

HEIDELBERGER BEITRÄGE ZUM FINANZ- UND STEUERRECHT

Heidelberg Working Paper Series on Public Finance and Tax Law



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT

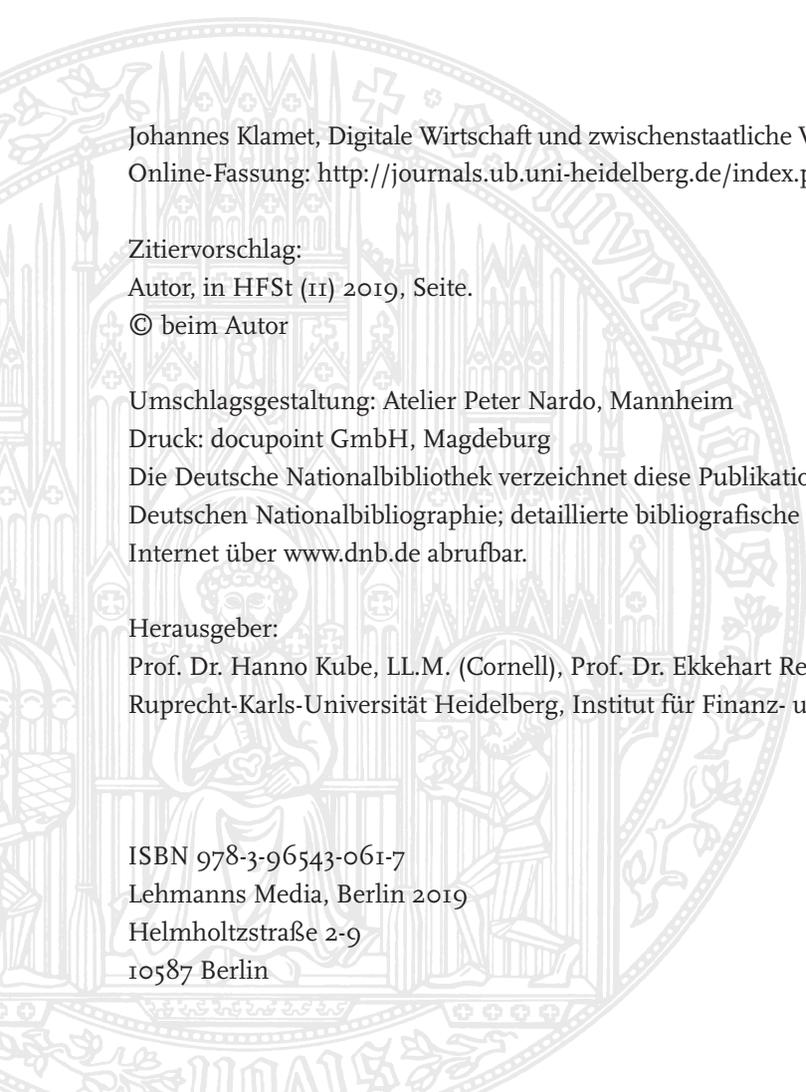
Johannes Klamet

Digitale Wirtschaft und zwischen- staatliche Verteilungsgerechtigkeit

Kritische Analyse der Aufteilung des Steueraufkommens



HFSt **11**



Johannes Klamet, Digitale Wirtschaft und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit
Online-Fassung: <http://journals.ub.uni-heidelberg.de/index.php/hfst/index>

Zitiervorschlag:

Autor, in HFSt (11) 2019, Seite.

© beim Autor

Umschlagsgestaltung: Atelier Peter Nardo, Mannheim

Druck: docupoint GmbH, Magdeburg

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliografische Daten sind im
Internet über www.dnb.de abrufbar.

Herausgeber:

Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell), Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Ruprecht-Karls-Universität Heidelberg, Institut für Finanz- und Steuerrecht

ISBN 978-3-96543-061-7

Lehmanns Media, Berlin 2019

Helmholtzstraße 2-9

10587 Berlin

www.lehmanns.de

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung	4
II.	Grundlegung für die weitere Analyse.....	8
1.	Konkretisierung des Untersuchungsgegenstandes.....	8
a.	„Unternehmen“ und „Nutzer“	8
b.	Nutzerbasierte Unternehmen der digitalen Wirtschaft.....	9
aa.	Geschäftsmodell „soziales Netzwerk“	11
bb.	Geschäftsmodell „Streamingdienst“	13
c.	„Land des Unternehmens“ und „Land des Nutzers“	14
2.	Beurteilungsmaßstab der Untersuchung	14
a.	Wertschöpfung als Kriterium einer gerechten Steueraufteilung.....	15
aa.	Rechtfertigung einer wertschöpfungsorientierten Steueraufteilung durch das Nutzenprinzip.....	15
bb.	Bestimmende Werttreiber nutzerbasierter Unternehmen.....	17
b.	Vermeidung von Doppelbesteuerung	23
3.	Besteuerung nutzerbasierter Unternehmen nach geltendem Recht	23
a.	Beschränkte Steuerpflicht.....	24
aa.	Steuerlicher Anknüpfungspunkt.....	24
bb.	Aufteilung des Steueraufkommens.....	26
b.	Besteuerung nach Abkommensrecht.....	26
aa.	Steuerlicher Anknüpfungspunkt.....	27
bb.	Abkommensrechtliche Aufteilung des Steueraufkommens.....	28
III.	Kritische Analyse der Aufteilung des Steueraufkommens.....	29
1.	Digitalisierung als Herausforderung des internationalen Steuerrechts?	29
2.	Reform der Betriebsstättenbesteuerung	32
a.	Neuorientierung des steuerlichen Anknüpfungspunktes (Nexus)	32
aa.	Reformüberlegungen der <i>OECD</i> und Ansatz von <i>Hongler/Pistone</i>	33
bb.	Richtlinienentwurf der <i>Europäischen Kommission</i>	34
cc.	Auswirkungen auf die untersuchten Geschäftsmodelle.....	35
dd.	Vergleich und kritische Analyse der Reformvorschläge.....	37
b.	Reform der Aufteilung des Steueraufkommens zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.....	39
aa.	Reform der Verrechnungspreisgestaltung.....	39

bb.	Aufteilung des Steueraufkommens durch formelhafte Gewinnaufteilung.....	46
cc.	Vergleich von formelhafter Gewinnaufteilung und Reform der Verrechnungspreisgestaltung	51
3.	Quellensteuereinbehalt auf Zahlungen für digitale Dienstleistungen	52
a.	Konzeption der vorgeschlagenen Quellensteuer.....	53
b.	Auswirkungen auf die untersuchten Geschäftsmodelle...	54
c.	Kritische Analyse und Vergleich mit einer Reform der Betriebstättenbesteuerung.....	55
d.	Zwischenergebnis	57
IV.	Zusammenfassung der Ergebnisse und Ausblick	57

Vorwort

Die vorliegende Untersuchung basiert auf der Abschlussarbeit des Verfassers im Studiengang Wirtschaftswissenschaft (B.Sc.), die im Wintersemester 2018/2019 unter der Betreuung von Prof. Dr. Stephan Meyering an der Fernuniversität in Hagen angefertigt wurde. Spätere Entwicklungen konnten bis einschließlich Juli 2019 berücksichtigt werden. Großer Dank gebührt Prof. Dr. Ekkehart Reimer und Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell) für die Aufnahme in die Schriftenreihe des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht. Die Steuerrechtswissenschaftliche Vereinigung Heidelberg e.V. hat die Veröffentlichung durch einen großzügigen Druckkostenzuschuss gefördert. Auch ihr und ihren Mitgliedern gilt daher mein herzlichster Dank.

Heidelberg, im Juli 2019
Johannes Klamet

I. Einleitung

Die zunehmende Digitalisierung der Wirtschaft rückt seit einiger Zeit die (sach-)gerechte Besteuerung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft in den Fokus steuerpolitischer und steuerrechtswissenschaftlicher Diskussionen und Reformüberlegungen.¹ Zwar konnten zwischenzeitlich viele der von der *OECD* identifizierten Besteuerungsprobleme der digitalen Wirtschaft durch deren Projekt gegen Gewinnverlagerung und -kürzung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) abgemildert werden.² Gleichwohl sind die *EU* und Vertreter des Schrifttums nach wie vor der Auffassung, dass das geltende internationale Steuerrecht³ neuartige Geschäftsmodelle und innovative Wertschöpfungsprozesse digitaler Unternehmen oft nur unzureichend erfasst und keine angemessene und „faire“ Aufteilung des Steueraufkommens gewährleistet.⁴

Sowohl die *OECD* als auch die *Europäische Kommission (Kommission)* haben daher 2018 Vorschläge für weitere Reformmaßnahmen unterbreitet. Im Mittelpunkt der Überlegungen der *OECD* stehen dabei drei Maßnahmen: Eine Reform der Betriebsstättenbesteuerung⁵, die Einführung eines Quellensteuereinbehalts auf digitale Einkünfte sowie die Einführung von Ausgleichsteuern auf digitale Dienstleistungen.⁶ Während sich die *OECD*

¹ S. Eilers/F. Oppel, IStR 2018, 361 (361); G. Kofler/G. Mayr/C. Schlager, BB 2017, 1751 (1751); C. Fuest, ifo Schnelldienst 14/2018, 21 (21); O. Jacobs/D. Endres/C. Spengel (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. (2016), S. 335; zur „Virtualisierung der Geschäftswelt“ bereits A. Endriss/V. Käbisch/A. Labermeier, BB 1999, 2276 (2276).

² *OECD* (Hrsg.), Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, S. 213; S. Eilers/F. Oppel, IStR 2018, 361 (364).

³ Vgl. zum Begriff des internationalen Steuerrechts F. Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl. (2017), S. 11 ff.

⁴ *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, S. 9; J. Becker, IStR 2018, 634 (643 f.); G. Kofler/G. Mayr/C. Schlager, BB 2017, 1751 (1751); A. Schlund, DStR 2018, 937 (938); *Stiftung Marktwirtschaft* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung unter Wettbewerbsdruck, 2018, S. 47.

⁵ Hinsichtlich des Begriffs „Betriebsstätte“ ist sowohl die Schreibweise mit einem als auch mit zwei „s“ geläufig, vgl. K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 172.

⁶ *OECD* (Hrsg.), Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, S. 135 ff., 139 f. und 140 ff.;

bislang einer klaren Empfehlung für oder wider die Umsetzung einer dieser Maßnahmen enthalten hat⁷, hat die *Kommission* mit zwei Richtlinienentwürfen zur Einführung einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen und zur Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (RL-E) an die Vorarbeiten der *OECD* angeknüpft und konkrete Reformvorschläge vorgelegt.⁸ Diese Reformüberlegungen und ihre wissenschaftliche Diskussion geben Anlass zu einer kritischen Analyse der Aufteilung des Ertragsteueraufkommens nutzerbasierter Unternehmen der digitalen Wirtschaft. Bereits die von der *EU* für den geltend gemachten Reformbedarf angeführte Begründung, der Ort der Wertschöpfung und der Ort der Besteuerung digitaler Unternehmen fielen oftmals auseinander, rechtfertigt eine eingehende Untersuchung. Darüber hinaus ist fraglich, ob und wie durch die vorgeschlagenen Reformmöglichkeiten eine (sach-)gerechtere Aufteilung des Steueraufkommens erreicht werden kann.

Konkret sollen folgende Forschungsfragen beantwortet werden:

1. Besteht der hinsichtlich der Aufteilung des Steueraufkommens von Unternehmen der digitalen Wirtschaft geltend gemachte Reformbedarf?
2. Können durch die vorgeschlagene Reform der Betriebstättenbesteuerung und/oder die Einführung eines Quellensteuereinhalts auf digitale Einkünfte die etwaig festgestellten Defizite behoben und eine (sach-)gerechtere Aufteilung des Steueraufkommens erreicht werden?

J. Becker, IStR 2018, 634 (637).

⁷ Zwar hat die *OECD* im Januar 2019 eine „Policy Note“ veröffentlicht, in der sie eine „Zweisäulenstrategie“ („two pillars“) für die Weiterentwicklung der bisherigen Lösungsansätze vorschlägt. Diese ist jedoch sehr offen formuliert. Obwohl als Bestandteil der „ersten Säule“ insbesondere eine Reform des steuerlichen Nexus angestrebt wird ist bislang offen, wie diese Reform konkret ausgestaltet werden soll. Vgl. zum Ganzen *OECD* (Hrsg.), *Addressing the Tax Challenge of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2019*.

⁸ Vgl. S. Eilers/F. Oppel, IStR 2018, 361 (364); *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final und Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final.

Da im Mittelpunkt der Reformüberlegungen die Bedeutung der Nutzer für Wertschöpfung und Besteuerung steht,⁹ wird sich die Untersuchung auf eine Analyse noch näher zu konkretisierender nutzerbasierter Unternehmen der digitalen Wirtschaft beschränken. Auch soll allein die Aufteilung des ertragsteuerlichen Steueraufkommens untersucht werden. Daher bleiben die von der *OECD* erwogene Einführung spezieller Ausgleichsteuern und der hieran anknüpfende Richtlinienentwurf der *Kommission* zur Einführung einer Digitalsteuer außer Betracht, da es sich dabei um indirekte beziehungsweise Verbrauchsteuern handelt.¹⁰

Wie bereits ausgeführt, haben sich *OECD* und *EU* auf steuerpolitischer Ebene mit möglichen Reformmaßnahmen befasst. Allerdings hat sich die *OECD* bislang nicht auf einen konkreten Reformvorschlag festgelegt. Die *EU* wiederum hat zwar – wie in Abschnitt C. II. zu zeigen sein wird – konkrete Vorschläge für eine Erweiterung der Betriebstättendefinition vorgelegt, sie beschränkt sich jedoch hinsichtlich der Vorschriften zur Aufteilung des Steueraufkommens zwischen Stammhaus und Betriebstätte auf allgemeine Ausführungen und versteht ihren Richtlinienentwurf zudem nur als Anregung zur Ausarbeitung speziellerer Leitlinien.¹¹

Die Einführung eines Quellensteuereinbehalts hat die *EU* – obwohl in der Vergangenheit als alternative Reformmaßnahme erwogen¹² – bislang nicht

⁹ Vgl. *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft, COM(2018) 146 final, S. 7; vgl. S. *Eilers/F. Oppel*, IStR 2018, 361 (363 ff.).

¹⁰ Vgl. S. *Eilers/F. Oppel*, IStR 2018, 361 (364); die Richtlinie soll auf Grundlage von Art. 113 AEUV erlassen werden, vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final, S. 5. Art. 113 AEUV ermächtigt jedoch nur zur europäischen Harmonisierung der indirekten Steuern, wozu nach überwiegender Ansicht die Ertragsteuern gerade nicht zählen, C. *Seiler*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim* (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union*, LBl. 66. Egl. 2019, Art. 113 AEUV Rn. 22. Umfassende Analysen des Richtlinienentwurfs finden sich bei J. *Brauneck*, EuZW 2018, 624 ff., D. *Schanz/M. Sixt*, DStR 2018, 1985 ff. und J. *Kokott*, IStR 2019, 123 ff.

¹¹ Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 148 final, S. 11.

¹² Vgl. *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, S. 11.

weiter verfolgt. Das wissenschaftliche Schrifttum hat umfassende Arbeiten sowohl zu einer Reform der Betriebsstättenbesteuerung als auch zur Einführung von Quellensteuern vorgelegt, auf die zurückgegriffen werden kann. Diese Arbeiten stammen aber überwiegend aus der Zeit vor der Veröffentlichung des Richtlinienentwurfs der *EU* und des Zwischenberichts der *OECD*. Auf ihrer Grundlage können die Reformüberlegungen mithin nicht abschließend beurteilt werden. Zudem konnte auch im Schrifttum bislang kein Konsens über einen sachgerechten Umgang mit den steuerlichen Folgen der Digitalisierung erzielt werden.¹³ Für die Beantwortung der aufgeworfenen Forschungsfragen kann daher zwar auf Vorarbeiten zurückgegriffen werden, beantworten lassen sie sich damit jedoch nicht.

Der folgende Abschnitt II. dient der Grundlegung für die weitere Analyse und beginnt mit einer Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes. Im Zuge dessen werden der Begriff der digitalen Wirtschaft näher beleuchtet und exemplarische nutzerbasierte Geschäftsmodelle dargestellt. Hieran anknüpfend wird die zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit als Beurteilungsmaßstab der weiteren Untersuchung erläutert und durch Beurteilungskriterien konkretisiert. Im Anschluss wird die Aufteilung des Steueraufkommens nutzerbasierter Unternehmen der digitalen Wirtschaft nach geltendem Recht dargestellt. Diese Darstellung bildet die Grundlage für die in Abschnitt III. vorzunehmende kritische Analyse der Reformbedürftigkeit des gegenwärtigen Status quo (III. 1.). Sodann werden die wesentlichen Reformvorschläge vorgestellt, kritisch analysiert und miteinander verglichen (III. 2. und 3.). Die Untersuchung schließt mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Erkenntnisse und einem Ausblick (IV.).

¹³ Vgl. S. Eilers/F. Oppel, IStR 2018, 361 (361).

II. Grundlegung für die weitere Analyse

1. Konkretisierung des Untersuchungsgegenstandes

a. „Unternehmen“ und „Nutzer“

Da sich die vorliegende Arbeit mit nutzerbasierten Unternehmen befasst, ist zunächst zu klären, was im Folgenden unter „Unternehmen“ und „Nutzer“ verstanden werden soll. Das deutsche Steuerrecht versteht den Begriff „Unternehmen“ tätigkeitsbezogen und erfasst im Rahmen der Unternehmensbesteuerung rechtsformunabhängig die unternehmerische Tätigkeit von Einzelunternehmern, Personen- und Kapitalgesellschaften.¹⁴ Da dies auch der Verwendung des Begriffs durch die *OECD* (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. c) *OECD-MA*) und der *EU* (vgl. Art. 3 Abs. 7 RL-E) entspricht, soll der Begriff „Unternehmen“ im Folgenden tätigkeitsbezogen verstanden werden und erfasst daher jegliche Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit unabhängig von der Rechtsform des Rechtsträgers.

Der Begriff „Nutzer“ wird von der *OECD* dagegen weder definiert noch von anderen Begriffen abgegrenzt, während die *EU* ihn schlicht als „Einzelperson“ oder „Unternehmen“ definiert.¹⁵ Der allgemeine Sprachgebrauch, demgemäß ein Nutzer eine juristische oder natürliche Person sein kann, die die Berechtigung hat, etwas zu nutzen,¹⁶ legt ein statusbezogenes Begriffsverständnis nahe. Hiernach ist der „Nutzer“ vom Inhaber eines Rechts oder Gegenstandes zu unterscheiden. Hinsichtlich der noch näher zu konkretisierenden digitalen Wirtschaft sind „Nutzer“ daher insbesondere von „Käufern“ abzugrenzen, sodass im Folgenden der gesamte (digitale) Warenhandel außer Betracht bleibt. Davon abgesehen ist der Begriff weit zu verstehen: Seine Verwendung durch die *OECD*, die *EU* und das

¹⁴ Vgl. *W. Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I – Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, 13. Aufl. (2016), S. 16.

¹⁵ Vgl. exemplarisch *OECD* (Hrsg.), Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnis 2014, 2015, S. 94; *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 16.

¹⁶ Vgl. <https://www.duden.de/rechtschreibung/Nutzer> (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).

Schrifttum legt nahe, dass zwischen „Nutzer“ und Unternehmen keine juristische Beziehung – beispielsweise ein Nutzungsvertrag – bestehen muss, sondern dass bereits die tatsächliche Nutzung einer von dem jeweiligen Unternehmen angebotenen Leistung ausreicht.¹⁷ Da ein „Nutzer“ zudem nicht zwingend eine Privatperson sein muss, sondern auch ein Unternehmen gewerblicher Nutzer eines anderen Unternehmens sein kann,¹⁸ befasst sich die Untersuchung sowohl mit dem rein unternehmerischen Bereich (Business-to-Business – B2B), als auch mit Beziehungen zwischen Unternehmen und privaten Nutzern (Business-to-Consumer – B2C).

b. Nutzerbasierte Unternehmen der digitalen Wirtschaft

Eine allgemein akzeptierte Definition des Begriffs „digitale Wirtschaft“ konnte sich trotz gegenläufiger Bemühungen bislang nicht herausbilden.¹⁹ Dies wird zum Teil darauf zurückgeführt, dass die Digitalisierung zunehmend weitere Wirtschaftszweige erfasst, sodass es zu einer immer stärkeren Verflechtung zwischen der digitalen Wirtschaft und übrigen Wirtschaftszweigen kommt und eine strikte Trennung der digitalen Wirtschaft vom Rest der Wirtschaft für Steuerzwecke daher schwierig bis unmöglich wird.²⁰ Eine möglichst präzise Definition ist jedoch Voraussetzung der Abgrenzung der digitalen von der nicht digitalen Wirtschaft und damit auch jeglicher an diese Differenzierung anknüpfenden Analyse.²¹

¹⁷ Vgl. OECD (Hrsg.), Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, S. 24 f.; Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final; S. Eilers/F. Oppel, IStR 2018.

