der Steuer verpflichtet werden müssen, könnte als mögliche Option erwogen werden, die Finanzinstitute, über die diese Zahlungen vorgenommen werden, zum Abzug der Steuer zu verpflichten. Eine solche Quellensteuer könnte als eigenständige Bestimmung eingeführt werden, um Befürchtungen zu begegnen, dass es nach den derzeitigen Betriebsstättenregeln möglich sein könnte, auf einem Absatzmarkt eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, ohne auf diesem Markt steuerpflichtig zu sein, weil keine physische Präsenz auf diesem Markt besteht. Alternativ dazu könnte eine solche Quellensteuer als maßgebliches Erhebungsinstrument für einen der oben beschriebenen neuen Standards für den Anknüpfungspunkt dienen. Falls ein solcher Ansatz gewählt würde, könnten Steuerpflichtige, die von der Quellensteuer erfasste digitale Waren und Dienstleistungen anbieten, Steuererklärungen abgeben, um sicherzustellen, dass sie letztlich auf Nettobasis besteuert werden.

8.2.1.5 Einführung einer Bandbreiten- oder „Bit"-Steuer

Eine weitere potenzielle Option, die in den öffentlichen Stellungnahmen vorgeschlagen wurde, ist die Besteuerung der Bandbreitennutzung von Websites. Eine solche Steuer würde auf der Anzahl der von der Website genutzten Bytes beruhen, wobei jedoch in Abhängigkeit von Unternehmensgröße oder Umsatz unterschiedliche Steuersätze gelten würden, um für eine gewisse Progressivität zu sorgen. Aus administrativen Gründen würde eine solche Steuer nur für Unternehmen gelten, deren jährliche Bandbreitennutzung einen bestimmten Mindestwert überschreitet. Um die Gerechtigkeit bei der steuerlichen Behandlung digitaler Unternehmen im Vergleich zu herkömmlichen Unternehmen zu wahren, wäre die vorgeschlagene Bandbreitensteuer auf die Körperschaftsteuer anrechenbar.

8.2.2 Optionen im Bereich der Verbrauchsteuer

Die digitale Wirtschaft hat den Unternehmen wesentlich umfangreichere Möglichkeiten verschafft, Waren, Dienstleistungen und immaterielle Werte ortsunabhängig an Verbraucher im Ausland zu vermarkten und zu verkaufen. Sie hat außerdem Zahlungsmethoden hervorgebracht, die den Verbrauchern den Online-Einkauf erleichtern. Diese Entwicklungen haben eine bedeutende Zunahme der grenzüberschreitenden Lieferungen und Leistungen von Unternehmen an Privatverbraucher (B2C) bewirkt, die die Mehrwertsteuersysteme vor Herausforderungen stellen, da sie häufig dazu führen, dass keine oder nur eine unangemessen niedrige Mehrwertsteuer erhoben wird, und da sie die inländischen Anbieter unter Wettbewerbsdruck setzen können. Mit der Weiterentwicklung der digitalen Wirtschaft können zudem neue Herausforderungen entstehen.

8.2.2.1 Steuerbefreiungen für die Einfuhr geringwertiger Waren

Die Höhe der betreffenden Steuerfreigrenzen ist von Staat zu Staat sehr unterschiedlich. Bei der Festlegung dieser Freigrenzen versuchen die Staaten das für ihren Staat richtige Gleichgewicht zwischen den Verwaltungs- und Befolgungskosten einer Besteuerung geringwertiger Importe und den Einnahmeeinbußen und potenziellen Wettbewerbsverzerrungen, die sich durch die Steuerbefreiungen ergeben können, herzustellen. In vielen Staaten wurden die Freigrenzen vor der Entstehung und Expansion der digitalen Wirtschaft festgelegt und bedürfen möglicherweise einer Überprüfung, um sicherzustellen, dass sie immer noch angemessen sind.

Wenn die Steuerbehörden deutliche Effizienzsteigerungen bei der Bearbeitung solcher geringwertigen Einfuhren und bei der Erhebung der Mehrwertsteuer auf derartige Einfuhren erzielen würden, wären die

Staaten in der Lage, diese Freigrenzen zu senken und die Probleme zu lösen, die sich bei ihrer Anwendung ergeben. Dies könnte insbesondere dadurch erreicht werden, dass gebietsfremde Verkäufer geringwertiger Waren verpflichtet werden, die Steuern auf die Einfuhr dieser Waren im Einfuhrstaat in Rechnung zu stellen, einzuziehen und abzuführen. Die Erfüllung ihrer steuerlichen Verpflichtungen im Einfuhrstaat müsste den gebietsfremden Anbietern durch vereinfachte Verfahren zur Registrierung und Befolgung der Vorschriften erleichtert werden, die auf den Möglichkeiten neuer Technologien beruhen (z.B. Online-Registrierung und -Steuererklärung sowie elektronische Zahlungsmethoden). Zwar könnten die Staaten die Festlegung von Geringfügigkeitsgrenzen für die Registrierung erwägen, um den potenziellen Befolgungsaufwand für kleine und mittlere Unternehmen zu minimieren, allerdings führen solche Geringfügigkeitsgrenzen selbst zu Komplexität, da sie im Allgemeinen von Staat zu Staat unterschiedlich hoch sind. Daher sollten die Staaten sicherstellen, dass die vereinfachten Meldeverfahren verständlich und zugänglich genug sind, dass gebietsfremde Anbieter, auch kleine und mittlere Unternehmen, die Bestimmungen problemlos einhalten können, womit die Notwendigkeit von Geringfügigkeitsgrenzen für die Registrierung entfiele.

8.2.2.2 Ortsungebundene digitale Lieferungen oder Leistungen an Privatverbraucher

Frühere Arbeiten internationaler Organisationen, wie etwa der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und der Europäischen Union (vgl. z.B. Anhang A), sowie die Erfahrungen einzelner Staaten lassen den Schluss zu, dass der effektivste und effizienteste Ansatz, um eine angemessene Mehrwertsteuererhebung auf derartige grenzüberschreitende Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Privatverbraucher (B2C) sicherzustellen, darin besteht, den gebietsfremden Anbieter zu verpflichten, sich im Staat des Verbrauchers mehrwertsteuerlich erfassen zu lassen und die Mehrwertsteuer auf die betreffenden Lieferungen oder Leistungen dort abzuführen. Ein derartiges Verfahren zur Mehrwertsteuererhebung über den Anbieter wurde erstmals in den „E-Commerce Guidelines" der OECD von 2003 empfohlen, und die Erfahrung – insbesondere in der Europäischen Union, wo dieses Verfahren zuerst umgesetzt wurde – hat seitdem gezeigt, dass es nach wie vor die praktikabelste Lösung ist.

Es wird anerkannt, dass gebietsfremden Anbietern durch die Verpflichtung zur Registrierung und zur Abführung der Mehrwertsteuer in allen ausländischen Staaten, in denen Privatverbraucher die ortsungebunden

erbrachten Dienstleistungen bzw. gelieferten immateriellen Werte dieser Anbieter in Anspruch nehmen, ein Befolgungsaufwand entstehen kann, der insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen eine erhebliche Belastung darstellen kann. Daher sollten die Staaten sicherstellen, dass die vereinfachten Meldeverfahren verständlich und zugänglich genug sind, dass gebietsfremde Anbieter, auch kleine und mittlere Unternehmen, die Bestimmungen problemlos einhalten können, womit die Notwendigkeit von Geringfügigkeitsgrenzen für die Registrierung entfiele. Dabei wird jedoch anerkannt, dass bestimmte – insbesondere kleine und mittlere – Unternehmen es möglicherweise vorziehen, die Fachkompetenz externer Intermediäre zu nutzen, um sich bei der Erfüllung ihrer Verpflichtungen zur Registrierung und zur Abführung von Mehrwertsteuer im Ausland unterstützen zu lassen. Externe Intermediäre könnten daher eine wichtige Rolle dabei spielen, die Befolgung der Vorschriften durch gebietsfremde Anbieter zu erleichtern und zu fördern.

Die Steuerverwaltungen werden voraussichtlich eine Reihe von Herausforderungen zu bewältigen haben, um die Einhaltung der Mehrwertsteuervorschriften durch gebietsfremde Anbieter durchzusetzen. Zu diesen Herausforderungen zählen die Feststellung, ob Lieferungen oder Leistungen erbracht worden sind, die Durchsetzung der Erhebung und Abführung der Steuer durch den gebietsfremden Anbieter sowie nachfolgende Rechtsdurchsetzungsmaßnahmen wie Einsichtnahme in Geschäftsbücher und Unterlagen, Prüfungen und Erhebungsverfahren für ausstehende Steuern. Um diese Herausforderungen zu bewältigen, ist eine bessere internationale Zusammenarbeit zwischen den Staaten erforderlich. Diese sollte einen verbesserten Informationsaustausch, Unterstützung bei der Beitreibung und Simultanbetriebsprüfungen umfassen. Das gemeinsam vom Europarat und der OECD entwickelte Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen deckt auch Mehrwertsteuerfragen ab und bildet eine nützliche Plattform für die Entwicklung einer solchen verbesserten internationalen Zusammenarbeit.

8.3 Rahmen für die Evaluierung potenzieller Optionen

Zur Evaluierung der potenziellen Optionen verständigte sich die Taskforce auf einen Rahmen, der auf den grundlegenden Besteuerungsprinzipien der Neutralität, Effizienz, Verlässlichkeit und Verständlichkeit, Wirksamkeit und Fairness sowie Flexibilität und Zukunftsfähigkeit aufbaut, unter Berücksichtigung der Verhältnismäßigkeit der Änderungen im Vergleich zu den steuerlichen Herausforderungen, deren Bewältigung sie im Kontext des bestehenden internationalen steuerrechtlichen Rahmens ermöglichen sollen. Die Evaluierung potenzieller Optionen anhand dieses Rahmens

soll sicherstellen, dass die Analyse konsistent und objektiv erfolgen kann. Bei der Evaluierung potenzieller Optionen kann keinem der Prinzipien höhere Priorität als den anderen eingeräumt werden. Stattdessen soll die Evaluierung anhand dieses Rahmens auf einer Gesamtbeurteilung der einzelnen Aspekte dieses Rahmens beruhen.

8.3.1 Neutralität

Die potenziellen Optionen werden im Hinblick auf den Grad ihrer Neutralität bei der Behandlung verschiedener Formen der Geschäftstätigkeit im Vergleich zum bestehenden steuerrechtlichen Rahmen evaluiert. Insbesondere sollte bei der Evaluierung einer Option sichergestellt werden, dass ihre Umsetzung nicht zu einer Diskriminierung zu Gunsten oder zu Lasten bestimmter Methoden der Geschäftstätigkeit führt. Steuerpflichtige, die unter vergleichbaren Umständen vergleichbare Geschäfte tätigen, sollten einem vergleichbaren Besteuerungsniveau unterworfen werden, damit keine Marktverzerrungen entstehen. Anders ausgedrückt heißt das, dass für alle Arten von Geschäftstätigkeiten die gleichen Besteuerungsprinzipien gelten sollten, wobei aber zugleich Besonderheiten Rechnung getragen werden sollte, die andernfalls die gerechte und neutrale Anwendung dieser Prinzipien beeinträchtigen könnten.

8.3.2 Effizienz

Die Optionen werden im Hinblick auf ihre Effizienz im Vergleich zum bestehenden steuerrechtlichen Rahmen evaluiert. Der Nutzen einer Reform sollte größer sein als die Kosten ihrer Durchführung, einschließlich der Übergangs- und Umsetzungskosten. Im Idealfall sollte die Besteuerung ihr beabsichtigtes Ziel mit möglichst geringen Befolgungskosten für die Unternehmen und möglichst geringen Verwaltungskosten für die Steuerverwaltung erreichen. Vielen bestehenden Steuervorschriften liegen praktische Erwägungen zu Grunde, die zu der Zeit, als diese Vorschriften eingeführt wurden, relevant waren. Beispielsweise beruhen die Betriebsstättenkriterien zum Teil auf der – aus der damaligen wirtschaftlichen Realität erwachsenen – Annahme, dass eine gewisse physische Präsenz erforderlich ist, um den Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen eine effektive Bestimmung der zu versteuernden Gewinne zu ermöglichen. Bei der Evaluierung der Effizienz potenzieller Optionen im Vergleich zum bestehenden steuerrechtlichen Rahmen sollte daher berücksichtigt werden, ob die administrativen Erwägungen, die den bestehenden Vorschriften zu Grunde liegen, immer noch gelten, oder ob die betreffenden praktischen Sachzwänge möglicherweise durch den technologischen Fortschritt an Bedeutung verloren haben.

8.3.3 Verlässlichkeit und Verständlichkeit

Die potenziellen Optionen werden im Hinblick auf ihre Verlässlichkeit und Verständlichkeit im Vergleich zum bestehenden steuerrechtlichen Rahmen evaluiert. Leicht verständliche Steuervorschriften erleichtern es den Steuerpflichtigen, die steuerlichen Konsequenzen von Geschäftsvorfällen im Voraus abzuschätzen, und den Steuerverwaltungen, die Einhaltung der geltenden Befolgung der Vorschriften zu beurteilen. Damit erhöht sich die Wahrscheinlichkeit, dass Unternehmen optimale Entscheidungen treffen und auf Politiksignale im beabsichtigten Sinne reagieren, wodurch das Konfliktpotenzial minimiert wird. Ein einfaches Steuersystem dürfte zudem mit niedrigeren Befolgungskosten verbunden sein, womit das Besteuerungssystem effizienter wird.

8.3.4 Wirksamkeit und Fairness

Die potenziellen Optionen werden im Hinblick auf ihre Wirksamkeit und Fairness im Vergleich zum bestehenden steuerrechtlichen Rahmen evaluiert. Wie in den steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa ausgeführt, sollte die Besteuerung den richtigen Steuerbetrag zur richtigen Zeit hervorbringen. Bei der Beurteilung der Fairness der vorgeschlagenen Optionen ist darauf zu achten, wer die Steuerlast letztlich zu tragen hat (d.h. Anteilseigner, Beschäftigte oder Verbraucher) und in welchem Verhältnis. Im Interesse der Fairness ist es auch wichtig sicherzustellen, dass jede erhobene Steuer in einer Weise gestaltet ist, die effektiv gewährleistet, dass die Steuer bei Personen erhoben wird, bei denen ihre Erhebung in der Praxis durchsetzbar ist. Die Durchsetzbarkeit ist ein bedeutender Faktor, da ein Steuersystem, das schwer durchsetzbar ist, wahrscheinlich weder gerecht noch neutral ist und die öffentliche Wahrnehmung der Fairness des gesamten Systems auf lange Sicht beeinträchtigen kann. Bei mangelnder Durchsetzbarkeit besteht auch das Risiko, dass Steuervermeidung zunehmend um sich greift, da sich die Steuerpflichtigen mit einer unterschiedlich hohen Steuerbelastung konfrontiert sehen, je nachdem wie gewissenhaft sie sind. In diesem Zusammenhang darf bei der Evaluierung potenzieller Lösungsoptionen auch nicht außer Acht gelassen werden, dass es die Entstehung neuer Risiken einer Doppelbesteuerung oder neuer Möglichkeiten zur künstlichen Vermeidung einer Besteuerung zu verhindern gilt.

