

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und
Gewinnverlagerung



Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018

INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS



Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018

INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS

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

Bitte zitieren Sie diese Publikation wie folgt:

OECD (2018), *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris.
<https://doi.org/10.1787/9789264310438-de>

ISBN 978-92-64-31042-1 (Print)
ISBN 978-92-64-31043-8 (PDF)

Publikationsreihe: OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung
ISSN 2517-9462 (Print)
ISSN 2517-9470 (Online)

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

Originaltitel: *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*
Übersetzung durch den Deutschen Übersetzungsdienst der OECD.

Foto(s): Cover © ninog-Fotolia.com.

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

© OECD 2018

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

Vorwort

Die Integration der nationalen Volkswirtschaften und Märkte hat sich in den vergangenen Jahren deutlich erhöht, wodurch die – vor über einem Jahrhundert konzipierten – internationalen Steuerregeln zunehmend unter Druck gerieten. Schwachstellen im gegenwärtigen Regelwerk lassen Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS) entstehen, was mutige Schritte seitens der politischen Entscheidungsträger erforderlich macht, um das Vertrauen in das Steuersystem wiederherzustellen und zu gewährleisten, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden und die Wertschöpfung erfolgt.

Im Anschluss an die Veröffentlichung des Berichts *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (*Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze*) im Februar 2013 haben die OECD- und G20-Staaten im September 2013 einen 15-Punkte-Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung verabschiedet. In diesem Aktionsplan wurden 15 Aktionspunkte entlang 3 großer Achsen identifiziert: Gewährleistung der Kohärenz der innerstaatlichen Vorschriften, die sich auf grenzüberschreitende Tätigkeiten auswirken, Stärkung der Substanzanforderungen in den bestehenden internationalen Standards und Erhöhung der Transparenz sowie der Planungssicherheit.

Nach 2 Jahren Arbeit wurden den Staats- und Regierungschefs der G20 im November 2015 in Antalya die zu den 15 Aktionspunkten erarbeiteten Maßnahmen vorgelegt. Dabei wurden die verschiedenen Arbeitsergebnisse – einschließlich derjenigen, die 2014 in vorläufiger Form vorgelegt wurden – zu einem umfassenden Maßnahmenpaket zusammengefasst. Dieses BEPS-Maßnahmenpaket stellt die erste wesentliche Überarbeitung der internationalen Steuerregeln seit fast einem Jahrhundert dar. Wenn die neuen Maßnahmen in Kraft getreten sind, wird erwartet, dass Gewinne dort ausgewiesen werden, wo die wirtschaftlichen Tätigkeiten, mit denen sie erzielt werden, stattfinden und wo die Wertschöpfung erfolgt. Steuerplanungsstrategien zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, die auf veralteten Regeln oder unzureichend koordinierten innerstaatlichen Maßnahmen basieren, werden ihre Wirkung verlieren.

Das Hauptaugenmerk dieser Arbeiten richtet sich nun auf die Umsetzung. Das BEPS-Maßnahmenpaket ist so konzipiert, dass es über Änderungen von innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Verfahren sowie Abkommensbestimmungen umgesetzt wird. Die Verhandlungen über ein multilaterales Instrument (MLI) zur Umsetzung der steuerabkommensbezogenen Maßnahmen wurden 2016 abgeschlossen. Am 7. Juni 2017 unterzeichneten 67 Staaten das MLI und ebneten damit den Weg für eine rasche Umsetzung der steuerabkommensbezogenen Maßnahmen. Die OECD- und G20-Staaten kamen zudem überein, ihre Zusammenarbeit fortzusetzen, um eine konsistente und koordinierte Umsetzung der BEPS-Empfehlungen zu gewährleisten und das Projekt inklusiver zu gestalten. Die Globalisierung erfordert globale Lösungen und einen globalen Dialog, der über die OECD- und G20-Länder hinausreicht.

Ein besseres Verständnis der konkreten Umsetzung der BEPS-Empfehlungen könnte Missverständnisse und Streitigkeiten zwischen verschiedenen Staaten verringern. Eine stärkere Fokussierung auf Umsetzung und Steuerverwaltung dürfte daher für die Staaten ebenso wie die Unternehmen von Vorteil sein. Die vorgeschlagenen Verbesserungen der Daten und Analysen werden die laufende Evaluierung des quantitativen Effekts von Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen sowie der Auswirkungen der im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten Gegenmaßnahmen unterstützen.

Deshalb richtete die OECD das Inclusive Framework on BEPS ein, über das allen interessierten teilnehmenden Staaten und Gebieten eine gleichberechtigte Mitwirkung im OECD-Steuerausschuss und allen seinen Nebenorganen ermöglicht wird. Das Inclusive Framework, das bereits über 110 Mitglieder zählt, wird die Umsetzung der Mindeststandards überwachen und in Peer Reviews evaluieren und die Arbeiten zur Standardsetzung in BEPS-Fragen zum Abschluss bringen. Zusätzlich zu BEPS-Mitgliedern wirken auch andere internationale Organisationen und regionale Steuerorgane an der Arbeit des Inclusive Framework mit. Zudem konsultiert das Inclusive Framework die Wirtschaft und Zivilgesellschaft zu ihren verschiedenen Arbeitsgebieten.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	3
Abkürzungsverzeichnis	9
Kapitel 1 Einführung in den Zwischenbericht über die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung	11
1.1 Überblick	12
1.2 Der digitale Wandel.....	12
1.3 Arbeiten im Rahmen des BEPS-Projekts von OECD und G20 zu den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung.....	17
1.4 Seit 2015 durchgeführte Arbeiten im Bereich Besteuerung und Digitalisierung..	19
1.5 Zwischenbericht zu den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung...	20
Anmerkungen	21
Literaturverzeichnis	21
Kapitel 2 Digitalisierung, Geschäftsmodelle und Wertschöpfung	23
2.1 Überblick.....	24
2.2 Infrastruktur der digitalisierten Wirtschaft.....	26
2.3 Wertschöpfungsprozess.....	35
2.4 Fallstudie eines Geschäftsmodells.....	45
2.5 Gemeinsame Merkmale digitalisierter Geschäftsmodelle	52
Anhang 2.A Digitalisierte Geschäftsmodelle	62
Anmerkungen	83
Literaturverzeichnis	85
Kapitel 3 Umsetzung und Wirkung des BEPS-Maßnahmenpakets	87
3.1 Überblick.....	88
3.2 Einleitung.....	89
3.3 Umsetzung des BEPS-Maßnahmenpakets	90
3.4 Umsetzung der empfohlenen Lösungen und sich bietenden Optionen zur Bewältigung der Herausforderungen der digitalen Wirtschaft im Bereich der Mehrwertbesteuerung.....	101
3.5 Vorläufige Ergebnisse in Bezug auf die Wirkung des BEPS-Maßnahmenpakets im Kontext der Digitalisierung.....	105
Anhang 3.A Umsetzung der im BEPS-Paket enthaltenen Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung.....	109
Anhang 3.B Umsetzung der Maßnahmen zur Mehrwertbesteuerung, die vom Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 erfasst werden.....	118
Anmerkungen	122
Literaturverzeichnis	129

Kapitel 4	Einschlägige steuerpolitische Entwicklungen	131
4.1	Überblick.....	132
4.2	Einleitung.....	132
4.3	Alternative Anwendungsweisen der Betriebsstättenkriterien.....	133
4.4	Nutzung von Quellensteuern	137
4.5	Nutzung von Umsatzsteuern.....	139
4.6	Spezifische auf große multinationale Unternehmen abzielende Regelungen	144
4.7	Schlussfolgerungen zu den einschlägigen steuerpolitischen Entwicklungen	155
	Anmerkungen	156
	Literaturverzeichnis	159
Kapitel 5	Anpassung des internationalen Steuersystems an die Digitalisierung der Wirtschaft	161
5.1	Überblick.....	162
5.2	Einleitung.....	163
5.3	Grundregeln des internationalen Ertragsteuersystems	163
5.4	Digitalisierung, Wertschöpfung und das internationale Ertragsteuersystem	165
5.5	Nächste Arbeitsphase	170
	Anmerkungen	171
	Literaturverzeichnis	172
Kapitel 6	Übergangsmaßnahmen zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung	173
6.1	Überblick	174
6.2	Einleitung.....	174
6.3	Bei der Ausgestaltung von Übergangsmaßnahmen zu berücksichtigende Punkte	177
	Anmerkungen	188
	Literaturverzeichnis	188
Kapitel 7	Sonderthema: Auswirkungen der Digitalisierung auf Aspekte des Steuersystems jenseits der internationalen Steuerregeln	189
7.1	Überblick.....	190
7.2	Online-Plattformen und ihr Effekt auf die formelle und informelle Wirtschaft	190
7.3	Digitalisierung und Steuerehrlichkeit	198
7.4	Künftige Herausforderungen im Bereich Steuern und Digitalisierung	203
	Anmerkungen	205
	Literaturverzeichnis	205
Kapitel 8	Schlussfolgerungen des Zwischenberichts über die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung	207
 Tabellen		
3.B.1	Umsetzung der Maßnahmen zur Mehrwertbesteuerung, die vom Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 erfasst werden	118

Abbildungen

1.1	Unternehmen mit Internetpräsenz.....	14
1.2	Globaler Internet-Datenverkehr, Prognose für 2015-2020.....	14
1.3	Cyberangriffe auf Privatpersonen innerhalb eines 3-Monats-Zeitraums, 2015 ..	15
1.4	Index der Weiterverwendbarkeit offener Verwaltungsdaten (Open Useful Reusable Government Data Index – OURdata), 2017	16
2.1	Merkmale stilisierter digitalisierter Geschäftsmodelle.....	32
2.2	Wertkette.....	37
2.3	Wertnetzwerk	40
2.4	Wertshop	42
2.5	Drei Konzepte der Wertschöpfung.....	44
2.6	Schematische Darstellung des Geschäftsmodells eines sozialen Netzwerks....	46
2.7	Wertnetzwerk: Vergleich der Geschäftstätigkeiten eines sozialen Netzwerks mit denen eines traditionellen Fernsehsenders	48
2.8	Intensität der Nutzerbeteiligung	60
2.A.1	Schematische Darstellung des Geschäftsmodells eines Wiederverkäufers	63
2.A.2	Wertkette: Vergleich der Geschäftstätigkeiten eines digitalisierten Wiederverkäufers mit denen eines traditionellen Wiederverkäufers.....	65
2.A.3	Schematische Darstellung des Geschäftsmodells einer Fahrdienst-Plattform...	70
2.A.4	Wertnetzwerk: Vergleich der Geschäftstätigkeiten einer Fahrdienst-Plattform mit denen eines traditionellen Taxiunternehmens	72
2.A.5	Schematische Darstellung des Geschäftsmodells eines Cloud-Computing-Unternehmens.....	78
2.A.6	Wertshop: Geschäftstätigkeiten eines Cloud-Computing-Unternehmens.....	80
3.1	Szenario mit Umgehung des Betriebsstättenstatus	92
3.2	Szenario mit einer Cash Box, die keine DEMPE-Funktionen wahrnimmt.....	96
3.3	Szenario mit Ausnutzung des Fehlens belastbarer CFC-Regeln.....	98
3.A.1	Szenario in Verbindung mit einer präferenziellen IP-Regelung	111
3.A.2	Rahmen für den Informationsaustausch über steuerliche Vorbescheide	112
3.A.3	Szenario in Verbindung mit einer Treaty-Shopping-Gestaltung.....	113
3.A.4	Einreichung und Austausch der länderbezogenen Berichte	115

Kästen

1.1	Wie groß sind die Produktivitätseffekte?	13
2.1	Wahl des Unternehmenstyps	33
3.1	Das Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung	94
4.1	Israels Rundschreiben zur Einführung des Kriteriums der „wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz“	135
4.2	Indiens neuer Anknüpfungspunkt auf der Basis eines Konzepts der „wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz“	135
4.3	Die Equalisation Levy in Indien	140
4.4	Die Abgabe auf digitale Geschäftsvorfälle in Italien.....	141
4.5	Die Werbesteuer in Ungarn	142
4.6	Die Steuer auf die Verbreitung audiovisueller Inhalte über das Internet oder physische Vertriebswege in Frankreich	143

4.7	Die Diverted Profits Tax im Vereinigten Königreich	146
4.8	Das Gesetz über die Bekämpfung der Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen in Australien.....	150
4.9	Die Diverted Profit Tax (DPT) in Australien	151
4.10	Die Base Erosion and Anti-abuse Tax (BEAT) in den Vereinigten Staaten.....	154
7.1	Umfang der Gig Economy und der Sharing Economy.....	191
7.2	Steuerpolitische Maßnahmen für die Sharing Economy	193
7.3	Aufklärung der Steuerpflichtigen über Steuerpflichten im Zusammenhang mit der Plattformwirtschaft	195
7.4	Beschaffung von Steuerinformationen direkt von den Plattformen	196
7.5	Effekt von Datenaufzeichnungstechnologien und elektronischer Rechnungs- stellung bei der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug.....	200
7.6	Verbesserung der Serviceleistungen für Steuerpflichtige durch Technologie...	201
7.7	Nutzung elektronischer Daten zur Erhöhung der Steuerehrlichkeit	203

Abkürzungsverzeichnis

AEOI	Automatischer Austausch von Informationen über Finanzkonten <i>Automatic Exchange of Financial Account Information</i>
APA	Advance Price Arrangements
ARPU	Durchschnittlicher Umsatz pro Nutzer <i>Average Revenue Per User</i>
ATR	Advance Tax Ruling
BEAT	Missbrauchsbekämpfungsteuer (Vereinigte Staaten) <i>Base Erosion and Anti-Abuse Tax</i>
BEPS	Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung <i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
B2B	Business-to-Business
B2C	Business-to-Consumer
CbC	Länderbezogene (Berichterstattung) <i>Country-by-Country (Reporting)</i>
CFA	Ausschuss für Steuerfragen <i>Committee on Fiscal Affairs</i>
COGS	Cost of Goods Sold
CFC (Vorschriften)	Controlled Foreign Company (Rules)
CRS	Gemeinsamer Meldestandard <i>Common Reporting Standard</i>
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection or Exploitation
DPT	Gewinnverlängerungssteuer <i>Diverted Profits Tax</i>
EBITDA	Earnings Before Interest, Tax Depreciation and Amortisation
FHTP	Forum on Harmful Tax Practices
FuE	Forschung und Entwicklung
GILTI	Global Intangible Low-Taxed Income
IaaS	Infrastructure-as-a-Service
IKT	Informations- und Kommunikationstechnologie
IP	Geistiges Eigentum <i>Intellectual property</i>
ISP	Internetdiensteanbieter <i>Internet Service Provider</i>
KEA	Kleine einzige Anlaufstelle
MAAL	Multinational Anti-Avoidance Law
MAP	Mutual Agreement Procedures

MLI	Multilaterales Instrument
PaaS	Platform-as-a-Service
PPT	Hauptzweck-Kriterium <i>Principal Purpose Test</i>
SaaS	Software-as-a-Service
TCJA	Tax Cuts and Jobs Act (Vereinigte Staaten)
TFDE	Taskforce Digitale Wirtschaft <i>Task Force on the Digital Economy</i>
TIEA	Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen <i>Tax Information Exchange Agreement</i>
WIPO	Weltorganisation für geistiges Eigentum <i>World Intellectual Property Organization</i>
WTO	Welthandelsorganisation <i>World Trade Organization</i>

Kapitel 1

Einführung in den Zwischenbericht über die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung

Dieses Kapitel bietet einen Überblick über die Auswirkungen der Digitalisierung auf Gesellschaft und Weltwirtschaft, einschließlich ihrer Bedeutung für die Förderung der Innovationstätigkeit. Es erläutert die bisherigen Arbeiten zu den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung, darunter der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 sowie die Arbeiten, die seither von den mehr als 110 Mitgliedern des von OECD und G20 eingerichteten Inclusive Framework on BEPS durchgeführt wurden.

1.1 Überblick

1. Die Digitalisierung verändert nicht nur viele Aspekte unseres Alltagslebens, sondern auch die grundlegende Organisation und Funktionsweise unserer Wirtschaft und Gesellschaft. Auf die enorme Reichweite und Geschwindigkeit dieser Veränderungen wurde bereits häufig hingewiesen, und sie macht sich auch bei den Auswirkungen des digitalen Wandels auf Steuerfragen bemerkbar.
2. Dieses Kapitel befasst sich zunächst mit den bedeutenden Auswirkungen der Digitalisierung auf unser allgemeines Umfeld und liefert neuere Erkenntnisse im Vergleich zum Bericht von 2015 über BEPS-Aktionspunkt 1, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*¹, der die Entwicklung der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT) beschrieb. Im Anschluss daran werden die bisherigen Arbeiten zu den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung erörtert, wie etwa der Bericht zur OECD-Ministerkonferenz von Ottawa 1998, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*², und der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1. Der Bericht von 2015 behandelte sowohl die mit der Digitalisierung einhergehende Verschärfung von Problemen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*) als auch eine Reihe grundsätzlicherer steuerlicher Herausforderungen, die über die BEPS-Problematik hinausgehen. Der letzte Teil dieses Kapitels beschäftigt sich mit den Arbeiten, die das Inclusive Framework on BEPS von 2015 bis zur Erstellung dieses Zwischenberichts unter Beteiligung eines breiten Spektrums an Akteuren durchgeführt hat.
3. Die Digitalisierung bringt zahlreiche Herausforderungen für die Politik mit sich und verändert auch den Prozess der Politikgestaltung selbst, indem sie neue Instrumente für die Entwicklung und Umsetzung effektiver Politikmaßnahmen entstehen lässt. Die Arbeiten, die den Effekt der Digitalisierung auf die internationalen Steuerregeln und andere Aspekte des Steuersystems untersuchen, sind nur ein Teil dieses umfassenderen Wandels. Das 2017 gestartete OECD-Projekt „Going Digital“ befasst sich mit den allgemeineren Politikherausforderungen; es soll Politikverantwortliche dabei unterstützen, den digitalen Wandel besser zu verstehen und solide Rahmenbedingungen zu entwickeln und umzusetzen, die eine positive und inklusive digitale Wirtschaft und Gesellschaft fördern³.

1.2 Der digitale Wandel

4. Durch den digitalen Wandel verändert sich die Art und Weise, wie Menschen miteinander, aber auch mit der Gesellschaft insgesamt interagieren. Dies wirft eine Reihe drängender Fragen in Bezug auf Arbeitsplätze und Kompetenzen, Datenschutz und Sicherheit, Bildung, Gesundheit und viele andere Politikbereiche auf. Die Digitalisierung ist ein entscheidender Faktor für unternehmerische Initiative, da sie die Marktzutrittsschranken senkt und das Geschäftsumfeld generell verändert, indem sie die Transaktionskosten verringert, die Preistransparenz steigert und die Produktivität verbessert (vgl. Kasten 1.1). Unternehmen können über internetbasierte Anwendungen leichter mit Zulieferern, Kunden und Mitarbeitern kommunizieren; zudem führen die Entwicklungen im IKT-Bereich zur Entstehung neuer und veränderter Geschäftsmodelle.
5. Digitale Geräte, Internetzugang und „intelligente“ Technologien sind mittlerweile allgegenwärtig. Dies führt zu tief greifenden Veränderungen mit erheblichen Auswirkungen auf Beziehungen und Märkte. IKT ist zu einem elementaren Bestandteil der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Infrastruktur geworden, wie die starke Abhängigkeit von effizienten und weithin zugänglichen Online-Kommunikationsnetzen und -Diensten, Daten, Software und Hardware zeigt.

Kasten 1.1 **Wie groß sind die Produktivitätseffekte?**

Erkenntnisse über die Produktivitätseffekte neuer Produktionstechnologien stammen in erster Linie aus unternehmens- und technologiespezifischen Studien. Einige davon sind nachstehend aufgeführt. Sie lassen auf erhebliche potenzielle Produktivitätseffekte schließen. Allerdings verfolgen die Studien zum Teil sehr unterschiedliche Ansätze in Bezug auf die angewandten Methoden und beschäftigen sich häufig mit den Erfahrungen einiger weniger Erstanwender neuer Technologien. Folglich ist es schwierig, aus ihnen Schätzungen zur Gesamtentwicklung abzuleiten.

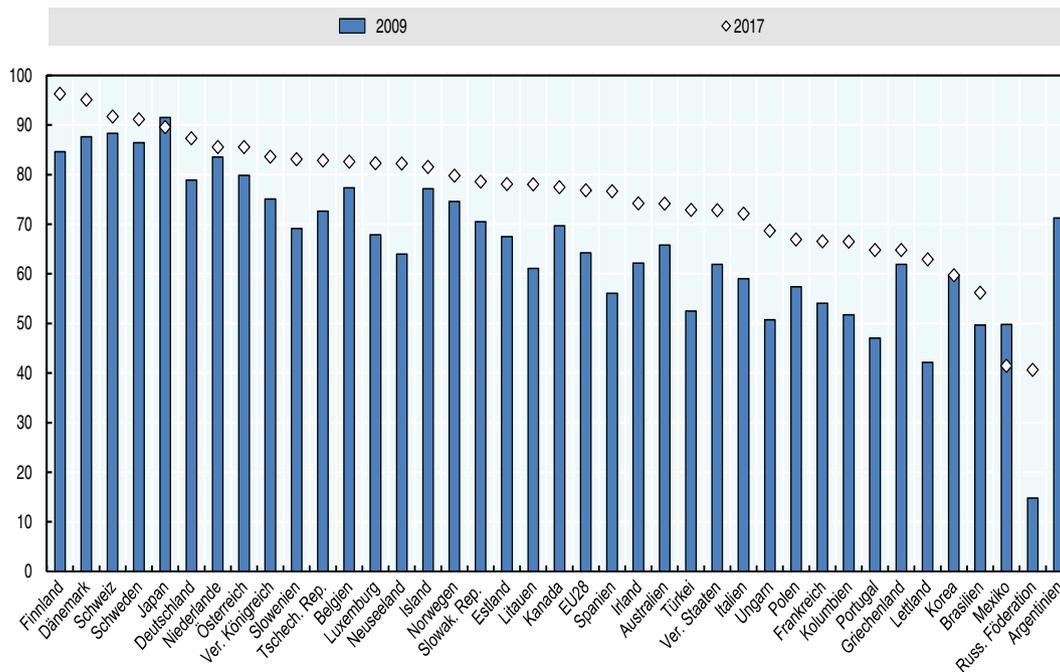
- In den Vereinigten Staaten sind Produktionsvolumen und Produktivität in Unternehmen mit datengesteuerter Entscheidungsfindung um 5-6% höher, als angesichts der sonstigen IKT-Investitionen dieser Unternehmen zu erwarten wäre (Brynjolfsson, Hitt und Kim, 2011^[1]).
- Eine Verbesserung der Datenqualität und des Datenzugangs um 10% durch Anstrengungen zugunsten einer präziseren und einheitlicheren plattformübergreifenden Darstellung und einer einfacheren Nutzung der Daten würde die Arbeitsproduktivität im Durchschnitt um 14% steigern, allerdings mit erheblichen Unterschieden zwischen den einzelnen Wirtschaftszweigen (Barua, Mani und Mukherjee, 2013^[2]).
- Autonome Minenfahrzeuge könnten in einigen Fällen eine Erhöhung der Förderung um 15-20% sowie eine Senkung des Kraftstoffbedarfs um 10-15% und der Wartungskosten um 8% ermöglichen (Citigroup-Oxford Martin School, 2015^[3]).
- Autonome Bohranlagen können die Produktivität um 30-60% erhöhen (Citigroup-Oxford Martin School, 2015^[3]).
- Durch die Steigerung der Produktivität können neue Technologien auch die Finanzergebnisse der Unternehmen verbessern, die sie einsetzen. Eine neuere Fallstudie ergab, dass ein führender US-Automobilhersteller durch die Entwicklung umfassender Kapazitäten für das Internet der Dinge und Datenanalysen über einen Zeitraum von fünf Jahren (2011-2014 sowie einen Großteil des Jahres 2015) rd. 2 Mrd. USD einsparen konnte. Eine Steigerung der Wartungseffizienz in der Luftfahrtbranche um 1% durch das industrielle Internet könnte für kommerzielle Fluggesellschaften weltweit Einsparungen von rd. 2 Mrd. USD pro Jahr bedeuten (Evans und Annunziata, 2012^[4]).

Quelle: OECD (2017^[5]).

6. Der im Rahmen des OECD/G20-Projekts zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung 2015 vorgelegte Abschlussbericht zu Aktionspunkt 1, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*⁴, beschrieb die Entwicklung der Informations- und Kommunikationstechnologie und die Interaktionen zwischen ihren verschiedenen Ebenen. Seither hat die Verbreitung dieser Technologien, die bereits für erhebliche Veränderungen in der Wirtschaft und zahlreichen Aspekten unseres Alltagslebens gesorgt hatten, weiter zugenommen. Die Zahl der Unternehmen, die Cloud-Computing-Dienste nutzen, hat sich rapide erhöht – 2016 waren es nahezu 50% der Großunternehmen –, und ein Großteil der Unternehmen verfügt mittlerweile über eine Internetpräsenz (vgl. beispielsweise Abb. 1.1).

7. Internetzugang hat sich immer mehr zu einer Selbstverständlichkeit entwickelt. 2016 hatten 83% der Erwachsenenbevölkerung im OECD-Raum Internetzugang, und mittlerweile nutzen 95% der Unternehmen superschnelle Internetverbindungen⁵. Die zunehmend zentrale Bedeutung digitaler Technologien im Alltag lässt sich am Anstieg des globalen Internet-Datenverkehrs ablesen (Abb. 1.2).

Abbildung 1.1 **Unternehmen mit Internetpräsenz**
In Prozent aller Unternehmen

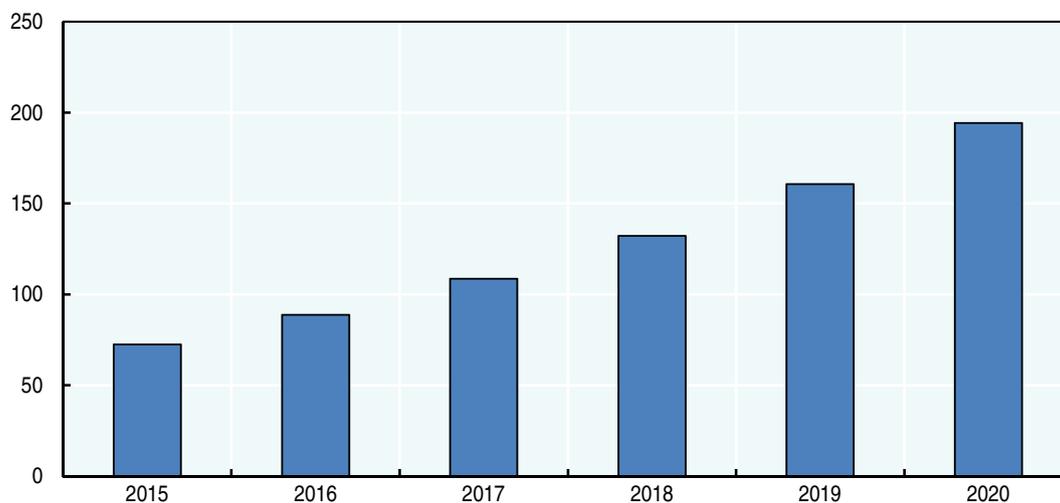


Anmerkung: Datenreihe 2009 – bei folgenden Ländern handelt es sich um Daten für ein anderes Jahr: Kanada (2007), Island (2010), Mexiko (2008), Neuseeland (2008) und Vereinigte Staaten (2007).

Datenreihe 2017 – bei folgenden Ländern handelt es sich um Daten für ein anderes Jahr: Australien (2016), Brasilien (2015), Kanada (2013), Schweiz (2011), Kolumbien (2015), Japan (2015), Korea (2015), Mexiko (2012), Neuseeland (2016), Russische Föderation (2014) und Vereinigte Staaten (2012).

Quelle: Eurostat; OECD; UNCTAD, Februar 2018.

Abbildung 1.2 **Globaler Internet-Datenverkehr, Prognose für 2015-2020**
Exabyte pro Monat



Anmerkung: 1 Exabyte entspricht 10^{18} Bytes.

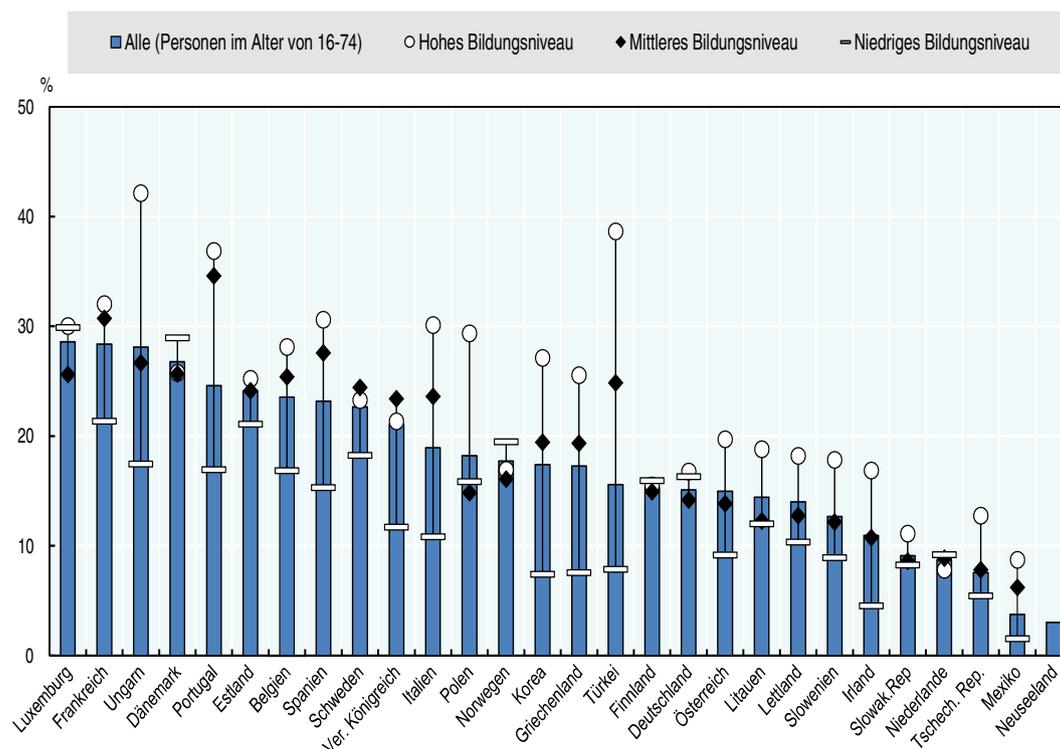
Quelle: Cisco (2016_[6]).

8. Permanent mit dem Internet verbundene Nutzer und Geräte produzieren enorme Datenmengen. Schätzungen zufolge verdoppelt sich inzwischen Jahr für Jahr das weltweit jährlich erzeugte Datenvolumen. Bis 2020 dürfte das insgesamt produzierte Datenvolumen auf mehr als 44 Zettabyte⁶ anwachsen⁷. Diese Daten werden von Unternehmen und Staaten gesammelt und liefern in Verbindung mit Fortschritten bei der Datenanalyse und der Technologiediffusion die nötigen Erkenntnisse zur Veränderung bestehender und Prägung neuer menschlicher Verhaltensmuster und unternehmerischer Arbeitsabläufe.

9. Wissenschaftliche Innovationen verschieben die Grenzen der Digitalisierung immer weiter, wie bereits im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 festgestellt wurde. Darin wurden eine Reihe von Zukunftstechnologien benannt, die in neuen und innovativen Konstellationen eingesetzt werden, wie z.B. das Internet der Dinge, Kryptowährungen, die Sharing Economy, 3D-Druck, fortgeschrittene Robotik und offene Verwaltungsdaten (*Open Government Data*). In den wenigen Jahren, die seither vergangen sind, hat sich die zunehmende Bedeutung dieser Trends bestätigt. Das Internet der Dinge (d.h. die Vernetzung von Geräten über das Internet) wächst exponentiell – allein zwischen 2016 und 2017 um 31% – und soll bis 2020 das 2,5-Fache des aktuellen Umfangs erreichen⁸. Obwohl von vielen Seiten Besorgnis über die Stabilität und den Wert von Kryptowährungen geäußert wurde, existieren mittlerweile mehr als 1 500 solcher Währungen⁹. Die Blockchain, d.h. die Distributed-Ledger-Technologie, die diesen Währungen zugrunde liegt, bietet auch eine Reihe anderer Anwendungsmöglichkeiten,

Abbildung 1.3 **Cyberangriffe auf Privatpersonen innerhalb eines 3-Monats-Zeitraums, 2015**

In Prozent aller 16- bis 74-jährigen sowie nach Bildungsniveau



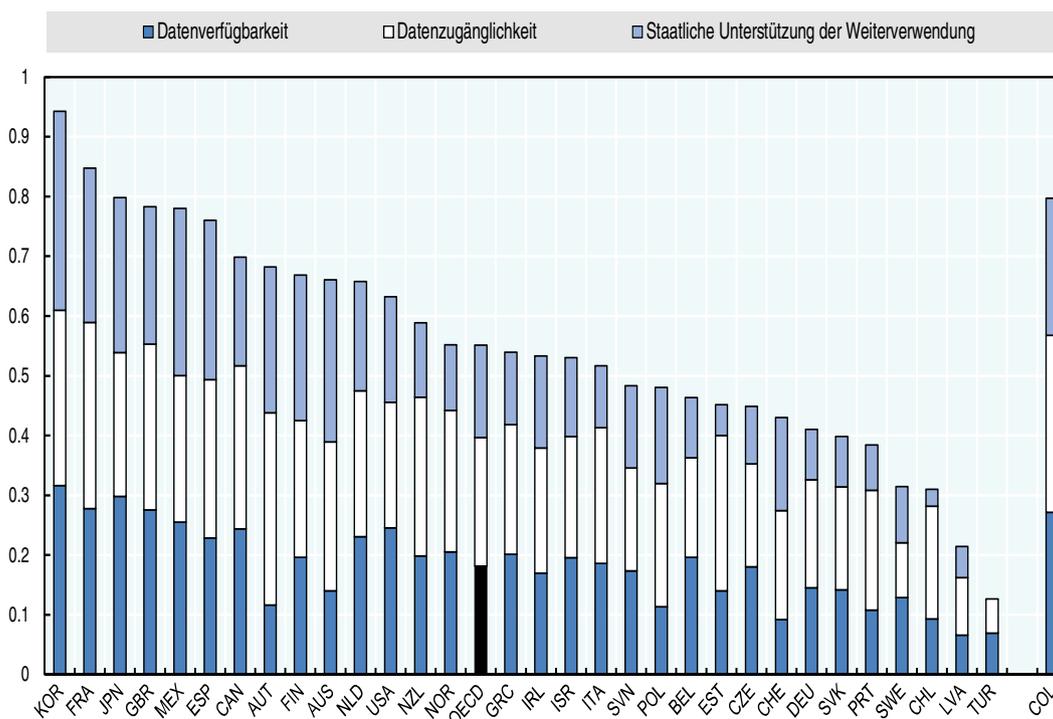
Anmerkung: Für Korea beziehen sich die Angaben zu den insgesamt Betroffenen auf 2016, die Aufschlüsselung nach Bildungsniveau aber auf 2014. Die Daten für Neuseeland und die Schweiz beziehen sich auf 2014. Die Daten für Island beziehen sich auf 2010. Den Daten für Korea, Mexiko, Neuseeland und die Schweiz liegt eine andere Methodik zugrunde.

Quelle: OECD, *ICT Access and Usage by Households and Individuals* (Datenbank), <http://oe.cd/hhind> (Abruf: Juni 2017).

die sich vielfach noch in der Testphase befinden. Dazu zählen u.a. verbesserte Sicherheits- und Schutzmechanismen, die eine sicherere Aufzeichnung von Transaktionen und anderen Formen wirtschaftlicher Tätigkeit ermöglichen könnten. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund der zahlreichen Cyberattacken von Bedeutung, denen Internetnutzer mittlerweile ausgesetzt sind (vgl. beispielsweise Abb. 1.3).

10. Der 3D-Druck, der ursprünglich zur Entwicklung von Prototypen diente, hat in den letzten Jahren den Sprung aus der Nische geschafft und löst zunehmend traditionelle Methoden der Massenfertigung ab, was auch Veränderungen in der Lieferkette bewirkt. Die zeigt sich z.B. in der Luft- und Raumfahrtindustrie, wo Boeing bereits mehr als 50 000 Einheiten über 900 verschiedener Komponenten für seine Flugzeuge und Raumfahrzeuge per 3D-Druck produziert. Wir erleben außerdem, wie „schwache“ künstliche Intelligenz (d.h. maschinenbasierte Systeme, die nur Aufgaben in einem bestimmten Bereich ausführen können) in einer Vielzahl von Bereichen eingesetzt wird und immer weitere Verbreitung findet; einige Prognosen gehen davon aus, dass in nicht allzu ferner Zukunft „starke“ oder „allgemeine“ künstliche Intelligenz (d.h. maschinenbasierte Systeme, die lernfähig und zu innovativer Problemlösung in der Lage sind) möglich sein könnte. Zugleich entwickelt sich das Konzept der offenen Verwaltungsdaten (d.h. die Veröffentlichung maschinenlesbarer Daten durch öffentliche Einrichtungen) zum Standard für Staaten, die sicherstellen möchten, dass solche Daten für eine zweckmäßige Nutzung durch Wirtschaft, Zivilgesellschaft und Öffentlichkeit zur Verfügung stehen (vgl. Abb. 1.4)¹⁰.

Abbildung 1.4 **Index der Weiterverwendbarkeit offener Verwaltungsdaten (Open Useful Reusable Government Data Index – OURdata), 2017**



Anmerkung: Für Ungarn, Island und Luxemburg stehen keine Daten zur Verfügung. Dänemark hat kein zentrales/nationales Datenportal und wird daher nicht im Index berücksichtigt.

Detaillierte Angaben zu Methodik und zugrunde liegenden Daten sind dem Online-Anhang zu entnehmen (http://dx.doi.org/10.1787/gov_glance-2017-en).

Hinweis zu den Daten für Israel: <http://dx.doi.org/10.1787/888932315602>.

Quelle: OECD Survey on Open Government Data.

11. In diesem im Wandel begriffenen Umfeld stehen die Politikverantwortlichen vor erheblichen Herausforderungen, nicht zuletzt angesichts einer unsicheren Zukunft. Zahlreiche unterschiedliche Entwicklungen sind denkbar; viele davon werden im Rahmen des OECD-Projekts „Going Digital“ untersucht¹¹. Die Digitalisierung verändert auch den Politikprozess selbst, da sie eine Vielzahl neuer Instrumente zur Entwicklung und Beobachtung verschiedener Politikmaßnahmen sowie zur Evaluierung ihrer Wirksamkeit entstehen lässt. Es ist daher auch wichtig, technologische Innovationen zu nutzen, um effektivere, maßgeschneiderte Lösungen zu entwickeln und ein innovations- und wachstumsfreundliches Umfeld zu fördern, wobei sichergestellt werden muss, dass die Gefahren der Digitalisierung durch geeignete Schutzmaßnahmen vermindert oder vermieden werden. Für Steuerfragen bedeutet dies, dass Politikgestaltung und Politikumsetzung dem sich verändernden Umfeld Rechnung tragen, zugleich aber die erforderliche Verlässlichkeit und Klarheit gewährleisten müssen, um ein nachhaltiges, langfristiges Wirtschaftswachstum zu fördern.

1.3 Arbeiten im Rahmen des BEPS-Projekts von OECD und G20 zu den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung

1.3.1 Das BEPS-Projekt von OECD und G20

12. Das 2013 gestartete OECD/G20-Projekt zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Projekt) setzte sich in 15 separaten Aktionspunkten mit den Lücken und Inkongruenzen des internationalen Steuersystems auseinander, die es multinationalen Unternehmen ermöglichen, Gewinne vom Ort der eigentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit und der Wertschöpfung an andere Orte zu verlagern. Aktionspunkt 1 des BEPS-Projekts widmete sich den mit der Digitalisierung einhergehenden Herausforderungen für die direkte und die indirekte Besteuerung.