¹⁸ Ebenso Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 16 und OECD (Hrsg.), Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnis 2014, 2015, S. 94.

¹⁹ L. Mucic/I. Schlie/S. Schulz, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft – BEPS, FS Haarmann (2015), 713 (718); S. Meyering/C. Hintzen, BFuP 2017, 451 (451), zum Verhältnis der Begriffe „digitale Wirtschaft“ und „E-Commerce“ vgl. S. 466.

²⁰ Vgl. OECD (Hrsg.), Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnis 2014, 2015, S. 12; vgl. auch S. Meyering/C. Hintzen, BFuP 2017, 451 (454).

²¹ S. Meyering/C. Hintzen, BFuP 2017, 451 (452).

Anstelle einer allgemeinen Definition werden der digitalen Wirtschaft oftmals, insbesondere von der *OECD*, als charakteristisch identifizierte Eigenschaften zugeschrieben²² und verschiedene für Unternehmen der digitalen Wirtschaft „typische“ Geschäfts- und Wertschöpfungsmodelle beschrieben²³. Im Schrifttum wird alternativ hierzu ein zweckabhängiges Begriffsverständnis erwogen.²⁴ Umfang und Zuschnitt dieser Untersuchung machen es unmöglich, die gesamte Debatte im Einzelnen darzustellen. Da sich das übrige steuerrechtliche Schrifttum nahezu ausschließlich auf die Vorarbeiten und Untersuchungen der *OECD* bezieht²⁵ und diese auch das Fundament der Reformvorschläge der *EU* bilden²⁶, sollen sie auch der vorliegenden Arbeit zugrunde gelegt werden.

Hiernach weisen digitale Unternehmen insbesondere folgende Charakteristika auf:²⁷

- Mobilität von immateriellen Werten, Nutzern und Unternehmensfunktionen,
- Starke Einbeziehung von (Kunden-)Daten in die Wertschöpfungskette,
- Nutzung von Netzwerkeffekten,
- mehrseitige Geschäftsmodelle,
- Tendenz zur Monopol- oder Oligopolbildung sowie

²² S. *Meyering/C. Hintzen*, BFuP 2017, 451 (451).

²³ *OECD* (Hrsg.), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, S. 54 und 64; *OECD* (Hrsg.), *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, S. 30 f.

²⁴ Umfassend S. *Meyering/C. Hintzen*, BFuP 2017; vgl. auch Y. *Brauner/A. Baez*, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, IBFD Working Paper (2015), S. 11.

²⁵ Vgl. hierzu kritisch S. *Meyering/C. Hintzen*, BFuP 2017, 451 (460).

²⁶ Vgl. *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, S. 4.

²⁷ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, S. 64 f.; die Darstellung und Übersetzung ist zum Teil an S. *Meyering/C. Hintzen*, BFuP 2017, 451 (460) und S. *Greil/D. Fehling*, IStR 2017, 757 (760) angelehnt.

- Volatilität (aufgrund niedriger Markteintrittsbarrieren und schneller technologischer Weiterentwicklung).

Aufgrund des Zuschnitts der vorliegenden Arbeit wird sich die weitere Untersuchung auf nutzerbasierte Unternehmen der digitalen Wirtschaft beschränken. Hierunter sollen Unternehmen verstanden werden, die die von der *OECD* identifizierten Charakteristika aufweisen und deren Geschäftsmodell zudem auf „Nutzern“ im oben dargestellten Sinn basiert. Aus der Vielzahl denkbarer Varianten nutzerbasierter Geschäftsmodelle sollen im Folgenden zwei näher untersucht werden, anhand derer sich – wie zu zeigen sein wird – die besonderen Charakteristika der digitalen Wirtschaft gut darstellen lassen und die daher stellvertretend für ähnliche nutzerbasierte Geschäftsmodelle stehen. Es handelt sich um die Geschäftsmodelle „soziales Netzwerk“ und „Streamingdienst“, deren Besteuerung gegenwärtig insbesondere am Beispiel der Unternehmen *Facebook* und *Netflix* intensiv diskutiert wird²⁸ und daher auch hier näher betrachtet werden soll.

aa. Geschäftsmodell „soziales Netzwerk“

Soziale Netzwerke werden zu den so genannten Plattform-Unternehmen gezählt und betreiben als solche virtuelle Austauschplattformen, deren Benutzung in der Regel kostenlos ist und den Nutzern die Möglichkeit zu Kommunikation, Interaktion und der Präsentation und Verbreitung selbst erstellter Inhalte (*user generated content*) bieten.²⁹ Sie verfügen in der Regel nahezu ausschließlich über Werbeeinnahmen. So erzielte etwa *Facebook* im dritten Quartal 2018 13,539 Mil. USD Umsatz durch Werbeeinnahmen, was einem Anteil am Gesamtumsatz von 98,63 % entspricht.³⁰ Hierdurch

²⁸ Vgl. *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, S. 6; A. *Schlund*, DStR 2018, 937 (938); J. *Becker*, IStR 2018, 634 (635), W. *Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 8 ff.; *OECD* (Hrsg.), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, S. 30 f.

²⁹ Vgl. J. *Becker*, IStR 2018, 634 (635 f.); *OECD* (Hrsg.), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, S. 62.

³⁰ Vgl. https://s21.q4cdn.com/399680738/files/doc_financials/2018/Q3/Q3-2018-Earnings-Presentation.pdf (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).

unterscheiden sich soziale Netzwerke von anderen Plattform-Unternehmen, die über ihre Plattformen vor allem Vermittlungsdienstleistungen erbringen – beispielsweise die Vermittlung von Unterkünften (*Airbnb*)³¹ – und als Gegenleistung eine Vermittlungsgebühr erhalten.

Darüber hinaus verfolgen soziale Netzwerke typischerweise so genannte datenzentrische Geschäftsmodelle, die auf eine dezentrale, außerhalb der unternehmerischen Grenzen angelegte Datenwertschöpfung ausgerichtet sind.³² Insoweit fungieren sie als „Mittler zwischen verschiedenen Akteuren, deren Datenbedürfnisse und Bedarfe sie befriedigen, indem sie [...] Daten aus heterogenen Quellen aggregieren, zusammenführen, verarbeiten und in wertstiftende Datengüter transformieren.“³³ Durch eine zielgerichtete Auswertung des individuellen Nutzerverhaltens und der Erhebung von Daten über Konsumgewohnheiten, Geschmack und individuelle Vorlieben³⁴ ist es sozialen Netzwerken wie *Facebook* möglich, ihren Werbekunden passgenau auf deren jeweilige Zielgruppe zugeschnittene Werbedienstleistungen anzubieten.³⁵ Im Vergleich zu alternativen Werbemaßnahmen – etwa Plakat- oder Fernsehwerbung – können soziale Netzwerke mithilfe der Auswertung großer Datenmengen nicht nur feiner ausdifferenzierte Zielgruppen identifizieren, sondern diese auch zielgerichteter ansprechen.

Eine weitere Besonderheit sozialer Netzwerke ist die starke Nutzung des bereits als Charakteristikum der digitalen Wirtschaft genannten Netzwerkeffektes. Der Begriff bezeichnet den Umstand, „dass Entscheidungen von Nutzern direkten Einfluss auf die Vorteile für andere Nutzer haben können.“³⁶ Derartige Netzwerkeffekte sind nicht nur in der digitalen Welt anzutreffen, wie ein Vergleich mit dem Telefon³⁷ zeigt: dieses hat einen umso

³¹ Vgl. *J. Becker*, IStR 2018, (634) 635 mit weiteren Beispielen.

³² Vgl. *L. Dorfer*, ZfB 2016, 307 (308 f.); *S. Greil/D. Fehling*, IStR 2017, 757 (760).

³³ *L. Dorfer*, ZfB 2016, 307 (309 f.).

³⁴ *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, S. 8.

³⁵ Vgl. *J. Becker*, IStR 2018, 634 (636).

³⁶ Vgl. *OECD* (Hrsg.), Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnis 2014, 2015, S. 106.

³⁷ *J. Becker*, IStR 2018, 634 (636).

größeren Nutzen, je mehr andere Nutzer man anrufen kann. In vergleichbarer Weise nimmt der Nutzen eines sozialen Netzwerkes mit der Anzahl weiterer Nutzer zu.

bb. Geschäftsmodell „Streamingdienst“

Streamingdienste wie *Netflix* ermöglichen ihren Nutzern in der Regel gegen Zahlung eines zeitlich bemessenen und von der tatsächlichen Nutzung unabhängigen Pauschalpreises („Flatrate“) den Zugang zu einer digitalen Dienstleistung in Form von digital bereitgestellten Multimediadateien – im Fall von *Netflix* der Zugriff auf Filme, Serien etc.³⁸ Daneben existieren auch Geschäftsmodelle wie dasjenige von *Spotify*, die eine für den Endnutzer kostenlose, durch Werbung finanzierte „Basisvariante“ und eine oder mehrere kostenpflichtige „Premiumvarianten“ vorsehen, die ohne Werbung auskommen und/oder weitere Vorteile (etwa eine höhere (Bild-) Qualität der bereitgestellten Multimediadateien) bieten.³⁹ Sofern ein Streamingdienst auf eine Werbefinanzierung zurückgreift, bieten sich ihm ebenfalls Möglichkeiten zum Erheben und Auswerten von Nutzerdaten, die für zielgerichtete Werbung genutzt werden können.

Das hier näher untersuchte Unternehmen *Netflix* sieht keine kostenlose Nutzungsmöglichkeit vor, sondern bietet verschiedene kostenpflichtige Abonnements an. Das zu entrichtende Entgelt bestimmt sich nach der gewünschten Wiedergabequalität der angebotenen Videos sowie der Anzahl gleichzeitiger Wiedergabemöglichkeiten.⁴⁰ Das bedeutet, dass *Netflix* – anders als *Facebook* – Nutzerdaten nahezu ausschließlich erhebt und auswertet um das eigene Leistungsangebot zu verbessern, etwa Nutzern den Konsum von Filmen oder Serien zu empfehlen, die ihrem bisherigen Konsumverhalten entsprechen.

³⁸ Vgl. hierzu auch *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, S. 6.

³⁹ Vgl. zu den Unterschieden der kostenfreien Basisvariante „Spotify Free“ und der kostenpflichtigen Premiumvariante „Spotify Premium“ <https://www.spotify.com/de/premium/?checkout=false> (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).

⁴⁰ Vgl. <https://www.netflix.com/de-en/#this-is-netflix> (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).

c. „Land des Unternehmens“ und „Land des Nutzers“

Des Weiteren und abschließend ist eine Konkretisierung des Dualismus von „Land des Unternehmens“ und „Land des Nutzers“ erforderlich. Die Aufteilung des Steueraufkommens bereitet von vornherein keine Schwierigkeiten, wenn beide Länder identisch sind, mit anderen Worten also ein rein nationaler Sachverhalt in Frage steht. Im Folgenden wird sich die Untersuchung daher auf die Betrachtung von Sachverhalten beschränken, in denen diese Identität nicht besteht, also aus der Sicht des Landes des Nutzers oder desjenigen des Unternehmens ein Sachverhalt mit Auslandsbezug vorliegt. Die Untersuchung befasst sich daher ausschließlich mit Fragestellungen des internationalen Steuerrechts. Daher soll unter dem „Land des Unternehmens/Nutzers“ der Staat der steuerrechtlichen Ansässigkeit des Rechtsträgers des Unternehmens bzw. des Nutzers verstanden werden.

2. Beurteilungsmaßstab der Untersuchung

Nach der Eingrenzung des Untersuchungsgegenstandes soll im Folgenden der Beurteilungsmaßstab für die Analyse des geltend gemachten Reformbedarfs und der vorgeschlagenen Reformmaßnahmen bestimmt werden. Zentraler Aspekt der gegenwärtigen Reformüberlegungen ist, wie bereits angesprochen, die faire beziehungsweise gerechte zwischenstaatliche Aufteilung des Steueraufkommens der digitalen Wirtschaft. Um den geltend gemachten Reformbedarf und die vorgeschlagenen Reformmaßnahmen bewerten zu können, soll Maßstab der weiteren Untersuchung daher die zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit sein. Im Folgenden gilt es, Beurteilungskriterien für eine „gerechte“ zwischenstaatliche Aufteilung des Steueraufkommens zu bestimmen.

a. Wertschöpfung als Kriterium einer gerechten Steueraufteilung

aa. Rechtfertigung einer wertschöpfungsorientierten Steueraufteilung durch das Nutzenprinzip

In jüngerer Zeit wird zunehmend eine Aufteilung des Steueraufkommens nach Maßgabe der unternehmerischen Wertschöpfung als zentrales Leitbild zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit angesehen.⁴¹ Auch die Reformbemühungen der *EU* und der *OECD* zielen darauf ab, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die Wertschöpfung stattfindet.⁴² Obwohl insbesondere die *EU* eine Aufteilung des Steueraufkommens nach Maßgabe der unternehmerischen Wertschöpfung bereits als „international vereinbarten Grundsatz“⁴³ ansieht, sind dessen Herkunft, Natur und Funktionsweise noch weitgehend ungeklärt.⁴⁴

Nach einer im Schrifttum verbreiteten Sichtweise kann eine an der Wertschöpfung orientierte Aufteilung des Steueraufkommens auf das Prinzip der Quellenbesteuerung zurückgeführt werden,⁴⁵ wonach Erträge an ihrem Entstehungsort – dem Ort ihrer „Quelle“ – besteuert werden sollen. Der Steuerzugriff an der Quelle rechtfertigt sich wiederum durch das Nutzenprinzip: jeder Staat finanziert und stellt in erheblichem Umfang öffentliche Güter und Infrastruktureinrichtungen bereit, die von den Unternehmen zur Erzielung von Einkünften genutzt werden⁴⁶ und somit die Grundlage

⁴¹ Vgl. *J. Stark*, *StuW* 2019, 71 (73) m.w.N.; *J. Hey*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 203 ff.; *M. Olbert/C. Spengel*, *World Tax Journal* 2017, 3 (9 f.); *V. Kaul/I. Krakau*, *IStR* 2019, 141 ff.

⁴² Vgl. *OECD* (Hrsg.), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Explanatory Statement, 2015 Final Reports, 2015, S. 4; *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft, COM(2018) 146 final, S. 5; *W. Schön*, *British Tax Review* 2015, 417 (419).

⁴³ Vgl. *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft, COM(2018) 146 final, S. 5.

⁴⁴ Vgl. *J. Hey*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 203 (205); kritisch *W. Schön*, *Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 4 f.

⁴⁵ Vgl. *J. Hey*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 203 (204); *S. Morse*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 196 (197).

⁴⁶ Vgl. *J. Hey*, *FS Lang* (2010), 133 (159) m.w.N.; *dies.*, *Bulletin for International Taxation*

unternehmerischer Wertschöpfung bilden. Dies rechtfertigt es, das jeweilige Unternehmen mittels eines Steuerzugriffs an der Finanzierung der öffentlichen Güter und Infrastruktureinrichtungen zu beteiligen.⁴⁷ Eine wertschöpfungsorientierte Aufteilung des Steueraufkommens rechtfertigt somit unter Rückgriff auf das Nutzenprinzip ein Besteuerungsrecht des jeweiligen Staates dem Grunde nach, sofern ein Unternehmen dort Wert schöpft.

Problematisch ist jedoch, dass sich auf der Grundlage des Nutzenprinzips keine trennscharfen Maßstäbe für die Verteilung des Steueraufkommens der Höhe nach bestimmen lassen.⁴⁸ Insbesondere wird man „zwischen der Höhe des erzielten Einkommens und der jeweiligen Nutzung öffentlicher Güter keine strenge Relation entdecken können.“⁴⁹ Zudem wird im Schrifttum kritisiert, dass es prinzipiell unmöglich sei, den jeweiligen Ort der Wertschöpfung eines Unternehmens genau zu ermitteln und erzielte Erträge willkürfrei mit diesem zu verbinden,⁵⁰ sodass sich aus dem Konzept der Wertschöpfung „kaum handhabbare Vorgaben für den Umgang mit konkreten Allokationskonflikten ableiten“⁵¹ ließen.

Das internationale Steuerrecht als klassisches horizontales Völkerrecht dient jedoch in erster Linie dazu, die Besteuerungsansprüche souveräner Staaten untereinander in Einklang zu bringen.⁵² Die konkrete Zuweisung von Besteuerungsrechten dem Grunde und der Höhe nach ist folglich keine exakte Wissenschaft, sondern stets auch ein politischer Prozess.⁵³ Gemessen hieran erweist sich die Orientierung an der unternehmerischen

2018, 203 (205); S. Morse, *Bulletin for International Taxation* 2018, 196 (197); J. Becker/J. Englisch, *Wirtschaftsdienst* 2017, 801 (802); W. Schön, *StuW* 2012, 213 (215); vgl. *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, S. 2.

⁴⁷ Vgl. W. Schön, *StuW* 2012, 213 (215).

⁴⁸ Vgl. J. Hey, *FS Lang* (2010), 133 (159); W. Schön, *StuW* 2012, 213 (215).

⁴⁹ W. Schön, *StuW* 2012, 213 (215).

⁵⁰ Vgl. S. Morse, *Bulletin for International Taxation* 2018, 196 (197); S. Greil/D. Fehling, *ISfR* 2017, 757 (760); J. Hey, *Bulletin for International Taxation* 2018, 203 (204).

⁵¹ J. Stark, *StuW* 2019, 71 (73).

⁵² Vgl. K. Vogel, *FS Klein* (1994), 361 (361 ff.).

⁵³ Vgl. R. Pinkernell, *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, ifst-Schrift Nr. 494 (2014), S. 196; vgl. P. Hongler/P. Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD Working Paper 2015, S. 33.

Wertschöpfung als dem zentralen Kriterium zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit als zunehmend konsensfähig.⁵⁴ Da es zudem konzeptionell auf das Nutzenprinzip zurückgeführt werden kann, bei dem es sich seinerseits um den zentralen Rechtfertigungsgrund staatlicher Besteuerungsrechte im internationalen Kontext handelt,⁵⁵ soll die Wertschöpfung im Weiteren zentrales Beurteilungskriterium des zugrunde gelegten Maßstabes zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit sein. Im Folgenden sollen daher die relevanten Werttreiber nutzerbasierter Unternehmen der digitalen Wirtschaft identifiziert und Möglichkeiten zu ihrer Schätzung erörtert werden.

bb. Bestimmende Werttreiber nutzerbasierter Unternehmen

Die *OECD* hat im Rahmen ihrer umfassenden Untersuchung der Charakteristika und typischen Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft drei Merkmale identifiziert, durch die sich jene von der nicht digitalen Wirtschaft unterscheiden und denen von einigen Mitgliedern des BEPS-Projektes eine wesentliche Bedeutung für die Wertschöpfung digitaler Unternehmen zugesprochen wird.⁵⁶ Hinsichtlich der übrigen Werttreiber – beispielsweise Personalfunktionen und Marketing – konnte die *OECD* dagegen keine Unterschiede zu nicht digitalen Unternehmen ausmachen.⁵⁷ Wie noch zu zeigen sein wird (s.u., II. 3.), werden diese „traditionellen“ Werttreiber bei der Aufteilung des Steueraufkommens nach geltendem Recht zutreffend berücksichtigt, sodass insofern hinsichtlich digitaler Unternehmen kein Anpassungsbedarf besteht. Die weitere Untersuchung wird sich daher auf die von der *OECD* identifizierten Merkmale beschränken. Es handelt sich dabei um:⁵⁸

- grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse,

⁵⁴ Vgl. *M. Olbert/C. Spengel*, *World Tax Journal* 2017, 3 (9), die von dem „new and prevalent paradigm in international tax law“ sprechen; vgl. *S. Postler*, *IStr* 2019, 100 (101); vgl. *C. Schwarz/S. Stein/M. Freudenberg*, *BB* 2018, 2267 (2267).