8.3.5 Flexibilität und Zukunftsfähigkeit

Die potenziellen Optionen werden im Hinblick auf ihre Flexibilität und Zukunftsfähigkeit im Vergleich zum bestehenden steuerrechtlichen Rahmen evaluiert. Es ist wichtig, dass ein Steuersystem zukunftsfähig und

flexibel genug ist, um den sich verändernden Einnahmebedarf des Staats kontinuierlich decken zu können. Folglich sollten die potenziellen Optionen nicht nur dahingehend evaluiert werden, ob sie den Besteuerungsproblemen im aktuellen Umfeld Rechnung tragen, sondern – soweit dies angesichts der Schwierigkeiten, zukünftige Entwicklungen vorherzusagen, möglich ist – auch dahingehend, ob zu erwarten ist, dass sie flexibel und dynamisch genug zur Anpassung an zukünftige wirtschaftliche und technologische Entwicklungen sind und somit weiterhin wirksam bleiben können.

8.3.6 Verhältnismäßigkeit

Die potenziellen Optionen werden im Hinblick auf ihre Verhältnismäßigkeit in Bezug auf die steuerlichen Herausforderungen, deren Bewältigung sie ermöglichen sollen, evaluiert. Die Langlebigkeit des bestehenden steuerrechtlichen Rahmens ist zum Teil darauf zurückzuführen, dass in der Vergangenheit innerhalb dieses Rahmens Anpassungen an neue geschäftliche Entwicklungen möglich waren. Wo die digitale Wirtschaft Probleme bei der Anwendung dieses bestehenden steuerrechtlichen Rahmens entstehen lässt, gilt es nicht nur zu evaluieren, ob die vorgeschlagenen Optionen eine Lösung für diese Besteuerungsprobleme darstellen, sondern auch, welche weitergehenden Auswirkungen diese Optionen haben könnten. Potenzielle Handlungsoptionen sollten idealerweise auf den Umfang der konkreten Besteuerungsprobleme zugeschnitten sein, die sie lösen sollen.

8.4 Erste Evaluierung potenzieller Optionen

Wie in Kapitel 6 beschrieben, wird erwartet, dass die Arbeiten zur Entwicklung der im Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan, OECD, 2014) vorgesehenen Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung den wesentlichen Merkmalen und Geschäftsmodellen der digitalen Wirtschaft Rechnung tragen und somit die in der digitalen Wirtschaft auftretenden Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) effektiv lösen werden. Die Arbeiten zur Lösung der BEPS-Probleme dürften zu erheblichen Änderungen der bestehenden internationalen Steuervorschriften führen, um dem Problem der weißen Einkünfte zu begegnen und Praktiken entgegenzuwirken, bei denen steuerpflichtige Einkünfte künstlich von den Tätigkeiten abgetrennt werden, durch die sie erzielt werden. Folglich könnte sich die Lösung von BEPS-Fragen in der digitalen Wirtschaft auch in erheblichem Maß auf den Umfang einiger der grundsätzlicheren Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft auswirken.

Wegen des gestaffelten Zeitrahmens des BEPS-Projekts, der Wechselbeziehungen zwischen den verschiedenen BEPS-Arbeitsergebnissen und ihres tatsächlichen Effekts auf die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ist es schwierig, den letztendlichen Umfang der grundsätzlicheren Besteuerungsprobleme der digitalen Wirtschaft im Bereich der direkten Besteuerung zu evaluieren. Wenn den in Kapitel 5 beschriebenen BEPS-Problemen durch die im BEPS-Aktionsplan vorgesehenen Maßnahmen in vollem Umfang begegnet wird, könnte es sich als weniger dringlich erweisen, die in Kapitel 7 erörterten Herausforderungen anzugehen. In diesem Fall wäre eine potenzielle Option die Schlussfolgerung, dass sich der Umfang der grundsätzlicheren Besteuerungsprobleme in der digitalen Wirtschaft so stark verringert hat, dass keine weiteren Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung erforderlich sind. Wenn aber die BEPS-Probleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft nicht in vollem Umfang angegangen werden, könnte die Auseinandersetzung mit den grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft zu einem dringlicheren Anliegen werden. Arbeiten zur Evaluierung der in Kapitel 7 beschriebenen grundsätzlicheren Besteuerungsprobleme sowie zur Weiterentwicklung und Evaluierung der potenziellen Lösungsoptionen für diese Probleme können parallel zu den Arbeiten an den restlichen Punkten des BEPS-Aktionsplans fortgeführt werden und müssen letztlich die Ergebnisse dieser Arbeiten berücksichtigen.

Auf Grund dieser Erwägungen wäre eine Anwendung des oben beschriebenen Rahmens auf diese potenziellen Optionen verfrüht. Stattdessen ist bei einigen dieser potenziellen Optionen eine Erörterung durch die entsprechenden Arbeitsgruppen des Ausschusses für Steuerfragen (CFA) im Kontext des BEPS-Projekts erforderlich, um die Arbeiten weiter voranzubringen. Bei anderen potenziellen Optionen ist eine eingehendere Untersuchung und der Abschluss anderer BEPS-Arbeiten erforderlich, bevor eine vollumfängliche Evaluierung möglich ist. Da alle in Erwägung gezogenen potenziellen Optionen eine weitere Erörterung oder den Abschluss zusätzlicher Arbeiten voraussetzen, um eine vollumfängliche Evaluierung zu ermöglichen, hat die Taskforce bislang weder eine abschließende Beurteilung vorgenommen noch einzelne Lösungsoptionen angenommen.

8.4.1 Von den entsprechenden Arbeitsgruppen weiterzuentwickelnde Optionen

8.4.1.1 Änderungen der Ausnahmen vom Betriebsstättenstatus

Bezüglich der Option einer Änderung der Ausnahmen vom Betriebsstättenstatus wurden unter Punkt 7 des BEPS-Aktionsplans bereits Arbeiten

aufgenommen, mit denen ermittelt werden soll, ob eine Änderung oder Streichung von Artikel 5 Absatz 4 erforderlich ist, um zu verhindern, dass durch die Ausnahmen vom Betriebsstättenstatus eine künstliche Umgehung des Status als Betriebsstätte ermöglicht wird, zum Beispiel durch eine Aufteilung der Geschäftstätigkeit auf verschiedene Standorte oder Konzerneinheiten. Diese Arbeiten, die 2015 abgeschlossen werden, sollten auf Situationen ausgedehnt werden, in denen diese Ausnahmen ungerechtfertigt für Aktivitäten gelten, die zu Kerngeschäftsfunktionen geworden sind, unabhängig davon, ob dies mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (auf Grund einer Nichtbesteuerung sowohl im Quellen- als auch im Ansässigkeitsstaat) in Zusammenhang steht oder nicht.

8.4.1.2 Optionen im Bereich der Verbrauchsteuer

Die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen und Privatverbrauchern (B2C) ist eine wichtige Frage, die dringend gelöst werden muss, um die Steuereinnahmen zu sichern und gleiche Wettbewerbsbedingungen für ausländische und inländische Anbieter zu schaffen. Die Arbeitsgruppe 9 des Ausschusses für Steuerfragen (CFA) der OECD befasst sich im Kontext ihrer Arbeiten an den „International VAT/GST Guidelines" der OECD bereits mit der Option in Bezug auf ortsungebundene digitale Lieferungen oder Leistungen an Privatverbraucher. Die entsprechenden Arbeiten sollten bis Ende 2015 abgeschlossen sein, wobei die assoziierten Länder des BEPS-Projekts mit den OECD-Mitgliedsländern gleichberechtigt zusammenarbeiten sollten und auch Fragen zur Befolgung der Vorschriften untersucht werden sollten. Parallel zu ihren Arbeiten im Bereich der ortsungebundenen digitalen Lieferungen oder Leistungen sollte die Arbeitsgruppe 9 in einem von der Entwicklung der „International VAT/GST Guidelines" getrennten Arbeitsgang Ansätze und empfehlenswerte Verfahrensweisen für eine mögliche Umsetzung der Optionen bezüglich der Steuerbefreiung für die Einfuhr geringwertiger Waren entwickeln.

8.4.2 Von der Taskforce weiterzuentwickelnde Optionen

Wie oben erörtert, sind die Fragen im Zusammenhang mit Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung eng miteinander verbunden und weisen im Hinblick auf bestimmte Geschäftsmodelle, die im Zuge der digitalen Wirtschaft entstanden sind, erhebliche Überschneidungen auf. Die Option der Begründung einer Betriebsstätte durch eine wesentliche (digitale) Präsenz, die Option der Schaffung eines Anknüpfungspunkts für eine digitale steuerliche Präsenz ausgehend von der Erhebung von Daten sowie die Option der Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen beziehen sich alle auf diese Fragen. Um die Tragweite dieser Fragen und

die Wechselbeziehungen zwischen ihnen vollständig zu erfassen und entscheiden zu können, ob diese Optionen in einem angemessenen Verhältnis zu den Besteuerungsproblemen stehen, deren Lösung sie ermöglichen sollen, muss die Taskforce folgende Punkte gründlicher evaluieren: *(i)* den Umfang, in dem Unternehmen in der digitalen Wirtschaft tatsächlich in der Lage sind, wesentliche Umsätze in einem Absatzstaat zu erzielen, ohne dort eine physische Präsenz zu unterhalten, und *(ii)* die Mitwirkung von Nutzern und Verbrauchern an der Wertschöpfung in der digitalen Wirtschaft, insbesondere die Verwendung der von Nutzern bereitgestellten Daten in mehrseitigen Geschäftsmodellen.

Im Zuge dieser Arbeiten wird die Taskforce die potenziellen Optionen zur Bewältigung dieser Herausforderungen weiterentwickeln, um sicherzustellen, dass diese potenziellen Optionen passgenau auf den Umfang der Herausforderungen, denen sie begegnen sollen, abgestimmt sind. In diesem Zusammenhang müssen mehrere Aspekte dieser Optionen weiterentwickelt werden.

Im Einzelnen sollte hinsichtlich der Optionen zur Schaffung oder Änderung von Standards für den Anknüpfungspunkt erwogen werden,

- wie der Anwendungsbereich der jeweiligen Optionen so zugeschnitten werden könnte, dass die steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit den wesentlichen Merkmalen der digitalen Wirtschaft bewältigt werden, ohne erhebliche steuerliche Anreize für bestimmte Formen der Geschäftstätigkeit zu schaffen;
- wie sich die Notwendigkeit einer Kombination von Faktoren, die umfassend genug ist, um den steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft wirksam zu begegnen, mit der Notwendigkeit eindeutiger und objektiver Standards zur Minimierung des Konfliktpotenzials und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vereinbaren lässt;
- wie bezüglich der Optionen zur Schaffung eines neuen Betriebsstättenstandards die Zurechnung der Gewinne (einschließlich Betriebsausgabenabzüge und Verluste) zu einer entsprechenden Betriebsstätte erfolgen würde, insbesondere im Hinblick auf den Gewinnanteil, der der Erhebung von Daten zuzuschreiben ist, und ob hierfür eine erhebliche Modifizierung der gegenwärtigen Vorschriften für die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten erforderlich wäre;
- wie Verwaltung und Durchsetzung zu gestalten sind, insbesondere wenn Steuerpflichtige in einem Staat keine oder nur eine minimale physische Präsenz unterhalten;

- wie sich der Befolgungsaufwand für Unternehmen minimieren lässt, die potenziell über eine Vielzahl an Betriebsstätten verfügen;

Hinsichtlich der Option zur Erhebung einer Quellensteuer auf digitale Waren und Dienstleistungen sollte erwogen werden,

- wie der Gegenstandsbereich der von einer solchen Steuer erfassten Zahlungen so definiert werden kann, dass stark abweichende Steuerergebnisse für vergleichbare Unternehmen sowie Konflikte über die Qualifizierung der von der Steuer erfassten Zahlungen vermieden werden;
- wie die Konsistenz einer solchen Steuer mit Handelsverpflichtungen und anderen rechtlichen Sachzwängen sicherzustellen ist;
- wie die Herausforderungen einer Quellenbesteuerung bei Geschäftsvorfällen mit Privatkunden zu bewältigen sind;
- wie für den Fall, dass anstelle der Privatkunden Finanzinstitute zum Abzug der Steuer verpflichtet würden, sicherzustellen ist, dass diese Finanzinstitute zuverlässig ermitteln können, welche Transaktionen in den Anwendungsbereich der Steuer fallen;
- ob bei Erhebung einer solchen Steuer in Form einer Abgeltungsteuer Schwellenwerte oder andere Methoden eingesetzt werden könnten, um die Auswirkungen der Quellenbesteuerung auf Bruttobasis bei Unternehmen, denen erhebliche Aufwendungen oder Verluste entstehen können, zu verringern.

Die zusätzlichen Arbeiten zu diesen Themen werden 2015 abgeschlossen. Auf der Grundlage dieser Arbeiten sowie einer Analyse der Arbeitsergebnisse des BEPS-Projekts wird die Taskforce in der Lage sein, eine fundierte Entscheidung über die Relevanz, die Dringlichkeit und den Umfang dieser Herausforderungen sowie die potenziellen Optionen zu ihrer Bewältigung zu treffen. Etwaige nach Abschluss der verschiedenen Elemente des BEPS-Projekts notwendige Arbeiten werden daher effizient und innerhalb eines vereinbarten Rahmens durchgeführt werden.

Zudem können, wie in Kapitel 7 erläutert, die Herausforderungen in Bezug auf Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung zugleich Möglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung schaffen[1], beispielsweise wenn weder im Absatzstaat noch im Staat des Zahlungsempfängers oder im Staat der obersten Muttergesellschaft eine Besteuerung erfolgt. Dies wäre beispielsweise dann der Fall, wenn eine Muttergesellschaft aus einem Staat ohne Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung eine Tochtergesellschaft in einem Niedrigsteuerstaat errichtet, um einen Dienst für Online-Spiele auf Abonnementbasis zu betreiben, der in erheblichem

Umfang auf von Nutzern aus einem Absatzstaat bereitgestellte Inhalte und Daten zurückgreift, in diesem Absatzstaat aber keine physische Präsenz unterhält.