13. Zur Durchführung dieser Arbeiten wurde als Unterorgan des Ausschusses für Steuerfragen (Committee on Fiscal Affairs – CFA) die Taskforce Digitale Wirtschaft (Task Force on the Digital Economy – TFDE) eingerichtet, an der mehr als 45 Staaten¹², einschließlich aller OECD- und G20-Mitglieder, mitwirken. Bei der Erstellung des Berichts von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 stützte sich die TFDE auf frühere Arbeiten zu diesem Thema, darunter den Bericht zur Ministerkonferenz von Ottawa 1998, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*¹³, sowie die Arbeiten der Technischen Beratungsgruppe Unternehmensgewinne (Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits)¹⁴.

14. Der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, wurde im Oktober 2015 als Teil des BEPS-Pakets veröffentlicht. Das vollständige BEPS-Paket wurde im November 2015 von den Staats- und Regierungschefs der G20 gebilligt. Mehr als 110 Staaten und Gebiete haben sich als Mitglieder des im Juni 2016 eingerichteten Inclusive Framework on BEPS zur Umsetzung des Pakets verpflichtet.

1.3.2 Durch die Digitalisierung verschärfte BEPS-Risiken

15. Der Bericht von 2015 zu Aktionspunkt 1 stellte fest, dass die Digitalisierung und einige der durch sie ermöglichten Geschäftsmodelle erhebliche Herausforderungen für die internationale Besteuerung mit sich bringen. Ferner kam er zu dem Schluss, dass es schwierig bis unmöglich wäre, die digitale Wirtschaft für Steuerzwecke vom Rest der Wirtschaft abzugrenzen, weil die Digitalisierung in immer weitere Bereiche vordringt. Stattdessen sah er die Digitalisierung als einen Transformationsprozess, der auf Fortschritten in der Informations- und Kommunikationstechnologie beruht und alle Sektoren betrifft¹⁵.

16. Der Bericht benannte eine Reihe von wesentlichen Merkmalen der Digitalisierung, die aus steuerlicher Sicht potenziell relevant sind. Dazu zählen Mobilität, Datenabhängigkeit, Netzwerkeffekte, die Verbreitung mehrseitiger Geschäftsmodelle, eine Tendenz zur Monopol- oder Oligopolbildung sowie Volatilität. Der Bericht wies darauf hin, dass die Digitalisierung zudem die Verbreitung globaler Wertschöpfungsketten, über die multinationale Unternehmen ihre weltweite Geschäftstätigkeit integrieren, beschleunigt und verändert hat. Konkret stellte der Bericht fest, dass neue Phänomene wie Datengewinnung und -nutzung, Netzwerkeffekte und die Entstehung neuer Geschäftsmodelle, wie z.B. mehrseitige Plattformen, die Herausforderungen für die bestehenden Steuerregeln erhöhen.

17. Der Bericht wies darauf hin, dass einige dieser wesentlichen Merkmale der Digitalisierung zwar keine völlig neuartigen Fragen im Zusammenhang mit Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) aufwerfen, dass sie aber bestehende BEPS-Risiken verschärfen können. Diese Merkmale wurden daher gezielt erfasst und bei den Arbeiten im Rahmen des BEPS-Aktionsplans berücksichtigt. Es wurde davon ausgegangen, dass die Ergebnisse dieser Arbeiten maßgeblich zur Verringerung der mit der Digitalisierung einhergehenden BEPS-Risiken beitragen würden, insbesondere durch die Änderungen der Definition des Betriebsstättenbegriffs (Aktionspunkt 7), die überarbeiteten Verrechnungspreisleitlinien (Aktionspunkte 8-10) und die Empfehlungen zur Gestaltung wirksamer Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (Aktionspunkt 3). Seit der Verständigung auf das BEPS-Paket im Jahr 2015 haben die Staaten mit der Umsetzung dieser Maßnahmen begonnen. Der Effekt dieser Maßnahmen auf die Herausforderungen, die sich aus der Digitalisierung ergeben, wird in Kapitel 3 dieses Berichts eingehender erörtert.

1.3.3 Grundsätzlichere steuerliche Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung

18. Der Bericht von 2015 zu Aktionspunkt 1 beschäftigte sich auch mit einer Reihe grundsätzlicherer steuerlicher Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung, die sich insbesondere hinsichtlich Anknüpfungspunkt (Nexus), Daten und Qualifizierung stellen. Diese Herausforderungen gehen über die BEPS-Problematik hinaus und beziehen sich in erster Linie auf die Frage, wie die Besteuerungsrechte für Einkünfte aus grenzüberschreitender Tätigkeit im digitalen Zeitalter zwischen verschiedenen Staaten aufgeteilt werden sollten. Der Bericht von 2015 stellte auch fest, dass im Bereich der indirekten Besteuerung neue Herausforderungen entstanden sind, insbesondere im Hinblick auf die Erhebung von Mehrwertsteuern auf die Waren und Dienstleistungen, die private Konsumenten in ständig wachsendem Umfang online von ausländischen Anbietern beziehen.

19. Um diesen Herausforderungen bei der indirekten Besteuerung zu begegnen, wurde den Staaten empfohlen, die *Internationalen Leitlinien der OECD für die Mehrwertbesteuerung*¹⁶ und insbesondere das Bestimmungslandprinzip für die Ermittlung des Orts der Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen und Leistungen umzusetzen und die Einführung der in den Leitlinien dargelegten Mechanismen für die effektive Erhebung von Mehrwertsteuern in Erwägung zu ziehen. Im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 wurde zudem eine Reihe möglicher Ansätze für eine effektivere Erhebung von Mehrwertsteuern auf die stark wachsenden Einfuhren geringwertiger Waren aus dem Onlinehandel vorgestellt.

20. Um den grundsätzlicheren durch die Digitalisierung bedingten Herausforderungen im Bereich der direkten Besteuerung zu begegnen, untersuchte die TFDE drei Optionen, und zwar i) eine neue Anknüpfung- bzw. Nexus-Regel, die auf das Vorliegen einer „wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz“ abstellt, ii) eine Quellensteuer, die auf bestimmte Arten digitaler Geschäftsvorfälle erhoben werden könnte, und iii) eine Ausgleichsabgabe zur Kompensa-

tion von Ungleichheiten bei der steuerlichen Behandlung ausländischer und inländischer Unternehmen im Fall einer hinreichenden wirtschaftlichen Präsenz des ausländischen Unternehmens im betreffenden Staat.

21. Letztlich wurde im Bericht von 2015 zu Aktionspunkt 1 keine dieser Optionen empfohlen; es wurde den Staaten jedoch freigestellt, diese Optionen – sofern bestehende Abkommensverpflichtungen gewahrt bleiben – als zusätzliche Schutzmaßnahmen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in ihre innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder ihre bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufzunehmen. Darüber hinaus wurde festgestellt, dass die im Rahmen des BEPS-Projekts erarbeiteten Maßnahmen einigen Aspekten der grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen entgegenwirken und dass die Umsetzung der im Bericht von 2015 über Aktionspunkt 1 aufgeführten Maßnahmen zur Bewältigung der Herausforderungen im Bereich der Mehrwertsteuer, zu denen insbesondere die *Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung* zählen, eine effektivere und effizientere Erhebung der Mehrwertsteuer im Absatzstaat sicherstellen dürfte. Es wurde vereinbart, die Entwicklungen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft weiter zu beobachten und 2020 einen neuen Bericht vorzulegen.

1.4 Seit 2015 durchgeführte Arbeiten im Bereich Besteuerung und Digitalisierung

22. Nach der Vorlage des BEPS-Pakets im Jahr 2015 und einer Aufforderung seitens der G20, einen noch größeren Kreis von Staaten für die Umsetzung der Maßnahmen zu gewinnen, wurde im Juni 2016 das Inclusive Framework on BEPS von OECD und G20 eingerichtet. Das Inclusive Framework, das interessierten Staaten und Gebieten offensteht, hat mittlerweile mehr als 110 gleichberechtigt mitwirkende Mitglieder, die sich für die Umsetzung des BEPS-Pakets von 2015 und eine weitere Zusammenarbeit bei BEPS-bezogenen Fragen engagieren.

23. Im Zuge der Einrichtung des Inclusive Framework wurde der TFDE im Januar 2017 ein weiterer Auftrag erteilt, der unter anderem die Vorlage eines Zwischenberichts bis Ende 2018 und eines Abschlussberichts im Jahr 2020 umfasste¹⁷. Im März 2017 riefen die G20 die TFDE auf, bis zur IWF/Weltbank-Frühjahrstagung 2018 einen Zwischenbericht zu liefern – eine Aufforderung, die von den Staats- und Regierungschefs der G20 bei ihrem Gipfel in Hamburg im Juli 2017 wiederholt wurde. Vor dem Hintergrund dieses Zeitrahmens setzte die TFDE ihre Arbeiten fort, was auch die Beobachtung der Entwicklungen bei digitalen Technologien und Geschäftsmodellen, der von den Staaten ergriffenen individuellen Maßnahmen zur Bewältigung der grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung sowie des Umsetzungsstands und der Wirkung der einschlägigen Aktionspunkte des BEPS-Pakets beinhaltete.

24. Ein entscheidender Faktor für die Entwicklung des BEPS-Pakets 2015 war der Prozess der kontinuierlichen Zusammenarbeit mit betroffenen Akteuren, der durch die Arbeiten des Inclusive Framework fortgeführt wird. Im Vorfeld der Erstellung dieses Zwischenberichts wurde im September 2017 ein Aufruf zur Stellungnahme zu den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung veröffentlicht. Es gingen mehr als 50 Stellungnahmen von Vertretern von Wissenschaft, Zivilgesellschaft, Unternehmen sowie Unternehmensdienstleistern ein¹⁸. Um die aufgeworfenen Fragen eingehender mit betroffenen Akteuren zu erörtern, wurde am 1. November 2017 in Kalifornien eine öffentliche Konsultation abgehalten, bei der einige Verfasser von Stellungnahmen eingeladen waren, diese Fragen in Anwesenheit von Mitgliedern der TFDE zu diskutieren. Die Veranstaltung wurde von über 100 Teilnehmern besucht und per Livestream im Internet übertragen¹⁹.

1.5 Zwischenbericht zu den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung

25. Dieser Zwischenbericht ist das Ergebnis der jüngsten Arbeiten der TFDE sowie generell der Fortschritte, die das Inclusive Framework im Hinblick auf die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung seit dem Bericht von 2015 zu Aktionspunkt 1 erzielt hat, und berücksichtigt auch die neuesten Entwicklungen.

26. Er liefert zunächst eine eingehende Analyse der Wertschöpfung in verschiedenen digitalisierten Geschäftsmodellen, wobei schwerpunktmäßig die wesentlichen Merkmale digitaler Märkte und Wertschöpfungsprozesse untersucht werden. Die Analyse wird durch Fallbeispiele ergänzt, um Schlüsselfaktoren aufzuzeigen, die für höher digitalisierte Geschäftsmodelle typisch sind (Kapitel 2). Im Anschluss daran werden die Fortschritte bei der Umsetzung des BEPS-Pakets beschrieben, wobei das Augenmerk besonders auf Maßnahmen mit Relevanz für die Digitalisierung sowie auf deren Auswirkungen auf das Verhalten hoch digitalisierter Unternehmen liegt (Kapitel 3). Der Bericht bietet zudem einen Überblick über steuerpolitische Entwicklungen der jüngsten Zeit, die für die Digitalisierung relevant sein könnten. Im Zentrum der Betrachtung stehen dabei von verschiedenen Staaten ergriffene Maßnahmen, mit denen versucht wird, Aspekten der im Bericht von 2015 zu Aktionspunkt 1 genannten grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen Rechnung zu tragen (Kapitel 4).

27. Anschließend werden die mit der Digitalisierung der Wirtschaft einhergehenden Fragen beschrieben, die zur Sicherung der Wirksamkeit der internationalen Besteuerungsstandards gelöst werden müssen, wobei die Analyse in Kapitel 2 als Grundlage dient. Der Bericht gibt eine allgemeine Richtung vor, in der das Engagement der Mitglieder des Inclusive Framework zum Ausdruck kommt, auf eine konsensbasierte, globale Lösung für diese Fragen hinzuarbeiten (Kapitel 5). Der Bericht stellt ferner fest, dass kein Konsens über den Nutzen oder die Notwendigkeit von Übergangsmaßnahmen besteht und dass eine Reihe von Staaten der Auffassung sind, dass eine Übergangsmaßnahme ungeachtet etwaiger Auflagen für ihre Ausgestaltung Risiken und negative Effekte mit sich bringt. Die Staaten, die die Einführung von Übergangsmaßnahmen befürworten, sind der Ansicht, dass in Ermangelung einer globalen Konsenslösung dringender Handlungsbedarf besteht, und haben eine Liste von Punkten aufgestellt, durch deren Berücksichtigung die Gefahr von Divergenzen begrenzt und die möglichen negativen Auswirkungen solcher Maßnahmen verringert werden könnten (Kapitel 6).

28. Über den Effekt der Digitalisierung auf die internationalen Steuerregeln hinaus untersucht der Bericht auch die erheblichen und bisweilen dramatischen Auswirkungen der Digitalisierung auf andere Teile des Steuersystems, die für Politikverantwortliche und Steuerverwaltungen sowohl neue Chancen als auch neue Risiken mit sich bringen (Kapitel 7). Im Schlusskapitel des Berichts wird die Ausrichtung der zukünftigen Arbeiten des Inclusive Framework zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung skizziert (Kapitel 8).

29. Dieser Zwischenbericht benennt eine Reihe von Bereichen, in denen klare Differenzen zwischen den Auffassungen einzelner Staaten bestehen, auch im Hinblick auf die Notwendigkeit einer zukünftigen Reform des internationalen Steuersystems. Diese Differenzen werden dargelegt, um die strittigen Punkte zu bestimmen und den Boden für zukünftige Arbeiten zur Entwicklung einer konsensbasierten Lösung im Rahmen des Abschlussberichts des Inclusive Framework 2020 zu bereiten, mit der diese Differenzen überbrückt werden können.

Anmerkungen

1. OECD (2015_[7]).
2. OECD (2001_[8]).
3. Weitere Informationen über das OECD-Projekt „Going Digital“ sind online unter <http://www.oecd.org/going-digital/> verfügbar.
4. OECD (2015_[7]).
5. OECD (2017_[9]).
6. 1 Zettabyte entspricht 1 Billion Gigabyte (1 Billion = 1 000 Milliarden).
7. International Data Corporation (2014_[10]).
8. Gartner (2017_[11]), Gartner Newsroom (Website), <https://www.gartner.com/newsroom/id/3598917> (Abruf: 12. Februar 2018).
9. Website für Marktkapitalisierungen von Kryptowährungen, <https://coinmarketcap.com/> (Abruf: 12. Februar 2018).
10. OECD (2017_[12]).
11. Weitere Informationen über das OECD-Projekt „Going Digital“ sind auf der Projekt-Website unter <http://www.oecd.org/going-digital/> zu finden (Abruf: 12. Februar 2018).
12. „Staat“ bzw. „Staaten“ ist in diesem Bericht als „Staat oder Gebiet“ bzw. „Staaten und Gebiete“ zu verstehen.
13. OECD (2001_[8]).
14. OECD (2005_[13]).
15. OECD (2015_[7]), Executive Summary, S.11.
16. OECD (2017_[14]).
17. Informationen zur Taskforce Digitale Wirtschaft und ihrem Auftrag sind online im On-Line Guide to OECD Intergovernmental Activity unter <https://oecdgroups.oecd.org/default.aspx> verfügbar.
18. Die eingereichten Stellungnahmen sowie der Aufruf zur Stellungnahme sind online unter <http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm> verfügbar (Abruf: 12. Februar 2018).
19. Die Aufzeichnung der am 1. November 2017 abgehaltenen öffentlichen Konsultation ist online unter <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-on-tax-challenges-of-digitalisation-1-november-2017.htm> verfügbar (Abruf: 12. Februar 2018).

Literaturverzeichnis

- Barua, A., D. Mani und R. Mukherjee (2013), „Impacts of effective data on business innovation and growth“, University of Texas at Austin, www.businesswire.com/news/home/20100927005388/en/Sybase-University-Texas-Study-Reveals-Incremental-Improvement (Abruf: 20. Mai 2015). [2]
- Brynjolfsson, E., L.M. Hitt und H.H. Kim (2011), „Strength in Numbers: How Does Data-Driven Decision Making Affect Firm Performance?“, Social Science Research Network (SSRN), http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1819486. [1]
- Cisco (2016), „Visual Networking Index“, www.cisco.com/c/en/us/solutions/service-provider/visual-networking-index-vni/index.html (Abruf: 16. Februar 2018). [6]
- Citigroup-Oxford Martin School (2015), „Technology at Work: The Future of Innovation and Employment“, www.oxfordmartin.ox.ac.uk/publications/view/1883, Abruf: 30. November 2016. [3]
- Evans, P.C. und M. Anninziata (2012), „Industrial Internet: Pushing the Boundaries of Minds and Machines“, General Electrics, www.ge.com/docs/chapters/Industrial_Internet.pdf. [4]
- Gartner (2017), „Gartner Says 8.4 Billion Connected ‘Things’ Will Be in Use in 2017, Up 31 Percent From 2016“, Pressemitteilung, <https://www.gartner.com/newsroom/id/3598917> (Abruf: 12. Februar 2018). [11]

- International Data Corporation (2014), "The digital universe of opportunities: Rich data and the increasing value of the Internet of Things – Executive Summary: Data Growth, Business Opportunities, and the IT Imperatives", <https://www.emc.com/leadership/digital-universe/2014iview/executive-summary.htm> (Abruf: 12. Februar 2018). [10]
- OECD (2017), *Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264274426-de>. [14]
- OECD (2017), *Key Issues for Digital Transformation in the G20*, Bericht für eine gemeinsame Konferenz der OECD und der deutschen G20-Präsidentschaft in Berlin, 12. Januar, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/g20/key-issues-for-digital-transformation-in-the-g20.pdf>. [9]
- OECD (2017), *OECD Digital Economy Outlook 2017*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264276284-en>. [12]
- OECD (2017), "Open Government Data", in *Government at a Glance 2017*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/gov_glance-2017-68-en. [5]
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. [7]
- OECD (2005), *E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation*, OECD Tax Policy Studies, No. 10, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264007222-en>. [13]
- OECD (2001), *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264189799-en>. [8]

Kapitel 2

Digitalisierung, Geschäftsmodelle und Wertschöpfung

Dieses Kapitel befasst sich mit den Auswirkungen der Digitalisierung auf Geschäftsmodelle und Wertschöpfung. Es beschreibt die wesentlichen Merkmale digitaler Märkte und deren Einfluss auf die Wertschöpfung, wobei der Blick besonders auf höher digitalisierte Geschäftsmodelle gerichtet wird. Es werden drei Merkmale aufgezeigt, die in bestimmten hoch digitalisierten Geschäftsmodellen häufig zu beobachten sind.

2.1 Überblick

30. Durch den technischen Fortschritt sind die Stückkosten der Datenverarbeitung erheblich gesunken. Dadurch nahm die Nutzung von digitalen Informationen, die mit hoher Geschwindigkeit und zu geringen Grenzkosten eingesetzt werden können, stark zu. Diese Entwicklung erleichterte die Einführung und Integration digitaler Produkte und Transaktionen, was einen anhaltenden Strukturwandel der Wirtschaft nach sich zog.

31. Dieses Kapitel liefert eine eingehende Analyse der Wertschöpfung in verschiedenen digitalisierten Geschäftsmodellen, die die aktuelle Debatte über die internationale Besteuerung unterstützen soll. Abschnitt 2 beschreibt die wichtigsten Merkmale digitaler Märkte. Diese Merkmale prägen die drei verschiedenen Prozesse der Wertschöpfung (Wertkette, Wertnetzwerk und Wertshop), die in Abschnitt 2 vorgestellt und in Abschnitt 4 anhand von Fallstudien zu Geschäftsmodellen eingehender untersucht werden. Abschnitt 5 zeigt drei Schlüsselfaktoren auf, die für höher digitalisierte Geschäftsmodelle typisch sind, und befasst sich mit den unterschiedlichen Ansichten, die die Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS hierzu vertreten. Abschnitt 5 bereitet den Boden für die Erörterung der Auswirkungen der Digitalisierung auf die internationalen steuerlichen Rahmenbedingungen in Kapitel 5.

32. Es ist festzustellen, dass sich die Unternehmensstrukturen und der Wertschöpfungsprozess insbesondere bei bestimmten Unternehmen erheblich verändert haben. Um diese Veränderungen zu verstehen, gilt es einige der auffallendsten gemeinsamen Merkmale digitalisierter Unternehmen zu betrachten. Zu diesen Merkmalen, die für immer mehr Unternehmen zutreffen werden, je weiter die Digitalisierung fortschreitet, gehören: grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse, starke Abhängigkeit von immateriellen Werten und insbesondere geistigem Eigentum sowie die Bedeutung der Daten, der Nutzerbeteiligung und der entsprechenden Synergien mit dem geistigen Eigentum.

33. **Grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse.** Die Digitalisierung gestattet es Unternehmen in vielen Branchen, verschiedene Etappen des Produktionsprozesses in verschiedenen Staaten anzusiedeln und zugleich eine größere Zahl von Kunden in aller Welt zu erreichen. Zudem ermöglicht sie einigen hoch digitalisierten Unternehmen, ohne bzw. ohne nennenswerte physische Präsenz stark am Wirtschaftsleben eines Staats teilzunehmen, d.h. ihre Geschäftstätigkeit an einem Ort auszudehnen, ohne dort über Masse zu verfügen (im Folgenden als „Ausdehnung ohne Masse“ bezeichnet).

34. **Abhängigkeit von immateriellen Werten, insbesondere geistigem Eigentum (Intellectual Property – IP).** Die Analyse zeigt auch, dass ein kennzeichnendes Merkmal digitalisierter Unternehmen die wachsende Bedeutung von Investitionen in immaterielle Werte – insbesondere Gegenstände geistigen Eigentums – ist, die sich im Besitz des Unternehmens befinden oder ihm von einem Dritten zur Nutzung überlassen werden können. In vielen digitalisierten Unternehmen ist die intensive Nutzung von Gegenständen geistigen Eigentums, wie Software und Algorithmen, auf denen die Plattformen, Websites und viele andere entscheidende Funktionen dieser Unternehmen basieren, zentraler Bestandteil des Geschäftsmodells.

35. **Daten, Nutzerbeteiligung und entsprechende Synergien mit dem geistigen Eigentum.** Daten, Nutzerbeteiligung, Netzwerkeffekte und Bereitstellung nutzergenerierter Inhalte sind häufig zu beobachtende Merkmale von Geschäftsmodellen höher digitalisierter Unternehmen. Zudem dürfte die Datenanalyse umso gewinnbringender werden, je mehr Daten im Zusammenhang mit einem bestimmten Nutzer oder Kunden gesammelt werden. Die wichtige Rolle der Nutzerbeteiligung zeigt sich am Beispiel der sozialen Netzwerke, da diese Unternehmen ohne Daten, Netzwerkeffekte und nutzergenerierte Inhalte in

ihrer heutigen Form nicht existieren würden. Die Nutzerbeteiligung kann ferner je nach Intensität in zwei große Kategorien unterteilt werden: aktive und passive Beteiligung. Der Grad der Nutzerbeteiligung korreliert jedoch nicht notwendigerweise mit dem Grad der Digitalisierung: Cloud-Computing kann z.B. als höher digitalisierte Geschäftstätigkeit betrachtet werden, die nur eine begrenzte Nutzerbeteiligung beinhaltet.

36. Zusammenhang zwischen digitalisierten Geschäftsmodellen und Wertschöpfung.

Die Existenz dieser drei häufig zu beobachtenden Merkmale digitalisierter Unternehmen wird von den Mitgliedern des Inclusive Framework allgemein anerkannt, es besteht jedoch kein Konsens über ihre Relevanz bzw. Bedeutung für den Ort der Wertschöpfung und die Identität des Wertschöpfenden. Es herrscht allgemeine Übereinstimmung darüber, dass die grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse und die stärkere Abhängigkeit von immateriellen Werten äußerst relevant für die Wertschöpfung digitalisierter Unternehmen sein können, es besteht aber auch Einigkeit darüber, dass diese Faktoren keine ausschließlichen bzw. einzigartigen Merkmale digitalisierter Unternehmen sind.

37. Zwar herrscht allgemeines Einvernehmen darüber, dass Daten und Nutzerbeteiligung übliche Merkmale digitalisierter Unternehmen sind, doch gehen die Meinungen darüber auseinander, ob und inwieweit Daten und Nutzerbeteiligung einen Beitrag zur Wertschöpfung des Unternehmens darstellen. Einige Mitglieder des Inclusive Framework betrachten die Nutzerbeteiligung als einzigartigen und wichtigen Treiber der Wertschöpfung digitalisierter Unternehmen. Diese Staaten verweisen auf die Beteiligung und das dauerhafte Engagement der Nutzer, die es digitalen Unternehmen gestatten, durch ein intensives Monitoring der aktiv geleisteten Beiträge und des Verhaltens der Nutzer große Mengen an Daten zu sammeln. Diese Staaten verweisen außerdem auf die von den Nutzern beigesteuerten Inhalte, die ein zentrales Element des Angebots digitaler Unternehmen und entscheidend dafür sein können, weitere Nutzer zu gewinnen und Netzwerkeffekte zu generieren.

38. Diese Staaten sind ferner der Auffassung, dass die Beteiligung der Nutzer (z.B. durch Bewertungen oder Dienstleistungen) eine wichtige Rolle für das von bestimmten digitalen Unternehmen genossene Vertrauen und Ansehen, für die Erhöhung ihres Markenwerts und das Wachstum der Nutzernetzwerke spielen kann. Diese Staaten vertreten beispielsweise die Ansicht, dass es sich bei der Sammlung von Daten und Inhalten der Nutzer in einem Staat über eine digitale Plattform und der Nutzung dieser Daten, um weitere Nutzer für die Plattform zu gewinnen und auf die Nutzer zugeschnittene Werbung zu schalten, um Aktivitäten handelt, die in einigen Geschäftsmodellen integraler Bestandteil der Wertschöpfung des Unternehmens sind und effektiv im betreffenden Staat stattfinden, selbst wenn die Plattform andernorts betrieben wird. Nach Ansicht dieser Staaten kann die Nutzerbeteiligung für das digitale Unternehmen Wert generieren. Die Nutzer verwenden bestimmte Geschäftsmodelle, um miteinander zu interagieren. Die Bereitstellung von Inhalten, auf die andere Nutzer zugreifen können, erhöht beispielsweise den Nutzen und Wert der Plattform. In der Vergangenheit musste das betreffende Unternehmen solche Inhalte entweder selbst produzieren oder einkaufen. Nach Ansicht dieser Staaten ist der Beitrag der Nutzer etwas wirklich Neuartiges, das über die reine Inanspruchnahme einer Dienstleistung (d.h. Zugang zu dem Geschäftsmodell) hinausgeht.

39. Andere Staaten betrachten die Sammlung von Nutzerdaten, die Nutzerbeteiligung und die Bereitstellung von Inhalten durch die Nutzer hingegen als Transaktionen zwischen den Nutzern (als Lieferanten von Daten/Inhalten) und dem digitalisierten Unternehmen, bei denen das digitalisierte Unternehmen den Nutzern eine finanzielle oder nichtfinanzielle Gegenleistung für die gelieferten Daten/Inhalte gewährt. Eine entsprechende nichtfinanzielle Gegenleistung wäre beispielsweise die Bereitstellung von Datenhosting- oder E-Mail-

Diensten oder digitalen Unterhaltungsangeboten. Staaten, die diese Auffassung vertreten, teilen zwar die Ansicht, dass die Interaktion zwischen den Nutzern und dem digitalisierten Unternehmen einen Geschäftsvorfall darstellt, der einer Ertragsbesteuerung unterliegen könnte, sie stellen aber auch fest, dass solche Tauschtransaktionen, bei denen keine Seite eine finanzielle Vergütung zahlt (d.h. bei denen es nicht zu einer Geldzahlung kommt), von den heutigen Ertragsteuersystemen selten erfasst werden. Diese Staaten sind nicht der Ansicht, dass die Aktivitäten, über die das digitalisierte Unternehmen Daten bei den Nutzern erhebt, eine Geschäftstätigkeit darstellen, für die dem digitalisierten Unternehmen einzig aus dem Grund, dass die Daten möglicherweise wertvoll sind, ein Gewinn zugerechnet werden sollte. So betrachtet unterscheidet sich die Bereitstellung von Daten durch den Nutzer nicht von anderen Vorleistungen Dritter in der Lieferkette des Unternehmens (z.B. Datenspeicherung, Breitbandzugang, Stromversorgung). Dennoch sind einige dieser Staaten der Auffassung, dass die Nutzerdaten als etwas angesehen werden können, das zu wertvollen immateriellen Werten digitalisierter Unternehmen beiträgt und das deshalb die vorstehend erwähnten grundsätzlicheren Fragen in Bezug auf immaterielle Werte aufwerfen könnte. Andere Staaten betrachten die Bereitstellung von Inhalten durch die Nutzer oder die Interaktionen zwischen den Nutzern und den digitalisierten Unternehmen indessen nicht als Tauschgeschäfte zwischen den Nutzern und den Unternehmen.

40. Unterschiedliche Ansichten dazu, ob und inwieweit Daten und Nutzerbeteiligung zur Wertschöpfung beitragen, wirken sich darauf aus, ob vom Vorliegen steuerlicher Herausforderungen aufgrund sich verändernder Geschäftsmodelle ausgegangen wird, ob diese Herausforderungen einzig und allein die Anwendung der internationalen Steuerregeln auf digitalisierte Unternehmen betreffen oder ob grundsätzlichere Herausforderungen im Hinblick auf die internationalen Steuerregeln bestehen. Da zudem möglicherweise keine enge Korrelation zwischen dem Grad der Nutzerbeteiligung und dem Grad der Digitalisierung besteht, könnte eine alleinige Fokussierung auf Daten und Nutzerbeteiligung ohne Bezugnahme auf andere kennzeichnende Faktoren zu dem Schluss führen, dass die steuerlichen Herausforderungen nur eine bestimmte, begrenzte Gruppe digitalisierter Unternehmen betreffen¹. In diesem Kontext müssen möglicherweise weitere Arbeiten durchgeführt werden, um zu beurteilen, ob die verschiedenen Ansichten miteinander in Einklang gebracht werden können, um so zu einem Konsens über den Umfang der langfristigen steuerlichen Herausforderungen und damit auch darüber zu gelangen, wie langfristige Lösungen erarbeitet werden könnten. Die steuerlichen Konsequenzen der in diesem Kapitel zu Digitalisierung, Geschäftsmodellen und Wertschöpfung dargelegten Analyse werden in Kapitel 5 eingehender untersucht.

2.2 Infrastruktur der digitalisierten Wirtschaft

41. Bevor der Wertschöpfungsprozess untersucht wird, empfiehlt es sich, die wichtigsten Merkmale digitaler Märkte, d.h. der Infrastruktur, auf der digitalisierte Unternehmen aufbauen, zu beschreiben. Dieser Abschnitt soll ein weitreichendes Verständnis der mit der Digitalisierung der Wirtschaft einhergehenden Marktdynamik vermitteln, bevor die Konsequenzen der Digitalisierung für das Steuersystem erörtert werden. Dies ist wichtig, um die allgemeineren Auswirkungen der im weiteren Verlauf des Berichts betrachteten steuerlichen Maßnahmen besser zu begreifen, und weil die Merkmale digitaler Märkte Einfluss auf den in den Abschnitten 3 und 4 dieses Kapitels beschriebenen Wertschöpfungsprozess haben. Zu den Schwierigkeiten der Beschreibung einer Vielzahl relevanter Merkmale digitaler Märkte und digitalisierter Geschäftsmodelle gehört es, diese umfassend darzustellen, sich dabei aber kurz zu fassen. Um dieser Anforderung gerecht zu werden, wird

in diesem Abschnitt eine Klassifizierung der Geschäftsmodelle/Geschäftssparten auf der Grundlage von Hagiu und Wright (2015^[1]) gewählt.

42. Der ökonomische Effekt der Digitalisierung ist mindestens seit den frühen 2000er Jahren Gegenstand einer wachsenden Zahl theoretischer und empirischer Abhandlungen². Diese Studien stützen sich häufig auf eine Analyse von Märkten, unter denen Offline- oder Online-Orte verstanden werden, auf denen zwei (oder mehr) Beteiligte Waren oder Dienstleistungen austauschen. Digitale (bzw. Online-)Märkte unterscheiden sich insofern von Offline-Märkten, als sie durch eine stärkere Ausprägung bestimmter Merkmale gekennzeichnet sind, die allerdings nicht nur auf ihnen zu beobachten sind. Wortwahl und Fokus der Untersuchungen unterscheiden sich zwar oft, über die maßgeblichen Merkmale digitaler Märkte herrscht jedoch weitgehend Einigkeit:

- **Direkte Netzwerkeffekte:** Auf digitalen Märkten ist der Nutzen, der aus dem Konsum einer bestimmten Ware oder Dienstleistung gezogen werden kann, häufig davon abhängig, wie viele andere Endnutzer die gleiche Ware oder Dienstleistung konsumieren. Dieser Effekt wird als direkte Netzwerkeffektivität, manchmal auch als direkter Netzwerkeffekt oder Konsumexternalität bezeichnet; es handelt sich insofern um eine positive Externalität, als der Nutzen für den Endnutzer umso größer ist, je größer das Netzwerk ist. Paradebeispiele hierfür sind soziale Medien und Online-Messaging-Dienste. Beide sind für den Nutzer so gut wie wertlos, wenn er der einzige ist, der sie nutzt; sie werden jedoch umso nützlicher, je mehr Menschen sie nutzen. Dieser Effekt ist u.a. auch bei Online-Spielen oder Betriebssystemen zu beobachten.
- **Indirekte Netzwerkeffekte:** Anders als direkte Netzwerkeffekte entstehen indirekte Netzwerkeffekte im Kontext mehrseitiger Märkte. Wie nachstehend eingehender erörtert, ergeben sie sich, wenn einer bestimmten Gruppe von Endnutzern (z.B. Nutzern eines sozialen Netzwerks) durch die Interaktion mit einer anderen Gruppe von Endnutzern (z.B. Unternehmen, die in einem sozialen Netzwerk Werbung schalten), beispielsweise über eine Online-Plattform, Vorteile entstehen. Die Digitalisierung hat die Entstehung von Online-Plattformen und -Netzwerken ermöglicht, und wir sehen heute eine wachsende Zahl von Plattform-Unternehmen in vielen verschiedenen Bereichen, wie z.B. Wohnungsvermietung, Fahrdienste oder Peer-to-Peer-E-Commerce.
- **Skalenvorteile:** Die Produktion digitaler Waren und Dienstleistungen ist häufig mit vergleichsweise höheren Fixkosten und niedrigeren variablen Kosten verbunden. Bei der Software-Entwicklung fallen beispielsweise erhebliche Investitionen in Infrastruktur und Beschäftigte an; wenn aber die Entwicklung der Software abgeschlossen ist, kann sie zu sehr geringen Grenzkosten gepflegt, verkauft oder vertrieben werden. Vielfach entstehen zwar weiterhin nicht unerhebliche Grenzkosten, es gibt aber auch eine Reihe nicht rivalisierender Konsumgüter³, wie Software, E-Books oder Musik, bei denen die effektiven Grenzkosten der Reproduktion bei null liegen.
- **Wechselkosten und Lock-in-Effekte:** Digitale Transaktionen können auf verschiedenen elektronischen Geräten abgewickelt werden; die Geräte der Endnutzer basieren jedoch häufig auf unterschiedlichen Betriebssystemen. Folglich können die Kunden an ein bestimmtes Betriebssystem gebunden sein, wenn sie ein bestimmtes Gerät erworben haben. Dies hängt mit den psychologischen und monetären Wechselkosten zusammen, die den Endnutzern entstehen, wenn sie von einem System auf ein anderes umsteigen. Soziale Medien oder E-Mail-Dienste sind auch hier wieder ein gutes Beispiel, da beim Wechsel von einer Anwendung zu einer anderen zahlreiche persönliche Daten und Kontakte übertragen werden müssen; ein weiteres Beispiel wäre der Wechsel von einem

bestimmten Smartphone zu einem anderen (mit einem anderen Betriebssystem), mit dem auf zuvor genutzte Anwendungen und Daten nicht mehr zugegriffen werden kann.

- **Komplementarität:** Viele der Waren und Dienstleistungen, die auf digitalen Märkten gehandelt werden, ergänzen sich gegenseitig; das heißt, dass die Kunden größeren Nutzen daraus ziehen, wenn sie zwei (oder mehr) komplementäre Waren zusammen konsumieren. Ein Laptop oder ein Smartphone z.B. sind deutlich nützlicher, wenn sie zusammen mit den entsprechenden Programmen, etwa Betriebssystemen, Anwendungen oder Spielen, verwendet werden. Desgleichen ist es lohnender, Zeit auf einer bestimmten Social-Media-Plattform zu verbringen, wenn man ein Smartphone mit einer Reihe von Anwendungen besitzt, über die man mehr Inhalte teilen kann.

43. Anhand dieser Merkmale lassen sich bestimmte Aspekte digitaler und nichtdigitaler Märkte beschreiben; sie sind somit nicht ausschließlich in der digitalisierten Wirtschaft zu beobachten. Durch den zunehmenden Stellenwert digitaler Produkte und Transaktionen ist die Bedeutung dieser Merkmale jedoch erheblich gestiegen, und da sie sich in ihrer Wirkung zudem gegenseitig verstärken, bewirken sie einen strukturellen Wandel der Wirtschaft (OECD, erscheint demnächst_[2]).

44. Die geringen Grenzkosten und die globale Reichweite des Internet gestatten es digitalisierten Unternehmen insbesondere, ihre Geschäftstätigkeit rasch auszudehnen. Direkte und indirekte Netzwerkeffekte erhöhen die Wertschöpfung digitalisierter Unternehmen, da sich eine größere Nutzerbasis direkt in einem größeren Nutzen und damit auch wirtschaftlichem Wert niederschlägt. Zudem können durch Komplementaritäten zwischen verschiedenen Geschäftssparten, z.B. der Entwicklung verschiedener Endgeräte, Betriebssysteme und Anwendungen, Verbundvorteile realisiert werden. Da Entwicklungskosten von verschiedenen Geschäftssparten gemeinsam getragen und Anwendungen so abgestimmt werden können, dass sich die kognitiven Kosten für die Nutzer verringern, können digitalisierte Unternehmen Wettbewerbsvorteile erzielen, indem sie ihr Tätigkeitsspektrum erweitern. Solche Vorteile können sich verfestigen, da die Nutzer die mit einem Geräte-, Betriebssystem- oder Anwendungswechsel verbundenen Kosten nur ungern in Kauf nehmen.

45. Folglich sind digitale Märkte insofern häufig nicht wettbewerbsoffen, als einzelne Unternehmen so groß werden können, dass sie die Marktpreise beeinflussen können (was heißt, dass sie nicht mehr „Preisnehmer“ sind). Dies bedeutet einerseits, dass es für neue Unternehmen schwieriger sein kann, wesentliche Marktanteile zu erobern, wenn ein etabliertes Unternehmen bereits den Markt beherrscht (OECD, 2016_[3]). Andererseits haben die geringen Grenzkosten und die Nichtrivalität vieler digitaler Waren aber auch zur Folge, dass neue Anbieter ein etabliertes Unternehmen relativ schnell verdrängen können, indem sie ein qualitativ höherwertiges Produkt anbieten. Sobald eine kritische Masse von Endnutzern auf das neue Produkt umgestiegen ist, kann das zuvor marktbeherrschende Unternehmen in kurzer Zeit seine gesamten Marktanteile verlieren. Dies war z.B. bereits bei Suchmaschinen, Webbrowsern und Social-Media-Plattformen zu beobachten (Evans, 2011_[4]).