⁵⁵ Vgl. *J. Hey*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 203 (205) m.w.N.

⁵⁶ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 51.

⁵⁷ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 51.

⁵⁸ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 52.

- Bedeutung von immateriellen Wirtschaftsgütern sowie
- die Bedeutung von Daten, Nutzerbeteiligung und ihren Synergien mit immateriellen Wirtschaftsgütern.

(1) *Grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse*

Das Merkmal „grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse“ beschreibt den Umstand, dass die Geschäftstätigkeit von digitalen Unternehmen in der Regel keine oder nur eine untergeordnete physische Präsenz erfordert, um stark am Wirtschaftsleben verschiedener Staaten teilzunehmen.⁵⁹ Hierdurch ist es auch kleinen Unternehmen möglich, ihre Leistungen global anzubieten und schnell neue Märkte zu erschließen.⁶⁰ Sowohl soziale Netzwerke als auch Streamingdienste nutzen die Möglichkeit zur grenzüberschreitenden Ausdehnung ohne Masse: da sämtliche Leistungen regelmäßig über digitale Schnittstellen erbracht werden, ist es unerheblich, in welchem Staat die Server von *Facebook* oder *Netflix* stehen, um deren Nutzer mit den jeweiligen Diensten zu versorgen. Der Vergleich mit einer Videothek zeigt, dass das Geschäftsmodell von Streamingdiensten wie *Netflix* maßgeblich auf diesem Merkmal der digitalen Wirtschaft aufbaut. Könnte *Netflix* die Leistungserbringung nicht über digitale Schnittstellen abwickeln, sondern wäre auf die Vermietung von physischen Filmkopien angewiesen, würde dies eine entsprechende Lager- und Versandinfrastruktur erfordern, die gegebenenfalls in den jeweiligen Marktstaaten unterhalten werden müssten. Dies brächte erhebliche Lager- und Versandkosten mit sich und würde die Erweiterung bzw. den Wechsel des angebotenen Sortiments an Filmen und Serien erschweren.

Eng mit der Fähigkeit zur grenzüberschreitenden Ausdehnung ohne Masse verknüpft ist der von der *OECD* in einem anderen Zusammenhang genannte Umstand, dass sich digitale Geschäftsmodelle zudem häufig durch erhebliche Skalenvorteile und niedrige Grenzkosten auszeichnen.⁶¹ Dies

⁵⁹ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 53; vgl. S. Greil/D. Fehling, *IStr* 2017, 757 (758).

⁶⁰ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 51 f.

⁶¹ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 27.

zeigt sich insbesondere für Streamingdienste: Während die Produktion oder der Einkauf von Filmen, Musik oder Ähnlichem mit erheblichen Investitionen verbunden sein kann, führen Pflege, Verkauf oder Vertrieb regelmäßig nur zu geringen Grenzkosten.⁶² Die effektiven Grenzkosten der Reproduktion von Musik oder Filmen können sogar nahe bei null liegen.⁶³ Die Möglichkeit zur grenzüberschreitenden Ausdehnung ohne Masse ist daher eine zentrale Eigenschaft der Geschäftsmodelle von *Facebook* und *Netflix* und somit ein bestimmender Werttreiber vergleichbarer nutzerbasierter Unternehmen. Das Merkmal zeichnet sich dadurch aus, dass geschäftliche Aktivitäten ohne physische Präsenz ausgeübt werden. Eine sinnvolle Möglichkeit, um sein Ausmaß zu schätzen, ist daher die Ermittlung der Anzahl oder des Volumens von ausschließlich mittels digitalen Schnittstellen abgeschlossener Verträge.

(2) *Immaterielle Wirtschaftsgüter*

Die Bedeutung von immateriellen Werten für die Wertschöpfung ist nicht auf digitale Unternehmen beschränkt, sondern erfasst grundsätzlich alle Unternehmen, für die diese zu einem immer bedeutsameren Werttreiber werden.⁶⁴ Digitale Unternehmen zeichnen sich jedoch durch einen im Vergleich mit nicht digitalen Unternehmen besonders hohen Anteil von immateriellen Wirtschaftsgütern, insbesondere von Software, an der Wertschöpfung aus.⁶⁵ Immaterielle Wirtschaftsgüter haben die Eigenschaft, dass sie besonders leicht zu verlagern sind und daher für BEPS-Strategien genutzt werden können.⁶⁶ Die *OECD* hat sich aus diesem Grund im Rahmen des BEPS-Projektes bemüht, wesentliche Funktionen zu ermitteln, die bei der Gewinnzuordnung von immateriellen Wirtschaftsgütern zu beachten sind, um die von diesen ausgehende Wertschöpfung zu erfassen. Es

⁶² Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 27.

⁶³ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 27.

⁶⁴ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 54; *J. Becker*, *IStR* 2018, 634 (635); vgl. *S. Greil/D. Fehling*, *IStR* 2017, 757 (759).

⁶⁵ *J. Becker*, *IStR* 2018, 634 (635); *S. Eilers/F. Oppel*, *IStR* 2018, 361 (363).

⁶⁶ *S. Greil/D. Fehling*, *IStR* 2017, 757 (759).

handelt sich dabei um die so genannten DEMPE-Funktionen (*Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation* – Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung).⁶⁷

Die *OECD* verfolgt hierbei den Ansatz, nicht allein das rechtliche Eigentum an den immateriellen Wirtschaftsgütern als maßgebliches Kriterium für die mit diesen erzielte Wertschöpfung heranzuziehen, sondern auch die mit beziehungsweise in Bezug auf immaterielle Wirtschaftsgüter ausgeübten Funktionen in die Betrachtung einzubeziehen.⁶⁸ Trotz der Bemühungen der *OECD* kann der Wertschöpfungsbeitrag von immateriellen Wirtschaftsgütern nach wie vor oft nicht oder nur annähernd genau bestimmt werden, was an der Einzigartigkeit vieler immaterieller Wirtschaftsgüter (etwa des Suchmaschinen-Algorithmus von *Google*) und an aus diesem Grund fehlenden Vergleichswerten liegt.⁶⁹ Eine genaue Schätzung der Bedeutung von immateriellen Wirtschaftsgütern für die Wertschöpfung ist abgesehen von dem Ansatz der *OECD* somit oft nicht möglich. Hierauf soll im Zusammenhang mit der von Nutzern ausgehenden Wertschöpfung zurückgekommen werden.

(3) Daten, Nutzerbeteiligung und ihre Synergien mit immateriellen Wirtschaftsgütern

Als drittes Merkmal betont die *OECD* die Bedeutung von Daten, Nutzerbeteiligung und ihrer Synergien mit den immateriellen Wirtschaftsgütern des Unternehmens. Die wesentlichen Stufen datenbezogener Wertschöpfung sind Datenerhebung, -analyse und -verwertung.⁷⁰ Viele digitale Unternehmen zeichnen sich dadurch aus, dass Daten und aus ihrer Analyse gewonnene Erkenntnisse zentral gesammelt und Unternehmensteilen nach Bedarf zur Verfügung gestellt werden.⁷¹ Bei der datenbezogenen Wertschöpfung handelt es sich folglich um einen hochintegrierten Prozess. Obwohl sich Daten quantitativ messen lassen, ist die reine Menge erhobe-

⁶⁷ S. Greil/D. Fehling, IStR 2017, 757 (759).

⁶⁸ M. Naumann/B. Groß, IStR 2014, 906 (909 ff.).

⁶⁹ Vgl. S. Greil/D. Fehling, IStR 2017, 757 (760); vgl. *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, S. 2.

⁷⁰ S. Postler, IStR 2019, 100 (102).

⁷¹ S. Postler, IStR 2019, 100 (102).

ner oder analysierter Daten kein verlässlicher Anhaltspunkt für die hierdurch erzeugte Wertschöpfung. Während bestimmte Geschäftsmodelle gerade auf die Analyse großer Datenmengen abzielen (*big data*),⁷² ist letztendlich die Qualität der durch die Datenerhebung und -analyse gewonnen Erkenntnisse entscheidend für die Wertschöpfung des Unternehmens.

Es werden daher vermehrt Modelle zur qualitativen Bewertung von Daten erwogen,⁷³ die jedoch eine genaue Kenntnis des konkreten Geschäftsmodells erfordern und dem Anwender einen großen Beurteilungsspielraum belassen. Die isolierte Bewertung von Daten lässt zudem außer Acht, dass diese regelmäßig erst im Zusammenspiel mit den immateriellen Wirtschaftsgütern eines Unternehmens zur Wertschöpfung beitragen. So ist die Erhebung, Speicherung und Verarbeitung von Nutzerdaten die notwendige Grundlage für die von *Facebook* eingesetzten Algorithmen, um Werbung möglichst genau an die jeweiligen Nutzerpräferenzen anzupassen. Diesen Umstand betont die *OECD* mit ihrem Hinweis auf die großen Synergien von Daten mit den immateriellen Wirtschaftsgütern eines Unternehmens und schlägt vor, die Wertschöpfung von Nutzerdaten indirekt über den Umsatz des Unternehmens zu messen:⁷⁴ da Nutzerdaten der Verbesserung der angebotenen Dienste dienen, sei der Umsatz ein Indikator für die Datenwertschöpfung. Dieser Ansatz ergänzt zudem die Ermittlung der Bedeutung der immateriellen Wirtschaftsgüter für die Wertschöpfung und könnte daher zusätzlich zu der Analyse der DEMPE-Funktionen herangezogen werden. Die Bedeutung von Daten für die Wertschöpfung soll daher im Folgenden durch den über eine digitale Schnittstelle erzielten Umsatz des Unternehmens geschätzt werden.

Der Nutzerzahl/-beteiligung wird ebenfalls ein Einfluss auf die Wertschöpfung zugemessen. Betrachtet man das Geschäftsmodell „soziales Netzwerk“, so erhöht die starke Nutzerbeteiligung, insbesondere in Form von *user generated content*, die Attraktivität des Netzwerkes und trägt zu dessen Wachstum und intensiver Nutzung bei.⁷⁵ Auch die bereits beschriebenen Netzwerkeffekte können daher diesem Merkmal zugerechnet werden.

⁷² B. Paal/M. Hennemann, NJW 2017, 1697 ff.; D. Rüscher, MwStR 2018, 419 (420).

⁷³ Ausführlich dazu C. Schwarz/S. Stein/M. Freudenberg, BB 2018, 2267 (2267 ff.).

⁷⁴ Vgl. *OECD* (Hrsg.), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, S. 107.

⁷⁵ Vgl. *OECD* (Hrsg.), Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 58.

Aus der Natur des Netzwerkeffektes folgt zudem, dass dieser bei zunehmender Nutzerzahl einen höheren Beitrag zur Wertschöpfung leistet.⁷⁶ Der Wertschöpfungsbeitrag der Nutzerbeteiligung könnte daher durch die Nutzerzahl gemessen werden. Dadurch würde jedoch außer Acht gelassen, dass verschiedene nutzerbasierte Geschäftsmodelle eine unterschiedlich ausgeprägte Nutzerbeteiligung aufweisen. Während die Nutzerbeteiligung in sozialen Netzwerken sehr hoch ist, ist sie in Streamingdiensten tendenziell gering.⁷⁷ Um diesem Umstand Rechnung zu tragen, schlägt die *OECD* daher eine Klassifizierung verschiedener Unternehmenstypen nach dem Grad der jeweiligen Nutzerbeteiligung vor,⁷⁸ mit der eine unterschiedlich starke Berücksichtigung der Nutzerzahl für die Ermittlung des Wertschöpfungsbeitrags korrespondieren könnte. Alternativ oder ergänzend könnte ferner zwischen „aktiven“ und „passiven“ Nutzern unterschieden werden: „Aktive“ Nutzer sind solche, die *user generated content* erstellen, wohingegen „passive“ Nutzer diesen nur konsumieren. „Aktiven“ Nutzern wäre folglich eine höhere Bedeutung für die Wertschöpfung des Unternehmens beizumessen. Um die wertschöpfungsrelevante Aktivität eines Nutzers nicht bloß quantitativ, etwa über die Zahl seiner Beiträge, zu bewerten, könnte beispielweise zudem berücksichtigt werden, wie oft der jeweilige Beitrag von anderen Nutzern des Netzwerkes aufgerufen wird.

(4) *Zwischenergebnis*

Die wesentlichen Werttreiber der hier untersuchten Unternehmen sind grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse, Skalenvorteile und geringe Grenzkosten, immaterielle Wirtschaftsgüter, Nutzerzahl und -zusammensetzung, Netzwerkeffekte und (Nutzer-) Daten. Sie lassen sich durch eine quantitative und qualitative Analyse der Nutzerbasis, die Anzahl mittels digitaler Schnittstellen abgeschlossener Verträge und über eine digitale Schnittstelle erzielte Umsätze schätzen. Das Ausmaß ihrer Bedeutung für die Wertschöpfung hängt vom jeweiligen Geschäftsmodell ab und kann nicht abstrakt vorab festgelegt werden. Ob und wie diese Werttreiber

⁷⁶ Vgl. *M. Olbert/C. Spengel*, *World Tax Journal* 2017, 3 (9); vgl. *P. Hongler/P. Pistone*, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD Working Paper 2015, S. 24 f.

⁷⁷ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 60.

⁷⁸ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 60.

im geltenden internationalen Steuerrecht berücksichtigt werden beziehungsweise durch eine Reform desselben berücksichtigt werden können, ist Gegenstand von Abschnitt III.

b. Vermeidung von Doppelbesteuerung

Ein Grundanliegen der Regelungen über die zwischenstaatliche Aufteilung des Steueraufkommens ist zudem die Vermeidung von Doppelbesteuerung zwischen den betreffenden Staaten und der damit einhergehenden negativen (volks-)wirtschaftlichen Folgen.⁷⁹ Diese Funktion soll daher als ergänzendes Beurteilungskriterium des Maßstabes einer gerechten zwischenstaatlichen Steueraufteilung herangezogen werden: Ist *de lege lata* eine ertragsteuerliche Doppelbesteuerung nutzerbasierter Unternehmen der digitalen Wirtschaft zu konstatieren oder droht diese *de lege ferenda*, so ist dies im Rahmen der Analyse negativ zu berücksichtigen.

3. Besteuerung nutzerbasierter Unternehmen nach geltendem Recht

Als Grundlage der anschließenden Analyse wird in diesem Abschnitt die Besteuerung nutzerbasierter Unternehmen der digitalen Wirtschaft nach geltendem Recht dargestellt. Dabei muss zwischen der Besteuerung von Steuerinländern mit Auslandsbeziehungen (Outbound) und der Besteuerung von Steuerausländern mit Inlandsbeziehungen (Inbound) unterschieden werden.⁸⁰ Da sich jeder besteuereungsrelevante internationale Vorgang abhängig von der eingenommen Perspektive sowohl als Outbound-, als auch als Inbound-Sachverhalt darstellt und die Beurteilung der Outbound-Besteuerung aus deutscher Sicht eine umfassende Betrachtung

⁷⁹ K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 18; S. Homburg, Allgemeine Steuerlehre, 7. Aufl. (2015), S. 275 f.; M. Lang, IStR 2002, 609 (609); H. Schaumburg (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. (2017), S. 627 ff.; W. Scheffler, Besteuerung von Unternehmen I – Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern, 13. Aufl. (2016), S. 530 ff.; vgl. zu den (volks-)wirtschaftlichen Folgen von Doppelbesteuerung H. Kußmaul, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 7. Aufl. (2013), S. 722 m.w.N.

⁸⁰ K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 29 ff. und S. 379 ff.; H. Kußmaul, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 7. Aufl. (2013), S. 775 ff. und 794 ff.

des nationalen Steuerrechts einer oder mehrerer ausländischer Rechtsordnungen erfordert, beschränkt sich die weitere Darstellung auf die Inbound-Besteuerung aus deutscher Sicht. Das ist ausreichend, um die grundsätzliche Problematik zu untersuchen und bedeutet, dass für die weitere Untersuchung Deutschland das Land des Nutzers ist und von einer Ansässigkeit der betrachteten Unternehmen im Ausland ausgegangen wird, was hinsichtlich *Facebook* und *Netflix* auch tatsächlich der Fall ist. Die Inbound-Besteuerung von Steuerausländern bemisst sich grundsätzlich nach den Regeln über die beschränkte Steuerpflicht (a.), soweit Deutschland mit dem Ansässigkeitsstaat des jeweiligen Unternehmens kein vorrangig anzuwendendes Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat, § 2 AO (b.).

a. Beschränkte Steuerpflicht

Ein im Ausland ansässiges Unternehmen ist in Deutschland – abhängig von der Rechtsform des Unternehmensträgers – gemäß § 1 Abs. 4 EStG bzw. §§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG⁸¹ beschränkt steuerpflichtig, wenn und soweit es inländische Einkünfte im Sinne von § 49 EStG bezieht (Territorialitätsprinzip). Das Tatbestandsmerkmal der inländischen Einkünfte hat dabei eine doppelfunktionale Wirkung: es ist Voraussetzung für das Vorliegen einer persönlichen Steuerpflicht und legt zugleich den Umfang der sachlichen Steuerpflicht fest.⁸² Sowohl die von einem sozialen Netzwerk wie *Facebook* in Deutschland erzielten Werbeeinnahmen als auch die von einem Streamingdienst wie *Netflix* erzielten Nutzungsentgelte werden als gewerbliche Einkünfte im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG qualifiziert, da es sich um die originär gewerbliche Haupttätigkeit des jeweiligen Unternehmens handelt.⁸³

aa. Steuerlicher Anknüpfungspunkt

Diese gewerblichen Einkünfte führen jedoch regelmäßig nur dann zu einer beschränkten Steuerpflicht, wenn für die gewerbliche Tätigkeit im Inland

⁸¹ F. Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl. (2017), S. 132; V. Pfirrmann, in: Gosch KStG, 3. Auflage 2015, § 2 KStG Rn. 25.

⁸² F. Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl. (2017), S. 126.

⁸³ R. Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494 (2014), S. 27 f.

eine Betriebsstätte im Sinne von § 12 AO unterhalten wird, § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG.⁸⁴ Eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des jeweiligen Unternehmens dient und Tatbestandsmerkmal der Betriebsstätte im Sinne von § 12 AO ist, wird bei der Erbringung reiner Werbeleistungen und dem Streaming von Multimediaangeboten jedoch regelmäßig nicht unterhalten.⁸⁵ Zwar können auch die Server, mittels denen die jeweiligen Leistungen erbracht werden, grundsätzlich eine Betriebsstätte darstellen. Dies setzt jedoch voraus, dass auch die übrigen Voraussetzungen des § 12 AO hinsichtlich Dauerhaftigkeit und Verfügungsmacht erfüllt sind.⁸⁶ In der Regel unterhalten soziale Netzwerke und Streamingdienste jedoch keine eigenen Server in Deutschland, sondern beziehen allenfalls Serverkapazität von selbstständigen Dienstleistern, sodass im Ergebnis auch keine „Serverbetriebsstätte“ unterhalten wird.⁸⁷

Hinsichtlich des Geschäftsmodells von *Netflix* kommt zudem eine Qualifikation der erzielten Einkünfte als „Verwertung von Darbietungen“ im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. e) EStG in Betracht.⁸⁸ Diese gehören ebenfalls zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, ihre Besteuerung setzt aber keine inländische Betriebsstätte voraus. Hierzu werden jedoch nur Live-Übertragungen gezählt,⁸⁹ die gegenwärtig kein Bestandteil des Leistungsangebots von *Netflix* sind. Für im Ausland ansässige nutzerbasierte Unternehmen existiert daher regelmäßig schon kein Anknüpfungspunkt für eine beschränkte Steuerpflicht und damit für ein deutsches Besteuerungsrecht, sodass das Steueraufkommen *de lege lata* vollständig dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zugewiesen wird.

⁸⁴ D. Gosch, in: Kirchhof EStG, 18. Auflage 2019, § 49 EStG Rn. 11 ff.; vgl. R. Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494 (2014), S. 39 ff. zu Vertreterbetriebsstätten, die von den hier untersuchten Unternehmenstypen regelmäßig nicht unterhalten werden.