Falls weitere Maßnahmen zur Lösung von BEPS-Problemen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft erforderlich sind, bestünde ein möglicher Ansatz darin, die Anwendung potenzieller Optionen zur Bewältigung der in Kapitel 7 und 8 behandelten grundsätzlicheren Besteuerungsprobleme im Bereich der direkten Steuern auf Situationen zu beschränken, in denen derartige BEPS-Probleme auftreten. Solche Optionen könnten auch als Maßnahmen des innerstaatlichen Rechts für den Umgang mit Situationen eingesetzt werden, in denen kein Doppelbesteuerungsabkommen vorliegt, wie z.B. im Fall eines Staats, der keine Steuern erhebt, oder wo die geltend gemachten Vorteile des betreffenden Steuerabkommens nicht gerechtfertigt sind. Durch die Beschränkung der Anwendung dieser Maßnahmen auf BEPS-Probleme könnte diesen Problemen effektiv begegnet werden, ohne das Paradigma für die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat zu ändern.

Anmerkungen

1. Wie im BEPS-Aktionsplan erläutert, geht es bei Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung vorwiegend um Fälle, in denen die Wechselwirkung unterschiedlicher Steuervorschriften zu doppelter Nichtbesteuerung oder zu einer geringeren als der Einmalbesteuerung führt. Außerdem geht es um Konstruktionen, mit denen eine Nichtbesteuerung oder eine niedrige Besteuerung erzielt wird, indem Gewinne aus dem Staat wegverlagert werden, in dem die diese Gewinne generierenden Tätigkeiten ausgeübt werden. Die Nichtbesteuerung oder niedrige Besteuerung ist nicht per se ein Grund zur Beunruhigung. Sie wird jedoch dazu, wenn sie mit Methoden in Zusammenhang steht, die das zu versteuernde Einkommen künstlich von den Tätigkeiten trennen, die es generieren. Anders ausgedrückt entstehen in jenen Fällen steuerpolitische Bedenken, in denen auf Grund von Lücken in den Wechselbeziehungen unterschiedlicher Steuersysteme – und in manchen Fällen infolge der Anwendung bilateraler Steuerabkommen – Einkünfte aus grenzüberschreitender Tätigkeit gänzlich unversteuert bleiben oder nur unangemessen niedrig besteuert werden.

Literaturverzeichnis

OECD (2014), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de*.

Schlussbetrachtungen

Die digitale Wirtschaft, ihre Geschäftsmodelle und ihre wesentlichen Merkmale

- Die digitale Wirtschaft ist das Resultat eines durch die Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT) herbeigeführten Transformationsprozesses.
- Da die digitale Wirtschaft immer mehr zur Wirtschaft an sich wird, ist eine strikte Trennung der digitalen Wirtschaft vom Rest der Wirtschaft für Steuerzwecke schwierig bis unmöglich.
- Die digitale Wirtschaft verändert sich laufend, und mögliche künftige Entwicklungen müssen beobachtet werden, um deren Effekt auf die Steuersysteme zu evaluieren.
- Die digitale Wirtschaft und ihre Geschäftsmodelle weisen eine Reihe wesentlicher Merkmale auf, die aus steuerlicher Sicht potenziell relevant sind. Zu diesen Merkmalen gehören Mobilität (in Bezug auf immaterielle Werte, Nutzer und Geschäftsfunktionen), Datenabhängigkeit, Netzwerkeffekte, zunehmend verbreitete mehrseitige Geschäftsmodelle, Tendenz zur Monopol- bzw. Oligopolbildung sowie Volatilität auf Grund niedriger Marktzutrittsschranken und schnellen technologischen Wandels.
- Die digitale Wirtschaft hat zudem die Verbreitung von globalen Wertschöpfungsketten beschleunigt, über die multinationale Unternehmen ihre weltweite Geschäftstätigkeit integrieren.

Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft und Möglichkeiten zu ihrer Lösung

- Die digitale Wirtschaft wirft zwar keine Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) auf, die sonst nirgends auftreten würden, einige ihrer wesentlichen Merkmale erhöhen jedoch die betreffenden Risiken.

- Diese Risiken der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung werden im Rahmen des BEPS-Projekts angegangen, das für eine Ausrichtung der Besteuerung an Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung sorgen wird.
- Bei den für das BEPS-Projekt durchgeführten Arbeiten müssen auch einige speziell mit der digitalen Wirtschaft, ihren Geschäftsmodellen und ihren wesentlichen Merkmalen zusammenhängende Punkte untersucht werden. Dazu gehören:
  i. Die Gewährleistung, dass für Kernaktivitäten nicht ungerechtfertigt die Ausnahme vom Betriebsstättenstatus in Anspruch genommen werden kann und dass künstliche Vereinbarungen in Bezug auf den Verkauf von Waren und Dienstleistungen nicht zur Umgehung des Betriebsstättenstatus genutzt werden können.
  ii. Die Bedeutung immaterieller Werte, die Datennutzung sowie die zunehmende Verbreitung globaler Wertschöpfungsketten und ihr Effekt auf die Verrechnungspreisgestaltung.
  iii. Die möglicherweise bestehende Notwendigkeit einer Anpassung der Regeln für die Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Regeln) an die digitale Wirtschaft.
  iv. Das Vorgehen gegen Steuerplanungsmöglichkeiten von Unternehmen, die mehrwertsteuerbefreite Tätigkeiten ausüben, durch Förderung der Umsetzung der OECD-Leitlinien zum Ort der Besteuerung von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Unternehmen („Guidelines on place of taxation for B2B supplies of services and intangibles“).

Grundsätzlichere steuerpolitische Herausforderungen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft

- Die digitale Wirtschaft stellt die Politikverantwortlichen zudem vor grundsätzlichere steuerliche Herausforderungen, insbesondere in Bezug auf Anknüpfungspunkt (Nexus), Daten und Qualifizierung sowie auf die Mehrwertsteuererhebung.
- Die Herausforderungen in Bezug auf Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung überschneiden sich in gewissem Umfang.
- Sich verändernde Formen der Geschäftstätigkeit werfen Fragen dahingehend auf, ob die aktuellen Regeln hinsichtlich des Anknüpfungspunkts (Nexus-Regeln) weiterhin angemessen sind.

- Die zunehmende Abhängigkeit von Datenerhebung und -analyse und die wachsende Bedeutung mehrseitiger Geschäftsmodelle werfen Fragen bezüglich Datenbewertung, Anknüpfungspunkt und Gewinnzurechnung sowie Qualifizierung auf.
- Die Entwicklung neuer Geschäftsmodelle wirft Fragen bezüglich der Qualifizierung der Einkünfte auf.
- Der grenzüberschreitende Handel mit Waren, Dienstleistungen und immateriellen Werten schafft Herausforderungen für die Mehrwertsteuererhebung, insbesondere wenn Privatverbraucher derartige Produkte von Anbietern im Ausland erwerben.
- Die Taskforce erörterte und analysierte eine Reihe potenzieller, von Länderdelegierten vorgeschlagener Optionen zur Bewältigung dieser Herausforderungen. Die erörterten Optionen, insbesondere in Bezug auf Anknüpfungspunkt und Daten, reichen von Änderungen der Betriebsstättendefinition bis zur Einführung eines neuen Anknüpfungspunkts auf der Grundlage der „wesentlichen Präsenz" auf einem Markt und umfassen auch die Einführung einer Quellensteuer auf den Verkauf digitaler Waren und Dienstleistungen. Wegen der Überschneidungen zwischen den Fragen des Anknüpfungspunkts, der Daten und der Qualifizierung haben Handlungsoptionen für einen dieser Punkte zwangsläufig Auswirkungen auf die anderen.

Nächste Schritte

Auf der Grundlage ihrer Erörterung dieser Herausforderungen und der potenziellen Optionen zu ihrer Bewältigung kam die Taskforce zu den folgenden ersten Schlussfolgerungen:

- Die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen und Privatverbrauchern ist eine wichtige Frage, die dringend gelöst werden muss, um die Steuereinnahmen zu sichern und gleiche Wettbewerbsbedingungen für ausländische und inländische Anbieter zu schaffen. Die in diesem Bereich von der Arbeitsgruppe 9 des Ausschusses für Steuerfragen (CFA) der OECD eingeleiteten Arbeiten sollen Ende 2015 abgeschlossen werden, wobei die assoziierten Länder des BEPS-Projekts mit den OECD-Mitgliedsländern gleichberechtigt zusammenarbeiten werden.
- Die Arbeiten im Kontext von Punkt 7 des BEPS-Aktionsplans (OECD, 2014) (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus) sollen ausgeweitet werden, um zu untersuchen, ob für Tätigkeiten,

die früher Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten darstellen konnten, die Inanspruchnahme der Ausnahmen von der Betriebsstättendefinition – sowohl in Fällen, in denen die Gewährung der betreffenden Ausnahme zu BEPS-Problemen führen würde (d.h. wenn zugleich keine Besteuerung im Ansässigkeitsstaat erfolgt), als auch in anderen Fällen – versagt werden sollte, weil es sich um Kernbestandteile der Geschäftstätigkeit handelt, und um zu untersuchen, ob sich hierfür eine sinnvolle, anwendbare Regel formulieren lässt.

- Die Arbeitsgruppe 1 des CFA soll die Qualifizierung bestimmter Cloud-Computing-Zahlungen (einschließlich Zahlungen für Geschäftsvorfälle vom Typ Infrastructure-as-a-Service, Software-as-a-Service und Platform-as-a-Service) nach den aktuellen Steuerabkommensregeln klären, wobei die assoziierten Länder des BEPS-Projekts mit den OECD-Mitgliedsländern gleichberechtigt zusammenarbeiten werden.
- Wegen des gestaffelten Zeitrahmens des BEPS-Projekts und der Wechselbeziehungen zwischen den verschiedenen BEPS-Arbeitsergebnissen ist es zum Zeitpunkt der Erstellung des vorliegenden Berichts schwierig, zu analysieren, wie wirkungsvoll die Arbeiten zum BEPS-Aktionsplan im Hinblick auf die Lösung von BEPS-Fragen in der digitalen Wirtschaft sein werden, und den letztlichen Umfang der Besteuerungsprobleme eher systemischer Art in Bezug auf Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung sowie die möglichen Optionen zu ihrer Lösung zu evaluieren. In diesem Zusammenhang ist es für die Taskforce wichtig, ihre Arbeiten bis Ende 2015 fortzusetzen, um sicherzustellen, dass sich die in anderen Bereichen des BEPS-Projekts angestrengten Arbeiten mit BEPS-Problemen in der digitalen Wirtschaft auseinandersetzen und dass sie die Ergebnisse dieser Arbeiten beurteilen, ihre Arbeiten zu den grundsätzlicheren Besteuerungsproblemen in Bezug auf Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung fortsetzen und die Auswirkungen der Arbeitsergebnisse des BEPS-Projekts auf die Relevanz, die Dringlichkeit und den Umfang dieser grundsätzlicheren Herausforderungen für die Besteuerung bewerten und die Evaluierung der Optionen zu ihrer Bewältigung abschließen kann.

Literaturverzeichnis

OECD (2014), *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264209688-de*.

Anhang A

Frühere Arbeiten zur digitalen Wirtschaft

In diesem Anhang werden die Inhalte und Ergebnisse der früheren Arbeiten zum elektronischen Geschäftsverkehr zusammengefasst. Insbesondere werden die Arbeiten im Vorfeld der OECD-Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa 1998 sowie deren wichtigsten Ergebnisse dargestellt. Anschließend werden die Folgearbeiten beschrieben, die im Zusammenhang mit Fragen zu Doppelbesteuerungsabkommen und Verbrauchsteuern durchgeführt wurden.

A.1 1996-1998: Arbeiten im Vorfeld der Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa

Bei seiner Tagung im Juni 1996 erörterte der Ausschuss für Steuerfragen (Committee on Fiscal Affairs – CFA) die steuerlichen Auswirkungen der Entwicklungen auf dem Gebiet der Kommunikationstechnologie. Im Anschluss an eine von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und der finnischen Regierung in Zusammenarbeit mit der Kommission der Europäischen Gemeinschaften (EG), Japan und dem Beratenden Ausschuss der Wirtschaft bei der OECD (BIAC) im November 1997 in Turku organisierten Konferenz über elektronischen Geschäftsverkehr nahm der Ausschuss für Steuerfragen eine Reihe von Vorschlägen für die Vorbereitung einer Tagung auf Ministerebene über den elektronischen Geschäftsverkehr an, die im Oktober 1998 in Ottawa stattfinden sollte. Zur Vorbereitung dieser Tagung verabschiedete der Ausschuss den Bericht „Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions" („Elektronischer Geschäftsverkehr: Steuerliche Rahmenbedingungen") (OECD, 2001b), in dem die folgenden Hauptschlussfolgerungen gezogen wurden:

- Die weithin anerkannten allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätze, auf die sich die Staaten im Hinblick auf den herkömmlichen Geschäftsverkehr stützen, sollten von den Staaten im Hinblick auf den elektronischen Geschäftsverkehr angewandt werden.
- Mit den bestehenden Besteuerungsregeln lassen sich diese Grundsätze umsetzen.
- Diese Vorgehensweise schließt neue administrative oder gesetzgeberische Maßnahmen oder Änderungen bestehender Maßnahmen im Hinblick auf den elektronischen Geschäftsverkehr nicht aus, sofern diese Maßnahmen die Anwendung der bestehenden steuerrechtlichen Grundsätze erleichtern sollen und nicht darauf abzielen, Transaktionen des elektronischen Geschäftsverkehrs steuerlich zu diskriminieren.
- Die Anwendung dieser Grundsätze auf den elektronischen Geschäftsverkehr sollte so gestaltet werden, dass die fiskalische Souveränität der Länder gewahrt bleibt, eine gerechte Aufteilung der Steuerbasis aus dem elektronischen Geschäftsverkehr zwischen den Ländern

erzielt wird und Doppelbesteuerung ebenso wie unbeabsichtigte Nichtbesteuerung verhindert werden.

- Der Prozess der Umsetzung dieser Grundsätze sollte einen intensivierten Dialog mit der Wirtschaft und mit Nichtmitgliedstaaten beinhalten.