46. Die Auswirkungen dieser digitalen Transformation werden zusätzlich dadurch verstärkt, dass die Digitalisierung auch zu einer Beschleunigung der Wirtschaftstätigkeit führt. Im digitalen Raum können Transaktionen zwischen Endnutzern in verschiedenen Staaten ohne Zeitverlust abgewickelt werden und digitale Inhalte können sofort von jedem mit dem Internet verbundenen Gerät aus abgerufen werden. Folglich verbreiten sich digitale Produkte und Dienstleistungen schneller, Geschäfte werden schneller abgeschlossen, Ideen zirkulieren schneller und wird es für Unternehmen wesentlich leichter, eine Kundenbasis zu identifizieren, zu gewinnen und auszubauen. Die Beschleunigung der Wirtschaftstätigkeit

bedeutet, dass Unternehmen erhebliche Wettbewerbsvorteile erzielen können, wenn es ihnen gelingt, als erste auf einen neuen Markt vorzudringen und dort eine potenziell beherrschende Stellung zu erlangen⁴.

47. Diese mit der Digitalisierung einhergehenden strukturellen Veränderungen ziehen einen Wandel der Wirtschaft nach sich, der neue Geschäftsmodelle entstehen lässt und bestehende Geschäftsmodelle grundlegend verändert. Um den Erfolg einiger der innovativsten digitalisierten Unternehmen zu verstehen, sind insbesondere das Konzept der indirekten Netzwerkeffekte und der mehrseitigen Märkte von entscheidender Bedeutung. In den folgenden zwei Unterabschnitten werden diese Konzepte daher eingehender erörtert, um zu einer ersten Beurteilung ihrer Auswirkungen auf die Geschäftsmodelle zu gelangen.

2.2.1 Digitale mehrseitige Märkte

48. Ebenso wie Offline-Märkte können auch digitale bzw. Online-Märkte ein- oder mehrseitig sein. Auf einseitigen Märkten wenden sich die Verkäufer nur an eine bestimmte Gruppe von Kunden, z.B. Leser, die in einem Buchladen ein Buch kaufen. Auf mehrseitigen Märkten gibt es mehrere Gruppen von Kunden, die verschiedene Produkte und Dienstleistungen bei einem Unternehmen kaufen. Mehrseitige Märkte gab es schon früher; Fernsehsender z.B. strahlen an ihr Publikum gerichtete Werbung aus und Zeitungen drucken Werbeanzeigen, die sich an ihre Leser wenden. Die Digitalisierung hat jedoch die Entstehung neuer Formen von Unternehmen begünstigt, die auf mehrseitigen Märkten beruhen.

49. Die Digitalisierung hat insbesondere die Kommunikationskosten deutlich reduziert, was es Unternehmen gestattet, rasch eine weltweite Lieferanten-, Nutzer- und Kundenbasis zu erreichen und über Websites, Online-Plattformen und mobile Anwendungen Nutzernetzwerke in verschiedenen Staaten aufzubauen. Neue digitalisierte Unternehmen fungieren häufig als Intermediäre, die verschiedene Nutzergruppen miteinander in Kontakt bringen, die in einem Offline- bzw. nichtdigitalen Umfeld nur schwer miteinander interagieren könnten. Die Fähigkeit, solche Netzwerke aufzubauen und einen länderübergreifenden Austausch zwischen verschiedenen Endnutzergruppen zu ermöglichen, ist das zentrale Element mehrseitiger Märkte und birgt enormes Wertschöpfungspotenzial. Die Wirtschaftsforschung hat das Konzept der mehrseitigen Märkte eingeführt, um einige der neuen digitalisierten Geschäftsmodelle zu erfassen, mit denen versucht wird, die Möglichkeiten zur Schaffung riesiger Netzwerke gewinnbringend zu nutzen (Rochet und Tirole, 2003_[5]; 2006_[6]; Fudenberg und Ellison, 2003_[7]; Armstrong, 2006_[8]).

50. Auf mehrseitigen Märkten treffen definitionsgemäß zwei Merkmale zusammen: *indirekte Netzwerkeffekte* und *nichtneutrale Preisstrategien*. Zu indirekten Netzwerkeffekten kommt es, wenn sich durch die Zunahme der Zahl der Endnutzer auf der einen Marktseite der Nutzen für die Endnutzer auf der anderen Marktseite erhöht. Dies ist z.B. bei einer Online-Plattform der Fall, die Privatpersonen bei der Ver- bzw. Anmietung von (Ferien-) Unterkünften hilft, indem sie Gastgeber und Gäste miteinander vernetzt. Beide Arten von Endnutzern, d.h. die Gastgeber und die Gäste, profitieren indirekt davon, wenn die Zahl der Endnutzer auf der anderen Marktseite steigt: Für die Gäste ist es von Vorteil, wenn sie zwischen einer größeren Zahl von Gastgebern wählen können, und für die Gastgeber ist es von Vorteil, wenn sie mehr Gäste haben.

51. Wie dieses Beispiel zeigt, spielt die Online-Plattform eine entscheidende Rolle, indem sie die beiden Seiten des Markts (z.B. Gastgeber und Gäste) zusammenbringt und einen Austausch zwischen ihnen ermöglicht; ohne die Plattform würden die meisten dieser

Transaktionen nicht stattfinden und die Gäste würden vermutlich herkömmlichere Beherbergungsformen wählen.

52. So gesehen bieten Online-Plattformen in erster Linie Mittlerdienste für die verschiedenen Seiten eines digitalen Markts an (Caillaud und Jullien, 2003_[9]; Rosenblat und Stark, 2016_[10]), wobei sie sich darin unterscheiden können, wie viel Kontrolle sie über ihre Nutzer haben (Aslam und Shah, 2017_[11]). Der wirtschaftliche Erfolg digitalisierter Geschäftsmodelle, die auf der Intermediation zwischen verschiedenen Gruppen von Endnutzern beruhen, hängt entscheidend davon ab, ob auf den verschiedenen Marktseiten eine kritische Masse von Endnutzern erreicht wird. Durch das Internet können digitalisierte Unternehmen effektiv eine große Zahl von Marktteilnehmern auf der Angebots- und der Nachfrageseite erreichen. Ein entscheidendes Merkmal mehrseitiger Plattformen, das es ihnen ermöglicht, eine große Ausdehnung zu erreichen, ist die Fähigkeit, ihre Preisstruktur anzupassen, indem sie unterschiedliche Mitglieds- bzw. Nutzungsgebühren auf den verschiedenen Marktseiten erheben (Lambrecht et al., 2014_[12]).

53. Damit gelangen wir zum zweiten kennzeichnenden Merkmal mehrseitiger Märkte, der nichtneutralen Preisstruktur. Wie Rochet und Tirole (2003_[5]; 2006_[6]) aufzeigen, haben die positiven indirekten Externalitäten zur Folge, dass der Nutzen für das Unternehmen, das die Plattform betreibt, über den Grenznutzen für die Endnutzer hinausgeht; dies gestattet es ihnen, die Zahl der Nutzer (oder Transaktionen) zu erhöhen, indem sie der einen Marktseite einen höheren Preis in Rechnung stellen, während sie den Preis für die Endnutzer auf der oder den anderen Seiten reduzieren. Folglich sind die Preisstrukturen insofern nicht neutral, als die optimalen Preise unter den Grenzkosten der Leistungserbringung auf der einen Marktseite liegen können, auf der oder den anderen Seiten aber darüber. Endnutzern mit einer geringeren Preiselastizität werden in der Regel höhere Preise berechnet, Endnutzern mit einer höheren Preiselastizität hingegen niedrigere.

54. Daraus ergibt sich auch, dass es für Plattformbetreiber je nach Umfang der indirekten Netzwerkexternalitäten und Preiselastizität optimal sein kann, den Endnutzern auf einer oder möglicherweise auch auf mehreren Marktseiten Waren oder Dienstleistungen gratis anzubieten. Damit kann es zu sogenannten *Tauschtransaktionen* kommen, bei denen Waren oder Dienstleistungen effektiv ohne monetäre Gegenleistung gegen andere wertvolle Leistungen getauscht werden, z.B. Nutzerbeteiligung, Nutzerdaten oder nutzergenerierte Inhalte. Eine solche Strategie verfolgen beispielsweise zahlreiche soziale Netzwerke, E-Mail-Dienste oder Medienanbieter. Die Endnutzer können eine bestimmte Dienstleistung dort häufig „gratis“ in Anspruch nehmen. Plattformbetreiber gleichen dies jedoch in der Regel dadurch aus, dass sie Nutzer- und Transaktionsdaten erfassen und auf diesen Daten basierende Dienste dann an die andere Marktseite verkaufen. Das Paradebeispiel hierfür ist der Verkauf von zielgruppenspezifischen Werbelösungen an Werbekunden auf der anderen Marktseite.

2.2.2 Entstehung neuer Geschäftsmodelle auf digitalen Märkten

55. In den vorstehenden Unterabschnitten wurden digitale Märkte beschrieben, d.h. die Infrastruktur, auf der die Geschäftstätigkeit verschiedener digitalisierter Unternehmen basiert. In Unterabschnitt 2.2 geht es nun um die vielen verschiedenen digitalisierten Unternehmen, die auf solchen digitalen Märkten tätig sind. Um besser zu verstehen, wie die Entstehung ein- und mehrseitiger digitaler Märkte den Wertschöpfungsprozess verändert hat, werden hier die wichtigsten wirtschaftlichen Merkmale der Geschäftsmodelle beschrieben. Die entsprechenden Wertschöpfungsprozesse werden dann anhand der Fallbeispiele in Abschnitt 4 und Anhang 2.A eingehender erörtert.

56. In der digitalisierten Wirtschaft interagieren die Unternehmen mit den Nutzern über viele verschiedene Arten von Online- bzw. webbasierten Benutzeroberflächen, in Presse und Fachliteratur häufig „Plattformen“ genannt. Um Missverständnisse zu vermeiden und eine mit anderen OECD-Publikationen (OECD, erscheint demnächst^[2]) übereinstimmende Definition zugrunde zu legen, wird der Begriff „Plattform“ in diesem Kapitel nur für mehrseitige Plattformen gemäß der Definition in Hagiu und Wright (2015^[1]; 2015^[13]) verwendet⁵.

57. Einer älteren Definition zufolge (Rochet und Tirole, 2003^[5]; 2006^[6]) gilt eine Plattform nur dann als mehrseitig, wenn indirekte Netzwerkeexternalitäten bestehen, die die Preisstruktur auf den verschiedenen Marktseiten beeinflussen. Hagiu und Wright ergänzen dies um zwei weitere Anforderungen: i) Die Plattform muss direkte Interaktionen zwischen den Endnutzern auf den verschiedenen Marktseiten ermöglichen und ii) die Endnutzer auf den verschiedenen Marktseiten müssen sich an die Plattform binden, indem sie sich dort einschreiben bzw. bei ihr Mitglied werden (was bedeutet, dass die Wechselkosten nicht gleich null sind).

58. Diese strengere Definition gestattet eine genauere Differenzierung zwischen mehrseitigen Plattformen und anderen digitalisierten Unternehmen. Die Autoren erörtern vier stilisierte Typen von Unternehmen, die auf ein- oder mehrseitigen Märkten tätig sind. Für die Zweckmäßigkeit der Klassifizierung ist es wichtig darauf hinzuweisen, dass sie sich auf Geschäftsmodelle bzw. anders ausgedrückt Geschäftssparten und nicht auf ganze Unternehmen bezieht. Amazon Marketplace gehört beispielsweise zu einer Kategorie, Amazon E-Commerce zu einer anderen. Wegen der vorstehend beschriebenen Verbundvorteile ist es häufig nicht möglich, ein ganzes Unternehmen einer bestimmten Kategorie zuzuordnen, da digitalisierte Unternehmen, insbesondere die bereits stärker etablierten, häufig über mehr als eine Geschäftssparte verfügen. In Abbildung 2.1 sind die verschiedenen Unternehmenstypen anhand einer Reihe von Kriterien zusammengefasst. Zwar können alle diese Unternehmen Websites, Anwendungen oder ähnliche Benutzeroberflächen verwenden, um ihre Produkte zu verkaufen und mit den Kunden zu interagieren, allerdings handelt es sich nur bei der ersten Kategorie von Unternehmen um mehrseitige Plattformen in dem im vorstehenden Absatz definierten engeren Sinne.

- **Mehrseitige Plattformen:** Plattformen, die Austausch und Transaktionen zwischen Endnutzern ermöglichen, wobei die Rechte der Kontrolle⁶ sowie die Haftung⁷ gegenüber den Kunden aber größtenteils beim Leistungserbringer verbleiben. Die Endnutzer schreiben sich bei der Plattform ein und interagieren über die Marktseiten hinweg, sodass indirekte Netzwerkeffekte entscheidende Bedeutung erlangen. Beispiele hierfür sind: Uber, Didi Chuxing, Airbnb, Xiaozhu, BlaBlaCar, Weibo, Amazon Marketplace, Taobao, Facebook, NetEase oder Google, Deliveroo, Foodora, UberEats.
- **Wiederverkäufer:** Unternehmen, die Produkte – einschließlich der entsprechenden Kontrollrechte – bei anderen Anbietern einkaufen und an Käufer weiterverkaufen; Wiederverkäufer haben die Kontrolle über die Preise und übernehmen die Haftung gegenüber den Kunden; sie gestatten keine Interaktion zwischen den Endnutzern und sie verlangen von den Kunden auch nicht unbedingt, sich bei ihrer Online-Plattform einzuschreiben; Beispiele sind Amazon E-Commerce, Alibaba, JD.com, Spotify, die Musikvertriebsparten von Tencent oder Netflix (wenn es Inhalte einkauft).
- **Vertikal integrierte Unternehmen:** Unternehmen, die Zulieferer übernommen und damit die Angebotsseite des Markts in ihr Unternehmen integriert haben; Beispiele hierfür sind: Amazon E-Commerce (Lagerhaltung und Logistik), Xiaomi (Endgeräte und Anwendungen), Huawei (Hardware und Cloud-Computing), Netflix (Filmproduktion).

Abbildung 2.1 Merkmale stilisierter digitalisierter Geschäftsmodelle

	Mehrseitige Plattformen	Wiederverkäufer	Vorleistungslieferanten	Vertikal integrierte Unternehmen
Indirekte Netzwerkeffekte	Ja	Ja	Nein	Ja
Intermediär	Ja	Ja	Nein	Nein
Nutzerbindung	Stark	Schwach	-	Schwach
Preiskontrolle und Haftung	Endnutzer	Wiederverkäufer	Unternehmen	Unternehmen
Herstellung des Endprodukts	Nein	Nein	Nein	Ja

Quelle: Eigene Forschungsarbeiten der OECD auf der Grundlage von Hagiu und Wright (2015_[1]; 2015_[13]).

- **Vorleistungslieferanten:** Unternehmen oder einzelne Personen, die Vorleistungen für von einem anderen Unternehmen produzierte Waren oder Dienstleistungen erbringen. Anders als mehrseitige Plattformen sind Vorleistungslieferanten keine Intermediäre und interagieren nur mit dem anderen Unternehmen, nicht mit dem Endverbraucher; Beispiele sind: Intel oder Tsinghua Unigroup).

59. Durch die Unterscheidung zwischen diesen stilisierten Geschäftsmodellen lassen sich einige interessante Erkenntnisse gewinnen, die ein besseres Verständnis der Dynamik der digitalisierten Wirtschaft einschließlich ihrer Konsequenzen für das Steuersystem ermöglichen dürften.

60. Die Digitalisierung war von entscheidender Bedeutung für die Entstehung mehrseitiger Plattformen sowie für Vorleistungslieferanten; bei Wiederverkäufern und vertikal integrierten Unternehmen hingegen handelt es sich um Organisationsformen, die schon lange vor der Digitalisierung der Wirtschaft üblich waren. Des Weiteren ist festzustellen, dass mehrere der großen digitalisierten Unternehmen mit einer einzigen Geschäftssparte starteten, bei der es sich um eine mehrseitige Plattform handelte, und sich dann mit der Gründung zusätzlicher Geschäftssparte zunehmend in Richtung stärker integrierter oder hybrider Strukturen entwickelten. In Bezug auf die Marktdynamik ist gelegentlich zu beobachten, dass die Marktposition traditioneller, vertikal integrierter Unternehmen durch neue mehrseitige Plattformen angefochten wird, was die Vermutung nahelegt, dass letztere in manchen Fällen komparative Vorteile im Vergleich zu ersteren haben könnten. Dies ist z.B. im Bereich der Fahrdienste und im Beherbergungsgewerbe der Fall, wo traditionelle Taxidienste oder Hotels der Konkurrenz mehrseitiger Plattformen wie Uber, Didi Chuxing, Lyft, Expedia, Taobao, Airbnb und Booking.com ausgesetzt sind.

61. Die Entscheidung für oder gegen eine Geschäftstätigkeit als mehrseitige Plattform kann als strategische Geschäftsentscheidung der betreffenden Unternehmen betrachtet werden. Wie vorstehend erwähnt, kombinieren viele digitalisierte Unternehmen wegen der auf diese Weise erzielbaren Verbundeffekte verschiedene Elemente der vier stilisierten Geschäftsmodelle oder nutzen verschiedene Modelle für unterschiedliche Tätigkeitsfelder. Alibaba und Amazon sind mit ihren Webshops beispielsweise als Wiederverkäufer in Marktsegmenten tätig, in denen mit geringen Nachfrageschwankungen zu rechnen ist; AliExpress und Amazon Marketplace hingegen bedienen als mehrseitige Plattformen Marktsegmente, auf denen stärkere Nachfrageschwankungen herrschen. So trägt der

Verkäufer das Risiko eines Nachfrageeinbruchs, und der mehrseitigen Plattform entsteht kein Lagerrisiko. Auch Musik-Streaming-Anbieter wie Spotify und Deezer arbeiten häufig mit zwei verschiedenen Geschäftsmodellen: einem gebührenfreien bzw. „Freemium“-Modell, das vollständig über Werbung finanziert wird (mehrseitige Plattform), und einem kostenpflichtigen bzw. „Premium“-Modell, das über Abonnementgebühren finanziert wird (Wiederverkäufer). Netflix hat demgegenüber als reiner Wiederverkäufer begonnen, inzwischen aber die Filmproduktion in sein Geschäftsmodell integriert.

62. Die Entscheidung zwischen den verschiedenen Geschäftsmodellen – insbesondere zwischen dem der mehrseitigen Plattform und dem des Wiederverkäufers – oder für eine hybride Kombination verschiedener Modelle hängt von der Strategie der Geschäftsentwicklung sowie anderen Faktoren ab, wie beispielsweise:

- Skalen- und Verbundvorteilen
- der Stärke der direkten und indirekten Netzwerkeffekte
- Informationsasymmetrien zwischen Leistungserbringern, Marktbetreibern und Nutzern
- und den Grenzkostenvorteilen verschiedener Organisationsformen.

63. In Kasten 2.1 werden ausgehend von Hagiu und Wright (2015^[1]) die einzelnen Faktoren beschrieben, die für die Entscheidung für das eine oder andere Geschäftsmodell ausschlaggebend sind. Kasten 2.1 soll ein umfassendes Verständnis der Marktdynamik der wirtschaftlichen Digitalisierung vermitteln, das über deren Konsequenzen für das Steuersystem hinausreicht.

Kasten 2.1 **Wahl des Unternehmenstyps**

Mehrseitige Plattform vs. Wiederverkäufer

Aus Sicht des digitalisierten Unternehmens sind für die Entscheidung, als mehrseitige Plattform oder als Wiederverkäufer tätig zu werden, drei wesentliche Faktoren maßgeblich (Hagiu und Wright, 2015^[1]). Erstens erhöhen direkte und indirekte Netzwerkeffekte den Informationsvorsprung, den das Unternehmen gegenüber seinen Zulieferern hat, was eine Tätigkeit als Wiederverkäufer lohnender macht, vor allem wenn das Unternehmen in Datensammlung und -analyse investiert.

Zweitens sprechen Verbundeffekte bei Produkten und Kunden für eine Wiederverkaufstätigkeit. Online-Plattformen, die nur eine Art von Dienstleistungen wie Beherbergungs- oder Beförderungsleistungen anbieten, arbeiten z.B. in der Regel als mehrseitige Plattformen. Da jede Transaktion ein sehr spezifisches Angebot mit einer sehr spezifischen Nachfrage zusammenführt und der wirtschaftliche Nutzen einer Ausdehnung der Produktpalette begrenzt ist, lohnt es sich für die Betreiber, die Rechte der Kontrolle und die Haftungspflichten bei den einzelnen Leistungserbringern zu belassen. Bei stärker standardisierten Produkten hingegen kann ein bereits bestehender Wiederverkäufer seine Geschäftstätigkeit leicht anpassen, um ein breiteres Produktsortiment zu geringeren Durchschnittskosten anzubieten. Verfügt das Unternehmen bereits über einen globalen Kundenstamm, verstärkt sich dieser Effekt, da die Nutzer mit größerer Wahrscheinlichkeit wieder den gleichen Wiederverkäufer wählen, wenn sie einmal ein Konto bei ihm eingerichtet haben. Bei größeren Verbundvorteilen lohnt es sich folglich, Kontrollrechte zu erwerben und als Wiederverkäufer tätig zu werden.

Drittens haben auch Grenzkostenvorteile zwischen Einzelanbietern und Wiederkäufern Einfluss auf die Entscheidung. Je extremer das Verhältnis zwischen (höheren) Fix- und (niedrigeren) Grenzkosten ist, umso weniger kostspielig ist die Anpassung an Nachfrageschwankungen. Im Fall digitaler Waren wie Musik oder Filmen hängen die Grenzkosten nur von der Rechnerleistung ab. Wiederverkäufer (oder vertikal integrierte Unternehmen), die Eigentümer der Rechte an einem bestimmten Film oder Musikstück sind, gehen im Fall

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

eines plötzlichen Nachfrageeinbruchs relativ geringe Risiken ein. Wenn die Grenzkosten jedoch höher sind, z.B. im Fall von Fahrdiensten, stellen unproduktive Phasen ein größeres Risiko dar, weil das Unternehmen weiterhin für die Kapital- und Arbeitskosten aufkommen muss. Bei Produkten mit geringeren Nachfrageschwankungen könnten Wiederverkäufer dennoch einen Kostenvorteil gegenüber Einzelanbietern haben; schwankt die Nachfrage jedoch stärker, wird es für ein Plattform-Unternehmen riskanter und damit kostenträchtiger, als Wiederverkäufer aufzutreten. Unter solchen Umständen ist es häufig effizienter, Waren oder Dienstleistungen über eine mehrseitige Plattform anzubieten.

Mehrseitige Plattformen vs. Wiederverkäufer vs. Vorleistungslieferanten

Anders als mehrseitige Plattformen und Wiederverkäufer sind Vorleistungslieferanten nicht als Intermediäre tätig. Stattdessen produzieren oder besitzen sie Vorleistungen, die für einen bestimmten Produktionsprozess erforderlich sind und die sie auf regulären einseitigen Märkten an andere – in der Regel vertikal integrierte – Unternehmen verkaufen. Sie unterscheiden sich von den anderen hier betrachteten Unternehmenstypen insofern, als sie nicht mit den Abnehmern des Endprodukts in Kontakt stehen. Intel oder Tsinghua Unigroup z.B. sind Vorleistungslieferanten, da sie Mikroprozessoren und andere Bauteile für Computer herstellen, ohne in direkten Kontakt mit den Endverbrauchern zu treten.

Vertikal integrierte Unternehmen vs. Wiederverkäufer

Für die Entscheidung, ein integriertes Unternehmen aufzubauen oder stattdessen als Wiederverkäufer tätig zu werden, sind mehrere Faktoren maßgeblich, die in der Literatur ausführlich untersucht wurden. Einerseits schafft die vertikale Integration Koordinationsvorteile, da sie es dem Unternehmen gestattet, die betrieblichen Aktivitäten zu kontrollieren und zu steuern. Dadurch erhöht sich wiederum die Produktionseffizienz, weil das Unternehmen auf diese Weise Skalen- und Verbundvorteile erzielen kann. Einige Online-Streaming-Anbieter begannen beispielsweise als reine Wiederverkäufer und bauten ihre Geschäftstätigkeit dann nach und nach aus, indem sie in die Film- und Medienproduktion einstiegen. Andererseits ist die vertikale Integration aber auch mit Mehrkosten verbunden, da für die zusätzlichen Geschäftsaktivitäten zusätzliche Mitarbeiter eingestellt werden müssen, deren Tätigkeit ebenfalls Kosten verursacht.

Ein vertikal integriertes Unternehmen hat die Kontrolle über den Produktionsprozess; es entscheidet, welche Technologien es einsetzt, wo es seine Produktion ansiedelt und wie viele Mitarbeiter es einstellt. Seine durchschnittlichen Produktionsstückkosten hängen daher letztlich von seinen Entscheidungen über den Produktionsumfang ab. Wiederverkäufer sind demgegenüber nicht in der Produktion tätig. Stattdessen führen sie in der Regel Marktforschung durch und kaufen immaterielle oder materielle Produkte direkt bei Herstellern oder Intermediären ein; ihre Durchschnittskosten sind daher von den Erzeugerpreisen abhängig, können aber dennoch sehr niedrig sein, wenn die Grenzkosten der Herstellung nahe null liegen.

Auf der Verbraucherseite des Markts stehen vertikal integrierte Unternehmen und Wiederverkäufer jedoch vor ähnlichen strategischen Entscheidungen. Dadurch, dass sie Waren über eine Online-Plattform ver- bzw. weiterverkaufen können, ist es ihnen möglich, einen weltweiten Kundenstamm aufzubauen. Wenn die Grenzkosten der Produktion effektiv sehr niedrig sind, wie dies für digitale (oder immaterielle) Produkte der Fall ist, können vertikal integrierte Unternehmen ihre Preise so anpassen, dass sie die Nachfrage von digitalen oder nichtdigitalen Substitutionsprodukten auf ihre Produkte umlenken können, so z.B. bei Büchern. Wiederverkäufer stehen vor einer ähnlichen Entscheidung, wenn sie einmal die Rechte an bestimmten immateriellen Produkten, z.B. Filmen, Musik oder sonstigen Medieninhalten, erworben haben. Wenn aber die Grenzkosten immer noch deutlich über null liegen, müssen beide Arten von Unternehmen entscheiden, ob und wieviel sie in Lagerbestände investieren, was vom Umfang der Nachfrageschwankungen abhängig ist, die bei den verschiedenen von ihnen angebotenen Endprodukten zu erwarten sind. Da auf den Aufbau einer Online-Plattform und eines weltweiten Nutzerstamms ein erheblicher Teil der Investitionsfixkosten entfällt, profitieren Unternehmen mit einem größeren Produktsortiment insofern von Verbundvorteilen, als sich durch das Angebot einer größeren Zahl verschiedener Produkte über dieselben Websites die Durchschnittskosten im Vergleich zu Wettbewerbern mit einem kleineren Produktsortiment reduzieren.

64. In diesem Abschnitt wurden die strukturellen wirtschaftlichen Merkmale von digitalen Märkten und auf solchen Märkten tätigen Unternehmen beschrieben. Um eine Vielzahl relevanter Merkmale umfassend und zugleich knapp zu beschreiben, wurde dabei eine Klassifizierung der Geschäftsmodelle/-sparten auf der Basis der einschlägigen Literatur (Hagi und Wright, 2015^[1]; OECD, 2015^[14]) vorgenommen. Dieser Abschnitt diene zwei Zwecken. Erstens war es wichtig, vor der Erörterung der Konsequenzen für das Steuersystem ein weitreichendes Verständnis der Marktdynamik der digitalisierten Wirtschaft zu vermitteln. Dies ist Voraussetzung, um die allgemeineren Auswirkungen der im weiteren Verlauf des Berichts betrachteten steuerlichen Maßnahmen besser zu begreifen. Zweitens haben die in diesem Abschnitt beschriebenen Merkmale Einfluss auf den in Abschnitt 3 und 4 dieses Kapitels beschriebenen Wertschöpfungsprozess.

2.3 Wertschöpfungsprozess

65. Im letzten Abschnitt wurde dargelegt, wie sich die Digitalisierung auf die Marktstruktur auswirkt. Dabei wurde festgestellt, dass die Digitalisierung es den Unternehmen nicht nur ermöglicht, neue Produkte und Dienstleistungen zu entwickeln, sondern dass sie auch zu strukturellen wirtschaftlichen Veränderungen führt, die sich auf grundlegende Aspekte der Geschäftsmodelle von multinationalen Unternehmen ebenso wie von Startups (Brynjolfsson und McAfee, 2015^[15]; OECD, 2015^[16]) und insbesondere auf deren Wertschöpfungsprozess auswirken. Dieser Abschnitt befasst sich nun mit dem Einfluss der Digitalisierung auf die Wertschöpfung in verschiedenen Geschäftsmodellen. Da es eine Vielzahl verschiedener Wertschöpfungsprozesse gibt, werden diese Prozesse – vom traditionellsten bis zum am stärksten digitalisierten – hier zunächst in drei Gruppen eingeteilt: Wertketten, Wertnetzwerke und Wertshops. Anschließend wird der Prozess der Wertschöpfung für jede dieser drei Gruppen systematisch beschrieben.

2.3.1 Drei Konzepte der Wertschöpfung

66. Erörterungen der Wertschöpfung beginnen in der Regel mit der Wertschöpfungskette bzw. kurz Wertkette. Das von Michael Porter Mitte der 1980er Jahre entwickelte Konzept der Wertkette ist ein in Wissenschaft und Praxis eingesetztes Standardinstrument zur Analyse der Wettbewerbsvorteile eines Unternehmens (Porter, 1985^[17]). Bei der Wertkettenanalyse wird ein Unternehmen in getrennte Aktivitäten aufgegliedert, um zu verstehen, wie höherer Wert generiert wird, was auf zweierlei Weise geschehen kann: durch das Angebot differenzierter Produkte, die einen höheren Preis rechtfertigen, oder durch eine Senkung der Kosten.

67. Seit dem Erscheinen seiner Studie wurden mehrere wesentliche Kritikpunkte an Porters Konzept der Wertkette geäußert, die im Kontext der Digitalisierung alle eine wichtige Rolle spielen: 1. die begrenzte Fähigkeit dieses Konzepts, durch Informationsströme generierten Wert zu berücksichtigen, 2. die Tatsache, dass es ursprünglich für die Anwendung auf inländische Unternehmen entwickelt wurde, und 3. seine begrenzte Anwendbarkeit auf Dienstleistungen.

68. In Bezug auf den ersten Kritikpunkt ist festzustellen, dass die effiziente und rasche Daten- und Informationsübertragung, die das Internet ermöglicht, ein entscheidendes Merkmal der Digitalisierung der Wirtschaft ist. Porter sah das Internet zwar als einen Effizienzsteigernden Faktor, jedoch nicht als etwas, das Geschäftsstrategien verändern würde (Porter, 2001^[18]). Andere hielten dagegen eine Anpassung von Porters Wertkettenkonzept für unumgänglich, um der bereits seit langem anerkannten zentralen Bedeutung von Infor-

mationen im Wertschöpfungsprozess Rechnung zu tragen. Rayport und Sviokla (1995_[19]) führten daher das Konzept der virtuellen Wertkette ein, das Porters Wertkettenkonzept sinnvoll weiterentwickelt. Es beschreibt, wie Wert aus Informationen geschöpft werden kann, die bei primären Aktivitäten erfasst werden.

69. Um dem zweiten Kritikpunkt zu begegnen, wurde das Wertkettenkonzept um die Möglichkeit erweitert, dass sich der Produktionsprozess auf mehrere Staaten verteilt; dies geschah durch die Einführung des Konzepts der globalen Wertschöpfungskette. Dieses Konzept beschreibt die Notwendigkeit, Geschäftstätigkeiten in verschiedenen geografischen Regionen zu koordinieren. Für die digitalisierte Wirtschaft ist dies angesichts der Leichtigkeit, mit der die Produktionsprozesse digitalisierter Unternehmen auf verschiedene Staaten aufgeteilt werden können und deren Endprodukte oder Dienstleistungen Landesgrenzen überschreiten können, von entscheidender Bedeutung. Wenn heute von Wertschöpfung die Rede ist, schwingt dabei implizit der Gedanke mit, dass sich die einzelnen Etappen der Wertschöpfung nicht auf einen geografischen Ort – ja nicht einmal auf ein Unternehmen – beschränken. Wie in Abschnitt 5 erläutert, hat dies wesentliche Auswirkungen auf das Steuersystem⁸.

70. Was nun den dritten Kritikpunkt betrifft, ist festzustellen, dass das Wertkettenkonzept zwar gut zur Beschreibung eines Prozesses geeignet ist, bei dem Vorleistungen bzw. Inputs sequenziell in fertige Produkte bzw. Outputs transformiert werden, wie z.B. in der traditionellen Fließbandfertigung. Geschäftsmodelle, bei denen es um die Erbringung von Dienstleistungen geht, lassen sich damit aber weniger gut beschreiben (ganz gleich, ob es sich um schwach bzw. nichtdigitalisierte oder um höher digitalisierte Dienstleistungen handelt). Stabell und Fjeldstad (1998_[20]) stellten dies als erste fest. Ausgehend vom Beispiel eines Versicherungsunternehmens fragten sie: „Was wird empfangen, was wird produziert und was wird ausgeliefert?“ Würde hier das Wertkettenkonzept angewandt, käme man zu dem Schluss, dass nichtversicherte Personen der Rohstoff bzw. die Inputs im Produktionsprozess sind, was jedoch ungenau wäre.

71. Stabell und Fjeldstad (1998_[20]) bieten hier als Lösung an, Porters Wertkette nur als eine von drei wesentlichen Wertschöpfungskonfigurationen zu betrachten. Zusätzlich zur Wertkette, die einen Wertschöpfungsprozess abbildet, der mit Rohstoffen beginnt und mit einem fertigen Produkt endet, zeigen sie noch zwei andere Modelle auf: das Wertnetzwerk und den Wertshop. Da die Unternehmen im Zeitalter der Digitalisierung statt mit der Fertigung materieller Produkte zunehmend mit der Erbringung von Dienstleistungen befasst sind, ist es sinnvoll, die Erörterung der Wertschöpfung in diese Richtung weiterzuführen.

72. Das Konzept der Wertkette bezieht sich auf Unternehmen, in denen die Wertschöpfung in einem linearen Produktionsprozess erfolgt, wie beispielsweise in traditionellen vertikal integrierten Fertigungsunternehmen. Es lässt sich auch auf Wiederverkäufer anwenden, soweit deren primäre Aktivitäten einem sequenziellen Muster folgen. Das Konzept des Wertnetzwerks beschreibt Unternehmen, die Wert schöpfen, indem sie Nutzer, Leistungserbringer und Kunden über eine *mediating technology* miteinander vernetzen, also eine Netzwerkbeziehung herstellen. Dies trifft auf alle Arten mehrseitiger Plattformen zu. Das Konzept des Wertshops beschreibt Unternehmen, die Wert schöpfen, indem sie Ressourcen, d.h. Hardware, Software sowie Fachwissen, gezielt einsetzen, um Problemen/Erfordernissen von Kunden zu begegnen. Dies ist für digitale und nichtdigitale Dienstleister der Fall, die i) nicht über einen linearen Produktionsprozess verfügen und ii) nicht als Intermediäre auf mehrseitigen Märkten auftreten.

73. Es gilt darauf hinzuweisen, dass jede Klassifizierung von Wertschöpfungsprozessen an ihre Grenzen stößt, wenn sie konkret auf reelle Unternehmen und deren Geschäftssparten

angewandt wird. Zwar gibt es u.U. noch andere nützliche Einteilungen, die hier vorgestellte Klassifizierung ist jedoch in zweierlei Hinsicht besonders zweckmäßig. Erstens erleichtert sie die Systematisierung der verschiedenen stark von der Digitalisierung abhängigen Unternehmen, indem sie deren Wertschöpfungsprozesse nach drei Kategorien unterscheidet: Wertketten, Wertnetzwerke und Wertshops. Zweitens ermöglicht sie eine systematische Beschreibung dieser Wertschöpfungsprozesse im Kontext verschiedener Geschäftsmodelle. In den folgenden Unterabschnitten werden diese drei Konzepte der Wertschöpfung eingehender erörtert.

2.3.2 Wertkette

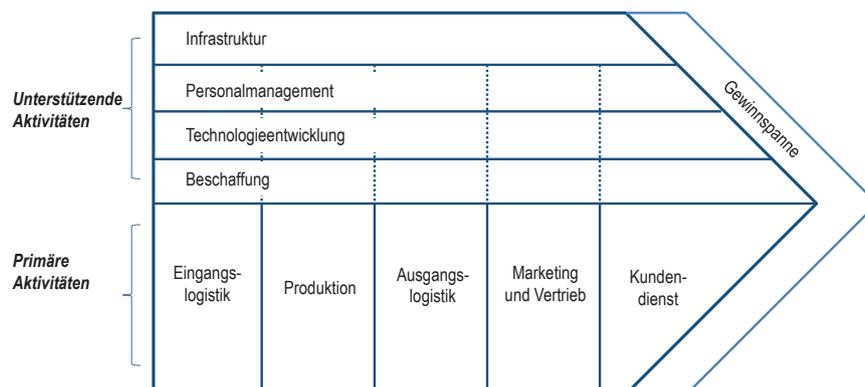
74. Die Wertschöpfungskette bzw. Wertkette ist eine Theorie des Unternehmens, die eine *long-linked technology*⁹ (Thompson, 1967_[21]) abbildet, bei der Wert geschöpft wird, indem Vorleistungen bzw. Inputs in getrennten, aber miteinander verknüpften sequenziellen Arbeitsschritten – von denen jeder als Produktionsfunktion betrachtet werden kann – in fertige Produkte bzw. Outputs verwandelt werden. Es handelt sich um eine systematische Form der Betrachtung aller Tätigkeiten, die ein Unternehmen durchführt, um Produkte zu entwerfen, herzustellen, zu vermarkten und zu warten, sowie der Interaktionen zwischen diesen Funktionen.

75. In ihrer Grundform umfasst die Wertkette fünf primäre Aktivitäten und vier unterstützende Aktivitäten (vgl. Abb. 2.2); die Gewinnspanne hängt von der Effizienz dieser Aktivitäten ab.

76. Als primäre Aktivitäten gelten Tätigkeiten, die der physischen Herstellung eines Produkts und dessen Verkauf und Übertragung an den Endkunden dienen. Sie umfassen Eingangslogistik, Produktion, Ausgangslogistik, Marketing und Vertrieb sowie Kundendienst¹⁰. Porter (1985_[17]) beschreibt sie im Einzelnen folgendermaßen:

- **Eingangslogistik:** Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Annahme, Lagerung und Verteilung von in das zu fertigende Produkt einfließenden Vorleistungen, z.B. Materialtransport, Lagerhaltung, Warenbestandskontrolle, Fahrzeugterminierung und Warenrücksendungen an Lieferanten.
- **Produktion:** Aktivitäten im Zusammenhang mit der Transformation der Vorleistungen in fertige Produkte, z.B. Verarbeitung, Verpackung, Montage, Anlagenwartung, Testverfahren, Druck und Anlagenbetrieb.

Abbildung 2.2 Wertkette



Quelle: Porter (1985_[17]).

- Ausgangslogistik: Aktivitäten im Zusammenhang mit der Gruppierung, Lagerung und physischen Auslieferung der Produkte an die Käufer, z.B. Lagerung der fertigen Produkte, Materialtransport, Verwaltung der Auslieferungsfahrzeuge, Auftragsbearbeitung und Terminierung.
- Marketing und Vertrieb: Aktivitäten, die dem Käufer die Möglichkeit zum Kauf geben und ihn zum Kauf bewegen sollen, z.B. Werbung, Verkaufsförderung, Vertrieb, Angebotserstellung, Wahl des Vertriebskanals, Kundenbeziehungen und Preisgestaltung.
- Kundendienst: Dienstleistungen zur Erhöhung bzw. Erhaltung des Werts des Produkts wie Installation, Reparatur, Kundens Schulungen, Ersatzteillieferung und Produktanpassungen.