⁸⁵ Vgl. R. Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494 (2014), S. 66; vgl. Martini/Valta, IStR 2018, 623 (623 und 627).

⁸⁶ R. Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494 (2014), S. 33; umfassend O. Jacobs/D. Endres/C. Spengel (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. (2016), S. 336 ff.

⁸⁷ R. Pinkernell, Ubg 2012, 331 (333).

⁸⁸ R. Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494 (2014), S. 47.

⁸⁹ D. Gosch, in: Kirchhof EStG, 18. Auflage 2019, § 49 EStG Rn. 24; R. Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494 (2014), S. 48.

bb. Aufteilung des Steueraufkommens

Sofern im Einzelfall eine inländische Betriebstätte unterhalten wird, etwa ein Büro zur (Werbe-)Kundenbetreuung, ist eine auf die Betriebstätte bezogene originäre Einkünfteermittlung nach den allgemeinen inländischen Gewinnermittlungsvorschriften erforderlich.⁹⁰ Hierbei stellt sich die Frage, welcher Gewinn der Betriebstätte mit Blick auf das Gesamtunternehmen zuzuordnen ist und wie Lieferungen und Leistungen zwischen inländischer Betriebstätte und dem ausländischen Stammhaus zu berücksichtigen sind.⁹¹ Hierfür ist gemäß § 1 Abs. 5 AStG in Verbindung mit der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung⁹² die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes unter Zugrundelegung einer Selbständigkeitsfiktion der Betriebstätte vorgeschrieben.⁹³ Da hiermit im Wesentlichen die Art. 7 OECD-MA zugrundeliegenden Konzepte in das nationale Recht implementiert wurden,⁹⁴ werden Selbständigkeitsfiktion und Fremdvergleichsgrundsatz aus Vereinfachungsgründen im Zusammenhang mit der abkommensrechtlichen Steueraufteilung (s.u., II. 3. b. bb.) dargestellt.

b. Besteuerung nach Abkommensrecht

Deutschland hat gegenwärtig mit rund 100 Staaten – darunter alle bedeutenden Industrienationen und viele Entwicklungsländer – DBA abgeschlossen.⁹⁵ Zwar verfügt Deutschland seit 2013 über ein eigenes Abkommensmuster als Verhandlungsgrundlage künftiger DBA, gleichwohl orientieren sich die bislang abgeschlossenen Abkommen weitgehend an dem Musterabkommen der OECD,⁹⁶ sodass im Folgenden von konkreten DBA abstrahiert und die Regelungen des OECD-MA zugrunde gelegt werden.

⁹⁰ E. Reimer, in: Blümich EStG/KStG/GewStG, LBl. 146. Egl. 2019, § 49 EStG Rn. 103.

⁹¹ E. Reimer, in: Blümich EStG/KStG/GewStG, LBl. 146. Egl. 2019, § 49 EStG Rn. 103.

⁹² Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes vom 13. Oktober 2014, BGBl. I 2014, S. 1603, zuletzt geändert durch Artikel 5 der Verordnung vom 12. Juli 2017, BGBl. I 2017, S. 2360.

⁹³ E. Reimer, in: Blümich EStG/KStG/GewStG, LBl. 146. Egl. 2019, § 49 EStG Rn. 109; vgl. D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht, 21. Aufl. (2018), S. 411.

⁹⁴ E. Reimer, in: Blümich EStG/KStG/GewStG, LBl. 146. Egl. 2019, § 49 EStG Rn. 108.

⁹⁵ Vgl. K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 142.

⁹⁶ F. Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl. (2017), S. 261 f.

Sowohl die von einem sozialen Netzwerk wie *Facebook* in Deutschland erzielten Werbeeinnahmen als auch die von einem Streamingdienst wie *Netflix* erzielten Nutzungsentgelte werden als Unternehmensgewinne im Sinne von Art. 7 OECD-MA qualifiziert.⁹⁷

aa. Steuerlicher Anknüpfungspunkt

Gemäß Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA können Unternehmensgewinne grundsätzlich ausschließlich im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit durch eine im Quellenstaat belegene Betriebsstätte aus.⁹⁸ Wann eine Betriebsstätte in diesem Sinne vorliegt, ist abschließend in Art. 5 OECD-MA geregelt, insbesondere ist § 12 AO in diesem Kontext nicht anwendbar.⁹⁹ Davon abgesehen sind Art. 5 OECD-MA und § 12 AO weitgehend ähnlich strukturiert; die abkommensrechtliche Definition ist lediglich etwas enger formuliert.¹⁰⁰ Grundsätzlich ist auch abkommensrechtlich eine feste Geschäftseinrichtung im Sinne einer physischen Präsenz für das Vorliegen einer Betriebsstätte erforderlich.¹⁰¹ Wie bereits festgestellt, unterhalten im Ausland ansässige nutzerbasierte Unternehmen der digitalen Wirtschaft regelmäßig keine derartige physische Präsenz in Deutschland,¹⁰² sodass es keinen Anknüpfungspunkt für ein deutsches Besteuerungsrecht gibt. Zwar wird auch hinsichtlich der abkommensrechtlichen Betriebsstättendefinition diskutiert, Internet-Server als Betriebsstätte anzuerkennen.¹⁰³ Das setzt jedoch voraus, dass das Unternehmen über den Server verfügt, diesen selbst betreibt und die mittels des Servers ausgeübten Geschäftsfunktionen

⁹⁷ R. Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494 (2014), S. 75 und 77 f., der zudem Art. 7 von Art. 12 OECD-MA abgrenzt.

⁹⁸ F. Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl. (2017), S. 290; K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 188.

⁹⁹ Vgl. F. Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl. (2017), S. 290; D. Birk/M. Desens/H. Tappe, Steuerrecht, 21. Aufl. (2018), S. 411; E.-M. Gersch, in: Klein AO, 14. Auflage 2018, § 12 AO Rn. 19.

¹⁰⁰ Vgl. F. Haase, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Aufl. (2017), S. 291.

¹⁰¹ Vgl. M. Görl, in: Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Art. 5 OECD-MA 2014 Rn. 12.

¹⁰² Vgl. P. Hongler/P. Pistone, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, IBFD Working Paper 2015, S. 12; vgl. M. Heggmaier/A. Riedl/C. Wutschke, IStR 2015, 92 (94 ff.).

¹⁰³ Vgl. M. Görl, in: Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Art. 5 OECD-MA 2014 Rn. 29; ausführlich R. Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494 (2014), S. 85 ff.

über bloße Hilfstätigkeiten hinausgehen (vgl. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA), was in der Regel nicht der Fall ist.¹⁰⁴ Es existiert daher auch abkommensrechtlich regelmäßig kein Anknüpfungspunkt für ein deutsches Besteuerungsrecht, sodass das Steueraufkommen der betrachteten Geschäftsmo-
delle *de lege lata* vollständig dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zu-
gewiesen wird.

bb. Abkommensrechtliche Aufteilung des Steueraufkommens

Wird eine Betriebstätte unterhalten, so bemisst sich die Ermittlung des Betriebstättengewinns nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA. Hierfür wird die Betriebstätte als eigenständiges und selbständiges Unternehmen fingiert (Functionally-Separate-Entity-Approach), sodass die Gewinnabgrenzung grundsätzlich nach Verrechnungspreisgrundsätzen erfolgt.¹⁰⁵ Hiernach sind der Betriebstätte diejenigen Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit, unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen, als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre (Fremdvergleichsgrundsatz).¹⁰⁶ Hierfür werden der Betriebstätte auf Grundlage einer Funktionsanalyse Wirtschaftsgüter, Risiken und Eigenkapital anhand sog. signifikanter Personalfunktionen zugeordnet und Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebstätte grundsätzlich anerkannt.¹⁰⁷ Die Beurteilung der Angemessenheit der Verrechnungspreise zwischen Stammhaus und Betriebstätte erfolgt mittels drei sog. Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufsmethode und Kostenaufschlagsmethode), die als gleichwertig angesehen werden.¹⁰⁸ Seit 2010 sind aus Sicht der *OECD* zudem die

¹⁰⁴ Vgl. R. Pinkernell, Ubg 2012, 331 (337); vgl. M. Görl, in: Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Art. 5 OECD-MA 2014 Rn. 29 m.w.N.

¹⁰⁵ K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 195; H. Kufßmaul, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 7. Aufl. (2013), S. 742.

¹⁰⁶ K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 191; H. Kufßmaul, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 7. Aufl. (2013), S. 742.

¹⁰⁷ K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 195.

¹⁰⁸ K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 352 f.

Nettomargenmethode und die transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode als weitere gleichrangige Methoden für die Angemessenheitsprüfung der Verrechnungspreise anerkannt.¹⁰⁹

Sofern die hier betrachteten Unternehmen Betriebstätten in Deutschland – etwa zu Marketingzwecken – unterhalten, wird oftmals die Kostenaufschlagsmethode angewandt.¹¹⁰ Hierfür werden die der Betriebstätte für Leistungen an das Stammhaus entstandenen Kosten um einen branchenüblichen Aufschlag erhöht und dieser Wert der Angemessenheitsprüfung zugrunde gelegt.¹¹¹ Dadurch wird die Funktion der jeweiligen Betriebstätte regelmäßig auf eine gering zu vergütende Routinetätigkeit beschränkt, sodass ihr im Allgemeinen nur verhältnismäßig geringe Gewinne zugeordnet werden.¹¹²

III. Kritische Analyse der Aufteilung des Steueraufkommens

1. Digitalisierung als Herausforderung des internationalen Steuerrechts?

Wie die Darstellung der Aufteilung des Steueraufkommens *de lege lata* gezeigt hat, steht Deutschland als dem Land der Nutzer regelmäßig kein (bedeutsames) Besteuerungsrecht zu. In der Regel verfügen soziale Netzwerke und Streamingdienste über keine Betriebstätte im Sinne von § 12 AO bzw. Art. 5 OECD-MA, sodass schon kein Anknüpfungspunkt für ein Besteuerungsrecht gemäß § 49 EStG respektive Art. 7 OECD-MA existiert. Verfügen besagte Unternehmen ausnahmsweise über eine hinreichende physische Präsenz um eine Betriebstätte in Deutschland zu begründen, so wer-

¹⁰⁹ Vgl. K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 354 f.

¹¹⁰ Vgl. G. Kofler/G. Mayr/C. Schlager, BB 2017, 1751 (1756 f.).

¹¹¹ K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 354; G. Kraft, in: Kraft AStG, 2. Auflage 2019, § 1 AStG Rn. 230.

¹¹² Vgl. G. Kofler/G. Mayr/C. Schlager, BB 2017, 1751 (1756); J. Becker/J. Englisch, Wirtschaftsdienst 2017, 801 (803); R. Pinkernell, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494 (2014), S. 100.

den dieser regelmäßig nur untergeordnete Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter zugeordnet, sodass hieraus ebenfalls kein substantielles Besteuerungsrecht folgt.

Legt man die zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit als Beurteilungsmaßstab zugrunde, so ist zunächst festzuhalten, dass wegen der eindeutigen Zuweisung des Steuersubstrats zum Ansässigkeitsstaat des Unternehmens keine Doppelbesteuerung droht. Darüber hinaus hat die Untersuchung jedoch gezeigt, dass taugliche Anknüpfungspunkte für die Zuordnung bestimmender Werttreiber nutzerbasierter Unternehmen und damit für eine hinreichende wirtschaftliche Präsenz existieren, um ein deutsches Besteuerungsrecht zu rechtfertigen (Anzahl deutscher Nutzer, mittels digitaler Schnittstellen in Deutschland abgeschlossene Verträge und über digitale Schnittstellen in Deutschland erzielte Umsätze).

Dies legt nahe, dass ein nicht unerheblicher Teil der Wertschöpfung im Land des Nutzers erfolgt, ohne dass damit ein entsprechendes Besteuerungsrecht einhergeht.¹¹³ Die Einschätzung der *EU*, wonach der Ort der Wertschöpfung und der Ort der Besteuerung digitaler Unternehmen oftmals auseinanderfallen und hieraus nicht nur ein wettbewerbsverzerrendes Steuergefälle zugunsten der digitalen Wirtschaft, sondern auch insgesamt eine unfaire Besteuerung folgt,¹¹⁴ scheint daher berechtigt zu sein. Die gezielte Vermeidung einer Betriebsstätte bzw. die (legale) Steuergestaltung mittels nur schwer kontrollierbarer Verrechnungspreise sind zwar keine Spezifika der digitalen Wirtschaft, zeigen sich bei dieser aber in einem besonderen quantitativen Ausmaß.¹¹⁵

Dieser Befund wird verschiedentlich kritisiert. Ein großer Teil der Kritik richtet sich, wie bereits dargestellt, gegen die Bezugnahme auf die Wertschöpfung als maßgebliches Beurteilungskriterium einer gerechten zwischenstaatlichen Steueraufteilung. Vertreter des Schrifttums und die *OECD* haben wiederholt darauf hingewiesen, dass bislang kein internationaler Konsens zu Bedeutung, Ausmaß und örtlicher Zurechnung der auch

¹¹³ Vgl. A. Schlund, DStR 2018, 937 (938).

¹¹⁴ Vgl. Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft, COM(2018) 146 final, S. 5.

¹¹⁵ Vgl. J. Becker/J. Englisch, Wirtschaftsdienst 2017, 801 (803).

in dieser Untersuchung als maßgeblich erachteten Werttreiber nutzerbasierter Unternehmen der digitalen Wirtschaft gefunden werden konnte.¹¹⁶ Die *EU* wolle ihren Mitgliedstaaten mit ihren Richtlinienentwürfen folglich breite Besteuerungsrechte ohne internationalen Rückhalt verschaffen.¹¹⁷ Insbesondere *Schön* verweist darauf, dass neben dem Bestimmungsland bzw. Marktstaat – also dem Land des Nutzers – auch der Ansässigkeitsstaat digitaler Unternehmen und sonstige Staaten, in denen diese wirtschaftlich präsent sind, auf der Grundlage einer wertschöpfungsorientierten Aufteilung des Steueraufkommens Besteuerungsrechte geltend machen können, was eine zunehmende Doppelbesteuerung nach sich ziehen könne.¹¹⁸

Der Kritik von *Schön* ist zuzugeben, dass digitale Unternehmen – zum Teil auch in Marktstaaten – trotz der digitalisierten Geschäftsmodelle oftmals eine große Anzahl von Mitarbeitern beschäftigen und damit nach den bestehenden Regelungen des internationalen Steuerrechts über zum Teil erhebliche steuerliche Anknüpfungspunkte verfügen.¹¹⁹ Die Annahme der *EU* geht daher zu weit, wenn sie impliziert, dass das Steueraufkommen digitaler Unternehmen vorrangig im jeweiligen Marktstaat zu besteuern sei. Hieraus folgt jedoch nicht, dass dem Marktstaat kein oder nur ein ganz untergeordneter Anteil am Steueraufkommen zugewiesen werden sollte. Die gegenwärtig geltenden Regelungen, die die physische Präsenz eines Unternehmens als wichtigsten Indikator für eine ein Besteuerungsrecht rechtfertigende wirtschaftliche Integration in den Marktstaat vorsehen, gehen in ihrer Konzeption auf die wirtschaftlichen Begebenheiten des 20. Jahrhunderts zurück.¹²⁰ Eine physische Präsenz ist jedoch für eine hohe

¹¹⁶ Vgl. *OECD* (Hrsg.), Brief on the Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018, 2018, S. 2; vgl. *M. Olbert/C. Spengel*, *World Tax Journal* 2017, 3 (9).

¹¹⁷ Vgl. *W. Schön*, *F.A.Z.* v. 6.4.2018, S. 16.

¹¹⁸ *W. Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 3 f.

¹¹⁹ Vgl. *C. Spengel*, *DB* 2018, M4 (M5).

¹²⁰ Vgl. *W. Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 4; vgl. *Europäische Kommission*, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, S. 4.

Marktdurchdringung durch digitale Unternehmen nicht zwangsläufig erforderlich.¹²¹ Zudem weisen nutzerbasierte Geschäftsmodelle typischerweise hoch integrierte Wertschöpfungsmodelle auf, die eine eindeutige Identifizierung des konkreten Ortes der Wertschöpfung erschweren, grundsätzlich aber eine stärkere Berücksichtigung markt- bzw. bestimmungslandbezogener Faktoren nahelegen.¹²² Es lassen sich bereits jetzt Anknüpfungspunkte und Schätzmöglichkeiten für eine stärkere Berücksichtigung der mit Nutzer(-daten), immateriellen Wirtschaftsgütern und den mittels digitaler Schnittstellen erwirtschafteten Umsätzen im Land des Nutzers erzielten Wertschöpfung identifizieren (s.o., II. 2. a. bb.). Legt man das hier als tauglich und maßgeblich erachtete Beurteilungskriterium einer wertschöpfungsorientierten Aufteilung des Steueraufkommens zugrunde, so ist ein Reformbedarf des Status quo nicht von der Hand zu weisen. Im Folgenden sollen daher eine Reform der Betriebsstättenbesteuerung sowie die Einführung von Quellensteuern als mögliche Reformmaßnahmen untersucht werden.

2. Reform der Betriebsstättenbesteuerung

a. Neuausrichtung des steuerlichen Anknüpfungspunktes (Nexus)

Wie die bisherige Untersuchung gezeigt hat, ist es Unternehmen der digitalen Wirtschaft durch intensive Nutzung moderner Kommunikationstechnologien möglich, wirtschaftlich in Märkten aktiv zu sein, ohne dort eine physische Präsenz im Sinne der nationalen oder abkommensrechtlichen Betriebsstättendefinition zu unterhalten. Als Reaktion hierauf wird eine Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs erwogen, um eine Anknüpfung an die „digitale Präsenz“¹²³ eines Unternehmens zu ermöglichen.

¹²¹ Vgl. J. Becker, IStR 2018, 634 (635).

¹²² Vgl. S. Greil/D. Fehling, IStR 2017, 757 (760); J. Becker/J. Englisch, Wirtschaftsdienst 2017, 801 (807); J. Hey, Bulletin for International Taxation 2018, 203 (204).

¹²³ Hierbei handelt es sich um den in der Literatur gängigen Begriff, vgl. K. van Lück, Steuerrecht und Digital Economy, 2018, S. 459.

aa. Reformüberlegungen der OECD und Ansatz von Hongler/Pistone

Die *OECD* hat 2015 eine über die bisherigen Erfolge des BEPS-Projektes hinausgehende Erfassung der digitalen Wirtschaft mittels eines um eine „wesentliche digitale Präsenz“ angepassten Betriebsstättenbegriffs erwogen.¹²⁴ Hierdurch soll ein neuer steuerlicher Anknüpfungspunkt geschaffen werden, der auf Geschäftsmodelle zielt, die Beiträge oder Daten von Nutzern erheben und wirtschaftlich verwerten, ohne dass das jeweilige Unternehmen eine physische Präsenz in dem jeweiligen Marktstaat unterhält.¹²⁵ Als Faktoren zur Bestimmung der „Wesentlichkeitsschwelle“ (*threshold*) für die Annahme einer Betriebsstätte erwägt die *OECD* Umsatzenschwellen, den Einsatz digitaler Funktionen oder bestimmte nutzerbezogene Faktoren wie monatliche Nutzerzahl, Volumen der gesammelten Daten und Zahl online geschlossener Verträge.¹²⁶ Bislang hat sich die *OECD* jedoch einer klaren Empfehlung enthalten und vorerst lediglich eine weitere Untersuchung des Konzepts der „digitalen Präsenz“ angekündigt.¹²⁷

Auch das Schrifttum hat sich mit einer Reform der Betriebsstättendefinition befasst. Hervorzuheben ist insbesondere eine umfassende Untersuchung von *Hongler/Pistone*. Diese plädieren ebenfalls für eine Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs um eine „digitale Präsenz“ und nennen als Anknüpfungsmerkmale das Anbieten von Dienstleistungen via einer digitalen Schnittstelle, eine Mindestzahl von 1.000 Nutzern pro Monat und die Erzielung eines nicht näher bestimmten Mindestumsatzes durch digitale Dienstleistungen, wobei diese zudem kumulativ erfüllt sein müssen.¹²⁸ Der Vorschlag stimmt folglich im Grundansatz mit den Überlegungen der *OECD* überein. Die Autoren schlagen jedoch darüber hinaus die Berück-

¹²⁴ Vgl. S. *Eilers/F. Oppel*, *IStR* 2018, 361 (364).