A.2 1998: Die Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa

Auf der Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa erörterten führende Regierungsvertreter (von 29 Mitgliedstaaten und elf Nichtmitgliedstaaten), Leiter wichtiger internationaler Organisationen, Spitzenvertreter der Wirtschaft sowie Vertreter von Verbrauchergruppen, Gewerkschaften und sozialen Interessengruppen Pläne zur Förderung der Weiterentwicklung des weltweiten elektronischen Geschäftsverkehrs. Die Minister begrüßten den Bericht „Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions" (OECD, 2001b) des Ausschusses für Steuerfragen von 1998 und verabschiedeten eine Reihe von steuerrechtlichen Grundsätzen (aufgeführt in Kasten A.1), die für den elektronischen Geschäftsverkehr gelten sollten:

Kasten A.1 **Steuerliche Rahmenbedingungen von Ottawa – Grundsätze**

Neutralität: Die steuerliche Behandlung verschiedener Formen des elektronischen Geschäftsverkehrs sowie des elektronischen im Vergleich zum herkömmlichen Geschäftsverkehr sollte neutral und gerecht sein. Geschäftsentscheidungen sollten von wirtschaftlichen und nicht von steuerlichen Überlegungen geleitet sein. Steuerpflichtige, die unter vergleichbaren Umständen vergleichbare Geschäfte tätigen, sollten einem vergleichbaren Besteuerungsniveau unterliegen.

Effizienz: Die Befolgungskosten für die Steuerpflichtigen und die Verwaltungskosten für die Steuerbehörden sollten auf ein Mindestmaß reduziert werden.

Verlässlichkeit und Verständlichkeit: Die Steuervorschriften sollten klar und leicht verständlich sein, damit die Steuerpflichtigen vor einem Geschäftsvorgang die steuerlichen Konsequenzen abschätzen können und wissen, wann, wo und wie die Steuer fällig wird.

Wirksamkeit und Fairness: Die Besteuerung sollte den richtigen Steuerbetrag zur richtigen Zeit hervorbringen. Das Potenzial für Steuerhinterziehung bzw. -umgehung sollte minimiert werden, wobei Gegenmaßnahmen im richtigen Verhältnis zu den entsprechenden Risiken stehen sollten.

Flexibilität: Die Besteuerungssysteme sollten flexibel und dynamisch sein, damit sie mit technologischen und wirtschaftlichen Entwicklungen Schritt halten können.

A.3 Nach Ottawa: Arbeiten des Ausschusses für Steuerfragen und Technische Beratungsgruppen (Technical Advisory Groups)

Auf seiner Tagung im Januar 1999 beschloss der Ausschuss für Steuerfragen, dass die Arbeiten zum elektronischen Geschäftsverkehr von den bestehenden Nebenorganen des Ausschusses in ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereichen durchgeführt werden sollten. Darüber hinaus billigte er die Einrichtung der folgenden „Technischen Beratungsgruppen" (Technical Advisory Groups – TAG), die sich aus Vertretern von OECD-Staaten, Nicht-OECD-Staaten, der Wirtschaft und der Wissenschaft zusammensetzten und daher ein breites Spektrum von Interessen und Erfahrungen zusammenbrachten:

- Die **Technische Beratungsgruppe Verbrauchsteuern** (Consumption Tax TAG) sollte Ratschläge zur praktischen Umsetzung des Ottawa-Prinzips der Besteuerung am Ort des Verbrauchs ausarbeiten.
- Die **Technische Beratungsgruppe Technologie** (Technology TAG) sollte die anderen TAG durch ihr Fachwissen in technologischen Fragen unterstützen.
- Die **Technische Beratungsgruppe Datenbeurteilung** (Professional Data Assessment TAG) sollte im Hinblick auf die Entwicklung international kompatibler Auskunfts- und Dokumentationspflichten sowie Steuererhebungsverfahren Ratschläge zu Durchführbarkeit und Praxistauglichkeit liefern.
- Die **Technische Beratungsgruppe Unternehmensgewinne** (Business Profits TAG – BP TAG) sollte Ratschläge zur Anwendung der geltenden Steuerabkommensregeln für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Kontext des elektronischen Geschäftsverkehrs geben und Vorschläge für alternative Regeln prüfen.
- Die **Technische Beratungsgruppe Qualifizierungsfragen in Steuerabkommen** (Treaty Characterisation TAG) sollte Ratschläge zur Qualifizierung unterschiedlicher Zahlungsarten des elektronischen Geschäftsverkehrs im Rahmen von Steuerabkommen geben, um die erforderlichen Klarstellungen im Kommentar zu ermöglichen.

In Anbetracht ihrer Relevanz für die laufenden Arbeiten zu den Besteuerungsproblemen der digitalen Wirtschaft werden in den nachstehenden Abschnitten die wichtigsten Ergebnisse der Arbeiten beschrieben, die von den technischen Beratungsgruppen zu Unternehmensgewinnen und zur Qualifizierung im Rahmen von Steuerabkommen durchgeführt wurden.

A.3.1 Die Arbeiten der Technischen Beratungsgruppe Unternehmensgewinne (BP TAG)

Aus den Arbeiten der BP TAG gingen die Diskussionsentwürfe „Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions" (OECD, 2001a) und „Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention" (OECD, 2003c) hervor, die im Februar 2001 bzw. Mai 2003 veröffentlicht wurden.

Die BP TAG erarbeitete darüber hinaus den Bericht „Treaty Rules and E-Commerce: Taxing Business Profits in the New Economy" (OECD, 2005), der 2005 veröffentlicht wurde. In diesem Bericht stellte die BP TAG fest, dass manche Aspekte der bestehenden internationalen Steuerregeln problematisch seien. In dem Bericht wurde zunächst eine Reihe relativ begrenzter Lösungsansätze für diese Probleme untersucht, die keine grundlegenden Veränderungen der internationalen Steuerregeln erfordern würden, und Empfehlungen im Hinblick auf diese Alternativen abgegeben. Zudem wurden in dem Bericht auch grundlegendere Änderungen erörtert. Nach einer Zusammenfassung der bestehenden Abkommensregeln für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen (Steuerpflicht, Betriebsstättenkonzept, Gewinnermittlung, Aufteilung der Steuerbasis zwischen den Staaten) bot der Bericht eine kritische Evaluierung dieser Regeln anhand einer Reihe konkreter Kriterien, die aus den steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa abgeleitet wurden. Bei der Beurteilung der geltenden Grundsätze für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen anhand dieser Kriterien hob der Bericht eine Reihe von Vor- und Nachteilen der geltenden Regeln hervor. So kam der Bericht beispielsweise im Hinblick auf die wichtige Frage, wo die Unternehmensgewinne entstehen (die „Quellenfrage"), zu dem Schluss, dass Unternehmensgewinne so betrachtet werden sollten, als entstünden sie am Standort der Faktoren, die dem Unternehmen die Realisierung dieser Unternehmensgewinne erlauben. In dem Bericht wurde daher der Vorschlag abgelehnt, wonach die bloße Tatsache, dass ein Staat den Absatzmarkt stellt, auf dem die Waren und Dienstleistungen eines Unternehmens angeboten werden, es dem betreffenden Staat erlauben sollte, einen Teil der Unternehmensgewinne als auf seinem Gebiet entstanden zu betrachten.

Die BP TAG konnte jedoch keine Einigung im Hinblick auf die damit zusammenhängende Frage erzielen, ob ein Anbieter, der in einem Staat keine physische Präsenz hat, als Nutzer der rechtlichen und wirtschaftlichen Infrastruktur des betreffenden Staats betrachtet werden kann und ob und in welchem Maße in diesem Fall eine solche Nutzung der rechtlichen und

wirtschaftlichen Infrastruktur eines Staats als Faktor betrachtet werden sollte, der es diesem Staat gestatten würde, ein Quellenbesteuerungsrecht auf einen Teil der Gewinne des Unternehmens geltend zu machen. Da zudem selbst die „traditionellsten" Unternehmen noch Geschäftsmodelle des elektronischen Geschäftsverkehrs nutzen, wurde es darüber hinaus als weder angemessen noch möglich erachtet, einen Katalog von Nexus-Regeln für Unternehmen des „elektronischen Geschäftsverkehrs" und einen anderen Katalog für Unternehmen, die nicht im elektronischen Geschäftsverkehr tätig sind, zu formulieren. Im Schlussbericht wurde zudem ein Überblick über die verschiedenen erörterten Alternativen zu den gegenwärtigen Abkommensregeln für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen geboten. Diese Alternativen reichten von relativ geringen Änderungen der bestehenden Regeln bis zur Einführung komplett neuer Regeln.

Für die folgenden Alternativen wurde festgestellt, dass sie nur mit relativ geringen Änderungen verbunden wären:

- *Änderung der Betriebsstättendefinition, so dass Aktivitäten ausgeklammert werden, die keine menschliche Intervention durch Personal, einschließlich abhängiger Vertreter, erfordern:* Bei dieser Option würde die Betriebsstättendefinition so geändert, dass die Unterhaltung einer festen Geschäftseinrichtung, die lediglich der Durchführung von Aktivitäten dient, die keine menschliche Intervention durch Personal, einschließlich abhängiger Vertreter, erfordern, ausdrücklich ausgeklammert würde.
- *Änderung der Betriebsstättendefinition, so dass ein Server an sich nicht als Betriebsstätte gelten kann:* Bei dieser Alternative würde die Betriebsstättendefinition nicht in Situationen gelten, in denen eine feste Geschäftseinrichtung lediglich zur Durchführung automatisierter Funktionen durch Anlagen, Daten und Software wie einem Server und einer Website genutzt wird.
- *Änderung der Betriebsstättendefinition/-interpretation, so dass Funktionen ausgeklammert werden, die Software zuzuschreiben sind:* Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens enthält eine Liste von Funktionen, die von der Betriebsstättendefinition ausdrücklich ausgeklammert sind (Ausnahmen nach Artikel 5 Absatz 4). Bei dieser Option würde diese Liste indirekt erweitert, indem bei der Anwendung der Ausnahmen nach Artikel 5 Absatz 4 Funktionen ausgeklammert würden, die Software zuzuschreiben sind.
- *Streichung der bestehenden Ausnahmen nach Artikel 5 Absatz 4 oder Verknüpfung dieser Ausnahmen mit der allgemeinen Bedingung, dass die betreffenden*

Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen: Eine Option bestünde in der Streichung aller in Absatz 4 der Betriebsstättendefinition enthaltenen Ausnahmen. Eine weniger radikale Option bestünde darin, alle in den bestehenden Ausnahmen aufgeführten Tätigkeiten der allgemeinen Einschränkung zu unterwerfen, dass sie vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

- *Streichung der in Artikel 5 Absatz 4 enthaltenen Ausnahmen für die Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung:* Diese Option beruhte auf dem Vorschlag, Artikel 5 Absatz 4 so zu ändern, dass die Nutzung von Einrichtungen ausschließlich zum Zweck der Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung nicht mehr so betrachtet würde, als könne sie keine Betriebsstätte begründen.
- *Änderung der bestehenden Regeln durch Hinzufügung einer auf dem Attraktionsprinzip basierenden Regel für den elektronischen Geschäftsverkehr:* Bei dieser Alternative würde Artikel 7 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens durch eine auf dem sogenannten „Attraktionsprinzip" beruhende Regel ergänzt, die auf Transaktionen des elektronischen Geschäftsverkehrs anzuwenden wäre. Das Ziel bestünde darin, sicherzustellen, dass ein Staat die Gewinne besteuern könnte, die durch Verkäufe von Produkten über die Website eines Unternehmens in dem betreffenden Staat erzielt werden, die denjenigen gleichen, die durch eine Betriebsstätte verkauft werden, die das Unternehmen in dem betreffenden Staat unterhält.
- *Einführung zusätzlicher Nexus-Regeln zum Zweck der Besteuerung von Gewinnen, die aus der Erbringung von Dienstleistungen resultieren:* Die Option bestünde darin, das OECD-Musterabkommen so zu ändern, dass eine der bereits im VN-Musterabkommen enthaltenen Bestimmung entsprechende Bestimmung aufgenommen würde, die die Besteuerung von Einkünften aus Dienstleistungen erlauben würde, wenn das Unternehmen, das die betreffenden Dienstleistungen erbringt, zu diesem Zweck eine bestimmte Zeit in dem anderen Staat präsent ist. Anlass für diesen Vorschlag war die Tatsache, dass Dienstleister sehr mobil sind und die einkünftegenerierenden Funktionen in anderen Ländern ausgeübt werden, ohne dass eine physische Einrichtung errichtet oder ein fester Unternehmensstandort genutzt werden muss.

Nach Prüfung dieser Alternativen im Licht der eingegangenen Kommentare kam der Bericht zu den folgenden Schlussfolgerungen:

- *Die Option der Änderung der Betriebsstättendefinition zur Ausklammerung von Tätigkeiten, die keine menschliche Intervention durch Personal, einschließlich abhängiger Vertreter,* erfordern, hätte kaum Chancen, verabschiedet zu werden, und bedurfte daher keiner weiteren Erörterung.

- Was die Optionen betrifft, *die Betriebsstättendefinition so zu ändern, dass ein Server an sich nicht als Betriebsstätte gelten kann oder dass bei der Anwendung der Ausnahme für Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten Funktionen ausgeklammert werden, die Software zuzuschreiben sind,* kam die BP TAG damals zu dem Schluss, dass diese Optionen zwar noch nicht verfolgt werden sollten, dass die Anwendung der geltenden Regeln auf Funktionen, die unter Nutzung von Servern und Software ausgeübt werden, jedoch beobachtet werden sollte, um festzustellen, ob sie praktische Schwierigkeiten oder Bedenken aufwirft, in welchem Fall eine eingehendere Untersuchung dieser Alternativen bzw. von Kombinationen oder Varianten davon durchgeführt werden könnte.
- Im Hinblick auf die Option, *alle bestehenden Ausnahmen nach Artikel 5 Absatz 4 zu streichen,* kam die BP TAG zu dem Schluss, dass diese Option nicht weiter verfolgt werden sollte.
- Was die Optionen betrifft, *alle bestehenden Ausnahmen nach Artikel 5 Absatz 4 an die allgemeine Bedingung zu knüpfen, dass die betreffenden Tätigkeiten lediglich vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, und die in Artikel 5 Absatz 4 enthaltenen Ausnahmen für die Lagerung, Ausstellung und Auslieferung zu streichen,* kam die BP TAG zu dem Schluss, dass die Anwendung dieser Ausnahmen weiter beobachtet werden sollte, um festzustellen, ob praktische Schwierigkeiten oder Bedenken derartige Änderungen rechtfertigen.
- Im Hinblick auf die Option, *die bestehenden Regeln zu ändern, um eine auf dem Attraktionsprinzip basierende Regel für den elektronischen Geschäftsverkehr hinzuzufügen,* kam die BP TAG zu dem Schluss, dass diese Option nicht weiter verfolgt werden sollte.
- Was die Option betrifft, *zusätzliche Nexus-Regeln zum Zweck der Besteuerung von Gewinnen einzuführen, die aus der Erbringung von Dienstleistungen resultieren,* stellte die BP TAG fest, dass diese Option im Kontext der Arbeiten geprüft würde, die die OECD hinsichtlich der Anwendung der Steuerabkommen auf Dienstleistungen durchführen sollte.