77. Wie ein Unternehmen diese verschiedenen Aktivitäten ausübt, hängt großenteils von der Art seiner Produkte ab. Für einen Wiederverkäufer (z.B. Unternehmen wie Alibaba, Amazon Retail, Carrefour, JD.com, Spotify Premium, Walmart) ist die Eingangs- und Ausgangslogistik der wichtigste Aspekt, während die Produktion die wichtigste primäre Aktivität eines Fertigungsunternehmens ist (wie etwa bei Huawei, Siemens oder der Fertigungssparte von Apple). Weitere wichtige Faktoren, die Einfluss auf die Ausgestaltung einer spezifischen Wertkette haben, sind die Geschichte des Unternehmens, seine Geschäftsstrategie und die ökonomischen Merkmale der Aktivitäten an sich. Jedes Unternehmen führt alle primären Aktivitäten in bestimmtem Umfang durch, und alle primären Aktivitäten tragen in gewissem Umfang zu den Wettbewerbsvorteilen des Unternehmens bei.

78. Die primären Aktivitäten werden durch sekundäre Aktivitäten unterstützt, die in der Bereitstellung von eingekauften Vorleistungen sowie von Technologien, Mitarbeitern und verschiedenen anderen für das gesamte Unternehmen notwendigen Funktionen bestehen. Diese unterstützenden Aktivitäten umfassen Beschaffung, Personalmanagement, Technologieentwicklung und Unternehmensinfrastruktur. Die ersten drei dieser unterstützenden Aktivitäten können alle einer spezifischen primären Aktivität zugeordnet werden und dienen zugleich der Unterstützung der gesamten Wertkette. Die Unternehmensinfrastruktur hingegen betrifft nicht nur eine einzelne primäre Aktivität, sondern unterstützt die gesamte Wertkette. Porter (1985^[17]) beschreibt die vier unterstützenden Aktivitäten im Einzelnen folgendermaßen:

- Beschaffung: Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Einkauf der in der Wertkette des Unternehmens eingesetzten Inputs. Dazu gehören Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie Anlagegüter wie Maschinen, Labor- und Büroausstattung und Gebäude.
- Personalmanagement: Aktivitäten im Zusammenhang mit der Gewinnung, Einstellung, Schulung, Weiterbildung und Entlohnung aller Arten von Mitarbeitern.
- Technologieentwicklung: Maßnahmen zur Produkt- und Verfahrensverbesserung, von der Grundlagenforschung über das Produktdesign bis zur Medienanalyse.
- Unternehmensinfrastruktur: Aktivitäten wie Geschäftsführung, Planung, Finanz- und Rechnungswesen, Rechtswesen, Behördenbeziehungen und Qualitätsmanagement.

79. Nach der in Abschnitt 2 vorgestellten Einteilung der Geschäftsmodelle handelt es sich bei den Unternehmen dieser Gruppe sowohl um traditionelle, vertikal integrierte Fertigungsunternehmen, die materielle Produkte herstellen (wie etwa BMW, Coca Cola, Unilever und IKEA), als auch um andere Unternehmen mit linearen Produktionsverfahren, die immaterielle Produkte oder Dienstleistungen – z.B. Filme, Spiele, Musik oder Software – produzieren, wie etwa Disney (Filme), Sony (Spiele), Microsoft (Software) oder auch Netflix, wenn es eigene Inhalte produziert. Zu dieser Kategorie gehören auch Wiederverkäufer, die über ihre Websites verschiedene Arten von materiellen Produkten (wie z.B. Alibaba,

Amazon Retail, JD.com oder Walmart) oder immateriellen Produkten (wie z.B. Netflix, wenn es Inhalte einkauft, Spotify oder die Musikvertriebssparte von Tencent) anbieten. Außerdem umfasst diese Kategorie Vorleistungslieferanten, wie beispielsweise Hersteller von Produkten, die für den Verkauf an Wiederverkäufer bestimmt sind (z.B. Intel), oder Unternehmen, die Apps entwickeln, die über Appstores verkauft werden.

2.3.3 Wertnetzwerk

80. War das frühe 20. Jahrhundert das Zeitalter der Massenproduktion von Produkten – angefangen mit Autos –, so ist das frühe 21. Jahrhundert das Zeitalter der Massenproduktion von Dienstleistungen. Eine der Folgen der Digitalisierung ist, dass immer mehr Unternehmen als Dienstleister tätig sind, anstatt materielle Produkte herzustellen. Damit ist die Eignung des in Unterabschnitt 3.2 vorgestellten Wertkettenkonzepts als Pauschalinstrument für die Analyse der Wertschöpfung nicht mehr gewährleistet. Für viele höher digitalisierte Unternehmen und insbesondere Plattform-Unternehmen wie die in Unterabschnitt 2.3 beschriebenen mehrseitigen Plattformen ist das Konzept des Wertnetzwerks besser geeignet.

81. Wertnetzwerke basieren auf einer *mediating technology* (Vernetzungstechnologie), d.h. einer Technologie, die Plattformbetreiber nutzen, um Kunden miteinander in Kontakt zu bringen, die eine Transaktion tätigen oder eine Beziehung herstellen wollen (unabhängig davon, ob dafür eine finanzielle Vergütung gezahlt wird). Die Vernetzungstechnologie erleichtert zeitlich und räumlich versetzte Austauschbeziehungen zwischen den Endnutzern. Beispiele traditioneller, nichtdigitaler Wertnetzwerke sind Beschäftigungsagenturen, die Arbeitgeber und Arbeitsuchende zusammenbringen, oder Banken, die eine Verbindung zwischen Anlegern und Kreditnehmern herstellen. Die Digitalisierung und insbesondere das Internet haben die Bedeutung von Vernetzungstechnologien, die Nutzer und Kunden mit allen erdenklichen Arten von Leistungserbringern oder Leistungen in Kontakt bringen, indessen deutlich erhöht (Hagel und Singer, 1999^[23]).

82. Internetgestützte Wertnetzwerke umfassen soziale Netzwerke, in denen Einzelpersonen soziale Kontakte knüpfen und werbende Unternehmen gezielt bestimmte Nutzergruppen ansprechen können. Suchmaschinen erfüllen eine ähnliche Funktion, indem sie bestimmte webbasierte Dienste gebührenfrei anbieten, zugleich aber Einnahmen durch zielgruppenspezifische Werbung und die Monetarisierung von Nutzerdaten erzielen. Kommerzielle Peer-to-Peer-Plattformen ermöglichen den Nutzern den Kauf und Verkauf von Waren und Dienstleistungen. Andere Online-Plattformen erleichtern den kollaborativen Konsum von Gebrauchs- oder Anlagegütern, indem sie Privatpersonen dabei helfen, miteinander in Kontakt zu treten, um verfügbare Ressourcen wie Autos oder Wohnungen zu teilen.

83. Bei diesen Geschäftsmodellen werden Verfahren und Dienstleistungen entwickelt, die Bedarfen von Erzeugern und Kunden gerecht werden, und Informationen über diese Bedarfe verarbeitet. Im Begriff „Wertnetzwerk“ drückt sich der Gedanke aus, dass eine entscheidende Determinante des Werts, der dem einzelnen Nutzer entsteht, die Gruppe – bzw. das Netzwerk – der anderen darin zusammengeschlossenen Nutzer ist. In einem Wertnetzwerk wird Wert durch den Akt der Vernetzung, d.h. die Organisation und Erleichterung des Austauschs zwischen den Nutzern, generiert. Die Vernetzung kann direkt erfolgen, wie im Fall eines Telefondiensts, eines sozialen Netzwerks oder eines anderen Diensts, der zwei Nutzer verbindet, die sonst nicht miteinander in Kontakt stünden. Die Verbindung wird in diesem Fall über vom Nutzer freiwillig zur Verfügung gestellte Daten (z.B. Telefonnummern, Benutzernamen in sozialen Netzwerken oder Angaben zu bestimmten Bedarfen) hergestellt. Die Vernetzung kann aber auch indirekt erfolgen, z.B. im Bank- oder

Versicherungsgeschäft, wo die einzelnen Kunden nicht direkt miteinander in Kontakt stehen, eine Gruppe von Kunden aber über die Bündelung von Finanzmitteln miteinander verbunden ist.

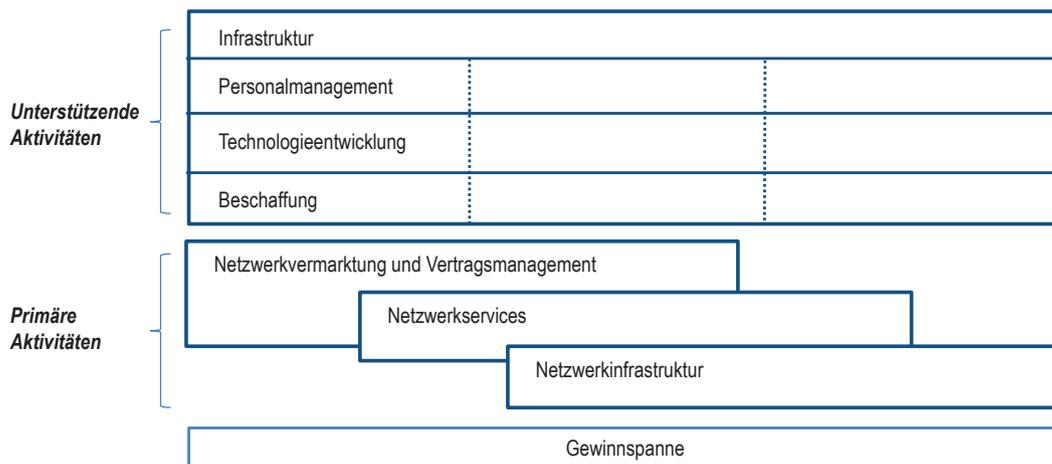
84. In seiner Grundform umfasst das Wertnetzwerk drei primäre Aktivitäten sowie die vier bei der Wertkette vorgestellten unterstützenden Aktivitäten (vgl. Abb. 2.3); die Gewinnspanne hängt von der Effizienz dieser Aktivitäten ab.

85. Die primären Aktivitäten eines Wertnetzwerks sind:

- Vermarktung des Netzwerks und Vertragsmanagement: Aktivitäten im Zusammenhang mit der Anwerbung potenzieller Nutzer, der Auswahl der Nutzer, die in das Netzwerk aufgenommen werden, sowie mit dem Abschluss, der Verwaltung und der Beendigung von Verträgen über die Bereitstellung und Abrechnung der angebotenen Dienstleistungen.
- Netzwerkservices: Aktivitäten zur Herstellung, Aufrechterhaltung und Beendigung von Beziehungen zwischen den Kunden und Fakturierung des entstandenen Nutzens. Die Beziehungen können synchron sein, wie etwa bei einem Telefondienst, oder asynchron, wie bei einem E-Mail-Dienst oder im Bankgeschäft. Für die Fakturierung muss u.U. die individuelle Nutzung der Netzwerkkapazitäten in Zeit- oder Mengeneinheiten gemessen werden (z.B. Abrechnung von Telefongesprächen nach Minuten, Datennutzung nach Datenvolumen).
- Netzwerkinfrastruktur: Aktivitäten im Zusammenhang mit der Aufrechterhaltung und dem Betrieb einer physischen und Informationsinfrastruktur. Diese Tätigkeiten sorgen dafür, dass das Netzwerk stets einsatzbereit ist, um auf Anforderungen der Nutzer zu reagieren.

86. Wie bei der Wertkette ist die Art und Weise, wie ein Unternehmen diese Aktivitäten ausübt, größtenteils von der Art seiner Produkte bzw. Dienstleistungen abhängig. Anders als in einer Wertkette, wo die einzelnen Tätigkeiten sequenziell erfolgen, laufen die Aktivitäten in einem Wertnetzwerk jedoch simultan ab, was in Abbildung 2.3 durch die Überlappung der primären Aktivitäten dargestellt ist.

Abbildung 2.3 Wertnetzwerk



Quelle: Stabell und Fjedstad (1998_[20]).

87. Einnahmen können in einem Wertnetzwerk durch Abonnementgebühren (wie bei LinkedIn Premium) oder einzeln abgerechnete Gebühren für die jeweils in Anspruch genommenen Leistungen (wie bei Airbnb, BlaBlaCar) erzielt werden. Andere Unternehmen, z.B. Instagram, Facebook, Twitter und Weibo, praktizieren etwas, das von manchen Ländern als Tauschtransaktion eingestuft wird, indem sie ohne finanzielle Gegenleistung Zugang zu der Plattform gewähren, wenn der Nutzer stattdessen andere für den Plattformbetreiber nützliche Inputs erbringt. Dabei kann es sich beispielsweise um Informationen über die persönlichen Interessen des Nutzers handeln, die verwendet werden können, um Einnahmen aus zielgruppenspezifischer Werbung zu generieren. Es kann sich auch um Inhalte handeln, auf die andere Nutzer zugreifen können und die so den Nutzen und Wert der Plattform erhöhen. Wie in Abschnitt 2 erläutert, ist dieser nichtneutrale Preisbildungsmechanismus, der es Unternehmen erlaubt, auf der einen Marktseite unter den Grenzkosten liegende Preise zu berechnen, typisch für auf mehrseitigen Märkten tätige Unternehmen.

88. Nach der in Abschnitt 2 vorgestellten Einteilung der Geschäftsmodelle kann es sich bei Unternehmen, deren Wertschöpfung auf einem Wertnetzwerk beruht, um unterschiedlichste mehrseitige Plattformen handeln, z.B. E-Commerce-Intermediäre (wie etwa AliExpress, Amazon Marketplace oder Appstores wie der Apple App Store), Plattformen für kollaborativen Konsum (wie etwa Airbnb, BlaBlaCar und Didi Chuxing) sowie soziale Netzwerke (wie etwa Facebook, Nice, Kuaishou, Sina Weibo, Tencent Weibo, Twitter oder Qzone).

2.3.4 Wertshop

89. Das Konzept des Wertnetzwerks beschreibt zwar einen Teil der Gruppe der höher digitalisierten Unternehmen, allerdings beruhen nicht alle Geschäftsmodelle im Dienstleistungsbereich auf Netzwerkbeziehungen. Eine weitere Art von Dienstleistungsmodell, das sich weder durch die Wertkette noch das Wertnetzwerk gut beschreiben lässt, ist das des Wertshops. Wertshops sind auf einseitigen Märkten tätig, d.h. sie wenden sich nur an eine bestimmte Art von Nutzer oder Kunde; sie sind durch die Nutzung einer intensiven Technologie (*intensive technology*) gekennzeichnet, mit der einem bestimmten Kundenerfordernis oder -problem begegnet werden soll. Unter intensiver Technologie ist eine Kombination von Hardware, Software und Fachwissen zu verstehen, durch die ein bestimmter Zustand verändert werden soll und die üblicherweise in den freien Berufen anzutreffen ist. Die Intensität der Aktivitäten des Wertshops hängt von dem zu lösenden Problem bzw. – anders ausgedrückt – den Erfordernissen der Kunden ab.

90. Beispiele sind Medizintechnik zur Diagnose und Behandlung von Krankheiten, die in der Hochschulforschung zur Durchführung von Experimenten eingesetzte Labortechnik, Unternehmensberatungsdienste, spezialisierte Datenanalysen, Software-Entwicklung oder Cloud-Computing. In allen diesen Fällen werden stark auf den individuellen Kundenbedarf zugeschnittene Lösungen eingesetzt, die es Unternehmen gestatten, ihre technologische Infrastruktur auszulagern.

91. Kundenprobleme sind definiert als die Differenz zwischen einem Istzustand und einem Soll- bzw. angestrebten Zustand; beispielsweise könnte ein nichtdigitalisierter Geschäftsbetrieb der Istzustand und ein digitalisierter, cloud-basierter Geschäftsbetrieb der angestrebte Zustand sein. Die Problemlösung und damit die Wertschöpfung besteht in der Umwandlung des einen Zustands in den anderen Zustand, die dazu eingesetzte Methode ist die intensive Technologie.

92. Es gilt darauf hinzuweisen, dass der Wertshop seinen Ursprung oft in einer starken Informationsasymmetrie zwischen dem Unternehmen und seinem Kunden hat; diese

Asymmetrie ist der Grund dafür, dass sich der Kunde an das Unternehmen wendet. Selbst wenn die Probleme des Kunden möglicherweise mit mehr oder minder standardisierten Lösungen behoben werden können, ist der Wertschöpfungsprozess eines Wertshops darauf ausgerichtet, einzigartige Fälle zu lösen.

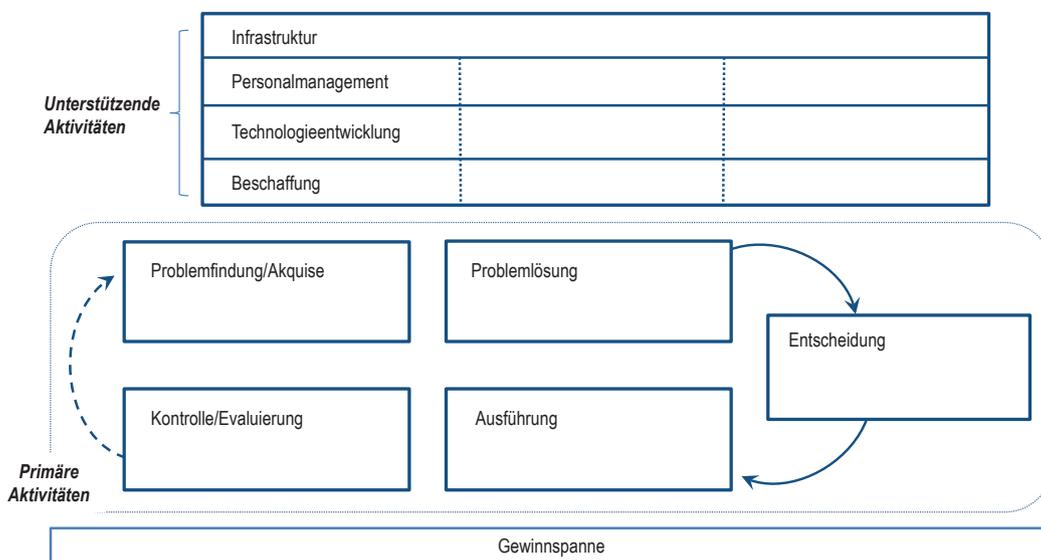
93. In seiner Grundform umfasst der Wertshop fünf primäre Aktivitäten sowie die vier bei der Wertkette vorgestellten unterstützenden Aktivitäten (vgl. Abb. 2.4); die Gewinnspanne hängt von der Effizienz dieser Aktivitäten ab.

94. Die primären Aktivitäten eines Wertshops sind:

- **Problemfindung und Akquise:** Aktivitäten im Zusammenhang mit der Aufzeichnung, Prüfung und Beschreibung eines zu lösenden Problems. Problemfindung und Akquise haben viel mit den Marketing- und Vertriebsaktivitäten der Wertkette gemeinsam. Das zu lösende Problem liegt in der Verantwortung des Kunden.
- **Problemlösung:** Aktivitäten im Zusammenhang mit der Erarbeitung und Evaluierung verschiedener Lösungsmöglichkeiten.
- **Entscheidung:** Aktivitäten im Zusammenhang mit der Auswahl der am besten geeigneten Lösungsmöglichkeit. Die Entscheidungsfindung ist eine Aktivität, die in Bezug auf Zeit- und Arbeitsaufwand in den meisten Fällen von begrenzter Bedeutung, für die Wertschöpfung aber wichtig ist.
- **Ausführung:** Aktivitäten im Zusammenhang mit der Kommunikation, Organisation und Umsetzung der gewählten Lösung.
- **Kontrolle und Evaluierung:** Aktivitäten im Zusammenhang mit der Messung und Evaluierung des Grads, in dem das Ausgangsproblem durch die umgesetzte Lösung behoben wurde.

95. Wie Abbildung 2.4 zeigt, handelt es sich beim Wertshop um ein zyklisches Wertschöpfungs-system, in dem die Evaluierung, die auf die Ausführung folgt, zur Problemfindungsaktivität eines neuen Problemlösungszyklus werden kann.

Abbildung 2.4 Wertshop



Quelle: Stabell und Fjedstad (1998_[20]).

96. Die Wertschöpfung beruht im Wertshop eher darauf, relativ zuverlässig Kundenprobleme zu lösen, als Dienstleistungen zu niedrigen Preisen anzubieten. Die Reputation des Unternehmens ist ein wichtiges Wertsignal, das sich in Auszeichnungen, der Beschäftigung namhafter Mitarbeiter, Veröffentlichungen in renommierten Zeitschriften und einer starken Kundennachfrage, die sich in Wartezeiten oder Zugangsbeschränkungen äußert, bemerkbar macht.

97. Nach der in Abschnitt 2 vorgestellten Einteilung der Geschäftsmodelle kann es sich bei den Unternehmen dieser Gruppe beispielsweise um Anbieter von Rechenleistung (z.B. Cloud-Computing-Unternehmen) oder um vertikal integrierte Unternehmen der freien Berufe handeln.

2.3.5 Einteilung der Geschäftsmodelle nach ihrem Wertschöpfungsprozess

98. In den vorstehenden Unterabschnitten wurde der Wertschöpfungsprozess anhand von drei Kategorien – Wertkette, Wertnetzwerk und Wertshop – beschrieben. Diese drei Kategorien ermöglichen eine allgemeine Klassifizierung der Wertschöpfung im Zeitalter der Digitalisierung. Obwohl wir bislang von der Wertschöpfung in verschiedenen Geschäftsmodellen gesprochen haben, gilt es darauf hinzuweisen, dass es präziser ist, sich auf die Wertschöpfung in verschiedenen Geschäftssparten zu beziehen. Wie vorstehend beschrieben, erleichtern Struktur und Dynamik der digitalisierten Wirtschaft und insbesondere Verbundeffekte die Umsetzung modularer Geschäftsmodelle, mit denen die Unternehmen aus ihrer Marktmacht und den Komplementaritäten zwischen verschiedenen Geschäftssparten Nutzen ziehen können. Faktisch ist es sogar üblich, dass ein Geschäftsmodell mehrere Wertschöpfungskategorien umfasst. Amazons Einzelhandelstätigkeit gilt beispielsweise als Wertkette, ebenso wie einige seiner anderen Geschäftssparten, z.B. die Hörbuchsparte Audible. Amazon Marketplace, wo Käufer und Verkäufer zusammengebracht werden, um Geschäfte miteinander zu tätigen, gilt als Wertnetzwerk, während Amazon Web Services als Wertshop zu betrachten ist. Das Geschäftsmodell von Alibaba ist ähnlich modular aufgebaut. Um der Klarheit der Analyse willen werden wir zunächst die Wertschöpfung in einzelnen Geschäftssparten separat untersuchen, bevor wir uns mit dem Geschäftsmodell eines Unternehmens insgesamt befassen.

99. Abbildung 2.5 fasst die wichtigsten Merkmale der verschiedenen vorstehend beschriebenen Wertschöpfungskonzepte zusammen. In der letzten Reihe werden zudem Beispiele von Unternehmen aufgeführt, die unter die einzelnen Kategorien fallen, da die verschiedenen Wertschöpfungskonzepte verständlicher werden, wenn man ihnen konkrete Namen zuordnen kann. Die Geschäftssparten werden in Typen eingeteilt (z.B. Fertigung, Wiederverkauf, verschiedene Arten mehrseitiger Plattformen, einschließlich sozialer Netzwerke, Cloud-Computing), um dem Leser die Orientierung anhand einer Klassifizierung üblicher Geschäftsmodelle zu erleichtern. Es gilt allerdings darauf hinzuweisen, dass die Liste der genannten Unternehmen keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt. In Abschnitt 4 wird die Wertschöpfung unter Zugrundelegung des hier erläuterten empirischen Rahmenkonzepts in einer Fallstudie analysiert, für die reale Unternehmen untersucht und zu Rate gezogen wurden; weitere Fallbeispiele finden sich in Anhang 2.A.

Abbildung 2.5 Drei Konzepte der Wertschöpfung

	Wertkette	Wertnetzwerk	Wertshop
Allgemeine Beschreibung	Ziel einer Wertkette ist die Transformation von Inputs in Outputs durch getrennte, aber miteinander zusammenhängende, aufeinanderfolgende Aktivitäten (die jeweils als eine Produktionsfunktion betrachtet werden können). Die Endprodukte können vom Unternehmen selbst hergestellt oder eingekauft werden. Die Endprodukte sind im Allgemeinen standardisiert.	Ziel eines Wertnetzwerks ist es, als Intermediär 1. zweiseitige Transaktionen zwischen dem Netzwerk selbst und seinen Kunden und 2. mehrseitige Transaktionen zwischen seinen Kunden (z.B. Käufern/Verkäufern, Fahrgästen/Fahrern) zu erleichtern. Die Wertschöpfung kann in der Herstellung direkter Beziehungen zwischen den Kunden (z.B. bei einem Telefonat oder einer Freundschaftsanfrage) oder indirekter Beziehungen bestehen (z.B. wenn eine Geschäftsbank mit den aggregierten Einlegen ihrer Kunden Kredite gewährt).	Ziel eines Wertshops ist die Lösung eines Problems und damit die Transformation eines bestehenden in einen erstrebenswerteren Zustand. Die Probleme sind durch Informationsasymmetrien gekennzeichnet (d.h. der Wertshop verfügt über mehr Informationen als seine Kunden). Der Prozess der Lösungsfindung kann arbeitsintensiv sein und hochqualifizierte Fachleute erfordern und er kann entweder standardisiert oder stark kundenspezifisch angepasst sein.
Primäre Technologie	<i>Long-linked technology:</i> Linearer Prozess, der mit den Inputs beginnt und mit der Lieferung fertiger Produkte an den Endkunden endet	<i>Mediating technology:</i> Technologie zur Vernetzung von Nutzern oder Kunden, die Transaktionen miteinander tätigen möchten	<i>Intensive technology:</i> Kombination von Hardware, Software und Wissen, um einen bestimmten Zustand zu verändern
Wertschöpfungslogik	Wert entsteht durch die Übertragung eines Produkts vom Unternehmen an seine Kunden	Wert entsteht durch die Organisation und Erleichterung des Austauschs zwischen den Kunden (Vernetzung)	Wert entsteht durch die Lösung eines Kundenproblems bzw. Erfüllung einer Kundenanforderung
Primäre Aktivitäten	Sequenziell organisierte Aktivitäten: <ul style="list-style-type: none"> • Eingangslogistik • Marketing • Produktion • Kundendienst • Ausgangslogistik 	Simultan bzw. parallel organisierte Aktivitäten: <ul style="list-style-type: none"> • Netzwerkvermarktung und Vertragsmanagement • Netzwerkservices • Netzwerkinfrastruktur 	Iterativ bzw. zyklisch organisierte Aktivitäten: <ul style="list-style-type: none"> • Problemfindung und Akquise • Ausführung • Problemlösung • Kontrolle/Evaluierung • Entscheidung für einen Lösungsansatz
Beispiele traditioneller Geschäftsmodelle	<ul style="list-style-type: none"> • Fließbandfertigung • Großhandel 	<ul style="list-style-type: none"> • Beschäftigungsagenturen, die Arbeitgeber und Arbeitssuchende miteinander in Kontakt bringen • Banken, die Anleger und Kreditnehmer zusammenbringen 	<ul style="list-style-type: none"> • Medizintechnik zur Diagnose und Behandlung von Krankheiten • Freie Berufe (Anwaltskanzleien, Unternehmensberatungen, Finanzdienstleister)
Beispiele von Geschäftsmodellen aus der digitalen Wirtschaft	Herstellung von Produkten (vertikal integrierte Unternehmen) <u>Materielle Produkte:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Unilever, Coca Cola, GE, Siemens, BMW, IKEA, Microsoft (PC, Tablets, Xbox), Apple (PC, Tablets, iPhone), Huawei (Geräte), Sony (Geräte, Elektronik), Intel, IBM, Cisco, Tsinghua Unigroup (Microchips), Xiaomi <u>Immaterielle Produkte u. digitale Inhalte:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Kreative Inhalte: Disney, Netflix, Sony • Software (Einmalkauf eines Standardpakets): Microsoft, Adobe, SAP, Dassault Systems, Dropbox, Weiyun, Google Drive Wiederverkäufer <u>Materielle Produkte:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Alibaba, Einzelhandelsparte von Amazon, JD.com, Tencent, Walmart <u>Immaterielle Produkte u. digitale Inhalte:</u> <ul style="list-style-type: none"> • Kreative Inhalte: Netflix, Sony (Filme/Musik), Spotify, Musikvertriebsparte von Tencent, Deezer, Amazon Audible • Software (Einmalkauf eines Standardpakets): Amazon, Best Buy Vorleistungslieferanten <ul style="list-style-type: none"> • Unternehmen, die Produkte für den Verkauf an Wiederverkäufer herstellen: Intel, Tsinghua Unigroup • Unternehmen, die Apps für den Verkauf in Appstores herstellen 	Mehrseitige Plattformen Intermediäre im E-Commerce: <ul style="list-style-type: none"> • Materielle Produkte: AliExpress, Amazon Marketplace, eBay, Etsy • Immaterielle Produkte: Trivago, Booking.com, Hotels.com, Kayak, Google Play, Apple iTunes Store Dienstleistungsintermediäre: <ul style="list-style-type: none"> • Kollaborativer Konsum/Sharing Economy: Airbnb, BlaBlaCar, Drivy, Turo, Uber, Didi Chuxing, Ola, Deliveroo, Foodora, TaskRabbit, Upwork • Soziale Netzwerke: Facebook, LinkedIn, Sina Weibo, Tencent Weibo, Twitter, Nice, Kuaishou, Qzone • Online-Spiele und -Wetten • Suchmaschinen: Google, Bing, Yahoo, Baidu, NetEase • E-Mail-Dienste: Gmail, Yahoo, Hotmail, NetEase • Online-Inhalte: Dailymotion, SoundCloud, TripAdvisor-Bewertungen, Vimeo, YouTube • E-Payments: Transferwise, Alipay, Tenpay, Paypal, Worldpay 	Cloud-Computing / Anbieter von Rechenleistung für andere Unternehmen (X-as-a-Service, potenziell vollkommen vertikal integriert) <u>IaaS:</u> <ul style="list-style-type: none"> • AWS, Alibaba, Microsoft, IBM, Huawei, Cisco, Intel <u>PaaS:</u> <ul style="list-style-type: none"> • AWS, Alibaba, Microsoft, IBM, SAP SaaS-Geschäftssparten fallen normalerweise unter die Kategorie Wertkette (außer im Fall kundenspezifisch angepasster Software). Freie Berufe (vertikal integrierte Unternehmen) <ul style="list-style-type: none"> • Beratung im Bereich Internet der Dinge: GE, Siemens • Datenanalyse

2.4 Fallstudie eines Geschäftsmodells

100. In diesem Abschnitt wird ein zweckmäßiges Konzept für die Analyse verschiedener Wertschöpfungsprozesse vorgestellt. In Abschnitt 4 und dem zugehörigen Anhang wird dieses Konzept auf verschiedene Arten digitalisierter Geschäftsmodelle angewandt: auf einen Wiederverkäufer materieller Produkte als Beispiel für eine Wertkette, auf zwei mehrseitige Plattformen – eine Plattform zur Vermittlung von Fahrdiensten und ein soziales Netzwerk – als Beispiele für Wertnetzwerke und auf ein Cloud-Computing-Unternehmen als Beispiel für einen Wertshop. Für jedes Fallbeispiel wird der Wertschöpfungsprozess im Detail analysiert, um die für das Steuersystem maßgeblichen Merkmale herauszuarbeiten.

101. Im Kapitel selbst wird der Fall des sozialen Netzwerks untersucht, da bei diesem Geschäftsmodell die Auswirkungen der Digitalisierung auf das Steuersystem am deutlichsten zum Tragen kommen. Die anderen Fallbeispiele, d.h. der Wiederverkäufer materieller Produkte, die Fahrdienst-Plattform und das Cloud-Computing-Unternehmen, werden in Anhang 2.A behandelt.

102. Dabei untersuchen wir zunächst, was im betreffenden Geschäftsmodell die Inputs und die Outputs sind und welche Beziehungen bestehen. Dies dient der Veranschaulichung der wichtigen Geschäftsvorgänge zwischen der Konzernzentrale und anderen Konzerneinheiten sowie zwischen dem Unternehmen und seinen Endkunden, einschließlich möglicher grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle.

103. Um zu untersuchen, wie sich das Geschäftsmodell im Zeitverlauf verändert hat, wird anschließend das höher digitalisierte Unternehmen mit dem ihm entsprechenden traditionellen Unternehmenstyp verglichen (sofern sich ein klarer Vergleich anstellen lässt)¹¹. Ziel dieses Vergleichs ist es zu beurteilen, ob durch die Digitalisierung neue Möglichkeiten der Wertschöpfung entstanden sind. Die dabei gewonnenen Erkenntnisse bilden dann die Grundlage für unsere Evaluierung der Effekte der Digitalisierung auf das Steuersystem.

2.4.1 Wertnetzwerk: Soziales Netzwerk, das sich über Werbung finanziert

Überblick über das Geschäftsmodell

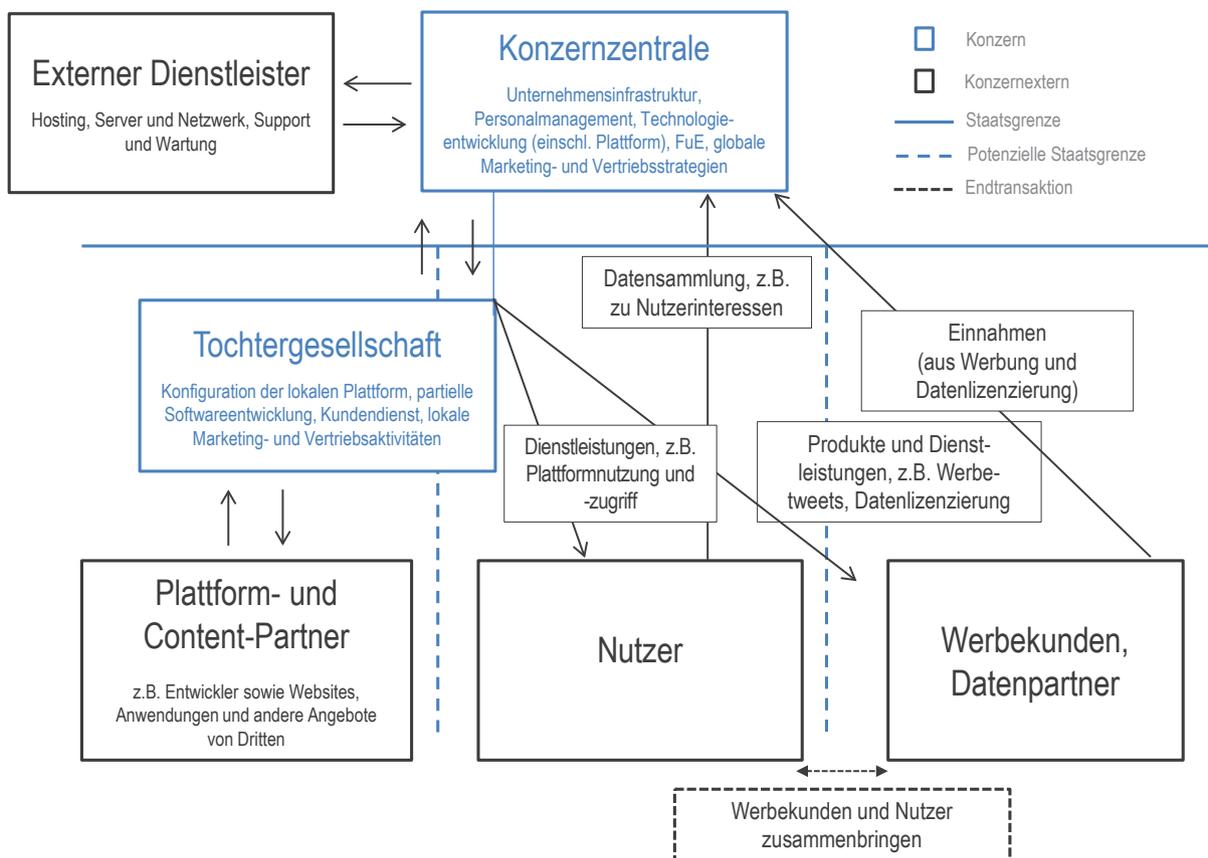
104. Bei dem hier betrachteten sozialen Netzwerk handelt es sich um eine mehrseitige Plattform, die Nutzerdaten sammelt und Werbeleistungen anbietet. Ein solches Geschäftsmodell hat zwei Ziele. Erstens bietet es auf der einen Marktseite eine Plattform, über die Nutzer miteinander in Kontakt treten und Inhalte teilen können. Ein Nutzer wirkt mit, indem er sich mit anderen Nutzern vernetzt; solche Vernetzungen basieren entweder auf Beziehungen im wirklichen Leben oder auf gemeinsamen Interessen, wofür nicht unbedingt eine Beziehung zwischen den einzelnen Nutzern bestehen muss (Beispiele sind: Facebook, LinkedIn, Nice, Kuaishou, Sina Weibo, Tencent Weibo, Twitter und Qzone). Aus Sicht des Nutzers besteht die Tätigkeit des sozialen Netzwerks darin, Inhalte, die von einer Reihe anderer Nutzer generiert werden, mit denen er vernetzt ist, in einem Webfeed oder Newsfeed zusammenzutragen, d.h. einem Datenformat, über das dem Nutzer laufend aktualisierte Inhalte präsentiert werden. Die Nutzer greifen auf den Newsfeed über eine Website oder eine App zu, und dieser Zugriff ist im Allgemeinen gebührenfrei. Eine traditionellere Entsprechung dieses Geschäftsmodells wäre ein Verein auf Mitgliedschaftsbasis.

105. Das zweite Ziel des sozialen Netzwerks besteht darin, den Kunden auf der anderen Marktseite, die auf der Plattform werben wollen, dabei zu helfen, ihre Zielgruppen (d.h. die Nutzer auf der anderen Marktseite) effizient und wirkungsvoll zu erreichen. Werbeplatz wird von Kunden gekauft, die für ihre Ideen, Marken, Produkte und Dienstleistungen

werben, ihre Sichtbarkeit erhöhen und ein breiteres Publikum erreichen möchten. Soziale Netzwerke können auf ihren Plattformen Werbeflatz in unterschiedlicher Form anbieten, z.B. durch beworbene Inhalte, die im Newsfeed erscheinen, oder gesponserte Trends bzw. Nutzerkonten. Die Platzierung der Werbung beruht auf Attributen wie Region, Altersgruppe, Interessen, Schlüsselbegriffen in Inhalten, Ereignissen und Gerätetyp. Die traditionelle Entsprechung dieses Geschäftsmodells sind herkömmlichere Formen der Werbung, z.B. in Funk und Fernsehen.

106. Wie für auf mehrseitigen Märkten tätige Unternehmen üblich, sind die beiden Ziele, d.h. die Vernetzung der Nutzer und das Angebot von Werbeleistungen, komplementär: Die Erfüllung des ersten Ziels dient zugleich der Marktforschung für die Verwirklichung des zweiten Ziels. Die Nutzer des sozialen Netzwerks stellen bei ihren Interaktionen mit dem Netzwerk Daten in Form geografischer und demografischer Informationen, aus eigener Initiative beigesteuerter Inhalte und Informationen zu ihrem Verhalten zur Verfügung. Diese Daten liefern dem Unternehmen Erkenntnisse über seine Nutzerbasis. Für das Unternehmen sind die Nutzergemeinden wertvoll, weil sie es ihm ermöglichen, seine entscheidenden kommerziellen Kunden zu gewinnen: werbende Unternehmen. Das Geschäftsmodell eines sozialen Netzwerks ist in Abbildung 2.6 schematisch dargestellt.

Abbildung 2.6 Schematische Darstellung des Geschäftsmodells eines sozialen Netzwerks



Einnahmen

107. Soziale Netzwerke erzielen ihre Einnahmen in der Regel dadurch, dass sie Werbeplatz an Dritte verkaufen, die bei den Nutzern ihrer Plattform werben möchten. Eine weitere potenzielle Einnahmequelle ist die Lizenzierung der von ihnen gesammelten Nutzerdaten an Dritte. Den Großteil ihrer Einnahmen erzielen soziale Netzwerke üblicherweise auf dem erstgenannten Weg.