¹²⁵ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, S. 107; vgl. S. *Eilers/F. Oppel*, *IStR* 2018, 361 (364).

¹²⁶ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, S. 107 ff.; vgl. S. *Eilers/F. Oppel*, *IStR* 2018, 361 (364).

¹²⁷ *OECD* (Hrsg.), *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 135 f. und 172 f.; vgl. zur „Policy Note“ vom 23.1.2019 bereits Fn. 7.

¹²⁸ Vgl. *P. Hongler/P. Pistone*, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, *IBFD Working Paper* 2015, S. 24 f.

sichtigung eines zeitlichen Schwellenwertes vor, wonach eine auf einer digitalen Präsenz basierende Betriebsstätte erst anzunehmen sei, wenn die Mindestnutzerzahl für einen bestimmten Zeitraum (beispielsweise 12 Monate) überschritten wird.¹²⁹ Auch erwägen *Hongler/Pistone* die Umschwelle nicht absolut, sondern in Relation zu dem Wohlstand des Markstaates, beispielsweise gemessen als Relation zum Durchschnittseinkommen oder dem BIP, zu bestimmen.¹³⁰

bb. Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission

Der Richtlinienentwurf der *EU* zur Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz baut auf diesen Vorarbeiten auf.¹³¹ Im Mittelpunkt des Entwurfs steht die Erweiterung der nationalen und abkommensrechtlichen Betriebsstättendefinition der Mitgliedstaaten um die „signifikante digitale Präsenz“ eines Unternehmens, die als Indikator für dessen „signifikante wirtschaftliche Präsenz“ in einem anderen Staat als seinem Ansässigkeitsstaat dienen und daher einen Steuerzugriff rechtfertigen soll.¹³² Eine „signifikante digitale Präsenz“ soll nach Art. 4 Abs. 3 RL-E vorliegen, wenn „die durch sie ausgeübte Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise aus der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle besteht“¹³³ und zusätzlich eine oder mehrere der folgenden besondere Bedingungen erfüllt sind:

- Die Gesamterträge aus der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen an Nutzer übersteigen für den betreffenden Zeitraum und Staat 7.000.000,- €;

¹²⁹ Vgl. *P. Hongler/P. Pistone*, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, IBFD Working Paper 2015, S. 25.

¹³⁰ Vgl. *P. Hongler/P. Pistone*, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, IBFD Working Paper 2015, S. 25.

¹³¹ Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 4.

¹³² Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 2 f., 9 f. und 18.

¹³³ Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 18 f.

- die Zahl der Nutzer einer oder mehrerer digitaler Dienstleistungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum übersteigt 100.000;
- die Zahl der Geschäftsverträge über die Bereitstellung solcher digitaler Dienstleistungen, die in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum abgeschlossen wurden, übersteigt 3.000.

Zentrales Tatbestandsmerkmal des geplanten Anknüpfungspunktes sind die „digitalen Dienstleistungen“. Art. 3 Abs. 5 RL-E definiert sie als Dienstleistungen, die über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und die ohne Informationstechnologie nicht erbracht werden könnten. Die *Kommission* weist in dem Richtlinienentwurf zudem darauf hin, dass die von ihr präferierte Reform des Betriebstättenbegriffs auch Eingang in den EU-weit diskutierten Vorschlag zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) finden soll.¹³⁴ Die Einführung einer GKKB stellt nach Auffassung der *EU* die optimale Lösung dar, um angesichts der zunehmenden Digitalisierung eine „fairere und effizientere Unternehmensbesteuerung“ sicherzustellen.¹³⁵ Der erweiterte Betriebstättenbegriff soll ohne Änderungen in die GKKB übernommen werden, sodass auf das bereits Dargestellte verwiesen werden kann. Änderungen ergeben sich aber für die Aufteilung des Steueraufkommens auf Stammhaus und Betriebstätte, worauf gesondert einzugehen sein wird (s.u., III. 2. b. bb.).

cc. Auswirkungen auf die untersuchten Geschäftsmodelle

Wie die Darstellung gezeigt hat, verfolgen die in der gegenwärtigen Debatte vorherrschenden Reformvorschläge sehr ähnliche Modelle für eine Erweiterung des Betriebstättenbegriffs. Sie unterscheiden sich durch kleine Abweichungen hinsichtlich der berücksichtigungsfähigen Indikatoren, unterschiedlich festgelegte „Wesentlichkeitsschwellen“ und hinsichtlich

¹³⁴ Vgl. allgemein zur GKKB *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final.

¹³⁵ *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 4.

der Frage, ob die Schwellenwerte der maßgeblichen Indikatoren für eine „digitale Präsenz“ alternativ (*EU*) oder kumulativ (*Hongler/Pistone*) überschritten sein müssen (von der *OECD* wurde auch diese Frage nicht eindeutig und abschließend beantwortet¹³⁶). Aus Vereinfachungsgründen sollen daher allein die Auswirkungen des konkreten Richtlinienentwurfs der *EU* auf die untersuchten Unternehmen dargestellt werden.

Facebook veröffentlicht in seinen Quartalsberichten zwar regelmäßig Angaben über die Nutzerzahlen des Netzwerkes, schlüsselt diese aber nur nach Regionen auf. Im dritten Quartal 2018 waren in Europa monatlich 375 Millionen Nutzer auf *Facebook* aktiv.¹³⁷ Gleichzeitig erzielte *Facebook* in Europa 3,266 Milliarden US-\$ Werbeumsätze,¹³⁸ die das Unternehmen ebenfalls nicht auf die einzelnen europäischen Staaten aufschlüsselt. Gemessen daran ist davon auszugehen, dass *Facebook* sämtliche Schwellenwerte des Richtlinienentwurfs deutlich überschreitet.

Netflix wiederum schlüsselt die veröffentlichten Zahlen nicht einmal nach Regionen auf. Das Unternehmen hatte im vierten Quartal 2018 weltweit rund 140 Millionen zahlende Nutzer und erzielte 4,187 Milliarden US-\$ Umsatz.¹³⁹ Hiervon entfallen nach Schätzungen rund 4 Millionen Nutzer auf Deutschland,¹⁴⁰ sodass *Netflix* unter Berücksichtigung der Höhe der monatlichen Nutzungsgebühren sowohl den umsatz- als auch den nutzerbezogenen Schwellenwert deutlich überschreiten dürfte. Die Erweiterung der Betriebsstättendefinition entsprechend dem Richtlinienentwurf der *EU* würde daher dazu führen, dass sowohl *Facebook* als auch *Netflix* in Deutschland Betriebsstätten unterhalten.

¹³⁶ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, S. 107 und 109 f. („range of factors“, „part of a test“).

¹³⁷ https://s21.q4cdn.com/399680738/files/doc_financials/2018/Q3/Q3-2018-Earnings-Presentation.pdf (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).

¹³⁸ https://s21.q4cdn.com/399680738/files/doc_financials/2018/Q3/Q3-2018-Earnings-Presentation.pdf (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).

¹³⁹ https://s22.q4cdn.com/959853165/files/doc_financials/quarterly_reports/2018/q4/01/FINAL-Q4-18-Shareholder-Letter.pdf (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).

¹⁴⁰ <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/streaming-dienst-so-erfolgreich-ist-netflix-in-deutschland-wirklich-1.4005932> (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).

dd. Vergleich und kritische Analyse der Reformvorschläge

Bewertet man die Vorschläge im Hinblick auf etwaige Doppelbesteuerungsrisiken, so wird teilweise eingewandt, dass bei der Festlegung der für die Annahme einer „digitalen Präsenz“ relevanten Schwellenwerte darauf zu achten sei, dass diese nicht zu niedrig festgesetzt werden. Ansonsten sei mit einer starken Zunahme der Betriebsstättenanzahl zu rechnen, die mit einem stark erhöhten Doppelbesteuerungsrisiko und hohen Compliance-Kosten für die betroffenen Unternehmen einhergehe.¹⁴¹ Die Notwendigkeit hinreichend hoher Schwellenwerte folgt bereits aus dem völkerrechtlichen Erfordernis eines *genuine link* für die Begründung eines Besteuerungsrechts. Das Doppelbesteuerungsrisiko hängt zudem maßgeblich von der konkreten Ausgestaltung der Vorschriften bezüglich der Aufteilung des Steueraufkommens auf Stammhaus und Betriebsstätte ab, sodass hierauf in diesem Zusammenhang näher einzugehen ist (s.u., III. 2. b.).

Analysiert man die Reformvorschläge im Hinblick auf eine wertschöpfungsorientierte Zuweisung von Besteuerungsrechten ergibt sich ein differenziertes Bild. Bereits der Geltungsbereich des Richtlinienentwurfs der EU, der auf eine Reform der Körperschaftsteuervorschriften der Mitgliedstaaten beschränkt ist (vgl. Art. 1 RL-E), ist kritikwürdig. Die Besonderheiten der Wertschöpfung nutzerbasierter Digitalunternehmen sind nicht von der Rechtsform des jeweiligen Unternehmensträgers abhängig, sodass die Wertschöpfung von Personengesellschaften durch den Richtlinienentwurf unberücksichtigt bleibt. Zugleich besteht aufgrund des engen Geltungsbereichs die Gefahr, dass ein steuerlicher Anknüpfungspunkt durch (Um-)Gestaltung des Rechtsträgers gezielt vermieden werden kann.

Von diesem formalen Aspekt abgesehen ist positiv zu beurteilen, dass die Reformvorschläge die oben dargestellten Schätzmöglichkeiten für die als wesentlich identifizierten Werttreiber nutzerbasierter Unternehmen – Nutzer, über digitale Schnittstellen abgeschlossene Verträge und durch digitale Dienstleistungen erwirtschaftete Umsätze – als relevante Kriterien einer digitalen Präsenz berücksichtigen. Insbesondere der Richtlinienentwurf der EU berücksichtigt den Wertschöpfungsbeitrag der Nutzer jedoch nur quantitativ anhand der Nutzerzahl, ohne auch qualitative Aspekte –

¹⁴¹ Vgl. W. Schön, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 19; zu ansteigenden Compliance-Kosten zudem D. Pinto, Canadian Tax Journal 2017, 291 (317).

wie etwa die hier vorgeschlagene Unterscheidung in „aktive“ und „passive“ Nutzer oder die Bedeutung für und die Rolle der Nutzer für das jeweilige Geschäftsmodell – zu berücksichtigen. Die bisherige Untersuchung hat jedoch gezeigt, dass die Nutzer von *Facebook* aufgrund des Netzwerkeffektes, der Nutzeraktivität und Beteiligung mittels *user generated content* sowie der zentralen Bedeutung der Nutzerdaten für das personalisierte Werbeangebot eine größere Bedeutung für die unternehmerische Wertschöpfung haben als die Nutzer von *Netflix* (s.o., II. 2. a. bb.). Diese unterschiedliche Bedeutung der Nutzer für einzelne Geschäftsmodelle greift der Richtlinienentwurf nicht auf.

Darüber hinaus ist fraglich, ob das Kriterium „Umsatz“ für sich betrachtet¹⁴² oder in Verbindung mit anderen Merkmalen einen hinreichenden Indikator darstellt, um einen steuerlichen Nexus zu begründen. Schließlich müsse man – so die Einschätzung von *Eilers/Oppel* – in diesem Fall auch physischen Direktlieferungen ab einer bestimmten Anzahl ohne Rücksicht auf die Voraussetzungen des § 12 AO / Art. 5 OECD-MA eine Betriebsstätte zuweisen.¹⁴³ In eine ähnliche Richtung weist die Kritik von *Becker*, der *Netflix* mit einer Versandvideothek für auf DVD gespeicherten Filmen vergleicht und ausführt, dass allein der unterschiedliche Vertriebsweg keine „digitale Präsenz“ als Anknüpfungspunkt für ein deutsches Besteuerungsrecht begründen könne.¹⁴⁴

Diese Kritik kann weitgehend darauf zurückgeführt werden, dass – wie bereits erörtert – bislang kein Einvernehmen darüber erzielt wurde, wie die Wertschöpfung digitaler Unternehmen im Detail erfolgt. Nach der hier vertretenen Auffassung zu dieser Frage unterscheidet sich ein Streamingdienst wie *Netflix* nicht allein durch den Vertriebsweg von einer „klassischen“ Versandvideothek. Das spezifische Geschäftsmodell von Streamingdiensten und die intensive Marktdurchdringung ohne physische Präsenz ist erst durch die Leistungserbringung via digitaler Schnittstellen und der damit einhergehenden gegen Null tendierenden Grenzkosten der Leistungserstellung denkbar. Der konstanten Auswertung der bei Nutzern

¹⁴² Vgl. OECD (Hrsg.), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, S. 107.

¹⁴³ Vgl. S. *Eilers/F. Oppel*, IStR 2018, 361 (370).

¹⁴⁴ Vgl. J. *Becker*, IStR 2018, 634 (636); kritisch auch K. *van Lüeck*, *Steuerrecht und Digital Economy*, 2018, S. 460 ff.

erhobenen Daten kommt zudem Bedeutung für das personalisierte Leistungsangebot zu. Zwar ist *Eilers/Oppel* zuzugeben, dass mit der Anknüpfung an Kriterien wie „Umsatz“ und „Nutzerzahl“ in der Tat eine partielle Neuausrichtung des steuerlichen Anknüpfungspunktes vom Ort der Produktion zum Ort der Nachfrage einhergeht.¹⁴⁵ Zum einen greift dies jedoch nur den oben dargestellten Umstand auf, dass die Wertschöpfungsprozesse nutzerbasierter Unternehmen der digitalen Wirtschaft stark integriert sind und die Wertschöpfungsbeiträge der Nutzer die Unterscheidung zwischen Produktions- und Nachfrageort erschweren und grundsätzlich in Frage stellen. Zum anderen entspricht es dem hier ebenfalls zugrunde gelegten Verständnis, dass dem Absatzmarkt mit Blick auf das Nutzenprinzip ohnehin ein größerer Anteil an der Wertschöpfung zugemessen werden sollte. Eine Reform des steuerlichen Anknüpfungspunktes im Sinne des Richtlinienentwurfs der *EU* ist daher – abgesehen von der hier geäußerten Kritik – unter dem Gesichtspunkt einer wertschöpfungsorientierten Steueraufteilung zu begrüßen.

b. Reform der Aufteilung des Steueraufkommens zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

Im Zusammenhang mit der erwogenen Weiterentwicklung des Betriebsstättenbegriffs wird zudem eine Reform der Aufteilung des Steueraufkommens zwischen Stammhaus und Betriebsstätte diskutiert. Im Wesentlichen werden zwei Reformmaßnahmen erwogen. Einerseits wird eine Anpassung der Verrechnungspreisgestaltung und andererseits wird eine Aufteilung des Steueraufkommens mittels einer formelhaften Gewinnaufteilung vorgeschlagen. Beide Ansätze werden im Folgenden kurz dargestellt und sodann kritisch analysiert.

aa. Reform der Verrechnungspreisgestaltung

(1) Richtlinienentwurf der Europäischen Kommission

Die *EU* verfolgt auch hinsichtlich der Zuordnung von Gewinnen zu der um eine signifikante digitale Präsenz erweiterten Betriebsstätte das Konzept

¹⁴⁵ Vgl. S. *Eilers/F. Oppel*, IStR 2018, 361 (370).

einer Evolution bestehender Regelungen, anstatt substantielle Neuregelungen anzustreben.¹⁴⁶ Einer signifikanten digitalen Präsenz sollen Gewinne auch weiterhin nach Maßgabe einer auf einer Selbständigkeitsfunktion basierenden Funktionsanalyse zugerechnet werden.¹⁴⁷ Hierbei sollen die ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken berücksichtigt werden,¹⁴⁸ was dem schon bislang maßgeblichen entspricht. Anpassungsbedarf sieht die *EU* jedoch insofern, als dass das bislang für die Übernahme von Risiken und das wirtschaftliche Eigentum an Vermögenswerten maßgebliche Kriterium der Personalfunktionen nicht geeignet sei, eine wertschöpfungsgerechte Aufteilung des Steueraufkommens sicherzustellen. Nach den Reformvorstellungen der *EU* sollen in der Funktionsanalyse daher „Geschäftstätigkeiten des Unternehmens in Bezug auf Daten und Nutzer, die über eine digitale Schnittstelle erfolgen, als wirtschaftlich signifikante Funktionen angesehen werden“¹⁴⁹, um eine Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums und der maßgeblichen Risiken zu der jeweiligen Betriebsstätte zu erreichen.

Auch sei die Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split Method, PSM) in der Regel die geeignetste Methode, um einer signifikanten digitalen Präsenz Gewinne zuzuordnen.¹⁵⁰ Als denkbare Aufteilungsfaktoren werden die Ausgaben für Forschung und Entwicklung, Vermarktung sowie die Zahl der Nutzer in einem Mitgliedstaat und die je Mitgliedstaat erhobenen Daten erwogen.¹⁵¹ Gemäß Art. 5 Abs. 6 RL-E kann der jeweilige Steuerpflichtige jedoch nachweisen, dass eine andere, auf international anerkannten

¹⁴⁶ Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 10.

¹⁴⁷ Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 10.

¹⁴⁸ Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 10.

¹⁴⁹ *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 10.

¹⁵⁰ Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 11.

¹⁵¹ Vgl. *Europäische Kommission*, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung

Grundsätzen basierende Methode in Bezug auf die Ergebnisse der Funktionsanalyse für die Gewinnzuordnung besser geeignet ist und diese anwenden.

(2) Reformüberlegungen der OECD und des Schrifttums

Die OECD verfolgt im Rahmen des BEPS-Projektes den Ansatz, die Verrechnungspreisbestimmung stärker an der Wertschöpfung auszurichten.¹⁵² Zu diesem Zweck soll die rechtliche Struktur von Geschäftsvorfällen an Bedeutung verlieren und stattdessen mittels einer Wertschöpfungsbeitragsanalyse die Bedeutung der Ausübung von Funktionen, die Nutzung bzw. Bereitstellung von Vermögenswerten sowie die Übernahme von Risiken innerhalb eines Unternehmens ermittelt werden.¹⁵³ Zudem hat sich auch die OECD hinsichtlich der Verrechnungspreisbestimmung von Unternehmen der digitalen Wirtschaft für eine Weiterentwicklung der PSM ausgesprochen, da diese oft am besten geeignet sei, global integrierte Wertschöpfungsketten zu erfassen.¹⁵⁴

Auch das Schrifttum spricht sich insbesondere für eine Weiterentwicklung der PSM aus. *Hongler/Pistone* schlagen etwa vor, die PSM um eine „upfront income allocation of a partial profit to the market jurisdiction“¹⁵⁵ zu erweitern. Dem liegt das Verständnis zugrunde, dass die Wertschöpfung insbesondere digitaler Unternehmen nicht allein angebotsseitig, sondern auch nachfrageseitig erfolgt, was eine stärkere Gewinnzurechnung zu den Absatzmärkten rechtfertigt.¹⁵⁶ Welcher prozentuale Anteil am Gewinn dem Staat des Absatzmarktes im Voraus zugerechnet wird, soll durch internationale Verhandlungen und ökonomische Studien ermittelt werden.¹⁵⁷ In

von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 11.

¹⁵² S. Greil/D. Fehling, IStR 2017, 757 (759).

¹⁵³ S. Greil/D. Fehling, IStR 2017, 757 (759).

¹⁵⁴ OECD (Hrsg.), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, S. 92; S. Greil/D. Fehling, IStR 2017, 757 (759).

¹⁵⁵ P. Hongler/P. Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD Working Paper 2015, S. 33 f.

¹⁵⁶ P. Hongler/P. Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD Working Paper 2015, S. 33; vgl. J. Englisch, IStR 2016, 717 (718).