Für die folgenden Alternativen wurde festgestellt, dass sie mit grundlegenden Änderungen der bestehenden Regeln verbunden wären:

- *Die Einführung von Regeln, die den Regeln für die Besteuerung passiver Einkünfte gleichen, um eine Quellenbesteuerung von Zahlungen im Zusammenhang mit bestimmten Formen des elektronischen Geschäftsverkehrs zu gestatten (so dass sie einer Quellenbesteuerung unterliegen):* Diese Alternative umfasste verschiedene Ansätze, denen zufolge eine Quellensteuer auf alle bzw.

bestimmte grenzüberschreitende Zahlungen im Zusammenhang mit dem elektronischen Geschäftsverkehr erhoben werden sollte. Bei den Diskussionen der BP TAG richtete sich das Hauptaugenmerk auf eine allgemeine Option, nach der eine Abgeltungsteuer auf Zahlungen im Rahmen des elektronischen Geschäftsverkehrs erhoben würde, die ausgehend von einem Staat getätigt werden, unabhängig davon, ob der Zahlungsempfänger in dem betreffenden Staat über Mitarbeiter oder elektronische Ausrüstung verfügt.

- *Ein neuer Anknüpfungspunkt (Nexus): in einem Staat auftretende steuerverkürzende Zahlungen:* Diese Option umfasste eine Nexus-Regel, bei der sich der Blick lediglich darauf richtet, ob das ausländische Unternehmen eine Zahlung von einem inländischen Zahlungsleistenden erhält, die der Zahlungsleistende zu Steuerzwecken im Inland als Betriebsausgabe in Abzug bringen kann, und nicht auf den Ort, an dem die Tätigkeiten erfolgen, die zur Entstehung des entsprechenden Produkts bzw. der entsprechenden Dienstleistung führen. Nach dieser Nexus-Regel wäre der Quellenstaat berechtigt, eine Quellensteuer auf alle derartigen grenzüberschreitenden Zahlungen zu erheben.
- *Ablösung des Prinzips der Rechnungslegung als selbstständiges Unternehmen und des Fremdvergleichsgrundsatzes durch eine formelhafte Aufteilung der Gewinne eines einheitlichen Konzerns:* Bei dieser Alternative würden die Grundsätze des selbstständigen Unternehmens und des Fremdvergleichs durch ein System ersetzt, das auf einer formelhaften Aufteilung als internationaler Methode zur Aufteilung und Bemessung der Unternehmensgewinne, die die Staaten besteuern dürfen, beruht. Bei einem solchen formelhaften Aufteilungssystem würde eine Formel zu Grunde gelegt, anhand der die Nettogewinne von Unternehmen oder Konzernen, die in mehr als einem Staat Geschäfte tätigen, auf die Staaten aufgeteilt werden, in denen das betreffende Unternehmen (oder der betreffende Konzern) tätig ist.
- *Hinzufügung eines neuen Anknüpfungspunkts der „elektronischen (virtuellen) Betriebsstätte":* Mit diesem Konzept der „virtuellen Betriebsstätte" wurde ein alternativer Anknüpfungspunkt vorgeschlagen, der für Transaktionen des elektronischen Geschäftsverkehrs gelten würde. Dies ließe sich auf unterschiedliche Art und Weise erreichen, z.B. durch die Ausweitung der Definition auf sogenannte „virtuelle feste Geschäftseinrichtungen", „virtuelle Vertreter" oder eine „geschäftliche Präsenz vor Ort". Bei all diesen Möglichkeiten wäre eine Änderung der Betriebsstättendefinition (oder die Aufnahme einer neuen Nexus-Regel in die Abkommen) erforderlich.

Der Bericht kam damals zu dem Schluss, dass es noch nicht sinnvoll wäre, derartige Veränderungen einzuleiten. Der elektronische Geschäftsverkehr und andere aus den neuen Kommunikationstechnologien resultierende Geschäftsmodelle allein rechtfertigten aus Sicht der BP TAG keine drastische Abkehr von den bestehenden Regeln. Es schien keine tatsächliche Evidenz dafür vorzuliegen, dass die durch das Internet ermöglichte Steigerung der Kommunikationseffizienz zu einem deutlichen Rückgang der Steuereinnahmen kapitalimportierender Staaten geführt hätte. Ferner wurde die Auffassung vertreten, dass grundlegende Änderungen nur dann vorgenommen werden sollten, wenn allgemein Einigkeit darüber bestünde, dass eine bestimmte Alternative den bestehenden Regeln klar überlegen sei, wobei keine der vorgeschlagenen Alternativen diese Bedingung zu erfüllen schien. Es wurde jedoch anerkannt, dass es erforderlich sei, weiter zu beobachten, wie sich die durch die neuen Kommunikationstechnologien bedingten Veränderungen der Geschäftsmodelle auf die direkten Steuereinnahmen auswirkten, und dass manche Aspekte der bestehenden internationalen Regeln für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen Bedenken aufwarfen. Darüber hinaus stellte der Bericht fest, dass der Effekt vieler dieser Alternativen weit über den elektronischen Geschäftsverkehr hinausreichen würde und dass es bei ihrer Prüfung daher wichtig sei, ihre Auswirkungen auf alle Arten der Geschäftstätigkeit zu berücksichtigen.

A.3.2 Die Arbeiten des Ausschusses für Steuerfragen im Bereich der Steuerabkommen

Als Ergänzung zu den Arbeiten der technischen Beratungsgruppen wies der Ausschuss für Steuerfragen seine Arbeitsgruppen an, Lösungen für die von den TAG angesprochenen Probleme zu erörtern und vorzuschlagen. Dies führte zu einigen Änderungen des OECD-Musterabkommens und des begleitenden Kommentars, die in die Fassung von 2003 aufgenommen wurden. Die Änderungen bezogen sich auf die Betriebsstättendefinition und die Qualifizierung von Zahlungen, insbesondere nach der im Musterabkommen enthaltenen Lizenzgebührdefinition.

A.3.2.1 Abkommensregeln für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen

Bei den Änderungen des Kommentars zu Artikel 5 ging es hauptsächlich darum festzulegen, dass die Definition der Betriebsstätte, die in der Regel als eine „feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit ausgeübt wird“ definiert wird, unter bestimmten Umständen Server umfassen könnte. Mit den Änderungen des Kommentars wurde demgegenüber der Auffassung

widersprochen, dass eine Website als Betriebsstätte betrachtet werden könnte. Die in Kasten A.2 wiedergegebenen Absätze wurden 2003 zum OECD-Kommentar zu Artikel 5 des OECD-Musterabkommens hinzugefügt und sind auch im Kommentar zum Musterabkommen der Vereinten Nationen enthalten (vgl. die Ziffern 36-37 des Kommentars zu Artikel 5 des Musterabkommens der Vereinten Nationen).

Kasten A.2 **Kommentar zu Artikel 5 des OECD-Musterabkommens**

„42.1 Es wurde verschiedentlich erörtert, ob die bloße Nutzung von Computeranlagen für Transaktionen des elektronischen Geschäftsverkehrs in einem Land eine Betriebsstätte begründen könnte. Dies wirft eine Reihe von Fragen im Hinblick auf die Bestimmungen des Artikels auf.

42.2 Ein Ort, an dem automatisch arbeitende Maschinen von einem Unternehmen betrieben werden, kann zwar eine Betriebsstätte in dem Land begründen, in dem sich diese befinden (siehe unten), es muss jedoch zwischen Computeranlagen, die an einem Ort eingerichtet werden und so unter bestimmten Umständen eine Betriebsstätte begründen können, und den Daten sowie der Software, die durch diese Anlagen genutzt oder darin gespeichert werden, unterschieden werden. So stellt beispielsweise eine Internet-Website, die eine Kombination aus Software und elektronischen Daten ist, selbst kein materielles Wirtschaftsgut dar. Daher hat sie keinen Standort, der eine „Geschäftseinrichtung" darstellen kann, weil, was die Software und die Daten betrifft, aus denen sich diese Website zusammensetzt, keine „Einrichtung wie Räumlichkeiten oder in gewissen Fällen maschinelle Anlagen oder Ausrüstungen" (vgl. Ziffer 2 weiter oben) besteht. Demgegenüber ist der Server, auf dem die Website gespeichert ist und über den sie zugänglich ist, ein Ausrüstungsgegenstand, der einen physischen Standort hat, und dieser Standort kann daher eine „feste Geschäftseinrichtung" des Unternehmens darstellen, das den Server betreibt.

42.3 Die Unterscheidung zwischen einer Website und dem Server, auf dem die Website gespeichert und genutzt wird, ist wichtig, da der Server möglicherweise von einem anderen Unternehmen betrieben wird als dem Unternehmen, das eine Geschäftstätigkeit über diese Website ausübt. So ist es beispielsweise üblich, dass die Website, über die ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausübt, auf dem Server eines Internetdienstleisters gehostet wird. Die im Rahmen entsprechender Vereinbarungen an den Internetdienstleister entrichteten Gebühren können sich zwar nach dem Umfang des Speicherplatzes richten, der zur Speicherung der für die Website benötigten Software und Daten genutzt wird, die betreffenden Verträge führen in der Regel jedoch nicht dazu, dass der Server und sein Standort dem Unternehmen zur Verfügung stehen (vgl. Ziffer 4 weiter oben), selbst wenn das Unternehmen festlegen konnte, dass seine Website auf einem bestimmten Server

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

an einem bestimmten Standort gehostet wird. In einem solchen Fall verfügt das Unternehmen nicht einmal über eine physische Präsenz am betreffenden Standort, da die Website kein materielles Wirtschaftsgut ist. In diesen Fällen kann nicht davon ausgegangen werden, dass das Unternehmen durch die Hosting-Vereinbarung eine Geschäftseinrichtung erlangt hat. Wenn der Server dem Unternehmen, das seine Geschäftstätigkeit über eine Website ausübt, jedoch zur eigenen Verfügung steht, da es z.B. Eigentümer (oder Pächter) und Betreiber des Servers ist, auf dem die Website gespeichert und genutzt wird, könnte der Standort des Servers eine Betriebsstätte des Unternehmens darstellen, wenn die anderen Erfordernisse des Artikels erfüllt sind.

42.4 Eine Computeranlage an einem bestimmten Standort kann nur dann eine Betriebstätte begründen, wenn es sich um eine feste Einrichtung handelt. Im Falle eines Servers ist hierfür nicht maßgeblich, ob die Möglichkeit besteht, seinen Standort zu verlegen, sondern ob er tatsächlich verlegt wird. Damit eine feste Geschäftseinrichtung gegeben ist, muss ein Server über einen hinreichend langen Zeitraum am selben Ort stehen, um im Sinne des Absatzes 1 zu einer festen Einrichtung zu werden.

42.5 Eine andere Frage ist, ob die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens als ganz oder teilweise an einem Standort ausgeübt betrachtet werden kann, an dem dem Unternehmen Anlagen wie ein Server zur Verfügung stehen. Die Frage, ob die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise über solche Anlagen ausgeübt wird, muss auf Einzelfallbasis im Hinblick darauf geprüft werden, ob davon ausgegangen werden kann, dass dem Unternehmen auf Grund solcher Anlagen Einrichtungen zur Verfügung stehen, in denen Geschäftsfunktionen des Unternehmens ausgeübt werden.

42.6 Betreibt ein Unternehmen Computeranlagen an einem bestimmten Standort, kann eine Betriebsstätte vorliegen, selbst wenn an diesem Standort für den Betrieb der Anlagen kein Personal des Unternehmens erforderlich ist. Die Präsenz von Personal ist keine Voraussetzung, um davon auszugehen, dass ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise an einem Standort ausübt, wenn effektiv kein Personal erforderlich ist, um an dem betreffenden Standort Geschäftstätigkeiten nachzugehen. Diese Schlussfolgerung gilt für den elektronischen Geschäftsverkehr im selben Maße wie für andere Tätigkeiten, bei denen Anlagen automatisch arbeiten, wie z.B. automatische Pumpanlagen, die zur Rohstoffförderung eingesetzt werden.

42.7 Eine weitere Frage bezieht sich auf den Umstand, dass nicht vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgegangen werden darf, wenn es sich bei den durch Computeranlagen an einem bestimmten Standort in einem Land durchgeführten Operationen des elektronischen Geschäftsverkehrs lediglich um Tätigkeiten vorbereitender Art oder um Hilfstätigkeiten nach Absatz 4 handelt. Die Frage,

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

ob bestimmte am betreffenden Standort durchgeführte Aktivitäten unter Absatz 4 fallen, muss auf Einzelfallbasis unter Berücksichtigung der verschiedenen Funktionen geprüft werden, die vom Unternehmen mit Hilfe der betreffenden Anlagen wahrgenommen werden. Tätigkeiten, die im Allgemeinen als Tätigkeiten vorbereitender Art oder als Hilfstätigkeiten betrachtet werden, sind beispielsweise:

- *Bereitstellung einer Kommunikationsverbindung – ähnlich einer Telefonleitung – zwischen Anbietern und Kunden,*
- *Werbung für Waren und Dienstleistungen,*
- *Bereitstellung von Daten über einen Spiegelserver zu Sicherheits- und Effizienzzwecken,*
- *Erhebung von Marktdaten für das Unternehmen,*
- *Bereitstellung von Informationen.*

42.8 Stellen solche Funktionen hingegen selbst einen grundlegenden und wesentlichen Teil der Geschäftstätigkeit des Unternehmens als Ganzes dar oder werden andere Kernfunktionen des Unternehmens mittels der Computeranlagen ausgeübt, so geht dies über die von Absatz 4 abgedeckten Tätigkeiten hinaus, und liegt, falls die Anlagen – wie vorstehend unter Ziffer 42.2 bis 42.6 erörtert – eine feste Geschäftseinrichtung des Unternehmens darstellen, eine Betriebsstätte vor.