Nutzung und Besitz von geistigem Eigentum

108. Soziale Netzwerke schützen ihre geistigen Eigentumsrechte im Allgemeinen durch eine Kombination aus Marken, Markendesign, Domainnamen, Urheberrechten, Geschäftsgeheimnissen und Patenten. Sie können auch Geheimhaltungs- und Abtretungsvereinbarungen mit ihren Mitarbeitern, Auftragnehmern und sonstigen Dritten abschließen, um den Zugang zu vertraulichen Informationen und proprietären Technologien sowie deren Weitergabe und Nutzung einzuschränken. Wie nachstehend eingehender erläutert wird, sind Algorithmen äußerst wichtig für die Datenanalyse, die es der Plattform gestattet, das Nutzererlebnis zu optimieren und sehr gezielte, effiziente Werbung zu schalten.

Daten

109. Ein Unternehmen, das ein soziales Netzwerk betreibt, verwendet die Nutzerdaten auf zweierlei Weise, zum einen um das Nutzererlebnis zu optimieren und zum anderen um werbenden Unternehmen zu helfen, potenzielle Kunden gezielter anzusprechen. So steigert es seine Werbeumsätze. Die kommerziellen Kunden des sozialen Netzwerks sind zwar die werbenden Unternehmen; es ist jedoch wichtig, das Nutzererlebnis zu optimieren, um die Zahl der Nutzer, die Größe des Netzwerks und die Zeit, die die Nutzer auf der Plattform verbringen, zu erhöhen. Dadurch kann das soziale Netzwerk sein Potenzial zur Erzielung von Werbeumsätzen vergrößern. Soziale Netzwerke sind sich bewusst, dass sie das richtige Gleichgewicht zwischen Werbeinhalten und nutzergenerierten Inhalten wahren und sicherstellen müssen, dass die Werbeinhalte zielgruppengerecht zugeschnitten sind, um das Nutzererlebnis zu optimieren. Nutzerdaten und nutzergenerierte Inhalte bilden die Grundlage der Zielgruppenstrategien: Je mehr Daten und nutzergenerierte Inhalte vorhanden sind und je ausgereifter die Datenanalyse ist, desto größer ist auch der potenzielle Gewinn. Die von den Nutzern bereitgestellten Informationen werden nach Schlüsselwörtern gefiltert, die die Merkmale oder Interessen der Nutzer beschreiben. Die Werbeinhalte werden dann bei denjenigen Nutzern geschaltet, deren Profile den von den Unternehmen anvisierten Zielgruppen entsprechen.

Wertnetzwerk

110. Wie bereits erläutert, umfasst ein Wertnetzwerk drei primäre Aktivitäten: Netzwerkvermarktung und Vertragsmanagement, Netzwerkservices und Netzwerkinfrastruktur. In diesem Abschnitt wird ein Unternehmen, das ein soziales Netzwerk betreibt, einem Beispiel für ein traditionelles Pendant dieses Unternehmenstyps gegenübergestellt, nämlich einem Fernsehsender, der seine Programme durch Werbespots unterbricht.

111. In Abbildung 2.7 sind das Wertnetzwerk eines traditionellen Fernsehsenders (Teil A) und das Wertnetzwerk eines sozialen Netzwerks, das sich über Werbung finanziert (Teil B), dargestellt. Anhand des Vergleichs der verschiedenen primären Aktivitäten dieser beiden Wertnetzwerke wird in den folgenden Absätzen untersucht, wie sich die für die Geschäftstätigkeit eines traditionellen Fernsehsenders maßgeblichen Merkmale durch die Digitalisierung verändert haben.

Abbildung 2.7 Wertnetzwerk: Vergleich der Geschäftstätigkeiten eines sozialen Netzwerks mit denen eines traditionellen Fernsehsenders

A. Wertnetzwerk eines traditionellen Fernsehsenders			
	Netzwerkvermarktung und Vertragsmanagement	Netzwerkservices	Netzwerkinfrastruktur
Primäre Aktivitäten	<p><u>Für Werbekunden:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Gewinnung von Werbekunden durch Vertriebspräsentationen • Abschluss von Verträgen mit den Werbekunden über die Geschäftsbedingungen (z.B. Preise, Sendezeiten und Sendedauer) • Zumeist inländische Werbekunden (geografische Beschränkung) <p><u>Für das Fernsehpublikum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Produktion oder Einkauf von Fernsehsendungen zur Zuschauererwerbung • Freier Zugriff auf die Programme des Senders <p><u>Sonstiges:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Abschluss von Verträgen mit Infrastrukturanbietern (z.B. Kabelnetz- und Satellitenbetreibern, Telekomunternehmen) <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Datenbank zur Verwaltung der Verträge mit den Werbekunden <p><u>Technisches geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Tools für die Datenbankverwaltung 	<p><u>Für Werbekunden:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Aufstellung eines Zeitplans für die Werbeblöcke • Formulierung von Strategien für Werbeplatzierungen (z.B. zur Hauptsendezeit) • Messung der Wirksamkeit einer Werbekampagne nach deren Abschluss (z.B. anhand der Einschaltquoten bestimmter Sendungen) <p><u>Für das Fernsehpublikum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Übertragung der Fernsehprogramme • Ausgewogene Schaltung von Werbeblöcken zwischen bzw. während Sendungen • Möglichst gezielte Werbung <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Erfassung von Daten zur Schätzung von Zuschauermerkmalen (z.B. Alter, Wohnort, Geschlecht) • Zuschaueranalysen (z.B. wer schaut was und warum? Einschaltquoten für die Zielgruppenorientierung) <p><u>Technisches geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Infrastruktur (Elektronik, Server, Hardware) • Geräte zur Zuschauerermessung • Computeranimationen, Symbole, grafische Inhalte und zu ihrer Erstellung erforderliche Software 	<ul style="list-style-type: none"> • Investitionen in Hardware • Marktforschung zur Datenerfassung und -analyse <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Bei Panelhaushalten installierte Instrumente zur Messung des Zuschauerhaltens (Tagebuchverfahren/People-Meter) • Speicherung von Zuschauererhebungsdaten • Geräte zur Zuschauerermessung <p><u>Technisches geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Infrastruktur
Technologie	Telefon, Fax, Sendetechnologie, Rechen- und Datenbankinfrastruktur	Telefon, Fax, Sendetechnologie, Rechen- und Datenbankinfrastruktur	Telefon, Fax, Sendetechnologie, Rechen- und Datenbankinfrastruktur
B. Wertnetzwerk eines sozialen Netzwerks, das sich über Werbung finanziert			
	Netzwerkvermarktung und Vertragsmanagement	Netzwerkservices	Netzwerkinfrastruktur
Primäre Aktivitäten	<p><u>Für Werbekunden:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Gewinnung von Werbekunden durch umfangreiche Nutzerdaten • Globale Werbekunden <p><u>Für die Nutzer des sozialen Netzwerks:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Globale Nutzerbasis • Besonders wichtig: Gewinnung und Bindung einflussreicher Nutzer • Keine Medienpartner für Werbung erforderlich <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Datenbank zur Verwaltung der Verträge mit Werbekunden, Verkäufern und Partnern • Speicherung grundlegender Nutzerprofildaten • Nutzerdaten zur Gewinnung von Werbekunden <p><u>Technisches geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Plattform 	<p><u>Für Werbekunden:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Werbeplatzierung • Echtzeitmessung des Nutzerengagements mit der Werbung • Möglichkeit der Anpassung der Werbeplatzierungsstrategie • Tarife auf Basis des Nutzerengagements mit der Werbung <p><u>Für die Nutzer des sozialen Netzwerks:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Plattform für die Generierung, den Konsum und die Verbreitung von Inhalten • Ausgewogene Kombination von nutzergenerierten Inhalten und Werbung • Möglichst gezielte Werbung • Kundendienst: Datenschutz und Sicherheit <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Keine traditionelle Marktforschung; erübrigt sich wegen der von den Nutzern bereitgestellten Daten • Die Nutzer liefern von ihnen generierte Inhalte (Posts), demografische und geografische Daten, Browserverlauf und Online-Historie <p><u>Technisches geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Plattform • Algorithmen zur Optimierung der Werbeplatzierung • Auktionsplattform zur Festlegung der Werbetarife 	<ul style="list-style-type: none"> • Investitionen in Computerhardware • Plattformentwicklung • Entwicklung von Benutzeroberflächen für Mobiltelefone, die mit Entwicklern und anderen Anbietern von Inhalten/Websites kompatibel sind <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Speicherung von Daten zur Nutzung der Netzwerkinfrastruktur (z.B. in verschiedenen Regionen) zur Optimierung der Ressourcen <p><u>Technisches geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Plattform • Algorithmen
Technologie	Computerhardware, Software, App, Algorithmen	Computerhardware, Software, App, Algorithmen	Computerhardware; Plattform, die den Datendurchsatz zu Spitzenzeiten bewältigen kann

Netzwerkvermarktung und Vertragsmanagement

112. Wie bereits erwähnt, handelt es sich bei der Vermarktung des Netzwerks und dem Vertragsmanagement um Aktivitäten im Zusammenhang mit der Anwerbung potenzieller neuer Kunden für das Netzwerk, der Auswahl der Kunden, die in das Netzwerk aufgenommen werden, sowie mit dem Abschluss, der Verwaltung und der Beendigung von Verträgen über die Bereitstellung und Abrechnung der angebotenen Dienstleistungen.

113. Das Geschäftsmodell eines Social-Network-Unternehmens besteht im Aufbau eines Nutzernetzwerks, das seinen Werbekunden als Publikum dient. Um die Anforderungen ihrer Werbekunden bestmöglich zu erfüllen, sind soziale Netzwerke bemüht, große und engagierte Nutzergemeinden aufzubauen. Zu diesem Zweck versuchen sie, neben Medien und bekannten Verbrauchermarken einflussreiche Persönlichkeiten als Nutzer zu gewinnen, z.B. Regierungschefs und andere öffentliche Amtsträger, Prominente, Sportler und Journalisten. Da das soziale Netzwerk auf einem zweiseitigen Markt agiert, kann es von der in Abschnitt 2 beschriebenen flexiblen Preisgestaltung Gebrauch machen: Für die Transaktionen mit den Nutzern auf der einen Marktseite kann ein Preis von null angesetzt werden, um über einen scheinbar kostenlosen Service eine große Zahl von Nutzern anzulocken.

114. Die Notwendigkeit der Netzwerkvermarktung besteht für einen traditionellen Fernsehsender in gleicher Weise wie für ein soziales Netzwerk: Beide arbeiten darauf hin, eine Nutzer- bzw. Zuschauergemeinde aufzubauen, die an den zur Verfügung gestellten Inhalten interessiert ist. Beim Fernsehsender handelt es sich bei diesen Inhalten um die gesendeten Programme, beim sozialen Netzwerk um die auf der Website oder der App des sozialen Netzwerks veröffentlichten Posts.

115. Zudem sind sowohl der traditionelle Fernsehsender als auch das soziale Netzwerk an zwei Arten von Netzwerkvermarktung interessiert: bei den Zuschauern bzw. Nutzern, die die bereitgestellten Inhalte konsumieren, und bei den Werbekunden, die die Zuschauer bzw. Nutzer erreichen möchten¹². Der Unterschied ist allerdings, dass zwischen den Fernsehzuschauern untereinander keine so direkte Interaktion besteht wie zwischen den Nutzern eines sozialen Netzwerks.

Vernetzung der Nutzer untereinander

116. Die Vermarktung seines User-to-User- bzw. Nutzer-zu-Nutzer-Netzwerks ist ein wesentlicher Aspekt des Geschäftsmodells eines sozialen Netzwerks: Je mehr Nutzer das Netzwerk hat und je mehr Zeit diese Nutzer dort verbringen (bzw. je stärker sie sich dort engagieren), desto mehr Inhalte generieren sie und desto besser können sie durch Werbung gezielt angesprochen werden. All dies ist entscheidend für die Steigerung des Werts des Werbegeschäfts der Plattform. Direkte Netzwerkeffekte sind für ein soziales Netzwerk wichtiger als für einen Fernsehsender; Fernsehzuschauer treten nicht direkt auf der Plattform miteinander in Kontakt, somit können auch keine Daten aus solchen Interaktionen gesammelt werden.

117. Um ihren Nutzerkreis zu vergrößern, verlangen soziale Netzwerke, wie vorstehend erwähnt, von ihren Nutzern keine finanzielle Gegenleistung für die Nutzung ihrer Plattform. Zudem bestehen oft nur geringe Zugangsschranken zur Website eines sozialen Netzwerks. Zwar muss zumeist ein Konto eröffnet werden, um Inhalte zu posten, hierfür sind jedoch teilweise keinerlei Angaben erforderlich, die Aufschluss über die tatsächliche Identität des Nutzers geben (z.B. bei Twitter); in manchen Fällen müssen die Nutzer nicht einmal ein Konto eröffnen, um die Inhalte des Netzwerks einsehen zu können. Durch die Absenkung der Zugangsschranken versucht das Unternehmen, die Nutzer dazu zu bewegen, sich möglichst

häufig und möglichst lange auf seiner Website oder seiner mobilen App aufzuhalten. Einige soziale Netzwerke verlangen allerdings, dass der Nutzer seine wahre Identität preisgibt (so z.B. Facebook, Sina Weibo). In solchen Fällen dient das soziale Netzwerk auch dazu, die Identität des Nutzers auf anderen Plattformen zu verifizieren.

Vernetzung von Werbekunden mit Nutzern

118. Auch in Bezug auf die Gewinnung von Werbekunden und die Pflege der Kundenbeziehungen ähneln sich soziale Netzwerke und traditionelle Fernsehsender. Beide müssen Kunden gewinnen, denen sie Werbeplatz verkaufen können. Da die Nutzer eines sozialen Netzwerks in aller Welt leben können, dürfte das soziale Netzwerk bemüht sein, auch Werbekunden aus aller Welt zu gewinnen. Bei Fernsehsendern ist das anders, da sie aufgrund regulatorischer Hindernisse und Sprachbarrieren in der Regel nur nationale bzw. regionale Märkte bedienen.

Netzwerkservices

119. Die Netzwerkservice-Aktivitäten von Unternehmen, die soziale Netzwerke betreiben, ähneln in mancher Hinsicht denen traditioneller Fernsehsender: In beiden Fällen muss die Platzierung von Werbung unterstützt werden, mit der die Zielgruppen erreicht werden sollen. Ein deutlicher Unterschied zwischen einem sozialen Netzwerk und einem traditionellen Fernsehsender besteht im Hinblick auf die Werbeplatzierung jedoch darin, dass alle Inhalte eines sozialen Netzwerks online sind und deshalb gezielt auf einzelne Nutzer zugeschnitten werden können. Traditionelle Fernsehsender strahlen hingegen Werbung aus, die von einer vergleichsweise größeren Gruppe von Zuschauern gleichzeitig gesehen wird. Ein Werbekunde platziert seine Werbung entsprechend der Sendungen, die seine Zielgruppe anzunehmenderweise anschaut.

120. Folglich unterscheiden sich die Strategien zur Messung der Wirkung der Werbung auf die Nutzer bzw. Zuschauer, was einer der wesentlichen Unterschiede zwischen den beiden Geschäftsmodellen ist. Ein soziales Netzwerk kann präziser vorgehen als ein traditioneller Fernsehsender. Dies ergibt sich aus seiner Fähigkeit, Daten über die Internetbewegungen und -aktivitäten seiner Nutzer zu erheben. Etwas Vergleichbares ist im Fernsehen nicht möglich: Zwar kann anhand von geschätzten Einschaltquoten und Zuschauerdaten in etwa ermittelt werden, wie viele – und welche – Personen einen bestimmten Werbespot sehen; dabei handelt es sich jedoch nur um grobe Schätzungen im Vergleich zu den Messungen, die ein Social-Network-Unternehmen anstellen kann. Bei einer Werbekampagne, die die Nutzung einer bestimmten App erhöhen soll, kann beispielsweise die Zahl der App-Installationen gemessen werden, die dem beworbenen Produkt zugeordnet werden können.

121. Soziale Netzwerke erstellen ein Profil der Interessen, Meinungen und Vorlieben der Nutzer, indem sie deren Inhalte (d.h. Posts oder Tweets) sowie Follower-Gruppen und Clickstreams analysieren. Sozialen Netzwerken ist es möglich, genau und in Echtzeit festzustellen, wie die Nutzer auf bestimmte beworbene Produkte reagieren; manchmal können sie sogar ermitteln, inwieweit die Werbung dazu führte, dass das beworbene Produkt gekauft wurde. Somit sind sie wesentlich besser in der Lage, die Wirksamkeit einer Werbekampagne zu beurteilen.

122. Die Netzwerkservices für die Werbekunden beruhen sowohl bei dem Fernsehsender als auch bei dem sozialen Netzwerk darauf, dass die Zuschauer bzw. Nutzer durch die dort zur Verfügung gestellten Inhalte auf die Plattform gelockt werden. Ein Fernsehsender produziert diese Inhalte entweder selbst oder kauft sie bei Dritten ein, um sie dann auszustrahlen. Bei einem sozialen Netzwerk wird ein sehr großer Teil der Inhalte hingegen von den Nutzern

selbst bereitgestellt. Es handelt sich um originale Inhalte, die ohne finanzielle Gegenleistung zur Verfügung gestellt werden.

123. Durch die Bereitstellung persönlicher Inhalte und Daten, die es dem sozialen Netzwerk ermöglichen, sehr gezielt Werbung zu schalten, sind die Nutzer wiederum Datenschutz- und Sicherheitsrisiken ausgesetzt. Im Rahmen ihres Kundenservices müssen soziale Netzwerke ihre Nutzergemeinden daher vor Hackerangriffen, Kontodiebstahl, Identitätsbetrug usw. schützen. Mit solchen Problemen müssen sich Fernsehsender in der Regel nicht auseinandersetzen.

124. Ein weiterer Unterschied zwischen einem Social-Network-Unternehmen und einem Fernsehsender betrifft die Unterstützung bei der Werbeplatzierung: Während ein Fernsehsender seinen Werbekunden von Marktforschungsagenturen erhobene generelle Informationen über die Einschaltquoten und die demografischen Merkmale der Zuschauer für verschiedene Programme oder Zeitfenster liefern kann, können Social-Network-Unternehmen auf Datenanalysen zurückgreifen, die auf ausgeklügelten Algorithmen und Big Data beruhen. Zudem müssen Unternehmen, die soziale Netzwerke betreiben, u.U. nicht die gleiche Art von Marktanalysen anstellen, wie sie für Fernsehsender nötig sind, weil die von den Nutzern zur Verfügung gestellten Inhalte im Allgemeinen ausreichen, um andere Nutzer zu gewinnen und an das Netzwerk zu binden. Dies ist u.a. dem Umstand zuzuschreiben, dass es sich um individuell erstellte Inhalte handelt und die Nutzer in der Lage sind, miteinander zu interagieren. Daher können Social-Network-Unternehmen möglicherweise Inhalte bieten, die für das jeweilige Publikum interessanter sind.

Netzwerkinfrastruktur

125. Bei den Aktivitäten im Zusammenhang mit der Netzwerkinfrastruktur handelt es sich in beiden Geschäftsmodellen um: 1. die Sammlung von Daten über potenzielle Zielgruppen für Werbezwecke, 2. die Formulierung von Strategien, um diese Zielgruppen zu erreichen, und 3. die Festlegung von Tarifen entsprechend verschiedener Merkmale der Werbung. Sowohl ein soziales Netzwerk als auch ein traditioneller Fernsehsender üben diese Aktivitäten aus, sie tun dies jedoch auf unterschiedliche Weise.

126. Während ein traditioneller Fernsehsender Marktforschung durchführt – sei es in Eigenleistung oder indem er Dritte damit beauftragt –, kann ein soziales Netzwerk dank der Nutzergemeinde, die es auf seiner Plattform heranzubildet, digital seine eigenen Nutzerdaten generieren. Ein Unternehmen, das ein soziales Netzwerk betreibt, sammelt nutzergenerierte Inhalte – die es in diesem Kontext von Profil- oder demografischen Daten zu unterscheiden gilt –, wodurch es ihm möglich ist, mehr über die Interessen und Vorlieben seiner Nutzer zu erfahren. Zudem stehen die Nutzerdaten auf einer Social-Network-Plattform in Echtzeit zur Verfügung, während durch Marktforschung und Zuschauerzahlen nur Vergangenheitsdaten gewonnen werden können. Folglich können Social-Network-Unternehmen Trendthemen identifizieren und die beworbenen Produkte darauf abstimmen, was die Nutzer besonders interessieren dürfte.

127. Zur Festsetzung der Werbetarife nutzen Social-Network-Unternehmen in der Regel Auktionsverfahren. Dadurch ist es ihnen wie anderen hoch digitalisierten Unternehmen möglich, ihre Preise ausgehend von Daten zu Produktangebot und -nachfrage zu differenzieren. So können sie jeweils den maximalen Preis erzielen, den ein Unternehmen für die Werbung zu zahlen bereit ist¹³. Ein traditioneller Fernsehsender kann die Preise demgegenüber entsprechend den Merkmalen der Werbung (z.B. der Länge des Werbespots) oder der Sendezeit (z.B. während wichtiger Sportübertragungen oder zur Hauptsendezeit) festlegen. Letzten Endes hängt der Preis der Werbung auf einem sozialen Netzwerk vom

erzielten Nutzerengagement ab, allerdings ist in der Öffentlichkeit wenig darüber bekannt, welche Preisfindungsformeln die verschiedenen Unternehmen genau anwenden.

128. Da es einem Unternehmen, das ein soziales Netzwerk betreibt, leichter fällt, seine Eingangslogistik grenzüberschreitend abzuwickeln, sind auch seine operativen Tätigkeiten grenzüberschreitend.

Technologie

129. Der Hauptunterschied im Bereich der Technologie liegt in der Entwicklung der Plattform des sozialen Netzwerks, des Herzstücks der operativen Tätigkeit des Unternehmens. Die Plattform ist das Resultat erheblicher Investitionen in technologische Vorleistungen: Computer-Hardware und -Software, Software-Engineering, Webdesign, Algorithmen, Server usw. Insbesondere muss ein Social-Network-Unternehmen die Stabilität und Integrität seiner Plattform sichern, indem es die Daten der Nutzer schützt und ausreichend Serverkapazitäten bereitstellt, um starken Nutzerverkehr bewältigen zu können.

2.5 Gemeinsame Merkmale digitalisierter Geschäftsmodelle

130. Im vorangegangenen Abschnitt und in dem dazu gehörigen Anhang 2.A wurden digitalisierte Geschäftsmodelle anhand einer Reihe von Fallbeispielen aus der Praxis analysiert, wobei die Wertschöpfungsprozesse hoch digitalisierter Unternehmen und entsprechender traditioneller Unternehmen verglichen wurden. Dabei war festzustellen, dass die wesentlichen Ziele und die primären Aktivitäten zwar dieselben geblieben sind, dass sich die Unternehmensstrukturen und der Wertschöpfungsprozess aber insbesondere bei bestimmten Unternehmen erheblich verändert haben. In diesem Abschnitt werden nun, ausgehend von der Analyse in Abschnitt 4, zunächst einige der auffallendsten gemeinsamen Merkmale stärker digitalisierter Geschäftsmodelle unter Zugrundelegung ökonomischer Theorien und empirischer Evidenz untersucht. Zu diesen gemeinsamen Merkmalen gehören: grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse, Abhängigkeit von immateriellen Werten sowie die Bedeutung von Daten, Nutzerbeteiligung und ihren Synergien mit dem geistigen Eigentum. Bei anderen Determinanten der Wertschöpfung (z.B. Verwaltungs-, Marketing- und Personalfunktionen) scheinen weniger Unterschiede zwischen traditionellen und höher digitalisierten Unternehmen zu bestehen. Aus diesem Grund liegt der Schwerpunkt der Analyse auf den oben genannten Hauptunterschieden zwischen traditionellen und höher digitalisierten Unternehmen. Der Abschnitt endet mit einer Erörterung der Frage, inwieweit es sich bei diesen Faktoren um entscheidende Treiber der Wertschöpfung digitalisierter Unternehmen handelt. Dabei wird auf die unterschiedlichen Auffassungen eingegangen, die die Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS in dieser Frage vertreten. Welche Konsequenzen die in diesem Kapitel angestellte Analyse der Geschäftsmodelle digitalisierter Unternehmen für die internationale Besteuerung hat, wird in Kapitel 5 erörtert.

2.5.1 Grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse: Geschäftsfunktionen und Geschäftstätigkeiten mit globalem Radius

131. Die Globalisierung gestattet es Unternehmen, verschiedene Teile ihres Produktionsprozesses in verschiedenen Ländern anzusiedeln und zugleich eine größere Zahl von Kunden in aller Welt zu erreichen. Die Digitalisierung verstärkt diese Entwicklung. Der vergrößerte Radius der Geschäftstätigkeit, den die Digitalisierung mit sich bringt, ist unabhängig vom Standort der Nutzer bzw. Kunden, vom Ort der Konzernzentrale und sogar von der Entfernung zwischen ihnen.

132. Durch Remote-Technologien ist es vielen digitalisierten Unternehmen effektiv möglich, ohne bzw. ohne nennenswerte physische Präsenz stark am Wirtschaftsleben verschiedener Staaten teilzunehmen, d.h. ihre Geschäftstätigkeit auszudehnen, ohne über entsprechende Masse zu verfügen¹⁴. Eine Folge dieser Entwicklung ist, dass eine wachsende Zahl von Unternehmen über eine wirtschaftliche Präsenz in einem Staat verfügen kann, ohne dort physisch präsent zu sein.

133. Der Zusammenhang zwischen physischer Präsenz bzw. materieller Substanz zum einen und Ausdehnung zum anderen unterscheidet sich zwar in den verschiedenen in Abschnitt 4 und Anhang 2.A untersuchten Fällen, klar ist jedoch, dass die Digitalisierung in vielen Geschäftsmodellen höher digitalisierter Unternehmen auch mit einem Prozess der Dematerialisierung einhergeht¹⁵. Es könnte sein, dass sich die Digitalisierung der Wirtschaft selbst in den fortgeschrittensten Volkswirtschaften erst in ihren Anfängen befindet (OECD, erscheint demnächst^[2]). Durch zunehmende Investitionen in die Digitalisierung, z.B. die Nutzung von Cloud-Computing, wird es für vormals nur auf ihrem Inlandsmarkt tätige Unternehmen immer einfacher, digital mit ihren Kunden zu interagieren. Da die Chancen der Digitalisierung zudem nicht nur Großunternehmen zugutekommen, werden folglich auch kleine Unternehmen immer besser in der Lage sein, einen weltweiten Kundenstamm zu erschließen.

134. Auch wenn die Digitalisierung ein entscheidender Faktor ist, der es vielen Unternehmen gestattet, eine grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse zu erzielen, ist der zunehmend globale wirtschaftliche Fußabdruck vieler Unternehmen kein auf digitalisierte Geschäftsmodelle beschränktes Phänomen. Dass eine wachsende Zahl von Unternehmen in der Lage ist, ihre wirtschaftliche Präsenz in Staaten auszudehnen, ohne dort eine nennenswerte physische Präsenz zu unterhalten, ist auch eine Folge der Globalisierung im Allgemeinen und trifft nicht nur auf digitalisierte Unternehmen zu.

2.5.2 Abhängigkeit von immateriellen Werten und insbesondere geistigem Eigentum

135. Immaterielle Werte können ein wichtiger Treiber des Unternehmenswerts sein. Der Ort, an dem die immateriellen Werte eines Unternehmens kontrolliert/verwaltet werden, kann daher wesentliche Auswirkungen darauf haben, wo die Gewinne dieses Unternehmens der Besteuerung unterliegen. Die Analyse in diesem Kapitel zeigt, dass immaterielle Werte entscheidend zum Wert digitalisierter Unternehmen beitragen. Dies wird in den Fallbeispielen in Abschnitt 4 und Anhang 2.A deutlich. Darüber hinaus wird diese Erkenntnis durch erhebliche empirische Evidenz gestützt.

136. Aus der statistischen Datenbank der Weltorganisation für geistiges Eigentum (World Intellectual Property Organization – WIPO) ist abzulesen, dass die Nachfrage nach Rechten geistigen Eigentums¹⁶ in den vergangenen zehn Jahren ein starkes Wachstum verzeichnet hat. Die Gesamtzahl der Anträge auf Schutz geistigen Eigentums (d.h. der Anmeldungen von Industriedesigns, Patenten, Marken und Gebrauchsmustern zusammengenommen) ist zwischen 2004 und 2016 im Jahresdurchschnitt um rd. 7,1% gestiegen, was einer Zunahme um über 125% im betreffenden Zeitraum entspricht (WIPO, o.J.^[24]). Eine genauere Aufschlüsselung in WIPO (2016^[25]) zeigt, dass Marken (36,5 Millionen) und Patente (10,6 Millionen) zwar den Löwenanteil der derzeit geltenden Schutzrechte ausmachen, dass die weltweite Zahl der Anmeldungen 2015 aber für fast alle Arten geistigen Eigentums deutlich gestiegen ist: um 27% für Gebrauchsmuster, um 13,7% für Marken, um 7,8% für Patente und 0,6% für Designs. Die Neuanträge für alle vier Arten geistigen Eigentums konzentrieren sich auf Asien. Auf diese Region entfallen 95,6% der Gebrauchsmusteranmeldungen, 68% der

Designanmeldungen, 61,9% der Patentanmeldungen und 55,3% der Markenmeldungen. Etwa vier Fünftel sämtlicher neuer Patentanträge gingen 2015 bei nur fünf Patentämtern ein: dem chinesischen (38,1%), dem der Vereinigten Staaten (20,4%), dem japanischen (11%), dem südkoreanischen (7,4%) und dem Europäischen Patentamt (5,5%). Clausen und Hirth (2016^[26]) zeigen auf, wie die Bedeutung immaterieller Werte in den Bilanzen der Unternehmen im Lauf der Zeit zugenommen hat. Interessanterweise setzte sich diese Entwicklung auch während der Wirtschaftskrise der Jahre 2008-2012 fort¹⁷.

137. Die zunehmende Anmeldung und Nutzung geistiger Eigentumsrechte scheint sich in gesamtwirtschaftlichem Wachstum niederzuschlagen, was die Bedeutung immaterieller Werte für die Wertschöpfung bestätigt. Corrado, Hulten und Sichel (2009^[27]) haben einen empirischen Ansatz entwickelt, um den Bestand an immateriellen Werten und deren Beitrag zum Wachstum in den Vereinigten Staaten im Zeitraum 1973-2003 zu messen. Dabei unterscheiden sie drei große Gruppen immaterieller Werte: elektronisch aufbereitete Daten, innovatives Eigentum und betriebswirtschaftliche Kompetenzen¹⁸. Sie stellen fest, dass der Kapitalstock der Unternehmen bei traditioneller Rechnungslegung erheblich unterzeichnet wird, dass die geschätzten Wachstumsraten der Produktion pro Stunde bei Berücksichtigung immaterieller Werte um rd. 10-20% höher ausfallen und dass der Wachstumsbeitrag des immateriellen Kapitalstocks im Zeitraum nach 1995 gleichauf mit dem des materiellen Kapitalstocks liegt. Corrado et al. (2012^[28]) haben eine ähnliche Analyse auch für europäische Länder vorgelegt. Obwohl europäische Unternehmen offenbar weniger in immaterielle Werte investieren als US-Unternehmen, leisten immaterielle Werte einen beachtlichen Beitrag zum Wachstum, was ihre zunehmende Bedeutung als Wachstumsmotor bestätigt. Die verschiedenen empirischen Studien liefern Nachweise dafür, dass stärker digitalisierte Unternehmen durch die zunehmende Bedeutung von Investitionen in immaterielle Werte gekennzeichnet sind, woraus sich ein erheblicher positiver Effekt auf den Unternehmenswert und das Produktionswachstum ergibt.

138. Die starke Abhängigkeit von immateriellen Werten ist ein Merkmal, das digitalisierten Unternehmen gemeinsam ist. Allerdings entwickelt sich die Nutzung immaterieller Werte nicht nur für digitalisierte, sondern für alle Unternehmen zu einem zunehmend wichtigen Wertschöpfungstreiber.

2.5.3 Daten und Nutzerbeteiligung

139. Wie in den Fallbeispielen von Abschnitt 4 und Anhang 2.A aufgezeigt, gestattet die zunehmende und immer intensivere Datennutzung den Unternehmen, ihre Produkte und Dienstleistungen erheblich zu verbessern. Dies hat positive Auswirkungen auf das Produktivitätswachstum¹⁹. Trotz einer je nach Geschäftssparte und Unternehmen unterschiedlichen Intensität wird die Nutzung, Sammlung und Analyse von Daten doch zu einem festen Bestandteil der Geschäftsmodelle der am höchsten digitalisierten Unternehmen. Mit zunehmender Digitalisierung dürften diese Aspekte für noch mehr Unternehmen zu einem immer wichtigeren Bestandteil ihres Geschäftsmodells werden.

140. Datenanalysen ermöglichen es Unternehmen häufig, durch die Preisgestaltung einen höheren Teil der Konsumentenrenten für sich zu vereinnahmen und dadurch ihr Gewinnpotenzial zu erhöhen. Zudem dürfte der aus der Datenanalyse resultierende Nutzen exponentiell zunehmen, je mehr Daten im Zusammenhang mit einem bestimmten Kunden gesammelt werden. Dies ist Verbundeffekten zuzuschreiben: Je vielfältigere Informationen ein Datensatz enthält, umso aufschlussreicher ist er. Umfassendere Datensätze gestatten es digitalisierten Unternehmen beispielsweise, Online-Werbung gezielter auf spezifische Nutzergruppen auszurichten. Weltweite Transaktionen und direkte Interaktionen mit einem

globalen Kundenstamm werden zunehmend digital. Das heißt, dass in Zukunft immer mehr Unternehmen in der Lage sein werden, die Vorteile der Datenerfassung und -analyse zu nutzen und potenziell zu monetarisieren.

141. Einige Unternehmen monetarisieren Kundendaten direkt durch den Verkauf zielgruppenspezifischer Online-Werbung an Kunden auf einer anderen Marktseite; andere Unternehmen nutzen die gesammelten Daten in erster Linie, um ihre Geschäftstätigkeiten, ihr Produktdesign oder ihre Marketingaktivitäten zu verbessern. In einigen Fällen haben die Datenerhebung und die daraus resultierenden umfangreichen Datensätze wegen der erwarteten Gewinne aus der Datennutzung auch zu einer erheblichen Steigerung des Firmenwerts geführt.

142. Um die Bedeutung von Daten für den Wertschöpfungsprozess nachzuvollziehen, ist es wichtig zu verstehen, welche wirtschaftlichen Vorteile aus diesen Daten gezogen werden können. Ausgehend von den Ergebnissen der Fallbeispiele sowie früherer Analysen der OECD (2015_[29]) kann dieser Prozess als ein Wertschöpfungszyklus beschrieben werden, der sich aus mehreren miteinander verbundenen Phasen zusammensetzt.

1. Datengewinnung: Diese Phase beinhaltet die Generierung digitaler Daten aus Online-Aktivitäten wie Transaktionen, Produktion oder Kommunikation; dies umfasst auch nutzergenerierte Inhalte, d.h. die aktive Datengenerierung durch Nutzer oder Kunden, sowie durch Cookies gewonnene Daten zum Nutzerverhalten. Die Online-Erfassung und -Eingabe digitaler Daten ist relativ unkompliziert, allerdings werden zunehmend auch Daten bei Offline-Aktivitäten erfasst, z.B. mithilfe von Sensoren auf Maschinen, Endverbraucherprodukten und sonstigen physischen Gegenständen; die Vernetzung solcher Objekte durch das Internet – das Internet der Dinge – dürfte die Fähigkeit der Unternehmen zur Erfassung von Daten zusätzlich erhöhen.
2. Big Data durch Datenerfassung: Die Datenerfassung hat zur Folge, dass sowohl im privaten als auch im öffentlichen Sektor immer größere Mengen an digitalen Daten gespeichert werden. Werden diese Daten durch die Unternehmen jedoch nicht weiter verarbeitet und analysiert, dürfte der wirtschaftliche Nutzen dieser Art von Big Data begrenzt sein. Die Datenquellen, d.h. die in einem bestimmten Staat befindlichen Nutzer oder Maschinen, sind zwar nicht immer sehr mobil, die Datenbanken, die Informationen über ihre Merkmale, Präferenzen, Nutzungsmuster und Verhaltensweisen enthalten, sind jedoch digital und daher höchst mobil. So befinden sich die Datenquelle und der Standort der Datenbank nicht immer im gleichen Staat.
3. Datenanalyse: Die Daten müssen verarbeitet, interpretiert und analysiert werden, damit wirtschaftlicher Nutzen aus ihnen gezogen werden kann. Die Datenanalyse ist nicht an einen bestimmten Ort gebunden; die Digitalisierung ermöglicht es Unternehmen, den Standort der Datenquelle vom Standort der Datenspeicherung, -analyse oder -nutzung zu trennen. Datenanalysen für einen bestimmten Staat können beispielsweise durch hoch qualifizierte Datenforscher in einem anderen Staat – in der Regel dem Staat der Konzernzentrale – durchgeführt oder automatisiert von Algorithmen ausgeführt werden.
4. Wissensbasis: Das durch Datenanalysen gewonnene Wissen wird zur Basis für den im Verlauf des Wertschöpfungszyklus geschaffenen wirtschaftlichen Nutzen, wie im Anhang am Beispiel digitaler Einzelhandelsunternehmen (E-Commerce) beschrieben, die Kundendaten nutzen, um das Marketing und die Preisdifferenzierung zu verbessern. Zudem kann eine Wissensbasis kontinuierlich automatisch aktualisiert oder verbessert werden, z.B. durch maschinelles Lernen.

5. Datengesteuerte Entscheidungsfindung: Das in den vorangegangenen Phasen – z.B. durch Datenanalysen – gewonnene Wissen wird bei der Entscheidungsfindung angewandt und so in wirtschaftlichen Wert umgewandelt.

Nutzerbeteiligung

143. Wie in Unterabschnitt 5.3 erörtert, werden Daten und Datenanalysen immer wichtiger für die Entscheidungsfindung der Unternehmen. Es ist nicht neu, dass Unternehmen interne Daten aus Vertrieb, Lagerhaltung und Produktion analysieren, um ihre Prozesse zu optimieren und effizientere Entscheidungen zu treffen. Was sich mit der Digitalisierung indessen geändert hat, ist, dass die Nutzer heute eine immer wichtigere Rolle spielen und ihre Daten von den Unternehmen analysiert werden, um Erkenntnisse über Märkte und Nachfrage-trends zu gewinnen. Diese Informationen können z.B. verwendet werden, um strategische Entscheidungen über die Lagerhaltung und Produkt- bzw. Dienstleistungspositionierung zu treffen oder völlig neue Produkte und Marken zu entwickeln, mit denen Defizite im bestehenden Angebot behoben werden. Darüber hinaus verschafft die Analyse von Kundendaten den Unternehmen einen erheblichen Wettbewerbsvorteil, wenn sie das Nutzererlebnis verbessert und personalisiert.

144. Ob und inwieweit Kundendaten und nutzergenerierte Inhalte zur Wertschöpfung beitragen, wird unterschiedlich beurteilt. Im Extremfall der sozialen Netzwerke ist die Nutzerbeteiligung ein zentrales Merkmal der Geschäftstätigkeit. Ohne die Beteiligung der Nutzer auf der Plattform und ohne nutzergenerierte Inhalte würde dieses Geschäftsmodell in seiner aktuellen Form nicht existieren (allerdings ist es die durch Investitionen in Informationstechnologien und immaterielle Werte wie Algorithmen entwickelte Plattform, die die Nutzer anzieht). Die Beiträge der Nutzer bestehen darin, verschiedene Arten von Inhalten beizusteuern und das Netzwerk aktiv zu vergrößern (indem sie Freunde hinzufügen). Diese Beiträge und die detaillierten Informationen, die sie zur Verfügung stellen, können genutzt werden, um zielgruppenspezifische Werbeleistungen anzubieten. Das andere Extrem ist ein vertikal integriertes Unternehmen, bei dem die Interaktion mit dem Kunden hauptsächlich im Verkauf bzw. Kauf von Produkten besteht. In diesem Fall bestehen zwar Möglichkeiten der Datenerhebung und der Beteiligung der Nutzer am Produktionsprozess, sie sind aber begrenzt (auch wenn sie in Zukunft zunehmen werden). Zudem ist die Wahrscheinlichkeit geringer, dass sie einen nennenswerten Beitrag zum Wertschöpfungsprozess leisten. Zwischen diesen beiden Extremen steht der Wertshop. Bei ihm ist nutzergenerierte Big Data wichtiger, um den Kunden eine sachgerechte, klug durchdachte Lösung anbieten zu können.