¹⁵⁷ P. Hongler/P. Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD Working Paper 2015, S. 34.

eine ähnliche Richtung gehen die Überlegungen von *Schreiber/Fell*. Diese schlagen vor, die PSM zu einer „absatzorientierten PSM“ weiter zu entwickeln und in einem ersten Schritt zunächst den gesamten aufzuteilenden Gewinn aus einer Transaktion der Betriebsstätte im Staat der Erbringung der Absatzleistung zuzuordnen.¹⁵⁸ In einem zweiten Schritt sollen dann den Staaten der Leistungserstellung ein Teil des Gewinns zugeordnet werden, der sich an den in ihm ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgütern und übernommenen Risiken orientiert.¹⁵⁹

(3) Funktionsweise der Profit Split Method

Da im Zentrum der Überlegungen hinsichtlich einer Reform der Verrechnungspreisgestaltung eine Stärkung und Modifikation der PSM steht, soll deren Funktionsweise als Grundlage der anschließenden Analyse dargestellt und mit den bislang vorrangig bedeutsamen Standardmethoden (s.o., II. 3. b. bb.) verglichen werden. Die PSM folgt dem Fremdvergleichsgrundsatz, bezweckt also den Gewinn zwischen den an einer Transaktion beteiligten Unternehmensteilen so aufzuteilen, wie es fremde Dritte untereinander getan hätten.¹⁶⁰ Hierzu soll die Verteilung von Funktionen und Risiken zwischen den an der Transaktion beteiligten Unternehmensteilen nach betriebswirtschaftlichen Maßstäben vorgenommen werden.¹⁶¹ Entscheidender Aufteilungsmaßstab ist der jeweilige Mehrwert, der durch die Aktivitäten erzielt worden ist.¹⁶² Die Gewinnaufteilung erfolgt hierzu in der Regel nach der sog. Restgewinnanalyse in einem zweistufigen Verfahren.¹⁶³ Zunächst soll den an der Transaktion beteiligten Unternehmensteilen ein üblicher Gewinn für die ausgeübten Funktionen und übernommenen Ri-

¹⁵⁸ U. Schreiber/L. Fell, FS Endres (2016), 387 (396).

¹⁵⁹ Vgl. U. Schreiber/L. Fell, FS Endres (2016), 387 (396).

¹⁶⁰ Vgl. K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 355.

¹⁶¹ Vgl. G. Kraft, in: Kraft AStG, 2. Auflage 2019, § 1 AStG Rn. 240.

¹⁶² Vgl. G. Frotscher, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. (2015), S. 352.

¹⁶³ Vgl. H.-K. Kroppen/R. Dawid/R. Schmidtke, Profit Split, the Future of Transfer Pricing? Arm's Length Principle and Formulary Apportionment Revisited from a Theoretical and a Practical Perspective, in: W. Schön/K. Konrad (Hrsg.), Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics, 267 (272); vgl. A. Eigelshoven, in: Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Art. 9 OECD-MA 2014 Rn. 88.

siken bzw. für das eingesetzte Kapital zugewiesen werden, der sich an üblichen Marktvergütungen orientieren soll.¹⁶⁴ Der verbleibenden Gewinn soll dann in einem zweiten Schritt aufgeteilt werden, wofür Aufteilungsfaktoren gefunden werden müssen, die den wertschöpfenden Beitrag des jeweiligen Unternehmensteils am besten erfassen.¹⁶⁵ Welche Aufteilungsfaktoren zur Anwendung kommen, kann in der Regel nicht abstrakt vorab festgelegt werden, sondern erfordert eine genaue Analyse der Art und Umstände des jeweiligen Geschäftsvorfalles.¹⁶⁶

Während bei der Anwendung der PSM die Gewinnaufteilung im Vordergrund steht, zielen die Standardmethoden auf die Ermittlung eines Verrechnungspreises.¹⁶⁷ Nach der Preisvergleichsmethode wird hierzu der innerhalb eines Unternehmens für eine Transaktion vereinbarte Preis mit dem Preis verglichen, den ein fremder Dritter für ein gleichartiges Geschäft entrichtet hätte.¹⁶⁸ Bei der Wiederverkaufsmethode werden dagegen ausgehend von dem Preis, der einem fremden Dritten für eine bei einem Unternehmensteil gekauften Ware in Rechnung gestellt wurde, markt- und branchenübliche Abschläge für Kosten, Risiko und Unternehmerngewinn abgezogen und so der angemessene Einstandspreis als maßgeblicher Verrechnungspreis ermittelt.¹⁶⁹ Die dritte Standardmethode, die Kostenaufschlagsmethode, beschreitet den umgekehrten Weg und wurde bereits dargestellt (s.o., II. 3. b. bb.). Aus der Darstellung ergibt sich unmittelbar, dass die Standardmethoden nur sinnvoll angewendet werden können, wenn überhaupt Vergleichspreise für den Fremdvergleich ermittelt werden können. Die PSM soll dagegen angewandt werden, wenn am Wertschöpfungsprozess wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter beteiligt sind oder die Transaktion hochintegriert ist.¹⁷⁰ Für immaterielle Wirtschaftsgüter lassen

¹⁶⁴ Vgl. A. Eigelshoven, in: Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Art. 9 OECD-MA 2014 Rn. 88.

¹⁶⁵ Vgl. A. Eigelshoven, in: Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Art. 9 OECD-MA 2014 Rn. 88.

¹⁶⁶ H-K. Kroppen/R. Dawid/R. Schmidtke, Profit Split, the Future of Transfer Pricing? Arm's Length Principle and Formulary Apportionment Revisited from a Theoretical and a Practical Perspective, in: W. Schön/K. Konrad (Hrsg.), Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics, 267 (273).

¹⁶⁷ S. Rieke, Verrechnungspreise im Spannungsfeld zwischen Konzernsteuerung und internationalem Steuerrecht, 2015, S. 88.

¹⁶⁸ K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 353.

¹⁶⁹ K.-M. Wilke/J.-A. Weber, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Aufl. (2018), S. 353.

¹⁷⁰ A. Eigelshoven, in: Vogel/Lehner DBA, 6. Auflage 2015, Art. 9 OECD-MA 2014 Rn. 87.

sich oftmals keine vergleichbaren Preise ermitteln¹⁷¹ und hochintegrierte Transaktionen lassen sich durch Auf- oder Abschläge ebenfalls nicht sachgerecht erfassen.

(4) *Kritische Analyse*

Die PSM ist ihrer Konzeption nach gut geeignet, Doppelbesteuerung zu vermeiden, da lediglich die tatsächlichen Gewinne oder Verluste nach Maßgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes verteilt werden.¹⁷² Sofern die an der Gewinnaufteilung beteiligten Staaten jedoch unterschiedliche Aufteilungsfaktoren zugrunde legen, droht eine Doppelbesteuerung, die im Einzelfall durch Freistellung oder Anrechnung vermieden werden kann.¹⁷³

Beurteilt man die Reformüberlegungen unter Berücksichtigung einer wertschöpfungsorientierten Aufteilung des Steueraufkommens, so ist eine Stärkung und konzeptionelle Weiterentwicklung der PSM grundsätzlich zu begrüßen. Nutzerbasierte Unternehmen zeichnen sich – wie bereits dargelegt – durch einen (sehr) hohen Anteil von immateriellen Wirtschaftsgütern an der Wertschöpfung und hochintegrierte Geschäftsmodelle aus. Für immaterielle Wirtschaftsgüter lassen sich jedoch kaum relevante Marktpreise bestimmen,¹⁷⁴ und auch die von Nutzern ausgehende Wertschöpfung wird bislang regelmäßig nicht vergütet, sodass auch insoweit keine Marktpreise zu ermitteln sind. Die Standardmethoden lassen sich daher kaum auf stark nutzerbasierte Unternehmen der digitalen Wirtschaft anwenden. Die Bedeutung der Nutzer für die Wertschöpfung spricht zudem für eine höhere, am Umsatz orientierte, Gewinnzuweisung zu den jeweiligen Marktstaaten bei der Aufteilung des Steueraufkommens.¹⁷⁵

Aus einer wertschöpfungsorientierten Sicht sprechen daher gute Gründe dafür, dem Ansässigkeitsstaat der Nutzer auf der ersten Stufe der Restgewinnanalyse einen größeren Anteil des Gewinnes zuzuordnen. Ob hierfür

¹⁷¹ Vgl. O. Jacobs/D. Endres/C. Spengel (Hrsg.), *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 8. Aufl. (2016), S. 582.

¹⁷² Vgl. H-K. Kroppen/R. Dawid/R. Schmidtke, Profit Split, the Future of Transfer Pricing? Arm's Length Principle and Formulary Apportionment Revisited from a Theoretical and a Practical Perspective, in: W. Schön/K. Konrad (Hrsg.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, 267 (270).

¹⁷³ Vgl. U. Schreiber/L. Fell, FS Endres (2016), 387 (397).

¹⁷⁴ Vgl. O. Jacobs/D. Endres/C. Spengel (Hrsg.), *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 8. Aufl. (2016), S. 582.

¹⁷⁵ C. Dorenkamp, *IStr* 2018, 640 (642).

allerdings, wie von *Hongler/Pistone* vorgeschlagen, eine pauschale Zuordnung von Gewinnen zum Marktstaat wertschöpfungsgerecht ist, ist fraglich. So hat die Untersuchung gezeigt, dass Nutzeraktivität und -interaktion zwar entscheidende Werttreiber des Geschäftsmodells sozialer Netzwerke darstellen, für Streamingdienste jedoch regelmäßig nur von untergeordneter Bedeutung sind. Mit anderen Worten übt die digitale Präsenz eines sozialen Netzwerkes andere und für die Wertschöpfung des Gesamtunternehmens potentiell bedeutsamere Funktionen aus, als diejenige eines Streamingdienstes, die – abgesehen von der Erhebung von Nutzerdaten – eher einer Vertriebsgesellschaft entspricht. In jedem Fall sollte eine pauschale Vorabgewinnzuweisung daher für verschiedene Geschäftsmodelle nutzerbasierter Unternehmen auch verschiedene Zuordnungssätze vorsehen.

Im Vergleich mit einer derartigen pauschalen Vorabgewinnzurechnung ermöglicht der Ansatz der *EU*, im Rahmen der Funktionsanalyse Geschäftstätigkeiten in Bezug auf Daten und Nutzer als signifikante Funktionen anzusehen, eine stärkere Ausrichtung der Gewinnzurechnung an der Wertschöpfung. Auch dieser Ansatz ist jedoch nicht frei von Problemen. So wurden die Wertschöpfungsprozesse nutzerbasierter Unternehmen bislang nicht ausreichend untersucht, um die von digitalen Präsenzen ausgeübten Funktionen abschließend beurteilen zu können. Darüber hinaus können in der Regel weder für die Bewertung der Nutzeraktivität noch für diejenige der Daten Vergleichspreise ermittelt werden, sodass hieran oftmals auch die Bestimmung üblicher Marktvergütungen für die von einer signifikanten digitalen Präsenz ausgeübten Funktionen scheitern wird. Perspektivisch könnte daher eine Kombination der Ansätze von *EU* und *Hongler/Pistone* vorzugswürdig sein. Soweit sich für die von einer signifikanten digitalen Präsenz über digitale Schnittstellen ausgeübten Funktionen annäherungsweise übliche Marktvergütungen bestimmen lassen, können diese auf der ersten Stufe der Restgewinnanalyse zugrunde gelegt werden. Soweit dies nicht möglich ist, könnte stattdessen auf eine pauschale Vorabzuweisung von Gewinnen zurückgegriffen werden, um die auf den Absatzmarkt zurückzuführende Wertschöpfung jedenfalls annäherungsweise zu erfassen, die nach den geltenden Regelungen bislang unberücksichtigt bleibt. Angewendet auf *Facebook* und *Netflix* würde dies bedeuten, dass der signifikanten digitalen Präsenz von *Netflix* auf der ersten Stufe der

Restgewinnanalyse bspw. die übliche Marktvergütung für eine vergleichbare Vertriebsgesellschaft zugewiesen wird,¹⁷⁶ wohingegen der digitalen Präsenz von *Facebook* ein pauschaler Anteil am Gewinn zugewiesen wird, dessen genaue Höhe noch zu bestimmen wäre.

Bei der Verteilung des Restgewinns auf der zweiten Stufe der Restgewinnanalyse können die maßgeblichen Werttreiber nutzerbasierter Unternehmen ebenfalls als (ergänzende) Aufteilungsfaktoren herangezogen werden. Bei stark nutzerbasierten Geschäftsmodellen wie sozialen Netzwerken könnte für die Aufteilung des Restgewinns bspw. der Anteil der Nutzer im einem Staat in Relation zu sämtlichen Nutzern der von dem Unternehmen angebotenen Dienste herangezogen werden. Alternativ könnte man erwägen, für diejenigen nutzerbasierten Unternehmen, für deren durch eine signifikante digitale Präsenz ausgeübten Funktionen übliche Marktvergütungen nicht bestimmt werden können, auf eine zweistufige Gewinnzuordnung zu verzichten und stattdessen den gesamten Gewinn nur anhand von Aufteilungsfaktoren und dem jeweiligen Wertschöpfungsbeitrag entsprechend auf Haupthaus und Betriebsstätte aufzuteilen.¹⁷⁷

bb. Aufteilung des Steueraufkommens durch formelhafte Gewinnaufteilung

(1) *Konzeptionelle Ausgestaltung*

A Wie bereits ausgeführt, möchte die *Kommission* die Reform der Betriebsstättenbesteuerung langfristig in den Entwurf zur Einführung einer unionsweiten GKKB integrieren. Während auf Ebene der steuerrechtlichen Anknüpfung auf die um eine „signifikante digitale Präsenz“ erweiterte Betriebsstättendefinition zurückgegriffen werden soll, liegt der GKKB ein von der unter III. 2. b. aa. dargestellten Zuweisung des Steueraufkommens mittels transaktionsbezogener Verrechnungspreise abweichendes Konzept zugrunde. Die bislang international anerkannte und angewandte Aufteilung des Steueraufkommens mittels transaktionsbezogener Standard- und

¹⁷⁶ Vgl. *H-K. Kroppen/R. Dawid/R. Schmidtke*, Profit Split, the Future of Transfer Pricing? Arm's Length Principle and Formulary Apportionment Revisited from a Theoretical and a Practical Perspective, in: W. Schön/K. Konrad (Hrsg.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics*, 267 (275).

¹⁷⁷ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 19.

Gewinnmethoden soll im Rahmen der GKKB durch eine globale formelhafte Gewinnaufteilung ersetzt werden.¹⁷⁸ Der Gesamtgewinn eines Unternehmens soll hiernach entsprechend einer vorher festgelegten Formel und ohne Berücksichtigung einzelner, dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Transaktionen auf die Gesellschaften und Betriebstätten des Unternehmens verteilt werden.¹⁷⁹ Der bislang letzte Richtlinienentwurf der *Kommission* zur Einführung einer GKKB sieht für die Aufteilungsformel die gleichgewichteten Faktoren „Umsatz“, „Arbeit“ (gemessen durch Lohnaufwand und Personaleinsatz) und „Vermögenswerte“ vor.¹⁸⁰ Hiernach würde dem Unternehmensteil *A* – etwa einer Betriebstätte – folgender Anteil an der konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage des Unternehmens *K* zugeordnet:¹⁸¹

$$\text{Anteil } A = \left(\frac{1}{3} \frac{U^A}{U^K} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{LA^A}{LA^K} + \frac{1}{2} \frac{P^A}{P^K} \right) + \frac{1}{3} \frac{VW^A}{VW^K} \right) * KKB$$

U = Umsatzerlöse

VW = Vermögenswerte

LA = Lohnaufwand

KKB = konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage

P = Personaleinsatz

Abb. 1: Formelhafte Gewinnaufteilung – Richtlinienentwurf der EU

Die *Kommission* weist darauf hin, dass das bislang erwogene Verfahren der Formelzerlegung angepasst werden müsse, um digitale Geschäftstätigkeiten zutreffend zu erfassen.¹⁸² Wie genau diese Anpassung erfolgen soll, er-

¹⁷⁸ Vgl. G. Kraft, in: Kraft AStG, 2. Auflage 2019, § 1 AStG Rn. 243 m.w.N.

¹⁷⁹ Vgl. G. Kraft, in: Kraft AStG, 2. Auflage 2019, § 1 AStG Rn. 243; O. Jacobs/D. Endres/C. Spengel (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. (2016), S. 236.

¹⁸⁰ Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final, S. 2 und S. 31.

¹⁸¹ Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final, S. 31; die Übersetzung und Bezeichnung der Variablen ist an K. van Lück, Steuerrecht und Digital Economy, 2018, S. 535 angelehnt.

¹⁸² Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung

läutert sie jedoch nicht. Im Schrifttum wurden diese Überlegungen von *Becker* und *van Lück* aufgegriffen, die für die Einbeziehung eines „pauschalen Sales-Faktors“¹⁸³ respektive für eine starke Gewichtung des Faktors „Umsatz“¹⁸⁴ plädieren.

(2) *Kritische Analyse*

Eine Doppelbesteuerung droht durch eine formelhafte Gewinnaufteilung grundsätzlich nicht, soweit die an der Aufteilung beteiligten Staaten die aufzuteilende Bemessungsgrundlage nach einheitlichen Vorschriften ermitteln. Die Vermeidung von Doppelbesteuerung kann daher nur durch umfassende internationale Kooperation und einen Konsens über die Ermittlung der aufzuteilenden Bemessungsgrundlage gewährleistet werden, wie sie dem Entwurf der GKKB zugrunde liegt. Andernfalls besteht das erhebliche Risiko einer Doppelbesteuerung.¹⁸⁵ Bereits auf europäischer Ebene existieren jedoch umfassende Vorbehalte gegen die Einführung einer derartigen gemeinsamen und konsolidierten Bemessungsgrundlage, sodass die Chancen für eine über die *EU* hinausgehende Implementierung gegenwärtig äußerst gering sind.¹⁸⁶

Was eine Orientierung der Aufteilung des Steueraufkommens an der unternehmerischen Wertschöpfung anbelangt, ist festzuhalten, dass die Gewinnzuordnung mittels formelhafter Gewinnaufteilung grundsätzlich pauschal erfolgt und daher nur Näherungslösungen für die tatsächliche Erfolgslage der einzelnen Unternehmensteile liefern kann.¹⁸⁷ Jedoch stellt dies mit Blick auf die hochintegrierten Wertschöpfungsprozesse nutzerbasierter Unternehmen der digitalen Wirtschaft nicht zwangsläufig einen Nachteil dar. Die zunehmende Bedeutung von immateriellen Wirtschaftsgütern für die unternehmerische Wertschöpfung bei gleichzeitiger Abwesenheit eines Drittvergleichs ermöglicher Marktpreise sowie die

von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, S. 4.

¹⁸³ Vgl. *J. Becker*, IStR 2018, 634 (638).

¹⁸⁴ Vgl. *K. van Lück*, Steuerrecht und Digital Economy, 2018, S. 532 ff.

¹⁸⁵ Vgl. *G. Kraft*, in: Kraft AStG, 2. Auflage 2019, § 1 AStG Rn. 243.

¹⁸⁶ Vgl. *P. Hongler/P. Pistone*, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, IBFD Working Paper 2015, S. 32; vgl. *G. Kraft*, in: Kraft AStG, 2. Auflage 2019, § 1 AStG Rn. 243; *S. Krauß*, IStR 2014, 204 (207).

¹⁸⁷ Vgl. *O. Jacobs/D. Endres/C. Spengel* (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. (2016), S. 238.

Schwierigkeit, Vorteile aus der Integration konkret einzelnen Transaktionen zuzurechnen,¹⁸⁸ lassen eine formelhafte Gewinnaufteilung vorteilhaft erscheinen. Zwar mag das Ergebnis der Formelaufteilung notwendigerweise pauschal sein, die zur Aufteilung herangezogenen Faktoren sind dagegen keinesfalls willkürlich gewählt, sondern knüpfen an allgemein akzeptierte Produktionsfaktoren und dadurch an die dem jeweiligen Staat zuzurechnende Wertschöpfung an.¹⁸⁹

(3) *Entwurf einer angepassten Aufteilungsformel*

A Vor diesem Hintergrund weist der bisherige Richtlinienentwurf der EU Schwächen auf. Dieser sieht nämlich eine gleichgewichtete Berücksichtigung der Aufteilungsfaktoren „Umsatz“, „Arbeit“ und „Vermögenswerte“ vor. Wie bereits dargestellt, ist ein Problem bei der (sach-)gerechten steuerlichen Erfassung der digitalen Wirtschaft darin begründet, dass die gegenwärtigen Gewinnaufteilungsregelungen stark an Personalfunktionen anknüpfen (s.o., II. 3.). Die Gewichtung der einzelnen Faktoren hängt aber entscheidend davon ab, welche Bedeutung ihnen für die Wertschöpfung zugemessen wird¹⁹⁰ oder – mit anderen Worten – ob sie geeignete Indikatoren für die Wertschöpfung des jeweiligen Unternehmens sind. Der Vergleich mit den USA, in welchen eine formelhafte Gewinnaufteilung bereits seit Beginn des 20. Jahrhunderts Anwendung findet,¹⁹¹ zeigt, dass eine Gewichtung wie die von der EU angedachte nicht zwingend ist. Zum Teil wird der Aufteilungsfaktor „Umsatz“ von Gliedstaaten der USA doppelt oder sogar dreifach gewichtet.¹⁹² Eine angepasste formelhafte Gewinnaufteilung könnte die Besonderheiten der digitalen Wirtschaft durch eine vergleichbare Übergewichtung des Faktors „Umsatz“ gewährleisten, der nach der hier vertretenen Auffassung als Indikator für einige der wesentlichen Werttreiber nutzerbasierter Unternehmen dient (s.o., II. 2. a. bb.). Denkbar ist bspw., die Gewichtung des Faktors pauschal zu erhöhen. Einen ent-

¹⁸⁸ Vgl. O. Jacobs/D. Endres/C. Spengel (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. (2016), S. 237.