42.9 Was für ein bestimmtes Unternehmen Kernfunktionen sind, hängt selbstverständlich von der Art der Geschäftstätigkeit ab, die das betreffende Unternehmen ausübt. So betreiben manche Internetdienstleister beispielsweise ihre eigenen Server, um Websites oder sonstige Anwendungen für andere Unternehmen zu hosten. Für diese Internetdienstleister stellt der Betrieb ihrer Server zur Erbringung von Dienstleistungen für Kunden einen wesentlichen Teil ihrer Geschäftstätigkeit dar, der nicht als Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit betrachtet werden kann. Anders stellt sich die Situation beispielsweise im Fall eines Unternehmens (manchmal als „E-Tailer" bezeichnet) dar, dessen Geschäftstätigkeit im Verkauf von Produkten über das Internet besteht. In diesem Fall besteht die Geschäftstätigkeit des Unternehmens nicht im Betrieb von Servern, und so reicht die bloße Tatsache, dass es an einem gegebenen Standort eventuell Server betreibt, nicht aus, um daraus den Schluss zu ziehen, dass die an dem betreffenden Standort ausgeübten Tätigkeiten mehr als Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten sind. In diesem Fall ist die Art der am betreffenden Standort ausgeübten Tätigkeiten vor dem Hintergrund der von dem Unternehmen ausgeübten Geschäftstätigkeit zu prüfen. Wenn diese Tätigkeiten lediglich Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten für die Ausübung der Geschäftstätigkeit des Verkaufens von Produkten im Internet sind (z.B. wenn der Standort zum Betrieb eines Servers genutzt wird, der eine Website hostet, die – wie dies oft der Fall ist – ausschließlich dazu genutzt wird, Werbung zu schalten, einen Produktkatalog anzuzeigen oder Informationen für

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

potenzielle Kunden bereitzustellen), gilt Absatz 4 und liegt an dem Standort keine Betriebsstätte vor. Wenn an dem Standort jedoch die typischen Funktionen im Zusammenhang mit einem Verkauf ausgeübt werden (wenn z.B. der Vertragsabschluss mit dem Kunden, die Zahlungsverarbeitung und die Lieferung der Produkte automatisch über die dort errichteten Anlagen erfolgen), können diese Tätigkeiten nicht als lediglich vorbereitender Art oder als Hilfstätigkeiten betrachtet werden.

42.10 Eine letzte Frage ist, ob ein Internetdienstleister nach Absatz 5 als Betriebsstätte betrachtet werden kann. Wie bereits festgestellt, bieten Internetdienstleister üblicherweise die Dienstleistung des Hostens der Websites anderer Unternehmen auf ihren eigenen Servern an. Dies kann die Frage aufwerfen, ob solche Internetdienstleister nach Absatz 5 als Betriebsstätten der Unternehmen zu betrachten sind, deren Teilnahme am elektronischen Geschäftsverkehr über Websites erfolgt, die auf Servern betrieben werden, die diesen Internetdienstleistern gehören und von diesen betrieben werden. Auch wenn dies in sehr ungewöhnlichen Umständen der Fall sein könnte, wird Absatz 5 im Allgemeinen nicht anwendbar sein, weil Internetdienstleister keine Vertreter der Unternehmen sind, denen die Websites gehören, weil sie keine Befugnis haben, im Namen der betreffenden Unternehmen Verträge abzuschließen, und nicht regelmäßig solche Verträge abschließen, oder weil sie unabhängige Vertreter sind, die im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln, was durch die Tatsache belegt wird, dass sie die Websites vieler verschiedener Unternehmen hosten. Darüber hinaus ist klar, dass insofern die Website, über die ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausübt, selbst keine „Person" nach der Definition von Artikel 3 ist, nicht mit der Begründung, dass die Website ein Vertreter des Unternehmens im Sinne von Artikel 5 sei, vom Vorliegen einer Betriebsstätte nach Absatz 5 ausgegangen werden kann."

A.3.2.2 Qualifizierungsfragen in Steuerabkommen

Änderungen des Kommentars zu Artikel 12 des OECD-Musterabkommens wurden ebenfalls vorgenommen, um die Abgrenzung zwischen der Anwendung von Artikel 12 und Artikel 7 im Kontext neuer Geschäftsmodelle im elektronischen Geschäftsverkehr zu klären. Diese Klarstellungen gingen in die Fassung von 2013 ein und behandeln *a)* Zahlungen für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung eines Urheberrechts, *b)* Zahlungen für Know-how und *c)* gemischte Zahlungen. Diese Absätze sind auch im Musterabkommen der Vereinten Nationen enthalten (vgl. Ziffer 12-16 des Kommentars zu Artikel 12 des Musterabkommens der Vereinten Nationen), auch wenn zur Kenntnis genommen wurde, dass einige Mitgliedstaaten mit den gezogenen Schlüssen bezüglich der Qualifizierung einer Reihe von Zahlungsarten nicht einverstanden waren.

Kasten A.3 **Kommentar zu Artikel 12 – Zahlung für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung eines Urheberrechts**

Die folgenden Ziffern 17.1 bis 17.4 wurden unmittelbar nach Ziffer 17 des Kommentars zu Artikel 12 eingefügt:

„17.1 Die vorstehend bezüglich der Bezahlung von Software formulierten Grundsätze gelten auch für Transaktionen, die andere Arten von digitalen Produkten betreffen, z.B. Bild-, Ton- oder Textmaterial. Mit der Entwicklung des elektronischen Geschäftsverkehrs hat sich die Zahl solcher Transaktionen vervielfacht. Um festzustellen, ob Zahlungen, die im Rahmen solcher Transaktionen getätigt werden, Lizenzgebühren darstellen, muss hauptsächlich geklärt werden, wofür die Zahlung eigentlich geleistet wurde.

17.2 Nach den einschlägigen Rechtsvorschriften mancher Staaten können Geschäftsvorfälle, die es dem Kunden erlauben, digitale Produkte elektronisch herunterzuladen, zur Nutzung eines Urheberrechts durch den Kunden führen, z.B. weil im Rahmen des Vertrags das Recht gewährt wird, eine oder mehrere Kopien der digitalen Inhalte anzufertigen. Wenn die Vergütung im Wesentlichen für etwas anderes als die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung eines Urheberrechts gezahlt wird (etwa um andere Arten vertraglicher Rechte, Daten oder Dienstleistungen zu erwerben) und sich die Benutzung des Urheberrechts auf solche Rechte beschränkt, die für das Herunterladen, die Speicherung und den Betrieb auf dem Computer, im Netzwerk oder auf einem anderen Speicher-, Abspiel- oder Anzeigegerät des Kunden erforderlich sind, sollte die Prüfung der Art der Zahlung, die für den Zweck der Anwendung der Definition des Ausdrucks „Lizenzgebühren" vorzunehmen ist, von dieser Benutzung des Urheberrechts unberührt bleiben.

17.3 Dies ist bei Transaktionen der Fall, die es dem Kunden (der ein Unternehmen sein kann) erlauben, digitale Produkte (z.B. Software, Bild-, Ton- oder Textmaterial) zur eigenen Nutzung elektronisch herunterzuladen. Bei diesen Geschäftsvorfällen erfolgt die Zahlung im Wesentlichen für den Erwerb von in Form eines digitalen Signals übertragenen Daten und stellt daher keine Lizenzzahlung dar, sondern fällt unter Artikel 7 bzw. Artikel 13. Soweit das Kopieren des digitalen Signals auf die Festplatte oder andere nichttemporäre Speichermedien des Kunden nach den einschlägigen Rechtsvorschriften und vertraglichen Vereinbarungen auf der Benutzung eines Urheberrechts durch den Kunden beruht, ist dieses Kopieren lediglich das Mittel zur Erfassung und Speicherung des digitalen Signals. Diese Benutzung des Urheberrechts ist für die Zwecke der Klassifizierung unerheblich, da sie nicht dem entspricht, wofür die Zahlung eigentlich geleistet wird (d.h. den Kauf von in Form eines digitalen Signals übertragenen Daten), was der entscheidende Faktor für die Definition von Lizenzgebühren ist. Es bestünde auch keine Grundlage für die Klassifizierung solcher Transaktionen als „Lizenzgebühren", wenn die Erstellung einer Kopie nach den einschlägigen Rechtsvorschriften und vertraglichen Vereinbarungen als Benutzung des Urheberrechts durch den Anbieter anstatt durch den Kunden betrachtet würde.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

17.4 Bei Geschäftsvorfällen hingegen, bei denen die Zahlung im Wesentlichen für die Gewährung des Rechts auf Benutzung eines Urheberrechts an einem digitalen Produkt erfolgt, das zu diesem Zweck elektronisch heruntergeladen wird, fallen Lizenzgebühren an. Dies wäre beispielsweise bei einem Buchverlag der Fall, der für den Kauf des Rechts bezahlt, ein urheberrechtlich geschütztes Bild zu vervielfältigen, das er elektronisch herunterlädt, um es auf dem Einband des von ihm veröffentlichten Buchs abzubilden. Bei dieser Transaktion erfolgt die Zahlung im Wesentlichen für den Kauf des Rechts auf Benutzung des Urheberrechts an dem digitalen Produkt, d.h. des Rechts, das Bild zu vervielfältigen und zu verbreiten, und nicht einfach nur für den Kauf der digitalen Inhalte.

Kasten A.4 **Änderung des Kommentars zu Artikel 12 – Zahlungen für Know-how**

Ziffer 11 des Kommentars zu Artikel 12 wurde durch die folgenden Ziffern 11 bis 11.5 ersetzt (Ergänzungen zum bestehenden Text der Ziffer 11 sind durch ***Kursiv- und Fettdruck*** gekennzeichnet):

„11. Mit der Klassifizierung der Vergütungen für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen als Lizenzgebühren zielt Absatz 2 auf den Begriff des „Know-how" ab. Verschiedene Fachverbände und Autoren haben Definitionen des Begriffs des „Know-how" erarbeitet, die nicht wesentlich voneinander abweichen. Die „Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle" (ANBPPI) definiert Know-how als „die Gesamtheit des Außenstehenden nicht zugänglich gemachten technischen Wissens, das nicht unbedingt patentfähig zu sein braucht und das zur gewerblichen Nachahmung eines Erzeugnisses oder eines Verfahrens unter denselben Bedingungen notwendig ist; da das Know-how auf Erfahrungen beruht, stellt es das dar, was ein Hersteller allein aus der Untersuchung eines Produkts oder der Kenntnis des Standes der Technik nicht wissen kann."

11.1 Im Know-how-Vertrag verpflichtet sich die eine Partei, ihre besonderen, Außenstehenden nicht zugänglich gemachten Kenntnisse und Erfahrungen der anderen Partei mitzuteilen, damit diese sie für ihre eigenen Zwecke verwenden kann. Derjenige, der das Know-how zur Verfügung stellt, braucht bei der Verwertung des Überlassenen durch den Abnehmer nicht selbst mitzuwirken, und er garantiert auch nicht den Erfolg.

11.2 Diese Art von Vertrag unterscheidet sich somit vom Dienstleistungsvertrag, durch den sich die eine Partei verpflichtet, unter Anwendung der in ihrem Beruf üblichen Kenntnisse eine Arbeit für die andere Partei selbst auszuführen. ***Zahlungen im Rahmen solcher Verträge fallen im Allgemeinen unter Artikel 7.***

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

11.3 Die Notwendigkeit, zwischen diesen beiden Zahlungsarten zu unterscheiden, d.h. Zahlungen für die Bereitstellung von Know-how und Zahlungen für die Erbringung von Dienstleistungen, ist manchmal mit praktischen Schwierigkeiten verbunden. Die nachstehenden Kriterien sind für den Zweck dieser Unterscheidung maßgeblich:

- Know-how-Verträge betreffen die in Ziffer 11 beschriebene Art von Wissen, das bereits vorhanden ist, oder die Bereitstellung dieser Art von Wissen nach seiner Entstehung oder Schaffung, und enthalten spezifische Bestimmungen bezüglich der Vertraulichkeit dieses Wissens.

- Im Fall von Dienstleistungsverträgen verpflichtet sich der Anbieter zur Erbringung von Dienstleistungen, die die Nutzung von Fachwissen, Kompetenzen und Erfahrungen durch diesen Anbieter erfordern können, jedoch nicht die Übertragung solches Fachwissens bzw. solcher Kompetenzen oder Erfahrungen an die andere Partei.

- In den meisten Fällen, die die Überlassung von Know-how betreffen, wird der Anbieter im Rahmen des Vertrags in der Regel nicht sehr viel mehr tun müssen, als vorhandenes Wissen zu liefern oder vorhandenes Material zu reproduzieren. Demgegenüber wird ein Dienstleistungsvertrag in den meisten Fällen mit deutlich höheren Ausgaben für den Anbieter verbunden sein, damit dieser seine vertraglichen Verpflichtungen erfüllen kann. So muss der Anbieter je nach Art der zu erbringenden Dienstleistungen möglicherweise Löhne und Gehälter für Arbeitskräfte zahlen, die Forschung betreiben, Entwürfe erstellen, Tests durchführen, zeichnen und andere mit der Dienstleistung zusammenhängende Tätigkeiten durchführen, oder Zulieferer für die Erbringung entsprechender Dienstleistungen bezahlen.

11.4 Beispiele für Zahlungen, die daher nicht als Vergütung für die Überlassung von Know-how betrachtet werden sollten, sondern für die Erbringung von Dienstleistungen, umfassen:

- Vergütungen für Leistungen im Rahmen des Kundendiensts,

- Vergütungen für Leistungen, die ein Verkäufer dem Käufer im Rahmen der Garantie erbringt,

- Vergütungen für rein technische Hilfe,

- Vergütungen für die Beratung durch einen Ingenieur, Rechtsanwalt oder Buchsachverständigen, und

- Vergütungen für elektronisch erbrachte Beratung, für die elektronische Kommunikation mit Technikern oder für den Zugriff über Computernetzwerke auf eine Troubleshooting-Datenbank, z.B. auf eine Datenbank, die in Antwort auf häufig gestellte Fragen oder häufig auftretende Probleme nicht vertrauliche Informationen für Software-Nutzer bereitstellt.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

11.5 In dem besonderen Fall eines Vertrags, der die Überlassung von Wissen über die Programmierung von Computern durch den Anbieter beinhaltet, wird die Zahlung generell nur dann als Vergütung für die Überlassung solchen Wissens als Know-how betrachtet, wenn sie zu dem Zweck erfolgt, Wissen in Form von dem betreffenden Programm zu Grunde liegenden Ideen und Prinzipien, z.B. Logik, Algorithmen oder Programmiersprachen oder -techniken, zu erwerben, wenn dieses Wissen unter der Bedingung überlassen wird, dass der Kunde es nicht unerlaubt offenlegt, und wenn es auf die eine oder andere Weise als Handelsgeheimnis geschützt ist.