145. Diese Beispiele zeigen, wie die Digitalisierung die Rolle der Nutzer verändert und Möglichkeiten geschaffen hat, sie verstärkt am Wertschöpfungsprozess mitwirken zu lassen. Dieses Phänomen ist je nach Art der Geschäftstätigkeit und je nach Marktbedingungen unterschiedlich stark ausgeprägt, was auch davon abhängig ist, wie die Nutzerbeteiligung und Daten genutzt werden.

146. Die Bewertung der Intensität der Nutzerbeteiligung ist ein komplexes Unterfangen, da es eine Vielzahl von Aktionen und Interaktionen mit zahlreichen Teilen eines Unternehmens zu berücksichtigen gilt. Die Aktionen der Nutzer können unterschiedlicher Art sein und in Umfang und Bedeutung variieren. So können Nutzer beispielsweise Lesezeichen setzen, Videos ansehen, oder aktiver tätig werden, indem sie etwa eine Produktbewertung verfassen oder Freunde zu einem Netzwerk einladen oder hinzufügen. Eine genauere Untersuchung der einzelnen Nutzeraktivitäten und des Werts, den sie für die Unternehmen darstellen, kann hilfreich sein, um die Präsenz und den Umfang der Nutzerbeteiligung sowie ihre Relevanz und

Intensität im Kontext eines bestimmten Unternehmens besser zu erfassen und Aufschluss darüber zu erhalten, ob und inwieweit die Nutzerbeiträge zum Wertschöpfungsprozess beitragen.

147. Die Nutzerbeteiligung lässt sich in zwei große Kategorien einteilen: aktive und passive Beteiligung. Die passive Teilnahme des Nutzers erfordert nicht notwendigerweise, dass er Daten eingibt, vielmehr werden die Daten durch das Unternehmen, z.B. mittels Cookies, erfasst – und zwar auch dann noch, wenn sich der Nutzer nicht mehr auf der Plattform des Unternehmens befindet, sondern andere Websites besucht. Die aktive Beteiligung des Nutzers setzt explizites Handeln voraus. Die Daten werden aktiv durch eine konkrete Aktion des Nutzers generiert und der Inhalt beschränkt sich auf das, was der Nutzer bewusst teilt. Die Nutzer übermitteln in der Regel Informationen als Gegenleistung für Dienstleistungen, Produkte oder andere Güter, wobei sie eine explizite Absicht verfolgen. Ein solches aktives Engagement liegt beispielsweise vor, wenn eine Website mit einem Lesezeichen versehen wird oder Videos oder Posts hochgeladen werden. Beide Aktivitäten erfordern, dass der Nutzer Zeit darauf verwendet, Informationen einzugeben, wofür Aufmerksamkeit und Interaktion in unterschiedlichem Umfang erforderlich sind. Werden beispielsweise Videos oder Posts hochgeladen, kann der Beitrag des Nutzers gleichwertig sein mit Inhalten, die in einigen traditionellen Geschäftsmodellen in der Vergangenheit auf kommerziellem Wege beschafft und bezahlt wurden. Diese Aktivitäten tragen auch auf andere Art und Weise zur Wertschöpfung des Unternehmens bei. Um die aktive Beteiligung besser zu beschreiben, definieren wir drei große Kategorien: Die Beteiligung kann je nach Wert der Aktion des Nutzers gering, mittelstark oder stark sein.

148. Der untersten Mitwirkungsebene sind Aktivitäten wie das Setzen von Lesezeichen oder Tags oder die Vergabe von Ratings zuzurechnen. Es handelt sich dabei um verschiedene Arten von Filteraktionen, die die Grundlage für Empfehlungsmechanismen bilden (wie sie beispielsweise auf Film- und Musikstreaming- oder E-Commerce-Websites zu finden sind). Sie erfordern geringe Anstrengungen. Die zweite Ebene der Beteiligung ist anspruchsvoller, bei ihr werden Kommentare geschrieben, Bewertungen verfasst (z.B. auf TripAdvisor) oder Fotos bzw. Videos aufgenommen und hochgeladen (wie bei Instagram, SoundCloud, Nice, Kuaishou oder YouTube). Hier schafft der Nutzer aktiv Inhalte für die Plattform (nutzergenerierte Inhalte), hilft anderen Nutzern bei der Auswahl eines Produkts und trägt dazu bei, dass die Plattform mehr Vertrauen genießt. Die dritte und intensivste Form der Nutzerbeteiligung sind Aktionen, die direkt zur Vergrößerung der Plattform beitragen, z.B. wenn der Nutzer Freunde hinzufügt, Communities aufbaut und Netzwerke schafft. Solche Aktivitäten sind für viele soziale Netzwerke extrem wertvoll, weil mit der Zahl der Nutzer der Umfang der Daten (und insbesondere der nutzergenerierten Inhalte) steigt, wodurch sich letztlich die Einnahmen des sozialen Netzwerks erhöhen. Zugleich tragen sie dazu bei, dass die Plattform eine kritische Masse erreicht, was ein entscheidender Wettbewerbsvorteil und damit eine Gewinnquelle ist.

149. Bei der passiven Nutzerbeteiligung kommt es hingegen nicht zu einer direkten Aktion des Nutzers. Allerdings dürfte selbst der passivste Beitrag einige aktive Schritte voraussetzen, z.B. das Herunterladen einer App, die Nutzung eines bestimmten Geräts oder die Einwilligung in die Erhebung von Nutzerdaten. Die Datenerhebung ist in diesem Fall eine Begleiterscheinung der Internetnutzung und erfolgt ohne direkte Beteiligung oder aktive Datenübermittlung seitens des Nutzers. Das bekannteste Beispiel ist die Verwendung von Cookies zur Erfassung von Browsing-Aktivitäten. Diese Form der Datenerhebung erstreckt sich aber auch auf die Ermittlung des Standorts des Nutzers, seiner IP-Adresse oder des verwendeten Gerätetyps. Im Allgemeinen geht es darum, Präferenzen und Verhaltensweisen

der Nutzer zu erfassen, was sich auch direkt monetarisieren lässt, z.B. wenn Werbung nach der Zahl der Klicks (*cost-per-click*) oder der Seitenaufrufe (*cost-per-impression*) abgerechnet wird.

Vertrauensmechanismen

150. Wie in OECD (erscheint demnächst^[21]) erläutert, scheinen Ratings und Bewertungen das Vertrauen der Kunden in Verkäufer und Anbieter zu stärken und sind einer der wesentlichen vertrauensschaffenden Faktoren auf Peer-to-Peer-Plattformen. Anders ausgedrückt setzen Ratings und Bewertungen einen Vertrauensmechanismus in Gang. Einige Staaten sind der Ansicht, dass dies ein wichtiger Treiber der Wertschöpfung ist. Kunden schätzen ausformulierte Bewertungen mehr als bloße Ratings und vertrauen den Bewertungen am ehesten, wenn für ein bestimmtes Produkt oder eine bestimmte Dienstleistung eine kritische Masse an Kommentaren vorliegt. Diese Vertrauensmechanismen und Reputationssysteme sind grundlegende Bestandteile kollaborativer Plattformen. Sie helfen, Bedenken hinsichtlich der Qualität des „Produkts“ auszuräumen und ermöglichen es den anderen Kunden, fundiertere Konsumententscheidungen zu treffen, wenn ansonsten nur unvollständige bzw. minimale Informationen zur Verfügung stehen. Die Seriosität dieser Systeme ist für viele Unternehmen inzwischen von entscheidender Bedeutung, weshalb die Authentizität des Nutzer-Feedbacks äußerst wichtig ist. Einige Unternehmen, etwa Amazon, setzen sich aktiv für die Integrität ihrer Bewertungen ein, indem sie mit rechtlichen Schritten gegen Anbieter gefälschter Bewertungen vorgehen. Abgesehen davon, dass sie eine entscheidende vertrauensbildende Funktion erfüllen, können solche Systeme durch Monitoring, Feedback und Peer-Pressure auch einen verhaltensregulierenden Effekt haben (Strahilevitz, 2006^[30]).

Nutzergenerierte Inhalte

151. Unter nutzergenerierten Inhalten sind sämtliche Formen von Inhalten zu verstehen, wie Videos, Blogs, Beiträge in Diskussionsforen, digitale Bilder, Audiodateien und andere Arten von Medien, die von Kunden bzw. Endnutzern eines Online-Systems oder -Dienstes erstellt werden und anderen Kunden bzw. Endnutzern öffentlich zur Verfügung stehen. Nutzergenerierte Inhalte sind für viele Unternehmen äußerst wertvoll, da sie Nutzer anziehen, wie vorstehend erwähnt vertrauensbildend wirken und manchmal das Herzstück der Geschäftstätigkeit bilden. TripAdvisor beispielsweise beschreibt seine nutzergenerierten Inhalte in seinem Geschäftsbericht 2016 als entscheidende Stärke und einen seiner wichtigsten Vermögenswerte. Nutzergenerierte Inhalte ermöglichen es dem Unternehmen, weitere Nutzer zu gewinnen, eine Community aufzubauen und aus Gelegenheitsbesuchern regelmäßige Nutzer zu machen, die ihrerseits Inhalte generieren und so die Wertschöpfung erhöhen. Ähnliches lässt sich auch für Unternehmen wie Yelp beobachten, die ihre aktiv mitwirkende Nutzergemeinde als Herzstück ihrer Geschäftstätigkeit betrachten. Mit jeder Bewertung, jedem Tipp und jedem Foto gewinnt die Plattform an Tiefe, was für starke Netzwerkeffekte sorgt. Andererseits trägt aber auch die – durch Investitionen in IT und immaterielle Werte wie Algorithmen entwickelte – Plattform entscheidend dazu bei, Nutzer anzuziehen. Daten und IT stehen diesbezüglich in einer engen Wechselbeziehung.

Nutzerbeteiligung in verschiedenen Geschäftssparten

152. Nach dieser allgemeinen Definition von Nutzerbeteiligung und Nutzerbeiträgen lässt sich die Intensität der Nutzerbeteiligung für bestimmte Geschäftssparten und Wertschöpfungsprozesse, die in den vorangegangenen Abschnitten beschrieben wurden, annäherungsweise bestimmen. Diese Analyse erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit und kann die Nutzerbeteiligung in verschiedenen Geschäftssparten nur teilweise beschreiben.

Außerdem können Unternehmen, die derselben Kategorie angehören, unterschiedliche Merkmale aufweisen. Eine umfassende Klassifizierung würde daher eine eingehende Analyse der Gegebenheiten, Umstände und Geschäftsmodelle der einzelnen Unternehmen voraussetzen. Die hier vorgestellte Klassifizierung dient nur der Veranschaulichung.

153. Abbildung 2.8 stellt den Zusammenhang zwischen der Intensität der Nutzerbeteiligung und verschiedenen Geschäftssparten dar. Am unteren Ende der Skala stehen Unternehmen, die eine geringe Nutzerbeteiligung aufweisen, wie vertikal integrierte Unternehmen oder Cloud-Computing-Unternehmen. In diesen Unternehmen wird sowohl von passiv als auch von aktiv bereitgestellten Daten wenig Gebrauch gemacht. Vom Nutzer in der Cloud gespeicherte Daten sind nicht als nutzergenerierte Inhalte anzusehen, da sie in der Regel nicht für eine detaillierte Analyse durch den Cloud-Provider zur Verfügung stehen (bzw. nur zu genau mit den Kunden vereinbarten Zwecken) und nicht mit anderen Nutzern bzw. höchstens mit einer geringen Zahl anderer Nutzer geteilt werden. Bei bestimmten Cloud-Computing-Unternehmen kann die Nutzerbeteiligung natürlich stärker ausgeprägt sein, z.B. bei Cloud-Storage-Anbietern wie Dropbox oder Weiyun, deren Nutzer das Netzwerk bzw. den Nutzerstamm aktiv vergrößern, indem sie andere einladen, Dateien zu teilen.

154. Zu den Unternehmen mit einer etwas intensiveren Nutzerbeteiligung gehören E-Commerce-Unternehmen, die materielle Waren anbieten. In solchen Unternehmen werden Browserverlaufdaten, Bewertungen und Ratings genutzt, um die Umsätze zu steigern, die angebotenen Leistungen zu personalisieren und die Zielgruppenorientierung zu verbessern. E-Commerce-Unternehmen, die immaterielle Produkte vertreiben, können noch mehr Möglichkeiten zur Interaktion bieten und somit einen höheren Grad an Nutzerbeteiligung aufweisen. Die Nutzer können den Kundenstamm vergrößern, indem sie ihre Playlists teilen (z.B. bei Deezer, Spotify oder Tencent) oder aktiv Inhalte für Online-Spiele erstellen.

155. Im Bereich des kollaborativen Konsums tätige Unternehmen sind durch einen hohen Grad an Nutzerbeteiligung gekennzeichnet. Viele der passiv zur Verfügung gestellten Informationen können für die Erbringung der angebotenen Leistungen wesentlich sein, und die Nutzer müssen häufig Angaben zu ihren Präferenzen machen, um die Dienste nutzen zu können (bei der Suche nach einer Unterkunft z.B. müssen sie Angaben zu Ort, Lage und Größe der gewünschten Unterkunft, zu ihrem Budget usw. machen). Nutzergenerierte Inhalte sind ebenfalls wichtig: Die Nutzer schreiben Bewertungen und liefern Beschreibungen von Produkten oder Dienstleistungen, die sich je nach Plattform oft aus Fotos und verschiedenen anderen Arten von Informationen zusammensetzen. Wie bereits erwähnt, sind Bewertungen und Kommentare von entscheidender Bedeutung für das Vertrauen der Nutzer. Häufig liegt es an den Nutzern, die Produktqualität zu verifizieren (z.B. durch Ratings für die Fahrer bei Uber und Didi Chuxing oder die Unterkünfte bei Trivago und Booking.com).

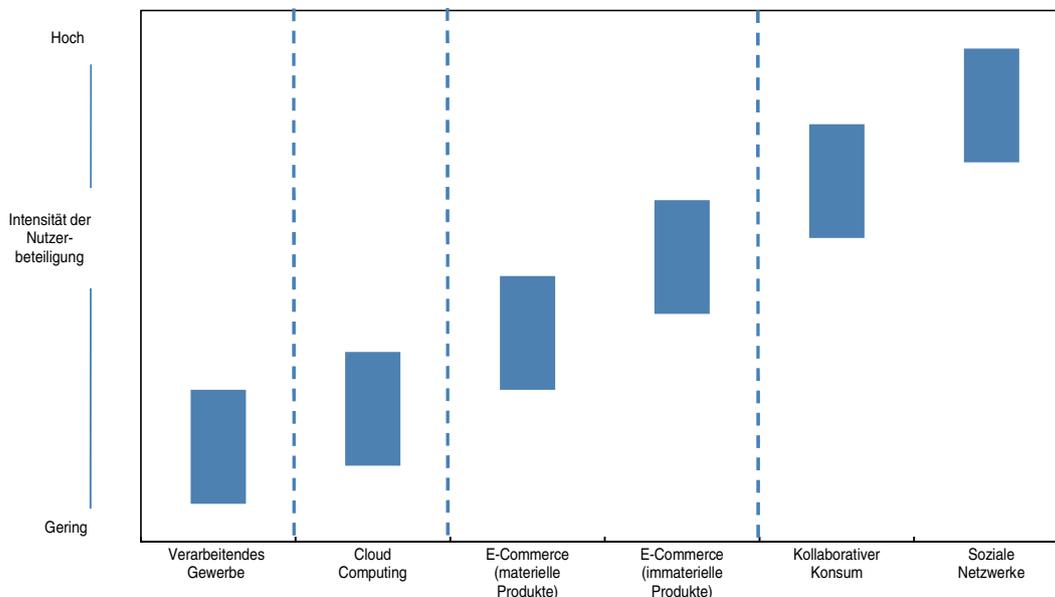
156. Soziale Netzwerke schließlich dürften die Unternehmen mit der intensivsten Nutzerbeteiligung sein. Bei ihnen ist die Nutzerbeteiligung das entscheidende Merkmal der angebotenen Leistungen. Die Größe des Nutzerstamms und der Grad des Nutzerengagements sind entscheidend für den Erfolg dieser Unternehmen und haben wesentlichen Einfluss auf ihre Finanzergebnisse. Die Nutzer sozialer Netzwerke stellen verschiedene Arten von nutzergenerierten Inhalten zur Verfügung und vergrößern aktiv das Netzwerk der Plattform. Bei Plattformen wie Facebook oder Weibo beispielsweise wirkt sich die Entwicklung der Nutzerzahlen auf den Umsatz aus, da sie ausschlaggebend dafür ist, wie viele Anzeigen sie schalten können und wie nützlich sie für werbende Unternehmen sind. Statistiken zur Nutzeraktivität und -beteiligung sind für solche Unternehmen entscheidende Indikatoren. Geschäftsberichte und Börsenzulassungsprospekte enthalten häufig Informationen über Trends bei der Zahl der aktiven Nutzer sowie Kennzahlen wie den durchschnittlichen

Umsatz pro Nutzer (*Average Revenue Per User* – ARPU) für verschiedene geografische Gebiete, um die unterschiedlichen Monetarisierungsraten und -potenziale aufzuzeigen.

157. Abbildung 2.8 veranschaulicht eine mögliche Klassifizierung verschiedener Unternehmenstypen nach dem Grad der Nutzerbeteiligung. Sie zeigt, dass der Grad der Nutzerbeteiligung nicht zwangsläufig mit dem Grad der Digitalisierung korreliert: Cloud-Computing kann z.B. als höher digitalisierte Geschäftstätigkeit betrachtet werden, bei der aber die Nutzerbeteiligung eher gering ist. Anders ausgedrückt stützen sich nicht alle hoch digitalisierten Unternehmen im gleichen Umfang rein auf Daten und Nutzerbeteiligung. Für viele dieser Unternehmen sind auch andere Aspekte wie Ausdehnung ohne Masse wichtig (so z.B. im Cloud-Computing). Wie bereits betont, erhebt die hier dargestellte Einteilung von Geschäftssparten und Wertschöpfungsprozessen nach der Intensität der Nutzerbeteiligung keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sondern dient lediglich der Veranschaulichung.

158. Einige Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS betrachten die Nutzerbeteiligung als einzigartigen und wichtigen Treiber der Wertschöpfung digitalisierter Unternehmen. Dies umfasst die Erhebung von Nutzerdaten, die sowohl passiv (z.B. zu den Präferenzen oder zum Verhalten der Nutzer) als auch aktiv (über Aufforderungen, nutzergenerierte Inhalte wie Bewertungen oder Posts zu erstellen) erfolgen kann. Die Nutzerdaten werden anschließend vom Unternehmen analysiert und können dazu eingesetzt werden, gezielt auf die Nutzer ausgerichtete Werbung zu verkaufen oder die Produkte und Dienstleistungen des Unternehmens zu personalisieren und so ihren Wert zu erhöhen. Manchmal können Nutzerbeiträge so auf der Plattform eingestellt werden, dass sie andere Nutzer anziehen und durch Netzwerkeffekte den Wert der Plattform steigern. Die Staaten, die diese Auffassung vertreten, verweisen auf die Beteiligung und das dauerhafte Engagement der Nutzer, die es digitalen Unternehmen gestatten, durch ein intensives Monitoring der aktiv geleisteten Beiträge und des Verhaltens der Nutzer große Mengen an Daten zu sammeln. Diese Staaten verweisen außerdem auf die von den Nutzern beigesteuerten Inhalte, die ein zentrales Element des Angebots digitaler Unternehmen und entscheidend dafür sein können, weitere Nutzer zu gewinnen und Netzwerkeffekte zu generieren. Diese Staaten sind ferner der Auffassung, dass die Beteiligung der Nutzer (z.B. durch Bewertungen oder Dienstleistungen)

Abbildung 2.8 **Intensität der Nutzerbeteiligung**



eine wichtige Rolle für das von bestimmten digitalen Unternehmen genossene Vertrauen und Ansehen, die Erhöhung ihres Markenwerts und das Wachstum der Nutzernetzwerke spielen kann.

159. Andere Staaten betrachten die Sammlung von Nutzerdaten, die Nutzerbeteiligung und die Bereitstellung von Inhalten durch die Nutzer hingegen als Transaktionen zwischen den Nutzern (als Lieferanten von Daten/Inhalten) und dem digitalisierten Unternehmen, bei denen das digitalisierte Unternehmen den Nutzern eine finanzielle oder nichtfinanzielle Gegenleistung für die gelieferten Daten/Inhalte gewährt. Eine entsprechende nichtfinanzielle Gegenleistung wäre beispielsweise die Bereitstellung von Datenhosting- oder E-Mail-Diensten oder digitalen Unterhaltungsangeboten. Staaten, die diese Auffassung vertreten, teilen zwar die Ansicht, dass die Interaktion zwischen den Nutzern und dem digitalisierten Unternehmen einen Geschäftsvorfall darstellt, der einer Ertragsbesteuerung unterliegen könnte, sie stellen aber auch fest, dass solche Tauschtransaktionen, bei denen keine Seite eine finanzielle Vergütung zahlt (d.h. bei denen es nicht zu einer Geldzahlung kommt), von den heutigen Ertragsteuersystemen selten erfasst werden. Diese Staaten sind nicht der Ansicht, dass die Aktivitäten, über die das digitalisierte Unternehmen Daten bei den Nutzern erhebt, eine Tätigkeit darstellen, für die dem digitalisierten Unternehmen einzig aus dem Grund, dass die Daten möglicherweise wertvoll sind, ein Gewinn zugerechnet werden sollte. So betrachtet unterscheidet sich die Bereitstellung von Daten durch den Nutzer nicht von anderen Vorleistungen Dritter in der Lieferkette des Unternehmens (z.B. Datenspeicherung, Breitbandzugang, Stromversorgung). Dennoch sind einige dieser Staaten der Auffassung, dass die Nutzerdaten als wertvolle immaterielle Werte digitalisierter Unternehmen angesehen werden können und deshalb die vorstehend erwähnten grundsätzlicheren Fragen in Bezug auf immaterielle Werte aufwerfen können. Andere Staaten betrachten die Bereitstellung von Inhalten durch die Nutzer oder die Interaktionen zwischen den Nutzern und den digitalisierten Unternehmen indessen nicht als Tauschgeschäfte zwischen den Nutzern und den Unternehmen. In diesen Punkten herrscht kein Konsens zwischen den Staaten.

160. Unterschiedliche Ansichten dazu, ob und inwieweit Daten und Nutzerbeteiligung zur Wertschöpfung beitragen, wirken sich darauf aus, ob vom Vorliegen steuerlicher Herausforderungen aufgrund sich verändernder Geschäftsmodelle ausgegangen wird oder ob diese Herausforderungen einzig und allein die Anwendung der internationalen Steuerregeln auf digitalisierte Unternehmen betreffen oder ob grundsätzlichere Herausforderungen im Hinblick auf die internationalen Steuerregeln bestehen. Wenn steuerliche Herausforderungen nur als eine Folge der Abhängigkeit von Daten oder der Nutzerbeteiligung betrachtet werden, kann es zudem sein, dass sie sich bei bestimmten digitalisierten Unternehmen nicht stellen. Nicht alle digitalisierten Unternehmen sind in gleichem Umfang von Daten und Nutzerbeteiligung abhängig.

161. In diesem Kontext müssen möglicherweise weitere Arbeiten durchgeführt werden, um zu beurteilen, ob die verschiedenen Ansichten miteinander in Einklang gebracht werden können, um so zu einem Konsens über den Umfang der langfristigen steuerlichen Herausforderungen und damit auch darüber zu gelangen, wie langfristige Lösungen erarbeitet werden könnten. Die steuerlichen Konsequenzen der in diesem Kapitel zu Digitalisierung, Geschäftsmodellen und Wertschöpfung dargelegten Analyse werden in Kapitel 5 eingehender untersucht.

Anhang 2.A

Digitalisierte Geschäftsmodelle

Wertkette: Wiederverkäufer materieller Produkte

Überblick über das Geschäftsmodell

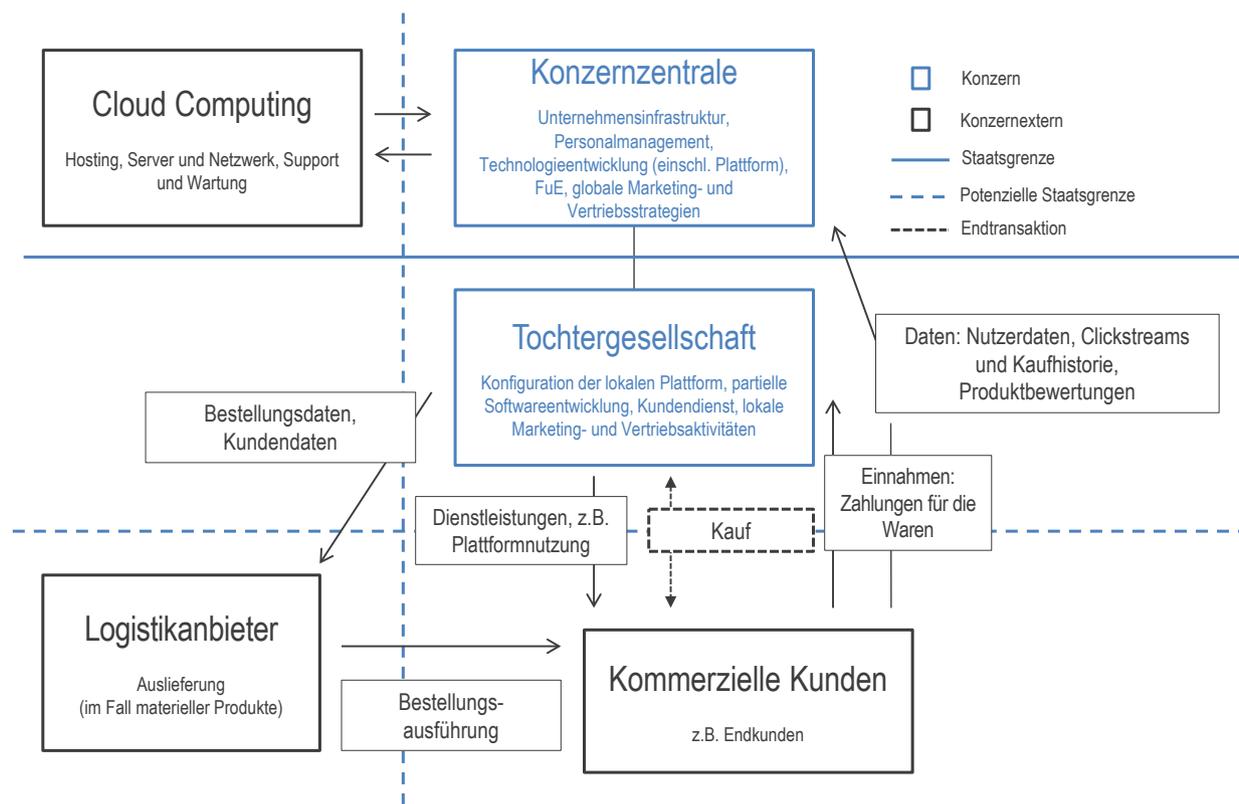
162. Ein digitalisierter Wiederverkäufer generiert Wert, indem er Waren über einen Webshop an Endkunden verkauft. Sein Wertschöpfungskonzept besteht im Allgemeinen darin, bei Vorleistungslieferanten eingekaufte Waren mit einem Preisaufschlag an Endkunden weiterzuverkaufen. Bei den verkauften Waren kann es sich um materielle Produkte (z.B. Bücher) oder immaterielle Produkte (z.B. Musik- oder Softwaredownloads) handeln. Zusätzlich zu seinem Webshop kann der Wiederverkäufer stationäre Ladengeschäfte unterhalten, was er aber nicht muss.

163. In Abbildung 2.A.1 ist das Geschäftsmodell eines Wiederverkäufers schematisch dargestellt. Die Konzernzentrale ist für die Unternehmensinfrastruktur (z.B. Organisationsstruktur, Kontrollsysteme), das Personalmanagement, die Technologieentwicklung (insbesondere die Entwicklung der Plattform und der zentralen IT-Infrastruktur), Forschung und Entwicklung sowie die globalen Marketing- und Vertriebsstrategien zuständig. Die Konzernzentrale verfügt über eine Tochtergesellschaft in einem anderen Staat (bzw. wahrscheinlich über mehrere Tochtergesellschaften in verschiedenen Staaten). Die Tochtergesellschaft ist für den lokalen Vertrieb in ihrem Staat oder einem Nachbarstaat zuständig (wenn die Tochtergesellschaft einen regionalen Markt bedient). Dazu müssen Teile der Plattformkonfiguration möglicherweise an die lokalen Erfordernisse angepasst werden, z.B. muss die Hauptwebsite u.U. in die Landessprache(n) übersetzt werden. Die Tochtergesellschaft kümmert sich um die Kontakte mit den Endkunden. Die Kunden besuchen die Website in ihrer Landessprache, wählen dort Artikel aus, die sie kaufen möchten, und machen Angaben zu ihrer Person, etwa E-Mail-Adresse, Lieferanschrift und Zahlungsdaten. Die Bestellung wird dann von der Tochtergesellschaft selbst oder von einem unabhängigen Logistikunternehmen, das damit betraut wurde, ausgeführt. Die Tochtergesellschaften in den verschiedenen Staaten können für Softwareentwicklung, lokale Kundenbetreuung sowie lokale Marketing- und Vertriebsaktivitäten zuständig sein.

Einnahmen

164. Die wichtigste Gewinnquelle im Geschäftsmodell eines Wiederverkäufers ist die Marge, die beim Verkauf der Waren (materielle oder immaterielle Produkte) an die Kunden aufgeschlagen wird. Einige Wiederverkäufer bieten über Abonnementmodelle Premiumleistungen an, z.B. einen gebührenfreien Versand (wie etwa bei Amazon Prime). Außerdem können Wiederverkäufer auch die von ihnen erhobenen Kundendaten an Dritte verkaufen.

Abbildung 2.A.1 Schematische Darstellung des Geschäftsmodells eines Wiederverkäufers



Nutzung und Besitz von geistigem Eigentum

165. Geistiges Eigentum ist für viele digitalisierte Unternehmen ein wichtiger Werttreiber, so auch für Wiederverkäufer. Geistige Eigentumsrechte sind Exklusivrechte, über die der Eigentümer einer bestimmten Art von Wissenskapital verfügt, das nach geltendem Recht geschützt werden kann. Die wichtigsten Arten von geistigen Eigentumsrechten sind Patente, Urheberrechte, Geschmacksmuster, Marken und geografische Herkunftsbezeichnungen. Geschäftsgeheimnisse werden manchmal ebenfalls als geistige Eigentumsrechte betrachtet, viele Länder erkennen sie jedoch nicht explizit als solche an.

166. Wiederverkäufer verfügen häufig über Marken, Dienstleistungsmarken, Urheberrechte, Patente, Domainnamen, Markendesigns, Geschäftsgeheimnisse und proprietäre Technologien, die entscheidend für ihren digitalen Geschäftsbetrieb sind. Ein Online-Wiederverkäufer könnte ohne eine Plattform, die auf Patenten und proprietärer Technologie beruht, nicht existieren. Online-Wiederverkäufer können auch Geheimhaltungs- und/oder Lizenzvereinbarungen mit Mitarbeitern, Kunden, Partnern und sonstigen Personen abschließen, um ihre Eigentumsrechte zu schützen.

Daten

167. Die Kunden liefern bei ihren Interaktionen mit der Website oder App des Unternehmens Daten. Dabei kann es sich um aktive Interaktionen handeln, etwa wenn die Nutzer ein Profil anlegen, Artikel speichern, um sie später wiederzufinden, oder einen Einkauf tätigen. Die Interaktionen können aber auch passiv sein, beispielsweise wenn die Nutzer auf der

Website browsen oder dem Unternehmen gestatten, auf ihren Browserverlauf oder ihre Geolokationsdaten zuzugreifen. Unter Umständen kann das Unternehmen auch über andere gleichzeitig geöffnete Websites oder Apps auf Informationen zugreifen. Diese Datensammlung und der Nutzen, der durch Datenanalysen daraus gezogen werden kann, ist ein wichtiger Aspekt des Geschäftsmodells eines Wiederverkäufers.

168. Ein Wiederkäufer schöpft aus den Kundendaten vor allem auf zweierlei Weise Wert. Erstens kann er personenbezogene Daten wie etwa demografische Informationen sowie Daten zu Kundenverhalten und Produktnutzung verwenden, um die Vorlieben des Kunden zu analysieren und ausgehend von dieser Analyse seine Produkte zu verbessern und sein Marketing gezielt auf die einzelnen Nutzer auszurichten. Webshops oder Apps können individuell auf die einzelnen Nutzer abgestimmt werden. Zweitens kann ein Wiederverkäufer die Daten für eine differenzierte Preisgestaltung nutzen, d.h. um den Kunden auf der Grundlage ihrer persönlichen Informationen unterschiedliche Preise zu berechnen.

169. Über die potenziell von Wiederverkäufern verfolgten Preisdifferenzierungsstrategien ist in der Öffentlichkeit wenig bekannt. Einige Unternehmen bestreiten zwar, dass sie Preise auf der Grundlage persönlicher Informationen berechnen, es liegt jedoch reichlich anekdotische Evidenz hierzu vor (Mohammed, 2017^[31]). Eine Übersicht über die vorliegende Evidenz zur Preisdifferenzierung US-amerikanischer Einzelhandelsunternehmen, die 2015 vom Council of Economic Advisors der US-Regierung veröffentlicht wurde, unterscheidet drei Arten von Preisdifferenzierungsstrategien: 1. Untersuchung der Nachfragekurve, d.h. Durchführung von Online-Experimenten zur Bestimmung der Nachfrageelastizität, 2. Steuerung und differenzierte Preisgestaltung auf der Grundlage demografischer Informationen sowie 3. Behavioural Targeting und personalisierte Preisgestaltung (EOP, 2015^[32]). Wenn sie solche Strategien einsetzen, können Wiederverkäufer durch die Datennutzung die Konsumentenrente²⁰ für sich vereinnahmen und so ihren Gewinn maximieren.

Wertkette

170. Wie vorstehend beschrieben, setzt sich Porters Wertkette aus fünf primären Aktivitäten zusammen: Eingangslogistik, Produktion, Ausgangslogistik, Marketing und Vertrieb sowie Kundendienst. In Abbildung 2.A.2 sind die Wertketten eines traditionellen Wiederverkäufers (Teil A) und eines digitalisierten Wiederverkäufers (Teil B) dargestellt. Anhand eines Vergleichs der verschiedenen primären Aktivitäten, aus denen sich die Wertkette traditioneller und digitalisierter Einzelhandelsunternehmen zusammensetzt, wird in den folgenden Absätzen untersucht, wie sich die entscheidenden Merkmale des traditionellen Einzelhandelsgeschäftsmodells durch die Digitalisierung verändert haben.

171. In der Wertkette dient die Technologie zur Unterstützung der einzelnen primären Aktivitäten. Dies gilt sowohl für die traditionelle als auch für die digitalisierte Wirtschaft. Im Kontext der Digitalisierung kommt der Technologie jedoch eine besonders herausragende Bedeutung zu. Da Technologienutzung und -entwicklung ein entscheidender Faktor für die Wettbewerbsvorteile ist, die digitalisierte Unternehmen erlangen können, vergleichen wir auch, welche Rolle die Technologie in den verschiedenen primären Aktivitäten traditioneller und digitalisierter Geschäftsmodelle spielt.

Abbildung 2.A.2 **Wertkette: Vergleich der Geschäftstätigkeiten eines digitalisierten Wiederverkäufers mit denen eines traditionellen Wiederverkäufers**

A. Wertkette eines traditionellen Einzelhandelsunternehmens					
	Eingangslogistik	Produktion	Ausgangslogistik	Vertrieb und Marketing	Kundendienst
Primäre Aktivitäten	<ul style="list-style-type: none"> • Gewinnung von Zulieferern (von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen oder fertigen Produkten) • Empfang und Lagerung der Vorräte • Anschaffung von Immobilien: Fabriken, Lager, Ladengeschäfte <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Daten für das Lieferkettenmanagement <p><u>Geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Lieferantennetzwerk, Technologie für das Lieferkettenmanagement 	<ul style="list-style-type: none"> • Pflege von Bestandsverwaltungs- und Zahlungssystemen • Möglicherweise Fertigung (falls Geschäftsmodell nicht auf Einkauf fertiger Produkte basiert) <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Lagerbestandsdaten <p><u>Geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Technologie zur Bestandsverwaltung 	<ul style="list-style-type: none"> • Transport der Waren von den Lagern in die Ladengeschäfte • Aufstockung der Bestände in den Ladengeschäften <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Daten zur Auslieferung der Endprodukte <p><u>Geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Technologie zur Bestandsverwaltung und -überwachung 	<ul style="list-style-type: none"> • Festlegung der Einzelhandelspreise • Werbung <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Verbraucherdaten aus ggf. erfasster Kaufhistorie • Marktforschung • Daten über Konkurrenzunternehmen zur Unterstützung der Preisgestaltung <p><u>Geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Technologie zur Erfassung des Käuferverhaltens 	<ul style="list-style-type: none"> • Kundendienstleistungen (z.B. Rücknahmen) in den Läden <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Daten zur Qualität der Produkte und Dienstleistungen (aus Kundenbefragungen) <p><u>Geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Technologie zur Analyse der Verbraucherpräferenzen
Technologie	Telefon, Fax, Rechen- und Datenbankinfrastruktur für den Einkauf	Telefon, Fax, Rechen- und Datenbankinfrastruktur für die Bestandsführung	Telefon, Fax, Rechen- und Datenbankinfrastruktur für die Bestands- und Verkaufsverfolgung	Werbung in Funk, Fernsehen und Printmedien, Telefon, Fax, Verkaufs- und Kundendatenbank	Telefon, Fax und Kundendatenbank
B. Wertkette eines digitalen Einzelhandelsunternehmens (E-Commerce)					
	Eingangslogistik	Produktion	Ausgangslogistik	Vertrieb und Marketing	Kundendienst
Primäre Aktivitäten	<ul style="list-style-type: none"> • Gewinnung von Zulieferern (von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen oder fertigen Produkten) weltweit • Empfang und Lagerung der Vorräte weltweit • Anschaffung von Immobilien: Fabriken und Lager (keine Ladengeschäfte) <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Daten für das Lieferkettenmanagement in Echtzeit <p><u>Geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Software zur Überwachung der Lieferkette • Möglicherweise geistiges Eigentum für Roboter 	<ul style="list-style-type: none"> • Pflege von Bestandsverwaltungs- und Zahlungssystemen • Möglicherweise Fertigung (falls Geschäftsmodell nicht auf Einkauf fertiger Produkte basiert) • Plattformentwicklung <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Lagerbestandsdaten in Echtzeit <p><u>Geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Entwicklung von Websites und Algorithmen für die Zielgruppenorientierung 	<ul style="list-style-type: none"> • Entgegennahme und Bearbeitung von Online-Bestellungen aus aller Welt • Zusammenstellung und Auslieferung der Bestellungen an Endkunden weltweit <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Daten zur Auslieferung der Endprodukte in Echtzeit <p><u>Geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Entwicklung von Software zur Überwachung der Ausgangslogistik 	<ul style="list-style-type: none"> • Festlegung der Einzelhandelspreise mit Preisdifferenzierung auf Basis von Datenanalysen • Individualisierte Werbung auf Basis von Nutzerdaten <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Verlässliche Verbraucherdaten aus Kaufhistorie und Browserverlauf • Marktforschung erfolgt automatisch durch Erhebung von Verbraucherdaten • Daten über Konkurrenzunternehmen zur Unterstützung der Preisgestaltung <p><u>Geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Entwicklung von Algorithmen für die Zielgruppenorientierung • Entwicklung von Algorithmen für die Preisdifferenzierung 	<ul style="list-style-type: none"> • Kundendienstleistungen (z.B. Rücknahmen) erfolgen virtuell • Online-Bestellverfolgung • Verbesserte Dienstleistungen durch Produktbewertungen <p><u>Datenerhebung:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Daten zur Qualität der Produkte und Dienstleistungen in der Kundenbewertungsdatenbank <p><u>Geistiges Eigentum:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Öffentlich zugängliche Kundenbewertungsdatenbank
Technologie	Computerhardware, Software, möglicherweise Entwicklung von Robotern	Computerhardware, Software, Algorithmen	Computerhardware, Software, Algorithmen	Software, Algorithmen	Software, Algorithmen

Eingangslogistik

172. Die Eingangslogistik eines digitalisierten Wiederverkäufers ähnelt in vielerlei Hinsicht der eines traditionellen Wiederverkäufers: Beide müssen Produkte beschaffen und Zulieferer finden, die zu verkaufenden Produkte in Empfang nehmen und lagern und dafür Lagerflächen nutzen. Es gibt aber auch eine Reihe von Unterschieden.