¹⁸⁹ Vgl. A. Oestreicher, Gewinnaufteilung, in: A. Oestreicher/W. Scheffler/U. Schreiber/C. Spengel, Die internationale Unternehmensbesteuerung im Wandel, 2005, 73 (85 ff.) m.w.N.; vgl. O. Jacobs/D. Endres/C. Spengel (Hrsg.), Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. (2016), S. 238.

¹⁹⁰ Vgl. K. van Lüick, Steuerrecht und Digital Economy, 2018, S. 532.

¹⁹¹ Vgl. S. Krauß, IStR 2014, 204 (206).

¹⁹² Vgl. D. Spencer, International Tax Review 2013, 48 (49).

sprechenden Vorschlag hat *van Lück* unterbreitet, der eine hälftige Gewichtung des Faktors „Umsatz“ vorschlägt und die Faktoren „Arbeit“ und „Vermögenswerte“ mit jeweils 25 % gewichten möchte.¹⁹³

Dieser Vorschlag lässt jedoch außer Acht, dass eine derart angepasste Aufteilungsformel unterschiedslos auf digitale und nicht digitale Unternehmen anwendbar wäre. Zugleich räumt *van Lück* selbst ein, dass eine Gleichgewichtung der von der *EU* benannten Aufteilungsfaktoren aufgrund ihrer erheblichen Bedeutung für die Gewinnerzielung grundsätzlich angemessen ist.¹⁹⁴ Eine Anpassung der Aufteilungsformel ist daher nur hinsichtlich digitaler Geschäftsmodelle erforderlich, wohingegen eine solche für nicht digitale Unternehmen unterbleiben sollte. Die Aufteilungsformel könnte daher statt um eine pauschale Übergewichtung des Faktors „Umsatz“ um einen variablen Gewichtungsfaktor für digitale Umsätze angepasst werden (vgl. *Abb. 2*).

$$\text{Anteil } A = \left(\frac{(1 + \alpha) U^A}{3 U^K} + \frac{(1 - \frac{\alpha}{2})}{3} \left(\frac{1 LA^A}{2 LA^K} + \frac{1 P^A}{2 P^K} \right) + \frac{(1 - \frac{\alpha}{2})}{3} \frac{VW^A}{VW^K} \right)$$

* KKB

Mit $\alpha = \frac{U^{K,dig}}{U^K} = \text{Gewichtungsfaktor digitale Umsätze}$

Abb. 2: Formelhafte Gewinnaufteilung – Aufteilungsformel mit Gewichtungsfaktor

Der variable Gewichtungsfaktor (α) setzt die über digitale Schnittstellen erzielten Umsätze eines Unternehmens ($U^{K,dig}$) ins Verhältnis zu dessen Gesamtumsatz (U^K) und bildet so den Grad der „Digitalisierung“ des Unternehmens ab. Erhöht man nun die von der *EU* angedachte Gewichtung der Umsätze um diesen Faktor und reduziert gleichzeitig die Gewichtung der Faktoren „Arbeit“ und „Vermögenswerte“ um jeweils die Hälfte des Gewichtungsfaktors, ergibt sich eine mit dem Grad der Digitalisierung zunehmende Übergewichtung des Faktors „Umsatz“. Für ein Unternehmen ohne digitale Umsätze folgt aus $\alpha = 0$, dass es bei der von der *EU* erwogenen Gewichtung von $1/3$ zu $1/3$ zu $1/3$ bleibt. Für ein Unternehmen, dass die

¹⁹³ Vgl. *K. van Lück*, *Steuerrecht und Digital Economy*, 2018, S. 535.

¹⁹⁴ Vgl. *K. van Lück*, *Steuerrecht und Digital Economy*, 2018, S. 535.

Hälfte seiner Umsätze mittels einer digitalen Schnittstelle erzielt, gilt $\alpha = 0,5$, woraus eine Gewichtung von $2/4$ zu $1/4$ zu $1/4$ folgt. Für ein Unternehmen, das – wie *Facebook* und *Netflix* – nahezu ausschließlich digitale Umsätze erzielt, gilt $\alpha \approx 1$, woraus eine Gewichtung von $4/6$ zu $1/6$ zu $1/6$ folgt. Durch eine derart modifizierte Formelaufteilung könnte der zunehmenden Bedeutung der marktseitigen Wertschöpfung digitalisierter Geschäftsmodelle Rechnung getragen werden, ohne zugleich die Bedeutung der anderen Aufteilungsfaktoren für nicht bis wenig digitalisierte Unternehmen pauschal in Frage zu stellen. Weitere Anpassungen der Aufteilungsformel, etwa durch gewichtete Berücksichtigung der Nutzerzahl eines Unternehmens, sind ebenfalls denkbar und könnten zu einer weiter verbesserten Erfassung der tatsächlichen Wertschöpfung möglichst vieler (digitaler) Unternehmenstypen führen.

cc. Vergleich von formelhafter Gewinnaufteilung und Reform der Verrechnungspreisgestaltung

Die Untersuchung hat gezeigt, dass sowohl eine Aufteilung des Steueraufkommens mittels einer formelhaften Gewinnaufteilung als auch eine Reform der Verrechnungspreisgestaltung zu einer im Vergleich mit dem gegenwärtigen Status quo gerechteren zwischenstaatlichen Aufteilung des Steueraufkommens nutzerbasierter Unternehmen führen können. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass PSM und formelhafte Gewinnaufteilung in ihrer Konzeption vergleichbar sind.¹⁹⁵ Jede der beiden Reformoptionen hat jedoch auch spezifische Vor- und Nachteile. Die formelhafte Gewinnaufteilung ist einfach anzuwenden und führt zu klaren und vorhersehbaren Ergebnissen. Sie erfordert jedoch eine umfassende zwischenstaatliche Einigung über die Ermittlung der aufzuteilenden Bemessungsgrundlage und stößt international auf Vorbehalte. Darüber hinaus führt sie zwangsläufig zu einer pauschalen Aufteilung der Bemessungsgrundlage.

Im Vergleich ist es durch eine Reform der PSM möglich, auf eine bereits international anerkannte Methode zur Zuordnung des Steueraufkommens zurückzugreifen. Auch ist es mit der PSM prinzipiell möglich, die Besonderheiten der Wertschöpfung des jeweiligen Unternehmens zielgerichteter zu berücksichtigen als mit einer vorab festgelegten Aufteilungsformel, wie

¹⁹⁵ Vgl. *Kropper/Dawid/Schmidtke* (2012), S. 268.

sie der formelhaften Gewinnaufteilung zugrunde liegt.¹⁹⁶ Die starke Transaktionsabhängigkeit eröffnet dagegen grundsätzlich Einschätzungs- und Gestaltungsspielräume, die zu einer zielgerichteten Gewinnverlagerung und -kürzung führen und eine wertschöpfungsorientierte Steueraufteilung vereiteln könnten. Nach dem hier zugrunde gelegten Beurteilungsmaßstab ist eine Reform der PSM gleichwohl einer formelhaften Gewinnaufteilung vorzuziehen, da durch diese die hier als maßgeblich erachteten Werttreiber nutzerbasierter Unternehmen präziser erfasst werden können. Letztendlich hängt die Vorteilhaftigkeit der PSM aber stark von der weiteren wissenschaftlichen Durchdringung digitaler Wertschöpfungsprozesse ab, auf deren Grundlage differenziertere Anwendungsmuster erarbeitet werden können. Falls auf internationaler Ebene auch in Zukunft kein weitergehender Konsens über die Bedeutung der einzelnen Werttreiber nutzerbasierter Unternehmen für die gesamte Wertschöpfung erreicht werden kann, wäre eine formelhafte Gewinnaufteilung die logische Antwort.¹⁹⁷

3. Quellensteuereinbehalt auf Zahlungen für digitale Dienstleistungen

Als Alternative zu einer Reform der Betriebstättenbesteuerung wird die Einführung eines Quellensteuereinhalts auf Zahlungen für bestimmte digitale Produkte und Dienstleistungen erwogen.¹⁹⁸ Diese sollen so konzipiert sein, dass sie auch dann erhoben werden können, wenn ein im Ausland ansässiges Unternehmen über keine ausreichende physische Präsenz im Quellenstaat verfügt, um dort nach geltendem Recht eine Betriebstätte

¹⁹⁶ Vgl. *Kropper/Dawid/Schmidtke* (2012), S. 274.

¹⁹⁷ Vgl. *J. Hey*, *Bulletin for International Taxation* 2018, 203 (206).

¹⁹⁸ Vgl. *OECD* (Hrsg.), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, S. 21 und 171; *OECD* (Hrsg.), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2018, S. 137 f.; umfassend *Y. Brauner/A. Baez*, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, *IBFD Working Paper* (2015) m.w.N.; *Y. Brauner/P. Pistone*, *Bulletin for International Taxation* 2017, 681 (685) ff.; *K. van Lück*, *Steuerrecht und Digital Economy*, 2018, S. 462 ff.; kritisch *W. Schön*, *Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*, *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper* 2017-11, S. 26 ff.; vgl. *G. Kofler/G. Mayr/C. Schlager*, *BB* 2017, 1815 (1817).

zu unterhalten.¹⁹⁹ Im Vergleich mit dem rechtlichen Status quo würde die Einführung eines derartigen Quellensteuereinbehalts somit zu einer Verlagerung von Besteuerungsrechten zugunsten der jeweiligen Quellenstaaten führen. Obwohl die EU die Einführung derartiger Quellensteuern auf digitale Umsätze zunächst als Reformmöglichkeit erwog,²⁰⁰ hat sie diesen Ansatz bislang nicht weiterverfolgt. Im Folgenden soll daher ein kurzer Überblick über die Entwicklungen auf internationaler Ebene gegeben und sodann ein Vergleich mit der angestrebten Reform der Betriebsstättenbesteuerung vorgenommen werden.

a. Konzeption der vorgeschlagenen Quellensteuer

Die Vorschläge sehen die Einführung einer Bruttoquellensteuer auf Zahlungen für bestimmte von Inländern online von nichtansässigen Unternehmen bezogene Güter und Dienstleistungen vor.²⁰¹ Welche Güter und Dienstleistungen konkret erfasst sein sollen, wird in den Reformvorschlägen im Einzelnen nicht abschließend ausgeführt, beispielhaft werden jedoch insbesondere Werbeleistungen genannt.²⁰² Brauner/Pistone schlagen vor, den Quellensteuereinbehalt auf alle „base-eroding business payments to registered non-residents“ auszuweiten, um Probleme bei der Definition der digitalen Wirtschaft bzw. der erfassten digitalen Güter und Dienstleistungen von vornherein zu umgehen.²⁰³ Welche Zahlungen in diesem Sinne *base-eroding* sind, geht aus dem entsprechenden Vorschlag nicht hervor, sodass die Schwierigkeiten und Probleme im Zusammenhang mit der begrifflichen Eingrenzung der digitalen Wirtschaft und ihres Leistungsangebots (s.o., II. 1. b.) lediglich auf eine andere Begriffsebene verlagert werden. Der Quellensteuereinbehalt soll prinzipiell sowohl den rein unternehmerischen Bereich, als auch Leistungsbeziehungen zwischen Unternehmen und

¹⁹⁹ Vgl. OECD (Hrsg.), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2018, S. 137.

²⁰⁰ Europäische Kommission, Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, S. 11.

²⁰¹ Vgl. G. Kofler/G. Mayr/C. Schlager, BB 2017, 1815 (1817); W. Schön, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 26.

²⁰² Vgl. G. Kofler/G. Mayr/C. Schlager, BB 2017, 1815 (1817).

²⁰³ Vgl. Y. Brauner/P. Pistone, Bulletin for International Taxation 2017, 681 (685).

privaten Kunden erfassen.²⁰⁴ Er soll grundsätzlich durch den zahlenden Kunden vorgenommen werden, mit Blick auf B2C-Geschäfte wird alternativ ein Quellensteuereinbehalt durch das jeweils zahlungsausführende Kreditinstitut erwogen.²⁰⁵ Als Ausgleich für die Härten der geplanten Brutto-Besteuerung werden tendenziell geringe Quellensteuersätze in der Größenordnung von ca. 10 % erwogen.²⁰⁶ Eine Anrechnung der im Quellenstaat einbehaltenen Steuer ist regelmäßig nur für den Ansässigkeitsstaat des Unternehmens vorgesehen, wie es der üblichen Behandlung von Quellensteuern auf Zins- und Lizenzzahlungen entspricht.²⁰⁷ Zum Teil wird jedoch erwogen, auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Anrechnung auf die von diesem im Quellenstaat geschuldete Einkommen- oder Körperschaftsteuer vorzunehmen.²⁰⁸

b. Auswirkungen auf die untersuchten Geschäftsmodelle

Soziale Netzwerke und Streamingdienste wie *Facebook* und *Netflix* würden ohne Weiteres dem Anwendungsbereich der angedachten Quellensteuern unterfallen. Da soziale Netzwerke die private Nutzung ihres Netzwerkes grundsätzlich ohne Gegenleistung in Form einer Zahlung ermöglichen, würde der Quellensteuereinbehalt vor allem Zahlungen für von dem sozialen Netzwerk angebotene Werbedienstleistungen erfassen,²⁰⁹ welche vor-

²⁰⁴ Vgl. *W. Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 26; vgl. zudem *Y. Brauner/A. Baez*, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, IBFD Working Paper (2015), S. 12 ff., die unterschiedliche Konzeptionen für eine sachgerechte Erfassung von B2B- und B2C-Geschäften vorschlagen.

²⁰⁵ Vgl. *W. Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 28.

²⁰⁶ Vgl. *Y. Brauner/A. Baez*, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, IBFD Working Paper (2015), S. 2; *Y. Brauner/P. Pistone*, Bulletin for International Taxation 2017, 681 (686).

²⁰⁷ Vgl. *W. Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 26.

²⁰⁸ Vgl. *W. Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 26.

²⁰⁹ Vgl. *W. Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 28 für ein ähnliches Beispiel.

rangig dem B2B-Bereich zuzuordnen sind. Hinsichtlich des Geschäftsmodells von *Netflix* würde der Quellensteuereinbehalt grundsätzlich sämtliche Zahlungen im Rahmen des Abonnementmodells erfassen. Der Schwerpunkt der Zahlungen wäre dabei dem B2C-Bereich zuzuordnen (privat genutzte Abonnements), obgleich ohne Weiteres auch der B2B-Bereich erfasst wäre (bspw. Zahlungen eines Hotels für den Kunden zur Verfügung gestellte *Netflix*-Zugänge).

c. Kritische Analyse und Vergleich mit einer Reform der Betriebsstättenbesteuerung

Fraglich ist, ob die Einführung derartiger Quellensteuern, gemessen an dem dieser Untersuchung zugrundeliegenden Maßstab, eine sachgerechte Reaktion auf die unter (III. 1.) dargestellten Probleme der Besteuerung der digitalen Wirtschaft darstellen würde. Beurteilt man zunächst die Gefahr der Entstehung von Doppelbesteuerung, so erweist sich die hypothetische Einführung eines derartigen Quellensteuereinhalts als problematisch. Da die betrachteten Unternehmen in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat grundsätzlich einer Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip unterliegen, droht eine Doppelbesteuerung, wenn eine Anrechnung der im Quellenstaat gezahlten Quellensteuer im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist.²¹⁰ Eine solche Anrechnungsmöglichkeit kann entweder unilateral durch den Ansässigkeitsstaat oder bilateral abkommensrechtlich – durch Aufnahme einer entsprechenden Klausel in ein DBA zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat – gewährleistet werden. In beiden Fällen ist die Bereitschaft des Ansässigkeitsstaates des Unternehmens erforderlich, auf einen Teil des ihm bislang zustehenden Steuersubstrats zu verzichten. Zwar unterscheidet sich die Einführung eines Quellensteuereinhalts in diesem Punkt grundsätzlich nicht von einer Reform der Betriebsstättenbesteuerung. Allerdings wird die Einführung eines Quellensteuereinhalts verbreitet als verhältnismäßig schnell und unkompliziert einführbare unilaterale Maßnahme erwogen,²¹¹ die – anders als eine primär abkommensrechtliche Reform der Betriebsstättenbesteuerung – im Ausgangspunkt keinen internationalen Konsens erfordert. Positiv gewendet könnte sich die unila-

²¹⁰ Vgl. *W. Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 27.

²¹¹ Vgl. *Y. Brauner/P. Pistone*, Bulletin for International Taxation 2017, 681 (682).

terale Einführung von Quellensteuern daher zwar als wirksame Maßnahme erweisen, um in internationalen (Abkommens-)Verhandlungen Druck auf die jeweiligen Verhandlungspartner aufzubauen,²¹² dies würde eine eventuell entstehende Doppelbesteuerung jedoch nicht vermeiden. Aus rein tatsächlichen Gründen weist die Einführung von Quellensteuern daher ein höheres Doppelbesteuerungsrisiko auf. Zwar ist konzeptionell auch eine Anrechnung auf im Quellenstaat gezahlte Körper- oder Einkommensteuer denkbar, das würde jedoch voraussetzen, dass dem Quellenstaat überhaupt ein Besteuerungsrecht für Gewinne von Unternehmen der digitalen Wirtschaft zusteht.²¹³ Dies ist jedoch oftmals gerade nicht der Fall, wie die Darstellung der Besteuerung *de lege lata* gezeigt hat (s.o., II. 3.).

Abgesehen von der den Regelungsvorschlägen immanenten Gefahr der Doppelbesteuerung können diese auch unter dem Aspekt der (sach-)gerechten Erfassung der Wertschöpfung der digitalen Wirtschaft nicht überzeugen. Die beabsichtigte Steuererhebung auf Bruttobasis ist aufgrund der äußerst heterogenen Profitabilität von Unternehmen der digitalen Wirtschaft schon im Ansatz nicht geeignet, die tatsächliche Wertschöpfung des jeweiligen Geschäftsmodelles zutreffend zu erfassen.²¹⁴ Insbesondere hinsichtlich der Zahlungen für Werbedienstleistungen, die regelmäßig die Haupteinnahmequelle von sozialen Netzwerken darstellen, stellt sich zudem das Problem, dass das Land der Nutzer nicht zwangsläufig mit dem Land der zahlenden Werbekunden identisch ist.²¹⁵ Durch einen ausschließlich zahlungsorientierten Quellensteuereinbehalt ohne zusätzliche Berücksichtigung anderer Faktoren würde der Wertschöpfungsbeitrag der Nutzer und damit ein wichtiger Werttreiber digitaler Unternehmen daher nicht immer zutreffend erfasst. Unabhängig von dem hier als maßgeblich zugrunde gelegten wertschöpfungsorientierten Analysemaßstab stünde die

²¹² Vgl. Y. Brauner/P. Pistone, *Bulletin for International Taxation* 2017, 681 (686).

²¹³ Vgl. W. Schön, *Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 27 f.

²¹⁴ Vgl. G. Kofler/G. Mayr/C. Schlager, *BB* 2017, 1815 (1817); W. Schön, *Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 26 m.w.N.; R. Martini/M. Valta, *ISr* 2018, 623 (627).