11.6 In der Praxis kommen auch Verträge vor, die sich sowohl auf die Überlassung von Know-how als auch auf die Leistung technischer Hilfe beziehen. Ein Beispiel für einen Vertrag dieser Art ist der Franchise-Vertrag, durch den sich jemand verpflichtet, dem Vertragspartner sein Wissen und seine Erfahrungen zur Verfügung zu stellen und außerdem noch gewisse technische Hilfe zu leisten, die verschiedentlich noch durch finanzielle Hilfe und Lieferung von Waren ergänzt wird. Bei einem solchen gemischten Vertrag muss man im Allgemeinen den Gesamtbetrag der vereinnahmten Vergütung auf Grund des Vertragsinhalts oder durch einen sonst wie angemessenen Schlüssel nach den verschiedenen Leistungen, die der Vertrag vorsieht, aufgliedern und jeden Teilbetrag entsprechend seiner Art steuerlich behandeln. Stellt jedoch eine der vereinbarten Leistungen bei weitem den Hauptgegenstand des Vertrags dar und haben die anderen dort vorgesehenen Leistungen nur eine untergeordnete Bedeutung, so kann die Gesamtvergütung steuerlich so behandelt werden, wie es der Hauptleistung entspricht.“ [*Ziffer 45 weiter unten enthält Vorschläge für Änderungen dieses letzten Satzes*]

Kasten A.5 **Kommentar zu Artikel 12 – gemischte Zahlungen**

Der letzte Satz der Ziffer 11 des Kommentars zu Artikel 12 wurde wie folgt ersetzt (entfallener Text erscheint ~~*durchgestrichen*~~, Ergänzungen sind durch ***Kursiv- und Fettdruck*** gekennzeichnet):

„Stellt jedoch eine der vereinbarten Leistungen bei weitem den Hauptgegenstand des Vertrags dar und haben die anderen dort vorgesehenen Leistungen nur eine untergeordnete Bedeutung, ***so sollte die Gesamtvergütung generell steuerlich so behandelt werden, wie es der Hauptleistung entspricht***. ~~*so kann die Gesamtvergütung steuerlich so behandelt werden, wie es der Hauptleistung entspricht.“*~~

A.3.3 Die Arbeiten des Ausschusses für Steuerfragen im Bereich der Verbrauchsteuern

In diesem Abschnitt werden zunächst die Elemente der steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa von 1998 (*Taxation Framework Conditions*, OECD, 2001b) betrachtet, die sich konkret auf die Verbrauchsteuern beziehen, und anschließend die „E-Commerce Guidelines" (OECD, 2003b) sowie die Artikelreihe zum Thema Verbrauchsteuern (OECD, 2003c, e, f) erörtert, die zur Umsetzung dieser Rahmenbedingungen erarbeitet wurden.

Die Notwendigkeit einer internationalen Koordinierung der steuerlichen Behandlung des internationalen Handels durch die innerstaatlichen Mehrwertsteuersysteme trat erstmals mit dem Aufkommen und der starken Expansion des elektronischen Geschäftsverkehrs zu Tage. Auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern lassen sich die Kernelemente der *Taxation Framework Conditions* (OECD, 2001b) folgendermaßen zusammenfassen:

- Die Regeln für die Verbrauchsbesteuerung im grenzüberschreitenden Handel sollten zur Besteuerung in dem Staat führen, in dem der Verbrauch erfolgt, und es sollte ein internationaler Konsens über die Umstände, unter denen Lieferungen oder Leistungen als in einem Staat verbraucht zu betrachten sind, angestrebt werden.
- Für die Zwecke der Verbrauchsteuern sollte die Lieferung digitalisierter Produkte nicht als Warenlieferung betrachtet werden.
- Erwerben Unternehmen und andere Organisationen in einem Staat Dienstleistungen und immaterielle Werte von Anbietern außerhalb dieses Staats, sollten die Staaten die Nutzung von Reverse-Charge-, Selbstveranlagungs- oder anderen gleichwertigen Mechanismen prüfen, wo dies geeignet ist, ihre Einnahmebasis und die Wettbewerbsfähigkeit der inländischen Anbieter unmittelbar zu schützen.

Mit diesen Rahmenbedingungen wurden allgemeine Grundsätze formuliert, die einer weiteren Ausarbeitung bedurften, um praktisch angewendet werden zu können. Daran anknüpfend veröffentlichte der Ausschuss für Steuerfragen im Jahr 2003 seine „E-Commerce Guidelines" (2003b). Zusammen mit diesen Leitlinien veröffentlichte der Ausschuss ferner eine Artikelreihe zum Thema Verbrauchsteuern (OECD, 2003c, e, f), die drei Dokumente umfasste, die Orientierungshilfen für die praktische Umsetzung der Leitlinien boten. Die Leitlinien und die Artikel mit den Orientierungshilfen werden in den folgenden Abschnitten zusammengefasst.

A.3.3.1. Die E-Commerce Guidelines

Die „E-Commerce Guidelines“ (2003b) folgten dem Grundsatz der Besteuerung grenzüberschreitender elektronischer Geschäftsvorfälle nach dem Bestimmungslandprinzip. Nach dem Bestimmungslandprinzip wird die Steuer letztlich nur auf den Endverbrauch in dem Staat erhoben, in dem der Verbrauch anzunehmender Weise stattfindet. Auf Exporte wird keine Mehrwertsteuer erhoben, wobei die entsprechende Vorsteuer dem exportierenden Unternehmen zurückerstattet wird (d.h. sie sind „mehrwertsteuerfrei“), und Importe werden auf der gleichen Basis und zum gleichen Satz besteuert wie inländische Leistungen. Die „E-Commerce Guidelines“ (2003b) sehen Folgendes vor:

- *Bei Geschäftsvorfällen zwischen Unternehmen* sollte der Ort des Verbrauchs grenzüberschreitender Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die von einem entfernten Standort aus erfolgen können und die an ein gebietsfremdes Unternehmen gehen, der Staat sein, in dem der Leistungsempfänger seine geschäftliche Präsenz angesiedelt hat. Dies wurde als „Hauptkriterium“ bezeichnet. Den Guidelines (2003b) zufolge können die Staaten unter bestimmten Umständen ein anderes Kriterium verwenden, um den tatsächlichen Ort des Verbrauchs festzustellen, wenn die Verwendung des Hauptkriteriums „zu einer Wettbewerbsverzerrung oder Steuervermeidung führen würde“. Dies wurde als „übergeordnetes Kriterium“ bezeichnet.
- *Bei Geschäftsvorfällen zwischen Unternehmen und Privatverbrauchern* sollte der Ort des Verbrauchs grenzüberschreitender Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die von einem entfernten Standort aus erfolgen können und die an eine gebietsfremde Privatperson gehen, der Staat sein, in dem der Leistungsempfänger seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat.

Diese Leitlinien (2003b) galten explizit nicht für *a)* subnationale Verbrauchsteuern, *b)* Anbieter, die im Staat des Kunden gemeldet oder zur Meldung verpflichtet waren, *c)* Dienstleistungen, die nicht unmittelbar von einem entfernten Standort aus erbracht werden können (z.B. Hotelübernachtungen, Verkehrsleistungen oder Fahrzeugvermietung), *d)* Dienstleistungen, für die der Ort des Verbrauchs leicht identifiziert werden konnte, *e)* Dienstleistungen, für die der Ort des Verbrauchs einfacher durch andere Kriterien festgestellt werden konnte, *f)* bestimmte Arten von Dienstleistungen, für die spezifischere Ansätze notwendig sein könnten.

A.3.3.2 Die Artikelreihe zum Thema Verbrauchsteuern

Zusammen mit den „E-Commerce Guidelines" veröffentlichte der Ausschuss für Steuerfragen drei Artikel zum Thema Verbrauchsteuern (*Consumption Tax Guidance*, OECD, 2003c-e-f), um die praktische Umsetzung der Leitlinien zu unterstützen. Diese Artikel behandeln: *a)* die Identifizierung des Orts der Besteuerung von Lieferungen oder Leistungen von Unternehmen an Unternehmen unter Bezugnahme auf die geschäftliche Präsenz des Kunden (OECD, 2003c), *b)* Empfehlungen für ein vereinfachtes Meldeverfahren (OECD, 2003e) und *c)* die Prüfung von Status und Staat des Kunden (OECD, 2003f). Diese Artikel werden nachstehend kurz zusammengefasst:

- *Artikel betreffend die Identifizierung des Orts der Besteuerung unter Bezugnahme auf die geschäftliche Präsenz des Kunden:* Die *Guidelines on the Definition of Place of Consumption* (OECD, 2003c) beschreiben eine „geschäftliche Präsenz" als „grundsätzlich die Geschäftseinheit (z.B. Sitz der Gesellschaft, eingetragene Geschäftsstelle oder Zweigniederlassung des Unternehmens) des Leistungsempfängers, für die die Leistung bestimmt ist". Im Artikel zur geschäftlichen Präsenz wurde die Bedeutung unterstrichen, die Verträgen bei der Ermittlung der geschäftlichen Präsenz zukommt, für die die jeweilige Leistung bestimmt ist. Normale kaufmännische Praktiken, wie sie in den Vertragsbedingungen (z.B. Fakturierung, Zahlungsbedingungen, Nutzung geistiger Eigentumsrechte) zum Ausdruck kommen, dürften normalerweise sowohl den Unternehmen als auch der Finanzverwaltung ausreichende Hinweise zur Ermittlung des Verbrauchsstaats liefern. In dem Artikel wurde auch das „übergeordnete Kriterium" erörtert. Dabei wurde der Fall betrachtet, bei dem ein Kunde, der in mehreren Staaten über Zweigniederlassungen verfügt, die keinen Anspruch auf Rückerstattung der auf eine Transaktion zu zahlenden Vorsteuer haben, diese Transaktion über Zweigstellen in Staaten leitete, die keine oder lediglich eine geringe Mehrwertsteuer erheben, „wodurch er Steuern in erheblicher Höhe vermied". In dem Artikel wurde vorgeschlagen, in einem solchen Fall als übergeordnetes Kriterium das Kriterium des reinen Orts des Verbrauchs zu verwenden, dem zufolge ein Staat von einer „geschäftlichen Präsenz" auf seinem Gebiet die Zahlung der Steuer in dem Umfang verlangen kann, wie die Lieferung oder Leistung auf seinem Gebiet genutzt wird. Darüber hinaus kann der Staat, in dem die geschäftliche Präsenz unterhalten wird, die die Lieferung oder Leistung erworben hat, zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung dann

beschließen, eine Korrektur vorzunehmen, die proportional der Steuer entspricht, die der andere Staat nach diesem Kriterium erhoben hat.

- *Artikel betreffend vereinfachte Meldesysteme* (Simplified Registration Guidance) (OECD, 2003e): In diesem Artikel wurde die Möglichkeit der Umsetzung eines Systems zur Besteuerung grenzüberschreitender elektronischer B2C-Transaktionen (Lieferungen oder Leistungen von Unternehmen an Privatverbraucher) im Staat des Kunden untersucht, das auf der Einziehung der Steuer durch den Verkäufer basiert. Dabei wurden Melde- und Steuererklärungsverfahren sowie Dokumentationspflichten geprüft und die Verwendung von vereinfachten Meldesystemen mit Geringfügigkeitsgrenzen empfohlen, um den potenziellen Befolgungsaufwand möglichst gering zu halten. Ferner wurde in dem Artikel vorgeschlagen, dass Staaten, die ein vereinfachtes Meldesystem einführen, über elektronische Registrierungs- und Steuererklärungsverfahren nachdenken sollten, wobei die Steuerverwaltungen dazu ermutigt wurden, eine Rechtsgrundlage zu prüfen und zu schaffen, die die Nutzung elektronischer Systeme für die Aufbewahrung von Aufzeichnungen und Belegen gestattet.
- *Artikel betreffend die Identifizierung von Status und Staat des Kunden* (Verification of Customer Status and Jurisdiction) (OECD, 2003f): Dieser Artikel enthält praktische Anleitungen zu den Mechanismen, die genutzt werden können, um den Status (Unternehmen oder Privatperson) und den Staat der Kunden bei Transaktionen des elektronischen Geschäftsverkehrs von geringem Wert festzustellen, bei denen die Anbieter keine über einen längeren Zeitraum bestehende Beziehungen zum Kunden unterhalten. Er bezieht sich nicht auf hochwertige Transaktionen zwischen Unternehmen, bei denen davon ausgegangen wird, dass zwischen Verkäufer und Kunden eine längere Geschäftsbeziehung besteht. In solchen Fällen wurde davon ausgegangen, dass der Anbieter den Status und den Staat des Kunden normalerweise kennt, und so wurde keine zusätzliche Überprüfung der Erklärung des Kunden als notwendig erachtet. Der Artikel gelangte zu dem Schluss, dass die Feststellung von Status und Staat eines Kunden auf der Selbstidentifizierung des Kunden beruhen sollte, gestützt auf eine Reihe weiterer Kriterien, darunter Zahlungsinformationen, Tracking- und Geolokalisierungssoftware, die Art der Leistung oder Lieferung sowie digitale Zertifikate.

Literaturverzeichnis

Vereinte Nationen (2011), *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, Vereinte Nationen, New York.

OECD (2005), *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-commerce? Final Report*, OECD, Paris.

OECD (2003a), *Commentary on Place of Consumption for Business-to-Business Supplies (Business Presence)*, OECD, Paris.

OECD (2003b), *Consumption Taxation of Cross Border Services and Intangible Property in the context of E-commerce, Guidelines on the Definition of Place of Consumption*, OECD, Paris.

OECD (2003c), *Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention*, OECD, Paris.

OECD (2003d), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2003-en*.

OECD (2003e), *Simplified Registration Guidance*, OECD, Paris.

OECD (2003f), *Verification of Customer Status and Jurisdiction*, OECD, Paris.

OECD (2001a), *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264184527-en*.

OECD (2001b), *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, OECD Publishing, Paris, *http://dx.doi.org/10.1787/9789264189799-en*.