173. Der erste Unterschied betrifft die geografische Reichweite: Die Aktivitäten und Kunden eines traditionellen Wiederverkäufers beschränken sich im Allgemeinen auf einen Staat oder eine begrenzte Zahl von Staaten; einem digitalisierten Wiederverkäufer ist es durch den Online-Verkauf von Waren hingegen möglich, Kunden weltweit direkt zu bedienen. Dies bedeutet wiederum, dass auch ein Teil der Eingangslogistik global abgewickelt wird. Zulieferer von Endprodukten können beispielsweise sowohl im Staat der Konzernzentrale als auch in Absatzstaaten gewonnen werden; Letzteres bietet sich besonders dann an, wenn der Wiederverkäufer lokalen Kundenpräferenzen gerecht werden will.

174. Ein digitalisierter Wiederverkäufer, der Waren weltweit anbietet, kann zudem einen Teil seiner Lagerbestände in den oder in der Nähe der Absatzstaaten vorhalten, was wiederum mit der Nutzung von Lagern oder Fulfillmentzentren in den oder in der Nähe der Absatzstaaten verbunden sein dürfte. Ein letzter Unterschied hinsichtlich der Eingangslogistik besteht darin, dass ein traditioneller Wiederverkäufer stationäre Ladengeschäfte unterhält und somit entsprechende Einzelhandelsimmobilien benötigt, wohingegen ein digitalisierter Wiederverkäufer – zumindest bislang – zwar Lagerimmobilien benötigt, aber nicht unbedingt über stationäre Ladengeschäfte verfügen muss. Dadurch kann das Unternehmen die Fixkosten von Einzelhandelsimmobilien (Kaufpreis oder Mietkosten) sowie die variablen Arbeitskosten für deren Betrieb einsparen.

Produktion

175. Wie die Aktivitäten der Eingangslogistik ähneln sich auch die Produktionsaktivitäten von traditionellen und digitalisierten Wiederverkäufern: Beide müssen Bestandsverwaltungs- und Zahlungssysteme unterhalten und eventuell Waren herstellen. Der entscheidende Unterschied besteht darin, dass ein digitalisierter Wiederverkäufer eine Online-Plattform entwickeln muss, die das zentrale Element seiner Geschäftstätigkeit und seiner Vertriebsstrategie ist.

176. Die technologischen Vorleistungen, auf denen die Plattform beruht – Computer-Hardware und -Software, Software-Engineering, Webdesign, Algorithmen und generell geistiges Eigentum – stellen für einen digitalisierten Wiederverkäufer Schlüsselinvestitionen dar, während sie für einen traditionellen Wiederverkäufer von begrenzter Bedeutung sind. Einige digitalisierte Wiederverkäufer investieren selbst in dieses Technologiekapital, während andere die entsprechenden Funktionen auslagern (z.B. über ein Cloud-Computing-Unternehmen). In jedem Fall ist die Technologieentwicklung ein entscheidender Aspekt des Geschäftsmodells.

177. Auch die Bestandsverwaltung ähnelt sich im Allgemeinen in den beiden Unternehmenstypen, wobei es für den digitalisierten Wiederverkäufer allerdings in erster Linie um Warenbestände in Lagern geht (anstatt um Warenbestände in Lagern und Ladengeschäften). Was die Systeme für die Zahlungsverwaltung betrifft, muss ein digitalisierter Wiederverkäufer keine Vorkehrungen für den physischen Transport von Bargeld oder Schecks zur Bank treffen, da alle Zahlungen elektronisch abgewickelt werden. Die Bestandsverwaltungs- und Zahlungssysteme können im Staat der Konzernzentrale oder in den regionalen Zentralen eingerichtet werden.

Ausgangslogistik

178. Die wichtigsten Aktivitäten der Ausgangslogistik eines traditionellen Wiederverkäufers betreffen den Transport der Waren von den Lagern in die Ladengeschäfte und die Aufstockung der Warenbestände in den Ladengeschäften. Ein digitalisierter Wiederverkäufer muss hingegen keine solche Aktivitäten unternehmen. Die Waren werden direkt aus dem Lagernetz des Unternehmens geliefert, ohne dass Warenbestände in Geschäften unterhalten werden müssten.

179. Ein digitalisierter Wiederverkäufer nimmt über seine Internet-Plattform Bestellungen seiner Kunden entgegen; diese Bestellungen können aus jedem Staat kommen, in dem das Unternehmen über eine kommerzielle Präsenz verfügt, nicht nur aus dem Sitzstaat der Konzernzentrale. Ein digitalisierter Wiederverkäufer muss zwar nicht über Ladengeschäfte in den Absatzstaaten verfügen, aller Wahrscheinlichkeit nach aber über Lager und über Mitarbeiter, die die Bestellungen ausführen. Bislang beschäftigten digitalisierte Wiederverkäufer eine große Zahl von Logistikmitarbeitern, in Zukunft dürften die entsprechenden Tätigkeiten allerdings zunehmend automatisiert werden.

180. Da die Kunden im traditionellen Einzelhandel ihre Einkäufe üblicherweise selbst mit nach Hause nehmen, besteht außer in Unternehmen, die einen großen Teil ihrer Waren direkt zum Kunden liefern, keine Notwendigkeit, Vorkehrungen für die Warenauslieferung zu treffen. Bei einem digitalisierten Wiederverkäufer ist die Zusammenstellung der online eingegangenen Bestellungen und die Auslieferung der Waren an den Kunden hingegen ein entscheidendes Element der Geschäftstätigkeit. Zusammenstellung und Auslieferung erfolgen in Fulfillmentzentren, die in aller Welt eingerichtet werden können und in denen bei Warenannahme, Lagerung, Zusammenstellung und Auslieferung viel Robotertechnik zum Einsatz kommen kann. Digitalisierte Wiederverkäufer können unabhängige Zustellunternehmen mit der Auslieferung der Waren betrauen. Sie können aber auch eigene Zustellunternehmen betreiben.

Vertrieb und Marketing

181. Wie bereits vorstehend bei der Erörterung der Nutzung von Verbraucherdaten im Einzelhandelskontext ausgeführt, unterscheiden sich die Vertriebs- und Marketingaktivitäten eines digitalisierten Wiederverkäufers von denen eines traditionellen Wiederverkäufers in mehreren wichtigen Punkten. Traditionelle Wiederverkäufer erheben Daten über potenzielle Kunden anhand von früheren Bestellungen sowie Marktforschungsumfragen. Dagegen ist die digitale Informationsspur, die ein potenzieller Kunde beim Surfen im Internet hinterlässt, wesentlich aufschlussreicher als die in der Vergangenheit verfügbaren Informationen, weil das Datenspektrum deutlich umfassender ist und große Mengen an Daten in Echtzeit erfasst werden können. Die von digitalisierten Wiederverkäufern erfassten Daten sind auch qualitativ hochwertiger, weil sie Aufschluss über Verhaltensmuster und Vorlieben einzelner Nutzer geben. Aus der Verwendung dieser Daten ergeben sich einige entscheidende Unterschiede zwischen den Geschäftsmodellen digitalisierter und traditioneller Wiederverkäufer.

182. Der erste entscheidende Unterschied betrifft die Preisgestaltung. Ein digitalisierter Wiederverkäufer hat stets die Möglichkeit, seine Preise auf der Grundlage von Daten zu Produktangebot und Verbrauchernachfrage zu differenzieren, da die Nachfrage der Verbraucher nach einem bestimmten Produkt anhand von Analysen der Kaufhistorie und Clickstreams gemessen werden kann. Diese Preisdifferenzierung kann es einem digitalisierten Wiederverkäufer ermöglichen, jeweils den maximalen Preis zu erzielen, den der Verbraucher zu zahlen bereit ist.

183. Ein digitalisierter Wiederverkäufer kann individuelle Preisdifferenzierung praktizieren; ein traditioneller Wiederverkäufer kann demgegenüber nur eine sehr grobe Preisdifferenzierung vornehmen, etwa nach Alter der Kunden, wenn er Preisnachlässe für bestimmte Altersgruppen gewährt (beispielsweise für Senioren). Ein traditioneller Wiederverkäufer muss alle Produkte mit physischen Preisangaben versehen, während ein digitalisierter Wiederverkäufer die Preise digital anpassen kann. Die Möglichkeit der Preisanpassung in Echtzeit gestattet es dem Unternehmen, durch häufigere Preisdifferenzierungen einen höheren Anteil der Konsumentenrenten zu vereinnahmen als traditionelle Wiederverkäufer.

184. Der zweite entscheidende Unterschied betrifft die Marketingaktivitäten. Ein wichtiger Aspekt der Geschäftstätigkeit eines digitalisierten Wiederverkäufers ist dessen Fähigkeit, Verbraucherinformationen so zu analysieren, dass es ihm möglich ist, Werbung gezielt auf die Vorlieben und Verhaltensweisen der einzelnen Verbraucher auszurichten. Während traditionelle Wiederverkäufer auf Werbung setzen, die sich an ein breiteres Publikum wendet (z.B. in Printmedien, Funk und Fernsehen oder auf Plakatwänden), kann ein digitalisierter Wiederverkäufer auf bestimmten Webseiten werben, die von Konsumenten besucht werden, sei dies auf seiner eigenen Website (indem er beispielsweise auf die einzelnen Besucher zugeschnittene Versionen seiner Website anbietet) oder an anderer Stelle im Internet (z.B. in Form traditionellerer Werbeanzeigen, für die er zahlt). Online-Werbung gibt Unternehmen die Möglichkeit, ihre Werbebotschaften präziser einzusetzen. Außerdem basiert die Kostenstruktur von Online-Werbung zumeist auf dem „Pay-per-click“-Prinzip, sodass das werbende Unternehmen nur zahlt, wenn ein Verbraucher die Werbung aktiv zur Kenntnis genommen hat. Dadurch kann Online-Werbung wesentlich lohnender sein als traditionelle Werbemaßnahmen.

185. Ein Pendant dieser Art von Datenanalyse und Zielgruppenorientierung findet sich in gewissem Maße auch im traditionellen Einzelhandel: Wiederverkäufer können Daten zur Kaufhistorie der einzelnen Kunden erfassen, z.B. durch Treuekarten, und bereits getätigte Einkäufe analysieren, um darauf basierend weitere Produkte zum Kauf zu empfehlen (ggf. mit differenzierten Preisen). Solche Vorgehensweisen sind bei traditionellen Geschäftsmodellen wesentlich weniger verbreitet. Zudem verfügt ein digitalisierter Wiederverkäufer über ganz andere Möglichkeiten bei der Analyse von Nutzerdaten, da er eine große Menge von Daten systematisch erfassen und analysieren kann, um so seine Geschäftstätigkeit und seinen Wert kontinuierlich zu steigern. Insbesondere ist es einem digitalisierten Wiederverkäufer durch die Erfassung von Clickstream-Daten möglich, im Einzelnen zu verfolgen, welche Produkte der Kunde ansieht (auch wenn er sie nicht kauft).

186. Informationen über Produkte, für die sich der Kunde interessiert, die er aber nicht kauft, kann der digitalisierte Wiederverkäufer nutzen, um die fraglichen Produkte besonders zu bewerben oder zu niedrigeren Preisen anzubieten und so den maximalen Preis zu erzielen, den der Kunde jeweils zu zahlen bereit ist. Beim Surfen im Internet hinterlässt der Verbraucher eine digitale Spur, deren Analyse Aufschluss über seine Präferenzen gibt. Die wachsende Rechenleistung gestattet eine rasche Analyse dieser digitalen Spur und ein darauf abgestimmtes Marketing (einschließlich Preisgestaltung) in Echtzeit. Da die Datenanalyse in Echtzeit erfolgt, können passende Produktempfehlungen eingeblendet werden, während der Kunde im Internet surft.

Kundendienst

187. Der Kundendienst eines traditionellen Wiederverkäufers besteht in persönlicher Unterstützung direkt im Laden, z.B. bei Produktrücknahmen. Der Kundendienst eines digitalisierten Wiederverkäufers dürfte zwar elektronisch per E-Mail oder Online-Chat erfolgen, sich aber ansonsten kaum von den entsprechenden Dienstleistungen eines

traditionellen Wiederverkäufers unterscheiden. Ein entscheidender Unterschied ist allerdings, dass ein digitalisierter Wiederverkäufer ein Online-Bewertungssystem unterhalten kann, in dem sich die Kunden über die von ihnen gekauften Produkte austauschen können.

Technologie

188. Die Technologieentwicklung gilt in diesem Beispiel als unterstützende Aktivität und nicht als primäre Aktivität. Wegen der großen Rolle, die Technologien in der digitalisierten Wirtschaft spielen, vergleichen wir die beiden Geschäftsmodelle aber auch nach diesem Aspekt. Die technologische Infrastruktur ist eine entscheidende Vorleistung für die Geschäftstätigkeit eines digitalisierten Wiederverkäufers, die erhebliche Vorabinvestitionen und umfangreiches Fachwissen erfordert.

189. Ein entscheidender Bestandteil des Geschäftsmodells eines digitalisierten Wiederverkäufers ist seine Plattform, dank der er ein ganzes Netz physischer Einzelhandelsläden durch einen einzigen Webshop ersetzen kann, der an den Bedarf der einzelnen Kunden angepasst werden kann. Dadurch dass der Verkauf online stattfindet, kann das Unternehmen ein vielfältiges und umfangreiches Reservoir digitaler Nutzerdaten anzapfen und analysieren, um seine Produkte besser auf die Kundenbedürfnisse abzustimmen. Voraussetzung dafür sind hochentwickelte Technologien, Programme und Algorithmen, die jeweils entscheidend zur Wertschöpfung und Vergrößerung der Wettbewerbsvorteile des digitalisierten Wiederverkäufers beitragen.

Wertnetzwerk: Online-Plattform zur Vermittlung von Fahrdiensten (ride for hire)

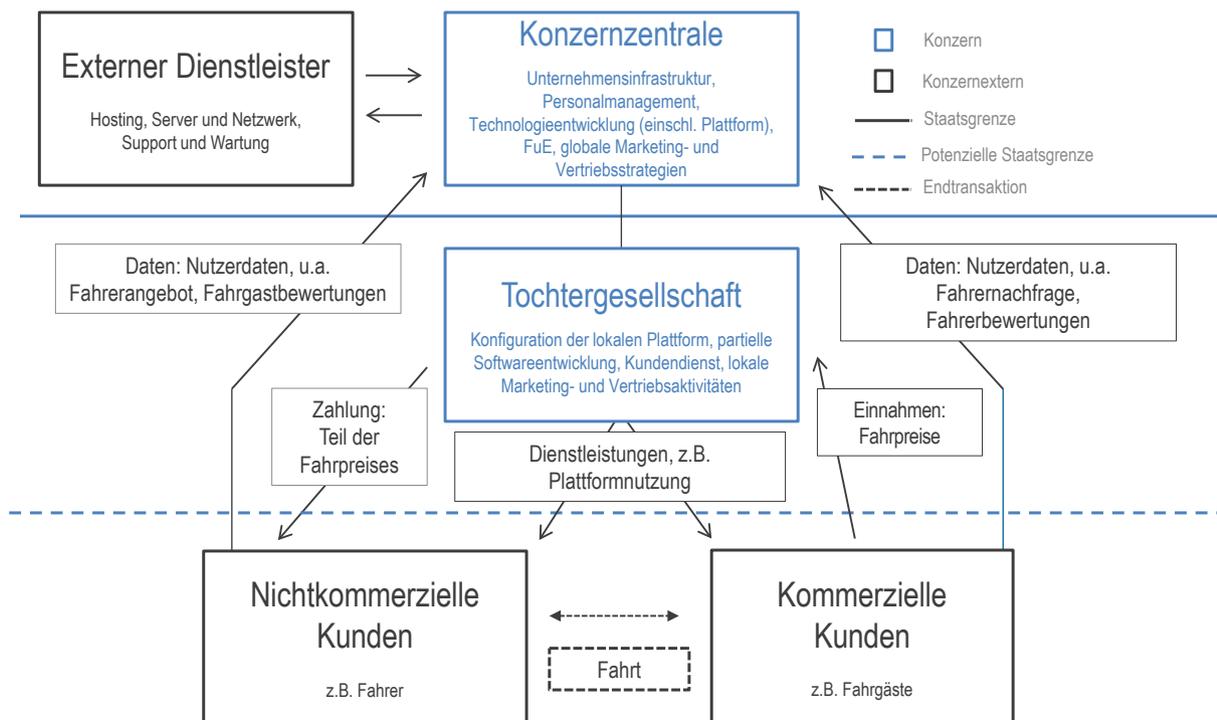
Überblick über das Geschäftsmodell

190. Das Geschäftsmodell eines „Ride-for-hire“-Fahrdienstes lässt sich im Allgemeinen als eine digitale Plattform beschreiben, die Wert generiert, indem sie Fahrer an Fahrgäste vermittelt, deren Fahrt dann als Einzelleistung abgerechnet wird. Dieses Geschäftsmodell baut auf mehreren Schritten auf. Zuerst wirbt das Unternehmen Fahrer an, die über ein eigenes Auto verfügen. Dann koordiniert und steuert es diese Fahrer zentral, indem es z.B. ihre Verfügbarkeit und ihre Aufenthaltsorte erfasst, um eine Fahrdienst-Plattform anbieten zu können. Drittens entwickelt das Unternehmen eine Plattform, einschließlich einer mobilen App, über die Fahrten gebucht werden können. Darüber hinaus sichert das Unternehmen die Qualität der Transaktionen mithilfe eines Bewertungssystems, das Fahrgästen und Fahrern die Möglichkeit gibt, sich gegenseitig zu bewerten.

191. Abbildung 2.A.3 veranschaulicht dieses Geschäftsmodell. Die Konzernzentrale ist für die Unternehmensinfrastruktur (z.B. Organisationsstruktur, Kontrollsysteme), das Personalmanagement, die Technologieentwicklung (insbesondere die Entwicklung der Plattform), Forschung und Entwicklung sowie die globalen Marketing- und Vertriebsstrategien zuständig.

192. Die Plattform wird einer anderen Gesellschaft zur Nutzung an einem anderen Ort zur Verfügung gestellt (vermutlich gegen Zahlung einer Gebühr, die Einzelheiten dieser potenziellen Vergütung sind jedoch nicht bekannt). Diese Gesellschaft kann lokale Dienstleistungen erbringen, z.B. indem sie die Plattform entsprechend den lokalen Erfordernissen konfiguriert und Teile der Software entwickelt. Die lokale Version der Plattform wird von nichtkommerziellen Kunden (d.h. den Fahrern) sowie kommerziellen Kunden (d.h. den Fahrgästen) genutzt. Die endgültige Dienstleistung erfolgt zwischen Fahrgast und Fahrer, wobei die Zahlung elektronisch vom Fahrgast an das Unternehmen entrichtet wird.

Abbildung 2.A.3 Schematische Darstellung des Geschäftsmodells einer Fahrdienst-Plattform



193. Fahrdienst-Plattformen nutzen in der Regel die Dienste externer Anbieter (d.h. Cloud-Computing-Unternehmen) für das Hosting der App, die Speicherung der Daten sowie andere IT-Dienstleistungen, wie beispielsweise die Ausführung von Algorithmen für die Datenanalyse.

Einnahmen

194. Haupteinnahmequelle eines Unternehmens, das eine Fahrdienst-Plattform betreibt, sind die auf die Fahrten erhobenen Vermittlungsgebühren. Diese können sich je nach Gebührenstruktur des Unternehmens auf bis zu 20-30% des Gesamtbetrags der Transaktionen belaufen. Der Preis einer Fahrt wird zumeist dynamisch je nach Fahrerangebot und Fahrgastnachfrage am jeweiligen Ort festgelegt (so bei Didi Chuxing, Lyft, Ola und Uber); in einigen Fällen (z.B. BlaBlaCar) beruht der Preis jedoch auf einer Schätzung der dem Fahrer entstehenden Kosten. Um die App des Unternehmens benutzen zu können, muss der Fahrgast seine Kreditkartendaten angeben, damit der Betrag bei Fahrtende automatisch abgebucht werden kann. Zusätzliche Einnahmen können über andere ergänzende Geschäftssparten erzielt werden, z.B. Plattformen für die Auslieferung von Essen (wie UberEats).

Nutzung und Besitz von geistigem Eigentum

195. Ein Unternehmen, das eine Fahrdienst-Plattform betreibt, kann im Besitz zahlreicher Patente und Marken zum Schutz seines geistigen Eigentums und seiner App-Icons und App-Designs sein. Häufig handelt es sich um Gebrauchsmuster, die sich vor allem auf Geschäftsmethoden beziehen. Solche Gebrauchsmuster schützen beispielsweise Verfahren zur Unterstützung der Navigation von Visualisierungen sowie Systeme und Methoden der dynamischen Angebotspositionierung für On-Demand-Dienste. Fahrdienst-Plattform-

Unternehmen können auch über markenrechtlich geschützte Logos, App-Icons und App-Designs verfügen. Die Patente und Marken können sich im Besitz der Konzernzentrale oder ausländischer Tochtergesellschaften befinden.

Daten

196. Die Daten der Nutzer, d.h. sowohl der Fahrer als auch der Fahrgäste, sind eine entscheidende Vorleistung für die von Fahrdienst-Plattformen angebotenen Leistungen. Es wird eine gewaltige Menge an Daten gespeichert, z.B. Fahrtenhistorie, einschließlich Abfahrts- und Zielort, Zahlungsdaten und grundlegende Nutzerdaten wie Name, Telefonnummer und E-Mail-Adresse. Diese Daten können analysiert werden, um die Leistungen und Preise des Unternehmens passgenauer abzustimmen. Die Lokalisierung der Nutzer ist beispielsweise eine wichtige Voraussetzung für die Erbringung der angebotenen Leistungen, da Fahrer und Fahrgäste anhand ihres aktuellen Aufenthaltsorts zusammengebracht werden.

197. Die erhobenen Nutzerdaten dienen auch als Input für die Algorithmen, die dem dynamischen Preismanagement (*surge pricing*) des Unternehmens zugrunde liegen. Dabei werden die Preise für die Fahrten je nach Fahrerangebot und Fahrgastnachfrage in Echtzeit festgelegt. Dadurch kann das Unternehmen über eine Preisdifferenzierung ersten Grades, die sogenannte personalisierte Preisgestaltung, bei der für die gleiche Ware oder Dienstleistung unterschiedliche Preise berechnet werden, Konsumentenrenten für sich vereinnahmen (Shapiro und Varian, 1999_[33]).

198. Bei dynamischem Preismanagement führt eine stärkere Nachfrage seitens der Fahrgäste bei gleichbleibendem Fahrerangebot zu einem Anstieg der Preise. Der Fahrgast akzeptiert entweder den höheren Preis oder er wartet, bis der Preis wieder auf das für ihn maximal akzeptable Niveau zurückgeht. Auf diese Weise kann das Unternehmen jeweils den maximalen Preis erzielen, den der Fahrgast zu zahlen bereit ist, und so die Konsumentenrente vereinnahmen. Diese Preisstrategie ist üblich bei Unternehmen, die als mehrseitige Plattformen Käufer und Verkäufer zusammenbringen (Rochet und Tirole, 2006_[6]).

199. Darüber hinaus werden die Nutzerdaten zur Verbesserung der angebotenen Leistungen verwendet. Fahrer und Fahrgäste bewerten die einzelnen Transaktionen. Ihre Bewertungen werden zu einem Rating aggregiert, das das Unternehmen zur Qualitätssicherung einsetzen kann. Die Nutzerdaten können auch analysiert werden, um das Angebot zu verbessern, z.B. indem den Fahrern Anreize geboten werden, bestimmte Zeiten und Orte zu bedienen. Außerdem können die erfassten Verkehrsdaten, z.B. zur Dauer der Fahrten und zur Zahl der Fahrgäste zu bestimmten Zeiten, für andere Unternehmen, etwa Logistikunternehmen oder öffentliche Verkehrsbetriebe, von kommerziellem Wert sein.

Wertnetzwerk

200. Wie bereits erläutert, umfasst ein Wertnetzwerk drei primäre Aktivitäten: Netzwerkvermarktung und Vertragsmanagement, Netzwerkservices und Netzwerkinfrastruktur. Abbildung 2.A.4 stellt die im Rahmen eines Wertnetzwerks durchgeführten Aktivitäten eines traditionellen Taxiunternehmens (Teil A) denen einer digitalen Fahrdienst-Plattform (Teil B) gegenüber. In den folgenden Absätzen werden diese zwei Wertnetzwerke verglichen, um zu untersuchen, wie sich dieses Geschäftsmodell unter dem Einfluss der Digitalisierung verändert hat.

Abbildung 2.A.4 **Wertnetzwerk: Vergleich der Geschäftstätigkeiten einer Fahrdienst-Plattform mit denen eines traditionellen Taxiunternehmens**

A. Wertnetzwerk eines traditionellen Taxiunternehmens			
	Netzwerkvermarktung und Vertragsmanagement	Netzwerkservices	Netzwerkinfrastruktur
Primäre Aktivitäten	<u>Fahrer:</u> <ul style="list-style-type: none"> Anwerbung in einem begrenzten geografischen Gebiet Überprüfung des Führerscheins – lokal Gute Fahrbilanz Abschluss eines Arbeitsvertrags <u>Fahrgäste:</u> <ul style="list-style-type: none"> Keine Anforderungen an die Fahrgäste/keine Prüfung der Fahrgäste <u>Datenerhebung:</u> <ul style="list-style-type: none"> Fahrer-Datenbank <u>Geistiges Eigentum:</u> <ul style="list-style-type: none"> Keines 	<ul style="list-style-type: none"> Direkte Kontaktaufnahme zwischen Fahrer und Fahrgast/ Vermittlung durch Taxizentrale Fahrer und Fahrgast tätigen die Fahrt – lokal Fahrgast zahlt bar oder mit Karte Fahrer erhält Fahrpreis abzgl. Vermittlungsgebühr Tarife gemäß lokal geltenden Bestimmungen <u>Datenerhebung:</u> <ul style="list-style-type: none"> Verzeichnis der getätigten Fahrten <u>Geistiges Eigentum:</u> <ul style="list-style-type: none"> Keines 	<ul style="list-style-type: none"> Fahrzeuge werden vom Unternehmen oder von den Fahrern gestellt und gewartet Regulatorische Auflagen für die Fahrzeuge <u>Datenerhebung:</u> <ul style="list-style-type: none"> Minimale Speicherung von Nutzerdaten <u>Geistiges Eigentum:</u> <ul style="list-style-type: none"> Keines
Technologie	Telefon	Funkverbindung zwischen Fahrern und/oder Taxizentrale; elektronisches Zahlungssystem	Telefon, Fax
B. Wertnetzwerk einer digitalen Fahrdienst-Plattform			
	Netzwerkvermarktung und Vertragsmanagement	Netzwerkservices	Netzwerkinfrastruktur
Primäre Aktivitäten	<u>Fahrer:</u> <ul style="list-style-type: none"> Anwerbung weltweit Überprüfung des Führerscheins – weltweit Gute Fahrbilanz Akzeptable Bewertung Abschluss eines Arbeitsvertrags <u>Fahrgäste:</u> <ul style="list-style-type: none"> Fahrgäste weltweit Angabe der Kreditkartendaten Akzeptable Bewertung <u>Datenerhebung:</u> <ul style="list-style-type: none"> Fahrer- und Fahrgast-Datenbank Speicherung von Nutzerprofildaten, einschließlich Bewertungen <u>Geistiges Eigentum:</u> <ul style="list-style-type: none"> Entwicklung von Bewertungs-Algorithmen 	<ul style="list-style-type: none"> App paart Fahrer und Fahrgäste Fahrer und Fahrgast tätigen die Fahrt – weltweit Fahrgäste zahlen über die App Fahrer erhält Fahrpreis abzgl. Vermittlungsgebühr Tarife werden durch Angebots-Nachfrage-Algorithmus bestimmt Nutzer werden aufgefordert, Updates der App zu installieren <u>Datenerhebung:</u> <ul style="list-style-type: none"> Ortung der Nutzer in Echtzeit Kreditkartendaten der Fahrgäste Bankverbindung der Fahrer <u>Geistiges Eigentum:</u> <ul style="list-style-type: none"> Algorithmen für die Fahrtenvermittlung Algorithmen für die Festlegung der Preise 	<ul style="list-style-type: none"> Fahrzeuge werden von den Fahrern gestellt und gewartet Auflagen für die Fahrzeuge vom Unternehmen festgelegt <u>Datenerhebung:</u> <ul style="list-style-type: none"> Nutzerdaten, einschließlich Ortung von Fahrern und Fahrgästen in Echtzeit <u>Geistiges Eigentum:</u> <ul style="list-style-type: none"> Entwicklung von App und Plattform Entwicklung von Algorithmen für die Fahrtenvermittlung und Preisbestimmung
Technologie	App, Plattform, Algorithmen	Software, App, Algorithmen	Computerhardware, Software, App, Algorithmen

Netzwerkvermarktung und Vertragsmanagement

201. Die Vermarktung des Netzwerks und das Vertragsmanagement sind die Geschäftstätigkeiten, die mit der Anwerbung potenzieller neuer Kunden für das Netzwerk, mit der Auswahl der Kunden, die in das Netzwerk aufgenommen werden, sowie mit dem Abschluss, der Verwaltung und der Beendigung von Verträgen über die Bereitstellung und Abrechnung der angebotenen Dienstleistungen zusammenhängen. Vertragsabschluss, -verwaltung und -beendigung sind Aktivitäten, die für kommerzielle ebenso wie nichtkommerzielle Kunden durchgeführt werden müssen.

202. Den Wertnetzwerken einer Fahrdienst-Plattform und eines traditionellen Taxiunternehmens ist gemeinsam, dass in beiden Fällen Fahrer erforderlich sind (was sich allerdings

ändern dürfte, wenn selbstfahrende Autos wie erwartet stärkere Verbreitung finden), die über ein Fahrzeug verfügen müssen. Außerdem brauchen beide Wertnetzwerke Fahrgäste. Sowohl Fahrdienst-Plattformen als auch traditionelle Taxiunternehmen verlangen einen Nachweis, dass der Fahrer über die nötigen Fahrberechtigungen und -kenntnisse verfügt. Die Fahrer müssen einen Arbeitsvertrag mit dem Unternehmen abschließen, wobei das Management der Verträge der Fahrer auf einer Fahrdienst-Plattform nicht wesentlich anders ablaufen dürfte als bei traditionellen Taxiunternehmen. Davon abgesehen, bestehen jedoch mehrere große Unterschiede.

203. Der erste Unterschied ist, dass vor der Benutzung eines traditionellen Taxis keine besonderen Hürden zu überwinden sind, während der Nutzer einer Fahrdienst-Plattform die App des Unternehmens installieren muss und damit seine Identität sowohl gegenüber dem Fahrer (in Form seines Namens und seiner Telefonnummer) als auch gegenüber dem Unternehmen (in Form seines Namens, seiner Telefonnummer und seiner Kreditkartendaten) preisgeben muss. Mit ihren nutzerspezifischen Informationen können Fahrdienst-Plattformen im Lauf der Zeit Fahrer- und Fahrgastprofile auf der Basis von Aufenthaltsorten, Fahrtenhistorie, Bereitschaft zur Zahlung von Aufpreisen sowie Ratings erstellen. Nach Ende der Fahrt werden Fahrer und Fahrgast aufgefordert, die Qualität ihrer Interaktion zu bewerten. Ausgehend von diesen Bewertungen werden Ratings erstellt, die den Fahrdienst-Plattformen helfen, die Qualität ihrer (Fahrer- und Fahrgast-)Netzwerke zu sichern. Während jeder ein reguläres Taxi rufen kann, können nur Fahrgäste mit positivem Rating die App der Fahrdienst-Plattform und damit auch deren Dienste nutzen. Und während jeder zugelassene Taxifahrer Fahrgäste befördern kann, können bei der Fahrdienst-Plattform nur Fahrer mit positivem Rating die App und somit die Dienste der Plattform nutzen. Die Qualitätssicherung im Netzwerk der Fahrdienst-Plattform stellt einen Mehrwert dar, der sich aus der Digitalisierung eines traditionellen Geschäftsmodells ergibt.

204. Ein weiterer Unterschied zwischen dem Netzwerk einer Fahrdienst-Plattform und dem eines traditionellen Taxiunternehmens besteht darin, dass ersteres wesentlich größer ist, sowohl hinsichtlich seiner geografischen Reichweite als auch der Zahl der Fahrer. Ein Online-Fahrdienstunternehmen kann ein globales Netzwerk von Fahrern und Fahrgästen aufbauen. Personen, die als Fahrer für ein solches Unternehmen arbeiten möchten, müssen über einen Führerschein (der lokal von dem Unternehmen oder Dritten überprüft wird), ein geeignetes Fahrzeug (das sie aber auch bei dem Fahrdienstunternehmen oder anderen Unternehmen anmieten können), passende Nummernschilder für das Fahrzeug und den Nachweis einer gewerblichen Versicherung für das Fahrzeug verfügen. Darüber hinaus benötigen sie nur die App des Unternehmens. Traditionelle Taxifahrer müssen in den meisten Ländern wesentlich strengere Auflagen erfüllen; häufig müssen sie eine besondere Prüfung ablegen, bevor sie als Taxifahrer arbeiten können. Wegen der geringeren Zutrittsschranken ist es einem Fahrdienst-Plattform-Unternehmen möglich, eine große Zahl von Fahrern anzuwerben und ihnen Fahrten zu vermitteln, ohne umfassende Managementfunktionen an den Orten ausüben zu müssen, an denen die endgültigen Transaktionen stattfinden, oder dort über eine große Anzahl von Mitarbeitern verfügen zu müssen. Die Tatsache, dass Fahrdienst-Plattformen in der Lage sind, globale Netzwerke von Fahrern aufzubauen, ist eine weitere Wertschöpfungsquelle, da die Fahrgäste so fast überall auf der Welt ihren gewohnten Anbieter nutzen können.

205. Die Fahrgäste müssen nur die App herunterladen und ein elektronisches Zahlungsmittel angeben. Fahrdienst-Plattformen können durch die Übertragung von Daten einen Kundenstamm aufbauen, ohne in anderen Staaten als dem Sitzstaat der Konzernzentrale über Mitarbeiter oder Managementfunktionen verfügen zu müssen.

NetzwerkserVICES

206. Bei Netzwerkservices handelt es sich um die Geschäftstätigkeiten, die mit der Herstellung, Pflege und Beendigung der Beziehungen zwischen den Kunden und der Fakturierung der erbrachten Leistungen zusammenhängen, wobei die Fakturierung voraussetzt, dass der Umfang der von den Kunden genutzten Leistungen gemessen wird.

207. Die Aktivität der Erbringung einer Fahrleistung für einen Fahrgast setzt sich aus drei wesentlichen Elementen zusammen: 1. der Kontakt zwischen Fahrer und Fahrgast wird hergestellt, 2. die Fahrt findet statt und 3. der Fahrgast zahlt für die Fahrt. Diese drei Elemente sind zwar sowohl im traditionellen als auch im digitalisierten Geschäftsmodell gegeben – in beiden Fällen wird ein Fahrgast in einem fremden Auto von A nach B gebracht –, sie werden aber unterschiedlich umgesetzt.

208. In der einfachsten Variante des traditionellen Taxi-Geschäftsmodells finden Fahrgast und Fahrer ohne technologische Unterstützung oder Intermediär zusammen. Der gesamte Geschäftsvorfall findet in einem einzigen Staat statt und es werden nur wenige oder keine Daten gespeichert. Der Fahrgast bezahlt den Fahrer direkt für die Fahrt.

209. In einer etwas weiterentwickelten Version des traditionellen Geschäftsmodells kann der Fahrgast ein Taxi per Telefon rufen²¹. In diesem Fall werden Fahrer und Fahrgast von einem Intermediär, z.B. einer Taxizentrale, zusammengebracht. Dabei handelt es sich nicht mehr um einen physischen Vorgang, und es ist auch nicht nötig, dass die Fahrt an dem Ort stattfindet, an dem sich die Zentrale befindet. Fahrer und Fahrgast werden aber immer noch durch menschliche Arbeitsleistung zusammengebracht. Folglich ist dieser Vorgang nicht unendlich skalierbar.

210. Unter Umständen können bestimmte Daten gespeichert werden, z.B. die Anschrift und Telefonnummer des Fahrgasts. Diese Daten können genutzt werden, um für künftige Fahrten eine Kundendatei zu erstellen, dürften aber kaum systematisch und in großem Umfang analysiert werden. Der Fahrpreis beruht auf einer festen Tarifordnung und kann je nach Tageszeit unterschiedlich hoch sein (z.B. Hauptverkehrszeitzuschlag). Der Fahrgast kann den Fahrer direkt für die Fahrt bezahlen. Es ist aber auch möglich, dass der Fahrgast den Betrag elektronisch an das Unternehmen entrichtet, das dem Fahrer dann seinen Anteil ausbezahlt.

211. Anders als traditionelle Taxiunternehmen stellen digitalisierte Fahrdienstunternehmen den Kontakt zwischen Fahrgast und Fahrer über ihre App oder Plattform unter Nutzung von Echtzeit-Nutzerdaten, Mapping-Technologien und Algorithmen her. Im Vergleich zu einer traditionellen Taxizentrale ist eine Fahrdienst-Plattform technologisch deutlich ausgereifter. Ausgehend von Daten zu den Aufenthaltsorten von Fahrgästen und Fahrern in einer bestimmten Gegend können die Algorithmen des Unternehmens Fahrgast und Fahrer schnell und effizient aneinander vermitteln. Die Plattform kann viele solcher Vorgänge zeitgleich erledigen, weshalb ihre Leistungen ohne Weiteres skalierbar sind.

212. Der Vorgang wird durch den Fahrgast über die App gestartet. Das Unternehmen speist die Nutzerdaten – aktueller Aufenthaltsort und Zielort – in seine Algorithmen ein, um den Fahrgast an einen in der Nähe befindlichen Fahrer zu vermitteln. Ist dies geschehen, werden Fahrer und Fahrgast die Daten des jeweils anderen mitgeteilt. Wenn der Fahrer am angegebenen Abholort eintrifft, wird der digitale Kontakt zu einem physischen. Die Fahrgäste erhalten genaue Informationen über die Wartezeit bis zum Eintreffen des Fahrers und können dessen Standort auf einer Karte verfolgen, falls er den Abholort nicht sofort findet. Auch die Fahrer können sehen, wenn sich die Fahrgäste vom vereinbarten Ort entfernen. In diesem Kontext ist klar, dass die IT-Infrastruktur und die Synergien zwischen Daten und Algorithmen entscheidende Treiber der Wertschöpfung sind.