²¹⁵ Vgl. W. Schön, *Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11, S. 28.

vorgesehene Bruttobesteuerung zudem im Spannungsverhältnis mit bestehenden Diskriminierungs- und Beschränkungsverboten des Welthandelsrechts und der EU.²¹⁶

d. Zwischenergebnis

Wie die Analyse gezeigt hat, brächte die Einführung eines Quellensteuer einbehalts auf bestimmte digitale (Dienst-)Leistungen eine nicht unerhebliche Gefahr einer Doppelbesteuerung mit sich. Zudem sind die entsprechenden Konzepte kaum mit einer wertschöpfungsorientierten Zuweisung der Besteuerungsbefugnisse in Einklang zu bringen. Im Vergleich mit einer Reform der Betriebsstättenbesteuerung ist die Einführung derartiger Quellensteuern daher nachteilig. Zwar kann der Gefahr einer eintretenden Doppelbesteuerung dadurch begegnet werden, dass sich Deutschland um eine abkommensrechtliche Vereinbarung zur Anrechnung etwaiger Quellensteuern im jeweiligen Ansässigkeitsstaat bemüht. Dies erfordert jedoch einen zumindest bilateralen Konsens und damit nicht weniger, als für eine Reform der Betriebsstättenbesteuerung erforderlich ist.

IV. Zusammenfassung der Ergebnisse und Ausblick

Wie die Untersuchung gezeigt hat, besteht unter dem Gesichtspunkt einer wertschöpfungsorientierten Aufteilung des Steueraufkommens bezüglich nutzerbasierter Unternehmen der digitalen Wirtschaft weiterer Bedarf für eine Reform des internationalen Steuerrechts. Ein Teil der Wertschöpfung dieser Unternehmen lässt sich durch eine Schätzung ihrer bestimmenden Werttreiber Deutschland zuordnen, ohne dass hiermit nach geltendem Recht ein deutsches Besteuerungsrecht korrespondiert. Umfang und Ausmaß der zurechenbaren Wertschöpfung hängen jedoch stark vom jeweils betrachteten Geschäftsmodell ab. Es besteht daher zwar ein Reformbedarf, eine umfassende Neuallokation der Besteuerungsrechte ist aber nicht in jedem Fall geboten. Gemessen daran, ist die Erweiterung der abkommens-

²¹⁶ Vgl. OECD (Hrsg.), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, S. 115; K. van Lüick, *Steuerrecht und Digital Economy*, 2018, S. 462; G. Kofler/G. Mayr/C. Schlager, BB 2017, 1815 (1817).

rechtlichen und nationalen Betriebsstättendefinition um eine „digitale Präsenz“ grundsätzlich geeignet, ein an der Wertschöpfung ausgerichtetes Besteuerungsrecht des Staates des Nutzers dem Grunde nach zu gewährleisten. Zusätzlich bedarf es jedoch einer Reform der Gewinnzuordnungsregelungen, um der „digitalen Präsenz“ auch wertschöpfungsgerechte Anteile am Gewinn zurechnen zu können. Hierzu sollte insbesondere die PSM weiterentwickelt werden, da diese am besten geeignet ist, die hochintegrierten Geschäftsmodelle nutzerbasierter Unternehmen und den Beitrag der Nutzer zur Wertschöpfung zu erfassen.

Auch eine formelhafte Gewinnaufteilung könnte zu einer stärker an der Wertschöpfung orientierten Aufteilung des Steueraufkommens führen. Hierzu empfiehlt es sich, die bislang erwogene Aufteilungsformel um einen Gewichtungsfaktor für digitale Umsätze zu ergänzen. Zwar kann eine an der Wertschöpfung orientierte Aufteilung des Steueraufkommens durch eine Anpassung der bestehenden Verrechnungspreisregeln besser erreicht werden, als mit einer formelhaften Gewinnaufteilung. Berücksichtigt man jedoch weitere Beurteilungskriterien, insbesondere Effizienz und Befolgungskosten, bietet eine formelhafte Gewinnaufteilung gewichtige Vorteile, sodass auch deren Weiterentwicklung sinnvoll ist. Dagegen würde die unilaterale Einführung eines Quellensteuereinbehalts auf digitale Dienstleistungen mit großer Wahrscheinlichkeit zu Doppelbesteuerung führen und wäre darüber hinaus nicht geeignet, die Wertschöpfung nutzerbasierter Digitalunternehmen adäquat abzubilden. Im Vergleich zu einer Reform der Betriebsstättenbesteuerung ist die Einführung eines Quellensteuereinbehalts unter dem Gesichtspunkt zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit daher nicht zu empfehlen.

Die Untersuchung hat jedoch auch weiteren Forschungsbedarf aufgezeigt. Die Begrifflichkeit „nutzerbasiertes Unternehmen“ erfasst – wie der Begriff der „digitalen Wirtschaft“ – eine Vielzahl heterogener Geschäftsmodelle, von denen im Rahmen dieser Arbeit nur zwei exemplarische Geschäftsmodelle untersucht werden konnten. Darüber hinaus sind viele nutzerbasierte Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft noch nicht ausreichend untersucht, um deren Wertschöpfungsmodelle abschließend beurteilen zu können. Die betriebswirtschaftliche Steuerlehre kann daher insbesondere durch weitere Wertschöpfungsanalysen zu einem noch besseren Verständnis nutzerbasierter Geschäftsmodelle und der Verwirklichung zwischenstaatlicher Verteilungsgerechtigkeit beitragen.

Literaturverzeichnis

1. Monographien, Sammelwerke, Kommentare, Zeitschriftenaufsätze

Becker, Johannes/Englisch, Joachim, Ein größeres Stück vom Kuchen: Besteuerung der Gewinne von Google und Co., Wirtschaftsdienst 2017, S. 801-808.

Becker, Johannes, Seminar C: Besteuerung einer digitalen Präsenz, Internationales Steuerrecht 2018, S. 634-638.

Birk, Dieter (Begr.)/Desens, Marc/Tappe, Henning, Steuerrecht, 21. Auflage 2018, Heidelberg.

Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar, hrsg. von Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, 146. Ergänzungslieferung 2019, München.

Braunack, Jens, Digitalsteuer: Endlich angemessene Steuern für Google, Apple, Facebook und Co. in der EU?, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2018, S. 624-631.

Brauner, Yariv/Baez, Andrés, Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy, IBFD Working Paper 2015.

Brauner, Yariv/Pistone, Pasquale, Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union, Bulletin for International Taxation 2017, S. 681-687.

Dorenkamp, Christian, Seminar G: EU-Vorschläge zur Besteuerung der Digitalwirtschaft sowie EU-Beihilfenrecht und Verrechnungspreise, Internationales Steuerrecht 2018, S. 640-642.

Dorfer, Laura, Datenzentrische Geschäftsmodelle als neuer Geschäftsmodelltypus in der Electronic-Business-Forschung: Konzeptionelle Bezugspunkte, Klassifikation und Geschäftsmodellarchitektur, Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 2016, S. 307-369.

Eilers, Stephan/Oppel, Florian, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, Internationales Steuerrecht 2018, S. 361-370.

- Endriss, Axel/Käbisch, Volker/Labermeier, Alexander*, Ausgewählte Problemfelder der Besteuerung des Electronic Commerce, Betriebs-Berater 1999, S. 2276-2281.
- Englisch, Joachim*, Seminar G: VAT and Direct Taxation of the Digital Economy, Internationales Steuerrecht 2016, S. 717-725.
- Europäische Kommission* (Hrsg.), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2016) 683 final, Brüssel.
- Europäische Kommission* (Hrsg.), Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, Brüssel.
- Europäische Kommission* (Hrsg.), Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft, COM(2018) 146 final, Brüssel.
- Europäische Kommission* (Hrsg.), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final, Brüssel.
- Europäische Kommission* (Hrsg.), Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final, Brüssel.
- Frotscher, Gerrit*, Internationales Steuerrecht, 4. Auflage 2015, München.
- Fuest, Clemens*, Digitalisierung und Steuerpolitik – Vortrag bei der Jahresversammlung des ifo Instituts am 28. Juni 2018, ifo Schnelldienst 14/2018, S. 21-25.
- Gosch, Dietmar* (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, München 2016 (zit. nach § und Rn.).
- Grabitz, Eberhard* (Begr.)/*Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin* (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Kommentar, Band I, EUV/AEUV, 66. Ergänzungslieferung 2019 München (zitiert nach Art. und Rn.).
- Greil, Stefan/Fehling, Daniel*, Verrechnungspreisbestimmung im Zeitalter der Digitalisierung, Internationales Steuerrecht 2017, S. 757-765.

- Haase, Florian*, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Auflage 2017, Heidelberg.
- Heggmair, Maik/Riedl, Andreas/Wutschke, Christopher*, Betriebstätten von Unternehmen der Digital Economy – Eine kritische Analyse der zu erfüllenden Tatbestandsmerkmale für eine Betriebstätte in der Digital Economy, Internationales Steuerrecht 2015, S. 92-97.
- Hey, Johanna*, Vom Nutzen des Nutzenprinzips für die Gestaltung der Steuerrechtsordnung. In: *Tipke, Klaus/Seer, Roman/Hey, Johanna/Englisch, Joachim* (Hrsg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln 2010, S. 133-165.
- Hey, Johanna*, „Taxation Where Value is Created“ and the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative, Bulletin for International Taxation 2018, S. 203-208.
- Homburg, Stefan*, Allgemeine Steuerlehre, 7. Auflage 2015, München.
- Hongler, Peter/Pistone, Pasquale*, Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, IBFD Working paper 2015.
- Jacobs, Otto (Begr.)/Endres, Dieter (Hrsg.)/Spengel, Christoph (Hrsg.)*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Auflage 2016, München.
- Kaul, Verena/Krakau, Ina*, Wertschöpfungsorientierte Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebstätte, Internationales Steuerrecht 2019, S. 141-145.
- Kirchhof, Paul* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, Kommentar, 17. Auflage 2018, Köln (zit. nach § und Rn.).
- Klein, Franz* (Begr.), Abgabenordnung einschließlich Steuerstrafrecht, Kommentar, 14. Auflage 2018, München (zit. nach § und Rn.).
- Kofler, Georg/Mayr, Gunter/Schlager, Christoph*, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, Teil I: Problemstellung und internationale Entwicklungen, Betriebs-Berater 2017, S. 1751-1757.
- Kofler, Georg/Mayr, Gunter/Schlager, Christoph*, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, Teil II: Lösungsvorschläge, Betriebs-Berater 2017, S. 1815-1819.
- Kokott, Juliane*, Herausforderungen einer Digitalsteuer, Internationales Steuerrecht 2019, S. 123-134.

- Kraft, Gerhard* (Hrsg.), Außensteuergesetz, Kommentar, 2. Auflage 2019, München (zit. nach § und Rn.).
- Krauß, Sebastian*, Country-by-country-reporting: Ein Weg zu einer formelhaften Gewinnaufteilung?, Internationales Steuerrecht 2014, S. 204-207.
- Kroppen, Heinz-Klaus/Dawid, Roman/Schmidtke, Richard*, Profit Split, the Future of Transfer Pricing? Arm's Length Principle and Formulary Apportionment Revisited from a Theoretical and a Practical Perspective. In: Schön, Wolfgang/Konrad, Kai (Hrsg.), Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics, Berlin Heidelberg 2012, S. 267-293.
- Kußmaul, Heinz*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 7. Auflage 2013.
- Lang, Michael*, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung und der doppelten Nichtbesteuerung als DBA-Auslegungsmaxime?, Internationales Steuerrecht 2002, S. 609-613.
- Lück, Kolja van*, Steuerrecht und Digital Economy, Diss., Berlin 2018.
- Martini, Ruben/Valta, Matthias*, Generalthema II: Withholding tax in the era of BEPS, CIVs and digital economy, Internationales Steuerrecht 2018, S. 623-628.
- Meyering, Stephan/Hintzen, Christoph*, Der Begriff der digitalen Wirtschaft und dessen Bezüge zum Electronic Commerce – Kritische Analyse der Implikationen für die internationale Steuerplanung, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 2017, S. 451-471.
- Morse, Susan*, Value Creation: A Standard in Search of a Process, Bulletin for International Taxation 2018, S. 196-202.
- Mucic, Luka/Schlie, Ina/Schulz, Sebastian*, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft – BEPS, in: Blumenberg, Jens/Crezelius, Georg/Gosch, Dietmar/Schüppen, Matthias (Hrsg.), Festschrift für Wilhelm Haarmann, Düsseldorf 2015, S. 713-739.
- Naumann, Manfred/Groß, Bernhard*, Verrechnungspreisaspekte immaterieller Werte – der OECD-Bericht zu Maßnahme 8 des BEPS Action Plan, Internationales Steuerrecht 2014, S. 906-914.

- OECD* (Hrsg.), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2015.
- OECD* (Hrsg.), *Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnis 2014*, OECD Publishing, Paris 2015.
- OECD* (Hrsg.), *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement, 2015 Final Reports*, OECD Publishing, Paris 2015.
- OECD* (Hrsg.), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2018.
- OECD* (Hrsg.), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2018.
- OECD* (Hrsg.), *Brief on the Tax Challenges Arising From Digitalisation: Interim Report 2018*, OECD Publishing, Paris 2018.
- OECD* (Hrsg.), *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Splitting Project, OECD Publishing, Paris 2018.
- Oestreicher, Andreas*, *Gewinnaufteilung*, in: *Oestreicher, Andreas/Scheffler, Wolfram/Schreiber, Ulrich/Spengel, Christoph*, *Die internationale Unternehmensbesteuerung im Wandel*, München 2005, S. 73-91.
- Olbert, Marcel/Spengel, Christoph*, *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*; *World Tax Journal* 2017, S. 3-46.
- Paal, Boris P./Hennemann, Moritz*, *Big Data im Recht – Wettbewerbs- und daten(schutz)rechtliche Herausforderungen*, *Neue Juristische Wochenschrift* 2017, S. 1697-1701.
- Pinkernell, Reimar*, *Cloud Computing – Besteuerung des grenzüberschreitenden B2B- und B2C-Geschäfts*, *Die Unternehmensbesteuerung* 2012, S. 331-344.
- Pinkernell, Reimar*, *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*, Institut Finanzen und Steuern e.V. (Hrsg.), ifst-Schrift Nr. 494, Berlin 2014.

- Pinto, Dale*, Options To Address the Direct Tax Challenges Raised by the Digital Economy – A Critical Analysis, *Canadian Tax Journal* 2017, S. 291-331.
- Postler, Steffen*, Die Digitalisierung traditioneller Geschäftsmodelle: Ein Ansatz zum Umgang mit steuerlichen Verrechnungspreisen, *Internationales Steuerrecht* 2019, S. 100-107.
- Rieke, Sabrina*, Verrechnungspreise im Spannungsfeld zwischen Konzernsteuerung und internationalem Steuerrecht, Diss., Wiesbaden 2015.
- Rüscher, Daniel*, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft, *Mehrwertsteuerrecht* 2018, S. 419-428.
- Schanz, Deborah/Sixt, Michael*, Betroffene Geschäftsmodelle des EU-Richtlinienvorschlags zur Digitalsteuer, *Deutsches Steuerrecht* 2018, S. 1985-1990.
- Schaumburg, Harald (Hrsg.)*, *Internationales Steuerrecht*, 4. Auflage 2017, Köln.
- Scheffler, Wolfram*, *Besteuerung von Unternehmen I – Ertrag-, Substanz- und Verkehrsteuern*, 13. Auflage 2016, Heidelberg.
- Schlund, Albert*, Vorschläge der Europäischen Kommission für eine faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, *Deutsches Steuerrecht* 2018, S. 937-943.
- Schön, Wolfgang*, Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, *Steuer und Wirtschaft* 2012, S. 213-224.
- Schön, Wolfgang*, Transfer Pricing Issues of BEPS in the Light of EU Law, *British Tax Review* 2015, S. 417-428.
- Schön, Wolfgang*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper* 2017 – 11, München.
- Schön, Wolfgang*, Der digitale Steuer-Irrweg, *Frankfurter Allgemeine Zeitung* vom 6.4.2018, S. 16.
- Schreiber, Ulrich/Fell, Lisa*, Fremdvergleichsgrundsatz und internationale Gewinnverlagerung, in: Lüdicke, Jürgen/Schnitger, Arne/Spengel, Christoph (Hrsg.), *Besteuerung internationaler Unternehmen*, Festschrift für Dieter Endres, München 2016, S. 387-399.

- Schwarz, Christian/Stein, Stefan/Freudenberg, Michael*, Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle: die Relevanz von Daten aus Verrechnungspreissicht, Betriebs-Berater 2018, S. 2267-2272.
- Spencer, David*, Unitary Taxation with Combined Reporting: The TP solution?, International Tax Review 2013, S. 48-51.
- Spengel, Christoph*, Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Europa einmal mehr auf dem falschen Weg, Der Betrieb 15/2018, M4-M5.
- Stark, Johanna*, Verteilungsgerechtigkeit als Prinzip des internationalen Steuerrechts, Steuer und Wirtschaft 2019, S. 71-84.
- Stiftung Marktwirtschaft* (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung unter Wettbewerbsdruck, Berlin 2018.
- Vogel, Klaus*, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leitungsfähigkeitsprinzip im Internationalen Steuerrecht, in: Kirchhof, Paul/Offerhaus, Klaus/Schöberle, Horst (Hrsg.), Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik – Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, S. 361-376.
- Vogel, Klaus (Begr.)/Lehner, Moris (Hrsg.)*, Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 6. Auflage, München 2015 (zit. nach Art. und Rn.).
- Wilke, Kay-Michael/Weber, Jörg-Andreas*, Lehrbuch internationales Steuerrecht, 14. Auflage 2018, Herne.

2. Internetquellen

- Facebook Q3 2018 Results, unter: https://s21.q4cdn.com/399680738/files/doc_financials/2018/Q3/Q3-2018-Earnings-Presentation.pdf (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).
- Netflix, Übersicht über die Abonnementmodelle, unter: <https://www.netflix.com/de-en/#this-is-netflix> (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).
- Netflix, Shareholder Letter vom 17.1.2019, unter: https://s22.q4cdn.com/959853165/files/doc_financials/quarterly_reports/2018/q4/01/FINAL-Q4-18-Shareholder-Letter.pdf (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).
- Spotify, Übersicht über die Abonnementmodelle, unter: <https://www.spotify.com/de/premium/?checkout=false> (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).

Süddeutsche Zeitung, So erfolgreich ist Netflix in Deutschland wirklich, unter: <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/streaming-dienst-so-erfolgreich-ist-netflix-in-deutschland-wirklich-1.4005932> (zuletzt aufgerufen am 9.7.2019).

Der Autor

Ref. iur. Johannes Klamet, B.Sc. (klamet@jurs.uni-heidelberg.de) ist seit der Ersten juristischen Prüfung (2017) akademischer Mitarbeiter und Doktorand am Institut für Finanz- und Steuerrecht der Ruprechts-Karls-Universität Heidelberg (Lehrstuhl Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M. (Cornell)). Die vorliegende Untersuchung basiert auf der Bachelorarbeit des *Autors*, die dieser im Wintersemester 2018/2019 unter der Betreuung von *Prof. Dr. Stephan Meyering* an der FernUniversität in Hagen angefertigt hat.

Bisher in dieser Reihe erschienen:

- HFSt 1 (2015) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Subsidiarität in der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-783-1
- HFSt 2 (2016) Hanno Kube, Rechtliche Grundlagen und Grenzen der EU-Bankenabgabe, ISBN 978-3-86541-837-1
- HFSt 3 (2016) Ulrich Hufeld/Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Entwicklungslinien der Finanzverfassung, ISBN 978-3-86541-888-3
- HFSt 4 (2016) Paul Kirchhof/Hanno Kube/Reinhard Mußgnug/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit in Forschung und Lehre - 50 Jahre Institut für Finanz- und Steuerrecht, ISBN 978-3-86541-889-0
- HFSt 5 (2016) Johannes Becker/Leonhard Kornwachs/Kamilla Zembala-Börner, Die gemeinsame Europäische Bankenaufsicht als Reformmodell für die verstärkte Zusammenarbeit?, ISBN 978-3-86541-895-1
- HFSt 6 (2017) Hanno Kube/Ekkehart Reimer, Europäisches Finanzrecht: Stand - Methoden - Perspektiven, ISBN 978-3-86541-935-4
- HFSt 7 (2018) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung, ISBN 978-3-86541-981-1
- HFSt 8 (2018) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, ISBN 978-3-86541-982-8
- HFSt 10 (2019) Hanno Kube/Ekkehart Reimer (Hrsg.), Geprägte Freiheit 2018/19