Anhang B

Typische Steuerplanungsstrukturen in integrierten Geschäftsmodellen

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

B.1 Online-Händler

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

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

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

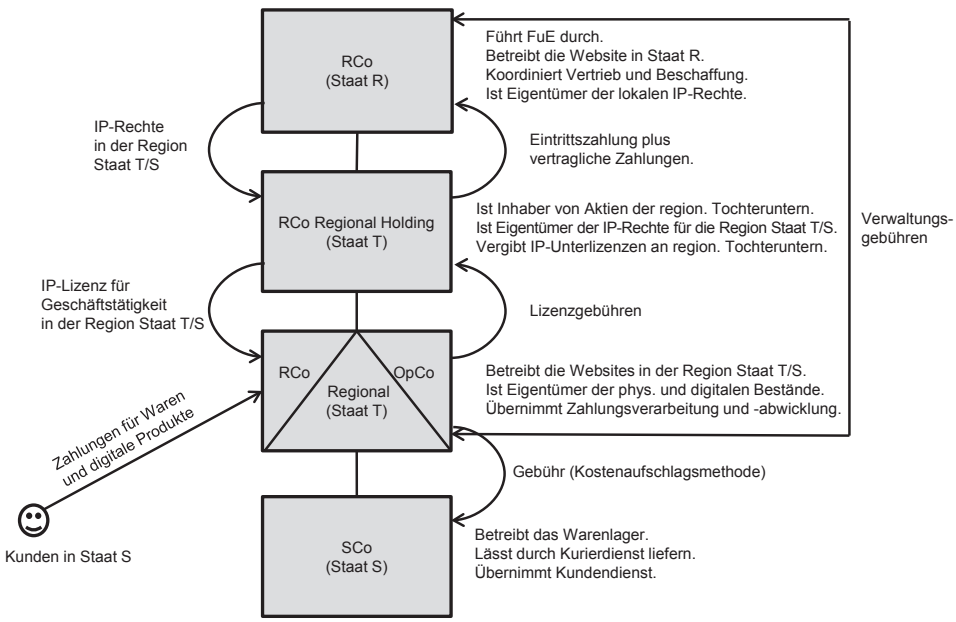
RCo in Staat R durchgeführt wird) auf der Basis der erwarteten künftigen Gewinne aus der Nutzung der Technologie in der Region Staat T/S zu beteiligen. RCo bleibt der rechtliche Eigentümer der immateriellen Werte des multinationalen Konzerns und ist für Funktionen in Bezug auf die Registrierung und Verteidigung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

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

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

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

Abbildung B.1 **Online-Händler**



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

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

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

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat S

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

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat T

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

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

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat R

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

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

Konsequenzen für die Mehrwertsteuer

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

B.2 Internetwerbung

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

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

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

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

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

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

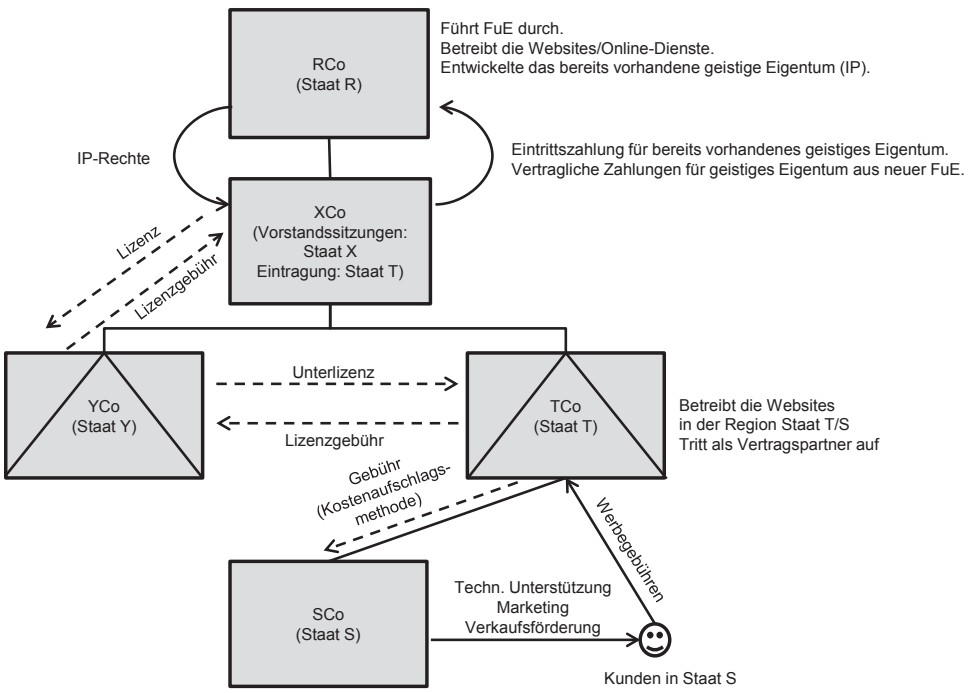
Für größere Märkte und die Geschäfte mit besonders wichtigen Kunden hat der Konzern eine Reihe von lokalen Tochtergesellschaften gegründet. Für die Förderung der Vermarktung der Werbeleistungen bei in der Region T/S tätigen Unternehmen verfügt TCo über Tochtergesellschaften wie SCo, ein in Staat S ansässiges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

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

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

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

Abbildung B.2 **Internetwerbung**



Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat S

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

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat T

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

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat Y

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

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat X

- Staat X erhebt keine Körperschaftsteuer.

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat R

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

Konsequenzen für die Mehrwertsteuer

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

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

B.3 Cloud Computing

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

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

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

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

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

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

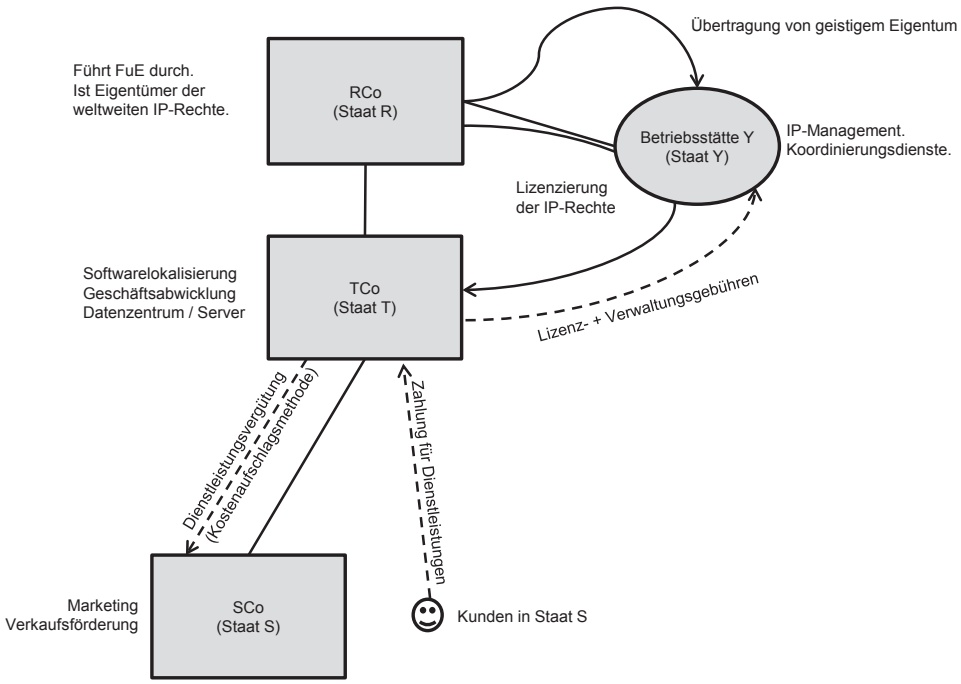
Die Struktur lässt sich wie in Abbildung B.3 dargestellt veranschaulichen.

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

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat S

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

Abbildung B.3 **Cloud Computing**



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

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat T

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

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat Y

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

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat R

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

Konsequenzen für die Mehrwertsteuer

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

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

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

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

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

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

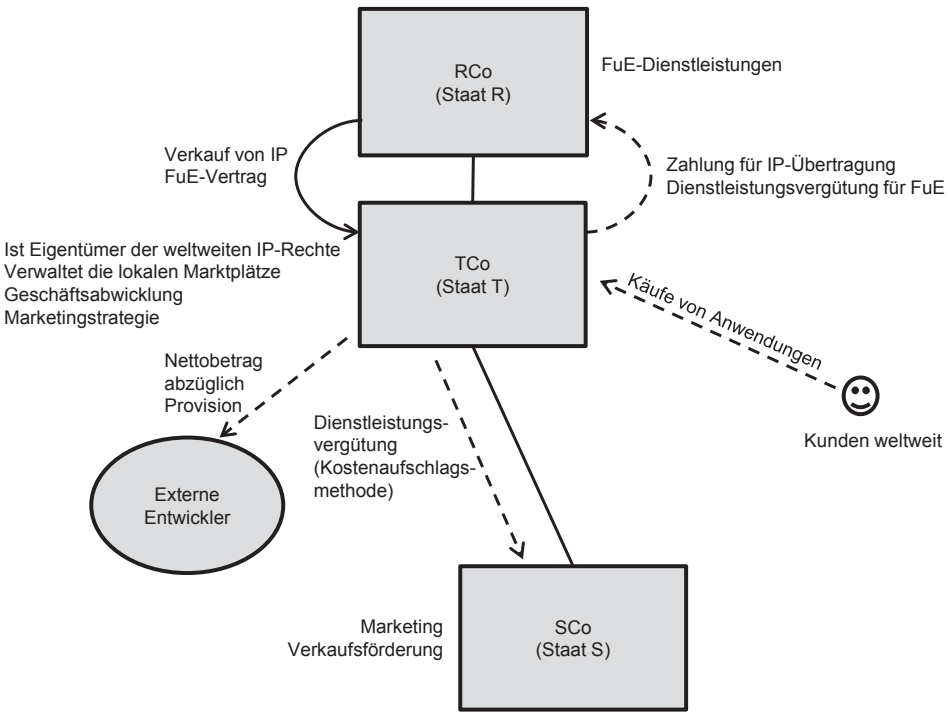
übernommenen Risiken wurden vertraglich TCo zugeordnet, wobei TCo eine erhebliche Anzahl von Mitarbeitern beschäftigt, die für den Betrieb der verschiedenen lokalen Versionen des Anwendungsmarktplatzes (die von RCo bedarfsgerecht zugeschnitten und entwickelt werden) und die Marketingstrategie zuständig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

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

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

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

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



Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat S

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

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat T

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

Konsequenzen für die direkte Besteuerung in Staat R

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

Konsequenzen für die Mehrwertsteuer

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

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

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

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG

Die OECD ist ein einzigartiges Forum, in dem Regierungen gemeinsam an der Bewältigung von wirtschaftlichen, sozialen und umweltbezogenen Herausforderungen der Globalisierung arbeiten. Die OECD steht auch ganz vorne bei den Bemühungen um ein besseres Verständnis neuer Entwicklungen und unterstützt Regierungen, Antworten auf diese Entwicklungen und die Anliegen der Regierungen zu finden, beispielsweise in den Bereichen Corporate Governance, Informationswirtschaft oder Bevölkerungsalterung. Die Organisation bietet den Regierungen einen Rahmen, der es ihnen ermöglicht, ihre Erfahrungen mit Politiken auszutauschen, nach Lösungsansätzen für gemeinsame Probleme zu suchen, gute Praktiken aufzuzeigen und auf eine Koordinierung nationaler und internationaler Politiken hinzuarbeiten.

Die OECD-Mitgliedsländer sind: Australien, Belgien, Chile, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Schweiz, die Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, die Tschechische Republik, Türkei, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten. Die Europäische Union beteiligt sich an der Arbeit der OECD.

OECD Publishing sorgt für eine weite Verbreitung der Ergebnisse der statistischen Datenerfassungen und Untersuchungen der Organisation zu wirtschaftlichen, sozialen und umweltpolitischen Themen sowie der von den Mitgliedstaaten vereinbarten Übereinkommen, Leitlinien und Standards.

OECD PUBLISHING, 2, rue André-Pascal, 75775 PARIS CEDEX 16
(23 2014 25 5 P) ISBN 978-92-64-23243-3 – 2015

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft

Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) zu verhindern, ist für Staaten weltweit ein zentrales Anliegen. 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Länder in gleichberechtigter Zusammenarbeit einen 15-Punkte-Aktionsplan zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Dieser Bericht gehört zu den Ergebnissen von Aktionspunkt 1.

Über die Sicherung der Einnahmen durch die Neuanpassung der Besteuerung an Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung hinaus zielt das OECD/G20-Projekt auf die Schaffung eines einheitlichen, konsensbasierten Katalogs internationaler Steuerregeln zur Bekämpfung von BEPS und damit auf den Erhalt der Bemessungsgrundlagen und eine höhere Sicherheit und Berechenbarkeit für die Steuerpflichtigen. Einer der Schwerpunkte dieser Arbeiten ist die Beseitigung der doppelten Nichtbesteuerung. Neue Regelungen dürfen jedoch nicht zu Doppelbesteuerung, ungerechtfertigtem Einhaltungsaufwand oder Beschränkungen rechtmäßiger grenzübergreifender Tätigkeiten führen.

Inhalt

Zusammenfassung
Kapitel 1 Einführung in die mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme
Kapitel 2 Grundprinzipien der Besteuerung
Kapitel 3 Die Informations- und Kommunikationstechnologie und ihre Auswirkungen auf die Wirtschaft
Kapitel 4 Die digitale Wirtschaft, neue Geschäftsmodelle und wesentliche Merkmale
Kapitel 5 Identifizierung von Gelegenheiten für Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft
Kapitel 6 Maßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft
Kapitel 7 Allgemeinere Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft
Kapitel 8 Potenzielle Optionen zur Lösung der allgemeineren Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft

Schlussbetrachtungen

Anhang A Frühere Arbeiten zur digitalen Wirtschaft
Anhang B Typische Steuerplanungsstrukturen in integrierten Geschäftsmodellen

www.oecd.org/tax/beps.htm

Diese Publikation kann online eingesehen werden unter:
http://dx.doi.org/10.1787/9789264237100-de.

Diese Studie ist in der OECD iLibrary veröffentlicht, die alle Bücher, periodisch erscheinenden Publikationen und statistischen Datenbanken der OECD enthält.
Weitere Informationen finden Sie unter: ***www.oecd-ilibrary.org.***

OECD publishing
www.oecd.org/publishing

ISBN 978-92-64-23243-3
23 2014 25 5 P