213. Die Nutzer können die App überall herunterladen und in jedem Staat nutzen, in dem das Unternehmen tätig ist. Wie bei einer über eine Taxizentrale vermittelten Fahrt müssen sich der Fahrer und der Fahrgast nicht am selben Ort befinden wie die Plattform. Der entscheidende Unterschied ist jedoch die Zahl der Fahrten, die eine Fahrdienst-Plattform unter geringer menschlicher Mitwirkung vermitteln kann. Diese wird nur durch die Rechnerkapazität begrenzt. Die Vermittlung kann weltweit schnell und effizient erfolgen. Die Zahlungsmechanismen sind in den beiden Geschäftsmodellen ähnlich, vorausgesetzt, man vergleicht ein Online-Fahrdienstunternehmen mit einem traditionellen Taxiunternehmen, das die Zahlungen elektronisch entgegennimmt und dem Fahrer dann seinen Anteil auszahlt. Der Geschäftsvorfall wird nicht zwischen Fahrgast und Fahrer abgerechnet, sondern zwischen Fahrgast und Unternehmen. Dies geschieht über die in der App angegebenen Zahlungsdaten.

214. Darüber hinaus bestehen auch Unterschiede beim Kundendienst zwischen einer Fahrdienst-Plattform und einem traditionellen Taxiunternehmen, vor allem weil erstere aufgrund der von ihr erfassten Daten – Nutzerinformationen und Bewertungen – in der Lage ist, Daten zu analysieren und auf dieser Grundlage auf das Feedback und die Anforderungen der Kunden zu reagieren. Außerdem werden alle Transaktionen elektronisch aufgezeichnet, und der Fahrgast erhält systematisch einen Beleg per E-Mail.

215. Indem sie zwischen verschiedenen Fahrgästen auf der Grundlage ihrer Erfordernisse und/oder Präferenzen differenzieren, können Fahrdienst-Plattformen einen größeren Anteil der Konsumentenrenten für sich vereinnahmen und eine Preisdifferenzierung zweiten Grades vornehmen, die als Produktversionierung oder *menu pricing* bekannt ist. Allerdings gibt es auch im Geschäftsmodell eines traditionellen Taxiunternehmens Möglichkeiten der Preisdiskriminierung. So wurden bereits früher unterschiedliche Fahrzeugtypen angeboten (z.B. Kleinwagen oder Minibusse) ebenso wie private Chauffeurdienste, die es den Kunden ermöglichen, gegen einen Aufpreis in einem besonderen Fahrzeugtyp befördert zu werden (z.B. einem Oberklassewagen oder einer Limousine).

Netzwerkinfrastruktur

216. Zur Netzwerkinfrastruktur gehören die Aktivitäten, die mit der Aufrechterhaltung und dem Betrieb der physischen und Informationsinfrastruktur des Unternehmens zusammenhängen. Das traditionelle und das digitalisierte Geschäftsmodell ähneln sich hinsichtlich der physischen Infrastruktur insofern, als bei beiden Modellen physische Fahrzeuge benötigt werden, die sich im Besitz des Unternehmens oder der Fahrer befinden und die vom Unternehmen oder von den Fahrern gewartet werden. Es bestehen jedoch wesentliche Unterschiede. Erstens ist es – wie in Abschnitt 2 erläutert – für eine mehrseitige Plattform typisch, dass die Kontrollrechte und die Haftung gegenüber den Kunden beim Dienstleistungsanbieter verbleiben, in diesem Fall den Fahrern. Das bedeutet, dass die Plattform, die zwischen Fahrern und Fahrgästen vermittelt, die mit dem Kauf der Fahrzeuge, Wartungskosten und Phasen der Unterauslastung verbundenen Risiken an die Fahrer auslagert. Dies verschafft ihr einen weiteren Wettbewerbsvorteil. Der zweite wichtige Unterschied besteht darin, dass das Online-Fahrdienstunternehmen im Gegensatz zu einem traditionellen Taxiunternehmen über eine bedeutende Informationsinfrastruktur verfügt.

217. Die Informationsinfrastruktur einer Fahrdienst-Plattform dient verschiedenen Zwecken. Erstens sind für die Dienstleistungen der Plattform Daten zum genauen Standort der Fahrer und Fahrgäste erforderlich, um eine effiziente Vermittlung durch einen Computer-Algorithmus zu ermöglichen. Zweitens sammelt und speichert das Unternehmen Nutzerdaten, darunter Fahrtenhistorie, Profildaten sowie Zahlungsinformationen oder Bankverbindungen, die in die

Produktentwicklung einfließen und bei der Qualitätssicherung helfen. Außerdem verwenden Fahrdienst-Plattformen Nutzerdaten als Input für hochkomplexe Preisfindungsalgorithmen. Im Geschäftsmodell eines traditionellen Taxiunternehmens werden die Preise nach einer festen Tarifordnung (die manchmal einer staatlichen Regulierung unterliegt) bestimmt, die sich häufig nach der Tageszeit richtet (z.B. unterschiedliche Tarife für Stoßzeiten), wobei auch Verkehrsaufkommen und Fahrdauer eine Rolle spielen. Einige dieser Faktoren fließen zwar auch in die Preisgestaltung von Fahrdienst-Plattformen ein, diese Unternehmen nutzen aber zusätzlich ein dynamisches Preismanagement. Dabei werden die Tarife in Echtzeit von Algorithmen bestimmt, die sowohl traditionelle Kriterien (z.B. Verkehrsaufkommen und voraussichtliche Dauer der Fahrt) als auch das Fahrerangebot und die Fahrgastnachfrage im jeweiligen Gebiet zur jeweiligen Zeit berücksichtigen.

Technologie

218. Ein klarer Unterschied zwischen den beiden Geschäftsmodellen besteht darin, dass das Online-Fahrdienstunternehmen eine Plattform entwickelt, die das Herzstück seiner Geschäftstätigkeit ist. Auf dieser Plattform stellt das Unternehmen über das Internet den Kontakt zwischen Fahrgästen und Fahrern her und führt die Algorithmen aus, mit denen es seine Preise festsetzt. Die technologischen Vorleistungen, auf denen die Plattform beruht, sind entscheidende Investitionen erheblicher Höhe. Bei einem traditionellen Taxiunternehmen spielen sie demgegenüber eine wesentlich geringere Rolle. Es handelt sich nicht nur um physische Komponenten, wie z.B. Computerhardware, Server usw., sondern auch um Wissenskapital und geistiges Eigentum: Software, Software-Engineering, Algorithmen usw. Aufgrund dieses deutlichen Unterschieds zwischen den beiden Geschäftsmodellen ist nach wie vor umstritten, ob Fahrdienst-Plattformen als Verkehrsdienstleister oder als Digitaldienstleister zu sehen sind.

219. Zentrale technologische Dienstleistungen können in Drittunternehmen ausgelagert werden (z.B. Cloud-Computing-Unternehmen). Eine Fahrdienst-Plattform nutzt u.U. auch andere Dienstleistungsanbieter (z.B. Google Maps für die Standortdaten und um Fahrern und Fahrgästen zu ermöglichen, sich gegenseitig auf der App zu lokalisieren).

220. Die einzigen Technologien, mit denen ein traditionelles Taxiunternehmen demgegenüber möglicherweise ausgestattet sein muss, sind ein Funknetz, über das die Fahrer und die Taxizentrale miteinander kommunizieren können, sowie ein System zur Speicherung von Nutzerdaten (z.B. Name, Telefonnummer und Anschrift des Fahrgasts) für Stammkunden.

Wertshop: Cloud-Computing

221. Als Beispiel eines Wertshops beschreiben wir hier das Cloud-Computing. Es wurde deshalb als Fallbeispiel gewählt, weil dieses Geschäftsmodell offenbar von grundlegender Bedeutung für die Beschleunigung der Digitalisierung anderer Unternehmen und damit der Wirtschaft insgesamt ist.

Überblick über das Geschäftsmodell

222. Ein Cloud-Computing-Unternehmen generiert Wert, indem es eine breite Palette von „On-demand-computing“-Diensten anbietet, d.h. Rechenleistung auf Abruf zur Verfügung stellt. Diese Dienste sind im Allgemeinen standardisiert und hoch automatisiert und lassen sich, wie nachstehend eingehender erläutert, in drei große Kategorien einteilen: Infrastructure-as-a-Service (IaaS), Platform-as-a-Service (PaaS) und Software-as-a-Service (SaaS).

223. Cloud-Computing macht es möglich, eine Reihe technologiebasierter Geschäftstätigkeiten über ein Netzwerk räumlich entfernter Server im Internet anstatt auf einem lokalen Server oder einem PC durchzuführen. Dadurch können Großunternehmen ebenso wie kleine und mittlere Unternehmen bestimmte Tätigkeiten auslagern. Kunden, die Cloud-Computing-Dienste nutzen, müssen keine hohen Investitionen in Hardware tätigen und können die entsprechenden Mittel stattdessen für ihre Kerngeschäftstätigkeit nutzen. Indem sie die kostenbedingten Zutrittsschranken verringern, können Cloud-Computing-Dienste den Marktzutritt von Startups und Kleinunternehmen erleichtern, denen es üblicherweise an den finanziellen und/oder technischen Mitteln fehlt, um eine eigene Infrastruktur aufzubauen.

224. Solche Unternehmen können sich über Cloud-Computing die benötigte Art von Ressourcen im benötigten Umfang sichern und diese bei Bedarf nutzen. Ohne die Möglichkeit des Cloud-Computing muss ein Unternehmen selbst ausreichende Rechenleistung für Spitzenlastzeiten vorhalten: Ein E-Retailer müsste beispielsweise über ausreichende Rechenkapazität verfügen, um Nachfragespitzen, z.B. in der Weihnachtszeit, zu bewältigen, obwohl der Rechenleistungsbedarf während des übrigen Jahres weitaus geringer ist.

225. Außerdem können Unternehmen über die Cloud die neuesten Technologien nutzen, da die Cloud-Infrastruktur konstant per Fernzugriff aktualisiert werden kann. Diese Vorteile führen dazu, dass sich E-Cloud-Dienste in zahlreichen Wirtschaftszweigen rasch durchsetzen. Sie gestatten es den Unternehmen, sich immer stärker zu digitalisieren und die Digitalisierung als Wachstumsmotor zu nutzen.

226. Die angebotenen Rechenleistungen umfassen virtuelle Server in der Cloud, die Möglichkeit der Ausführung und Verwaltung von Online-Apps per Fernzugriff, die Möglichkeit der Ausführung von Code auf räumlich entfernten Computern in Reaktion auf bestimmte Ereignisse sowie die Möglichkeit der Ausführung von Batch-Jobs in großem Umfang. Die Speicherleistungen umfassen Speicherung in der Cloud und Datentransport.

227. Die Datenbankleistungen umfassen Data Warehousing, Datenbankverwaltung und Caching-Systeme. Die Migrationsleistungen umfassen Datenbankmigration und Daten-transport (möglicherweise mit einer physischen Komponente). Die Netzwerk- und Content-Delivery-Leistungen umfassen den Zugang zu einer virtuellen privaten Cloud (einer isolierten Cloud, über die der Nutzer die Kontrolle hat) und die Nutzung eines globalen Content-Delivery-Netzwerks (über das Inhalte wie etwa Videos mit hohen Übertragungsgeschwindigkeiten verfügbar gemacht werden können).

228. Am Beispiel von Airbnb und Spotify wurden zwei Fallstudien über Cloud-Computing-Kunden angestellt, die der Öffentlichkeit vorliegen. Ein Jahr nach seiner Gründung migrierte Airbnb seine Rechendienste zu Amazon Web Services, um mehr Flexibilität bei der Servernutzung zu gewinnen. Amazon Web Services ermöglichte Airbnb ein extrem rasches Wachstum: Die Zahl der Airbnb-Gäste stieg zwischen Januar 2013 und Juni 2014 von 4 auf 15 Millionen. Airbnb nutzt Amazon Web Services für seine Anwendung, für Caching (dabei werden datenbankbasierte Websites durch die Zwischenspeicherung von Daten beschleunigt, wodurch sich die Zahl der erforderlichen Abrufe einer externen Datenquelle verringert) und für Suchserver. Darüber hinaus nutzt Airbnb Amazon Web Services u.a. für Backups und statische Dateien, wie z.B. 10 Terabyte Nutzerfotos. Spotify vertraut ebenfalls auf Amazon Web Services, um seine umfangreichen Musikinhalte zu speichern und für die Nutzer seiner Website und seiner mobilen App in aller Welt verfügbar zu machen. Außerdem nutzt Spotify Amazon Web Services CloudFront, um seine Anwendung und Software-Updates bereitzustellen.

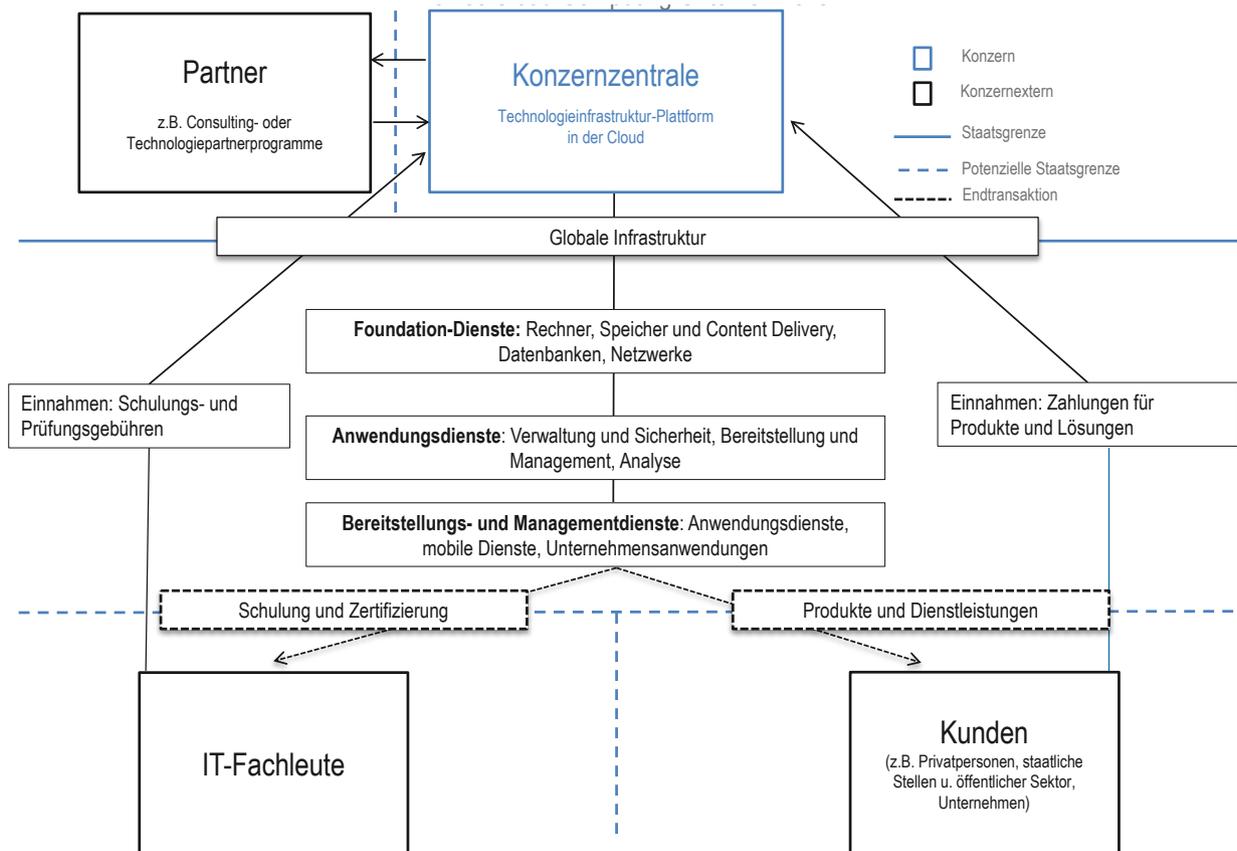
229. In Abbildung 2.A.5 ist das allgemeine Geschäftsmodell eines Cloud-Computing-Unternehmens, das die komplette Palette an Diensten anbietet (d.h. IaaS, PaaS und SaaS), schematisch dargestellt. Die Dienstleistungen eines solchen Unternehmens lassen sich im Allgemeinen in drei große Kategorien einteilen: Foundation-Dienste, Anwendungsdienste sowie Bereitstellungs- und Managementdienste. Ein solches Unternehmen bietet den Kunden seine Dienste gegen Zahlung einer Gebühr an. Dies ist im Allgemeinen mit dem Entstehen einer dauerhaften Beziehung verbunden, da die Cloud-Computing-Dienste fest in das technologische Gefüge der betrieblichen Tätigkeit des Kunden eingebunden sind.

230. Cloud-Computing-Unternehmen können Programme für bestimmte Kunden anbieten, um deren Geschäftsmodelle durch zusätzliche Beratung und Technologiesupport zu unterstützen. Solche Programme sollen wichtige Nutzer dazu bewegen, ihre Dienste weiterzuentwickeln und zu verbreiten. Cloud-Computing-Unternehmen können auch Schulungen und Zertifizierungsprogramme anbieten, die Kunden dabei helfen sollen, ihr Wissen und ihre technischen Fähigkeiten zu erweitern. Die Teilnehmer zahlen Kursgebühren für die Schulungen und Anmeldegebühren für die zur Zertifizierung führenden Prüfungen.

Einnahmen

231. In Cloud-Computing-Geschäftsmodellen stammen die Einnahmen aus dem weltweiten Verkauf von Dienstleistungen. Die Preisstrategien von Cloud-Computing-Unternehmen unterscheiden sich zwar, für die Kunden entscheidend ist aber, dass die Dienste oft nut-

Abbildung 2.A.5 Schematische Darstellung des Geschäftsmodells eines Cloud-Computing-Unternehmens



zungsabhängig (*pay as you go*) abgerechnet werden: Sie zahlen also nur für die tatsächlich in Anspruch genommenen Leistungen und müssen keine Ausgaben im Vorfeld tätigen oder langfristige Verpflichtungen eingehen. Einige Cloud-Computing-Unternehmen haben erklärt, dass ihre Strategie in der Priorisierung der Infrastrukturinnovation besteht, um die Kosten niedrig zu halten, da sie Cloud-Computing als margenschwaches Volumengeschäft betrachten.

Nutzung und Besitz von geistigem Eigentum

232. Durch die Entwicklung proprietärer Computerhardware, Netzwerkinfrastruktur, Software und Algorithmen erzielen Cloud-Computing-Unternehmen entscheidende Wettbewerbsvorteile. Cloud-Computing-Unternehmen sind im Besitz zahlreicher Gegenstände geistigen Eigentums.

Daten

233. Abgesehen davon, dass es die Daten der Kunden auf Servern speichert, macht ein Cloud-Computing-Unternehmen wenig Gebrauch von Daten – schließlich ist die Wahrung der Vertraulichkeit aller ihm anvertrauten Daten ein wichtiges Anliegen seiner Kunden. Eine Ausnahme ist, wenn Cloud-Computing-Unternehmen ihren Kunden helfen, durch die Analyse ihrer Daten wichtige Erkenntnisse zu gewinnen. In diesem Fall geben die Kunden ihre Einwilligung dazu, dass ihre Daten genutzt werden.

Wertshop

234. Wie bereits erläutert, umfasst der Wertshop fünf primäre Aktivitäten: Problemfindung und Akquise, Problemlösung, Entscheidung, Ausführung sowie Kontrolle und Evaluierung. Bei der Beschreibung der Wertkette und des Wertnetzwerks war es möglich, die traditionelle Form dieser Geschäftsmodelle mit ihrer hoch digitalisierten Variante zu vergleichen. Für ein Cloud-Computing-Unternehmen lässt sich schwer eine traditionelle Entsprechung finden.

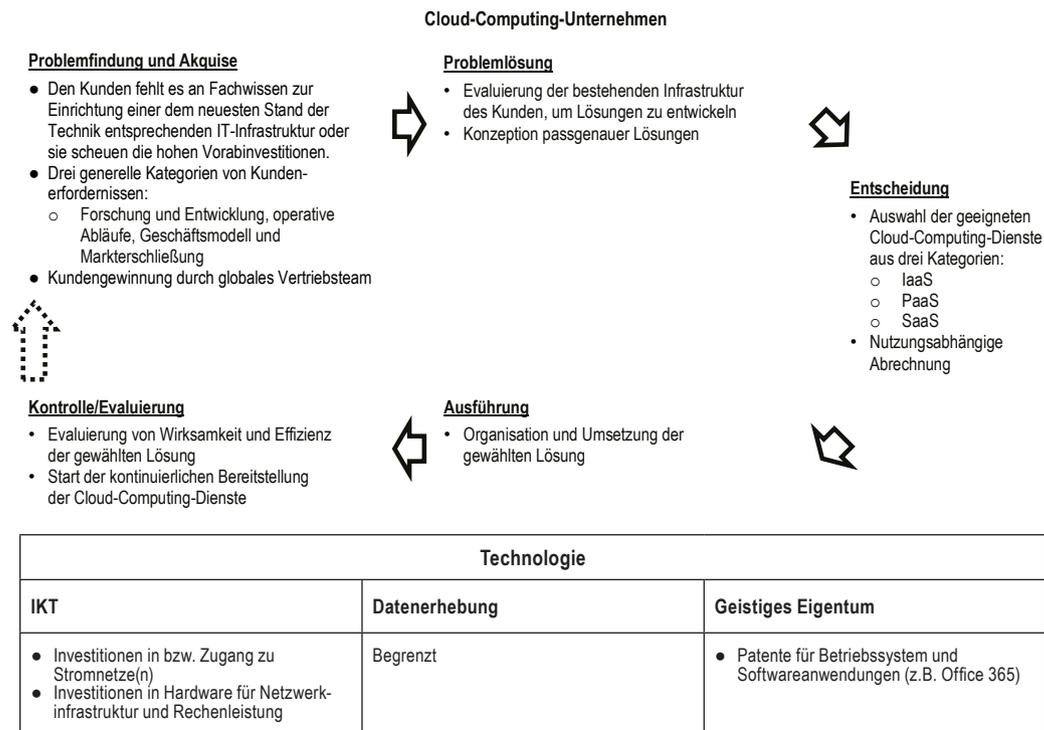
235. Unter den verschiedenen hier untersuchten Geschäftsmodellen ist das des Cloud-Computing-Unternehmens das einzige, das wirklich neu erscheint. In den folgenden Absätzen wird dieses Geschäftsmodell nach dem bereits beschriebenen Konzept des Wertshops allein, d.h. nicht im Vergleich zu einem entsprechenden prädigitalen Modell, untersucht, was in Abbildung 2.A.6 veranschaulicht wird.

Problemfindung und Akquise

236. Wie bereits erläutert, sind Problemfindung und Akquise die Aktivitäten im Zusammenhang mit der Aufzeichnung, Prüfung und Beschreibung eines zu lösenden Problems und der Wahl des Lösungsansatzes. Problemfindung und Akquise haben viel mit den Marketing- und Vertriebsaktivitäten der Wertkette gemeinsam: Es gilt, Kundenerfordernisse zu identifizieren und Ressourcen einzusetzen, um diesen Erfordernissen gerecht zu werden. Je nach der geografischen Reichweite ihrer Geschäftstätigkeit verfügen Cloud-Computing-Unternehmen im Allgemeinen über regional oder global tätige Vertriebsmitarbeiter, die Kunden akquirieren, wie beispielsweise staatliche Stellen, sonstige Akteure des öffentlichen Sektors, Privatpersonen und Unternehmen.

237. Wie vorstehend erwähnt, besteht die Vertriebsstrategie einiger Cloud-Computing-Unternehmen erklärtermaßen darin, durch niedrige Preise Marktanteile zu gewinnen,

Abbildung 2.A.6 Wertshop: Geschäftstätigkeiten eines Cloud-Computing-Unternehmens



um so das Umsatzvolumen zu steigern. Eine weitere Methode zur Gewinnung von Kunden ist eine Preisstrategie, die auf nutzungsabhängiger Abrechnung beruht. Diese ermöglicht es insbesondere kleineren Unternehmen, ihre Geschäftstätigkeit ohne größere Vorlaufkosten rasch auszudehnen. So unterstützen Cloud-Computing-Dienste die Digitalisierung der Wirtschaft und die Entstehung höher digitalisierter Unternehmen mit den vorstehend beschriebenen Merkmalen, nämlich Skalenvorteilen und der Möglichkeit zur Schaffung großer, häufig grenzübergreifender Netzwerke. Die Kunden können ihre Geschäftstätigkeit ausdehnen, ohne über entsprechende Masse zu verfügen, denn sie müssen nicht in eigene IT-Infrastruktur investieren. Zudem ist es ihnen möglich, grenzüberschreitend tätig zu werden, da Cloud-Computing-Dienste inzwischen in den meisten Regionen der Welt zur Verfügung stehen und überall genutzt werden können, wo es Internet gibt.

238. Cloud-Computing-Unternehmen bieten Lösungen für zahlreiche Probleme der digitalisierten Wirtschaft. Ihre Angebotspalette erstreckt sich auf fast das gesamte Spektrum des technologischen Infrastrukturbedarfs digitalisierter Unternehmen, von Serverplatz über die Datenbankverwaltung bis hin zu Anwendungsdiensten.

Problemlösung

239. Die von Cloud-Computing-Unternehmen angebotenen Dienste lassen sich im Allgemeinen in folgende große Kategorien einteilen:

- **Infrastructure-as-a-Service (IaaS):** Bereitstellung von Infrastruktur wie etwa Rechenkapazität. IaaS – auch „Hardware-as-a-Service“ genannt – umfasst sämtliche physischen Computerressourcen, die die Bereitstellung von Anwendungen unterstützen, etwa Rechenleistung, Datenbankspeicher und Netzwerkkapazitäten. IaaS ermöglicht den Kunden

erhebliche Kosteneinsparungen, da sie damit auf Abruf zusätzliche Rechenkapazität nutzen können, ohne große Investitionen in zusätzliche Hardware tätigen zu müssen.

- **Platform-as-a-Service (PaaS):** PaaS ist eine Methode, über die eine gesamte Plattform ortsungebunden durch Cloud-Computing über das Internet genutzt werden kann. PaaS bezieht sich auf viele verschiedene Formen von Anwendungsinfrastruktur, beispielsweise Betriebssysteme, Anwendungsplattformen und Datenbankdienste. PaaS ermöglicht es Kunden, ihren Bedarf an Plattforminfrastruktur extern zu decken, sodass sie keine neue Plattform kaufen und einrichten müssen. Bei diesem Dienstleistungsmodell ist es Cloud-Computing-Unternehmen in der Regel möglich, den Kunden nur den Teil der Ressourcen in Rechnung zu stellen, den sie nutzen. Dies ist vor allem für Unternehmen nützlich, die eine bestimmte Anwendung nur gelegentlich benötigen.
- **Software-as-a-Service (SaaS):** SaaS ist ein Softwaremodell, das die ortsungebundene Bereitstellung und Verwaltung einer Softwareanwendung für einen Kunden über das Internet beinhaltet. SaaS beruht auf dem zentralisierten Hosting einer Softwareanwendung, auf die üblicherweise über einen Webbrowser zugegriffen wird. SaaS kann so konfiguriert werden, dass sie öffentlich zugänglich ist oder so, dass nur Nutzer mit besonderen Zugriffsrechten die jeweils gehostete Softwareanwendung nutzen können.

Entscheidung

240. Bei dieser Aktivität geht es darum, unter verschiedenen Lösungsmöglichkeiten die passende auszuwählen. Bei den zur Auswahl stehenden Lösungsmöglichkeiten, die Cloud-Computing-Unternehmen ihren Kunden anbieten können, handelt es sich um eine breite Palette auf Abruf zur Verfügung stehender IT-Ressourcen. Die möglichen Lösungen können komplett digital sein, wie die Anmietung von Rechenleistung oder die Ausführung von Code auf einem räumlich entfernten Server. Sie können aber auch physische Schritte enthalten, wie z.B. den Transport von Daten vom Standort des Kunden zu den Einrichtungen des Cloud-Computing-Unternehmens, um dort in die Cloud importiert zu werden.

Ausführung

241. Bei der Ausführung handelt es sich um die Aktivitäten im Zusammenhang mit der Kommunikation, Organisation und Umsetzung der gewählten Lösung. Wenn ein Kunde eine Cloud-Computing-Dienstleistung kauft, kann er Verfügbarkeitszonen auswählen oder dem Cloud-Computing-Unternehmen gestatten, Verfügbarkeitszonen für ihn auszuwählen. Die Kunden können sich für bestimmte Verfügbarkeitszonen entscheiden, um näher an ihren Märkten zu sein oder gesetzliche Auflagen zu erfüllen.

242. Cloud-Computing-Dienste werden im Allgemeinen zentral in einem Staat oder einer kleinen Gruppe von Staaten innerhalb einer größeren Region angeboten. Ein wichtiger Aspekt der Dienste, die Cloud-Computing-Unternehmen ihren Kunden anbieten, ist indessen die Modularität. Die Verfügbarkeitszonen sind häufig über Glasfasernetze miteinander verbunden, sodass der Anbieter, sollte die Rechnerkapazität in einer Verfügbarkeitszone ausfallen, automatisch auf eine andere umschalten kann, um so die Kontinuität der angebotenen Leistungen zu sichern. Ausfallsicherheit kann auch regionenübergreifend gewährleistet werden. Das bedeutet, dass ein Kunde auf eine Vielzahl von Verfügbarkeitszonen in einer oder mehreren Regionen zugreifen kann.

243. Ein wichtiger Wettbewerbsvorteil von Cloud-Computing-Unternehmen ist ihr Kundenservice. Für die Kunden sind die Sicherheit ihrer Daten und die Kontinuität ihrer Arbeitsabläufe von entscheidender Bedeutung. Sie sind vielfach von den Cloud-Computing-

Unternehmen abhängig, um ihre Kunden bedienen zu können (Netflix beispielsweise bezieht seine Streaming-Kapazität von Amazon Web Services).

Kontrolle und Evaluierung

244. Bei Kontrolle und Evaluierung handelt es sich um die Aktivitäten im Zusammenhang mit der Messung und Evaluierung des Grads, in dem das Ausgangsproblem durch die umgesetzte Lösung behoben wurde.

245. Cloud-Computing-Unternehmen arbeiten auch zusammen mit ihren Kunden an der Entwicklung maßgeschneiderter Lösungen für ihre geschäftlichen Erfordernisse. Cloud-Computing-Unternehmen stellen sicher, dass sie wichtigen Kunden ausreichende technische Unterstützung leisten. Sie halten zudem Webinare und Konferenzen ab, bei denen Technikexperten Arbeitsabläufe und neue Produkte erläutern. Darüber hinaus bieten Cloud-Computing-Unternehmen häufig Schulungsprogramme an, die den Kunden ebenfalls helfen, die erforderlichen technischen Kompetenzen zur Nutzung ihrer Dienste zu erwerben.

Technologie

246. Cloud-Computing-Dienste setzen umfangreiche Investitionen in Hardware und Infrastruktur, wie Server, Netzwerkausrüstungen und Stromversorgungssysteme, voraus, um die nötigen technologischen Kapazitäten zu schaffen. In besonders kritischen Bereichen können Cloud-Computing-Unternehmen es vorziehen, ihre Infrastruktur intern zu entwickeln, anstatt sie von externen Anbietern zu beziehen. Intern entwickelte Infrastrukturtechnologie und -hardware kann beispielsweise Server, Netzwerkrouter, anwendungsspezifische integrierte Schaltungen, bedarfsspezifische Server-Racks für Speicherplatz und die Programmierung der Stromversorgungssysteme umfassen.

247. Cloud-Computing-Unternehmen sind von Internetdiensteanbietern (*Internet Service Providers – ISP*) abhängig, bei denen sie in der Regel Glasfaserinfrastruktur anmieten, um ihre Datenzentren zu verbinden. Ein weiteres zentrales Element ist eine ausreichende Stromversorgung. Die Datenzentren von Cloud-Computing-Unternehmen haben einen sehr hohen Stromverbrauch, da der Betrieb und die Temperaturregulierung (d.h. Kühlung) der Server enorme Mengen an Energie erfordern. Außerdem müssen Cloud-Computing-Unternehmen Immobilien kaufen bzw. anmieten, in denen sie ihre Datenzentren unterbringen können.

248. Um Cloud-Computing-Dienste anbieten zu können, müssen die Unternehmen ihre globale Cloud-Infrastruktur instand halten. Wie bereits erwähnt, ist die Cloud-Infrastruktur häufig nach Regionen organisiert, wobei jede Region zwei oder mehr Verfügbarkeitszonen umfassen kann. Verfügbarkeitszonen bestehen aus einem oder mehreren Datenzentren, von denen aus die Cloud-Computing-Dienste angeboten werden. Die Dienste können dabei von mehreren Datenzentren, die miteinander durch Glasfasernetze verbunden sind, gemeinsam erbracht werden. Beispielsweise kann eine Anwendung, die in einem Datenzentrum ausgeführt wird, mit Kundendaten arbeiten, die in einem anderen Datenzentrum gespeichert sind.

249. Jede Verfügbarkeitszone ist zwar isoliert, die Verfügbarkeitszonen innerhalb einer Region sind aber miteinander verbunden. Durch die Verbindung der Verfügbarkeitszonen ist es Cloud-Computing-Unternehmen möglich, Backups anzubieten, d.h. die Speicherung von Ressourcen an mehreren Standorten, sodass bei Ausfällen an einem Standort auf die im Backup-Standort gespeicherten Ressourcen gewechselt werden kann. Dies sorgt für

Stabilität und Kontinuität. Um die Ausfallsicherheit zusätzlich zu erhöhen, können Ressourcen auch in verschiedenen Regionen repliziert werden.

250. Die angebotenen Cloud-Computing-Dienste können sich von Verfügbarkeitszone zu Verfügbarkeitszone unterscheiden. Nicht alle Dienste stehen überall zur Verfügung. Die einem Kunden zur Verfügung stehenden Dienste beschränken sich aber nicht auf das, was in seiner Region angeboten wird. Wenn ein bestimmter Dienst in einer Region nicht angeboten wird, kann der Kunde einfach das Angebot einer anderen Region nutzen. Wenn ein Kunde Cloud-Computing-Dienste in einer Region nutzt, die weiter von seinen Endkunden entfernt ist, führt dies allerdings zu einer höheren Latenzzeit, d.h. zwischen der Erteilung des Befehls und dem Beginn der Datenübertragung verstreicht mehr Zeit. Für das Live-Streaming von Videos oder Musik ist dies ein wichtiger Aspekt.

Anmerkungen

1. Unter anderem sind einige Staaten konkret der Auffassung, dass die Unternehmensgewinne der Differenz zwischen Umsatzerlösen (Preis der verkauften Produkte multipliziert mit der Zahl der verkauften Produkte) und Umsatzaufwendungen entsprechen und eine Funktion von Nachfrage und Angebot sind. Folglich muss diesen Staaten zufolge die Wertschöpfung innerhalb der Lieferkette, die dem Beitrag der Angebotsseite entspricht, zusammen mit dem Beitrag der Nachfrage berücksichtigt werden, um die in einem Steuerhoheitsgebiet zuzurechnenden Unternehmensgewinne zu bestimmen.
2. Wegen einer Übersicht über frühere Überlegungen zu diesem Thema vgl. Varian et al. (2004^[34]) und Shy (2001^[35], 2011^[36]); wegen einer Sichtung der neueren Literatur vgl. Peitz und Waldfoegel (2012^[37]), Goldfarb et al. (2015^[38]) sowie Bauer und Latzer (2016^[39]).
3. Nicht rivalisierende Güter können von einem Verbraucher konsumiert werden, ohne dass dies andere Verbraucher daran hindert, sie zum gleichen Zeitpunkt ebenfalls zu konsumieren. Nicht rivalisierende Güter sind zumeist immaterieller Art.
4. Die Literatur zur Wettbewerbs- und Regulierungspolitik für digitale Märkte hat sich mit vielen damit zusammenhängenden Fragen auseinandergesetzt, wie z.B. der Marktdefinition, Unternehmenszusammenschlüssen, Verdrängungsstrategien und Monopolbildung (vgl. Evans und Schmalensee, 2013^[40]; Evans, 2016^[41]; Filistrucchi et al., 2013^[42]; Kuchinke und Vidal, 2016^[43]). Viele der Ergebnisse dieser Studien sind in die Analysen dieses Kapitels eingeflossen, weil sie wesentliche Erkenntnisse zu den Merkmalen digitaler Märkte enthalten. Da es hier jedoch um steuerpolitische Fragen geht, werden wettbewerbsrechtliche Aspekte in diesem Kapitel nicht direkt angesprochen. Solche Aspekte werden in OECD (2015^[44]) sowie der darin zitierten Literatur behandelt.
5. Diese Definition gestattet es Hagiu und Wright, die relativ neue Literatur zu mehrseitigen Märkten mit traditionellen mikroökonomischen Theorien zu vertikaler Integration, Transaktionskosten und den Grenzen der Unternehmung zu verknüpfen, die auf Coase (1937^[45]) und Williamson (1976^[46]) zurückgehen. Wegen einer neueren Übersicht vgl. Gibbons (2005^[47]).
6. Der Unternehmenskunde, der bei der Plattform eingeschrieben ist, hat weiterhin die Kontrolle über die Vorleistungen, die erforderlich sind, um den Kunden auf der anderen Marktseite die angebotenen Leistungen zu erbringen. Der Eigentümer einer über eine Plattform vermieteten Wohnung behält beispielsweise seine Eigentumsrechte und die Kontrolle über die Wohnung. Das Gleiche gilt für einen Fahrer in Bezug auf das Fahrzeug, das er benutzt, um Beförderungsleistungen anzubieten.
7. Der Unternehmenskunde, der bei der Plattform eingeschrieben ist, haftet für alle Schäden, die den Kunden auf der anderen Marktseite entstehen könnten. Dem Eigentümer einer über eine Plattform vermieteten Wohnung obliegt es beispielsweise sicherzustellen, dass die Wohnung bewohnbar bleibt.
8. Vgl. OECD (erscheint demnächst^[2]) wegen weiterer Einzelheiten sowie einer Erörterung der entsprechenden nichtsteuerpolitischen Konsequenzen.

9. Eine *long-linked technology* ist ein Produktionsprozess, der aus einer festen Sequenz von Arbeitsschritten besteht, in denen standardisierte Vorleistungen in standardisierte Endprodukte umgewandelt werden.
10. Jede primäre Aktivität kann in eine Reihe unterschiedlicher Unteraktivitäten gegliedert werden. In einem Pharmaunternehmen lässt sich die primäre Aktivität „Produktion“ beispielsweise in drei separate Schritte unterteilen: i) Forschungsarbeiten zur Entwicklung eines neuen Arzneimittels, ii) klinische Erprobung des potenziellen neuen Arzneimittels und gesetzliche Zulassung, iii) Patentierung und Herstellung.
11. Wie bereits erwähnt, ist eine eindeutige Unterscheidung zwischen traditionellen Unternehmen und digitalisierten Unternehmen nicht immer möglich. Die einzelnen Unternehmen sind vielmehr entlang eines Spektrums angesiedelt, das von traditionellen, nichtdigitalisierten Unternehmertypen bis zu hoch digitalisierten Unternehmertypen reicht.
12. Auch traditionelle Werbekunden sind an einer effizienten Interaktion mit den Nutzern auf der anderen Marktseite interessiert. Der Erfolg von Fernsehwerbung hängt z.B. stark von den Zuschauerzahlen ab, daher werden große Anstrengungen unternommen, um attraktive Inhalte zu bieten.
13. Es gibt allerdings Fälle, in denen ein Social-Network-Unternehmen Werbeflatz nicht automatisch dem Kunden zuteilt, der den höchsten Preis bietet. Andere Erwägungen, wie z.B. der Effekt der Platzierung einer bestimmten Werbung auf die Qualität des Nutzererlebnisses, können ebenfalls eine Rolle spielen.
14. Unter Masse ist die physische Präsenz eines Unternehmens auf dem Markt des Nutzers bzw. Kunden zu verstehen.
15. Die einzige Ausnahme stellt möglicherweise das Cloud-Computing dar, das eine erhebliche physische Infrastruktur erfordert. Zugleich ist die zunehmende Nutzung von Cloud-Computing-Diensten durch andere Unternehmen aber auch ein entscheidender Treiber dieses Dematerialisierungsprozesses.
16. Die WIPO unterscheidet zwischen gewerblichen Schutzrechten und Urheberrechten. Letztere beziehen sich auf die Rechte der Urheber literarischer oder künstlerischer Werke, erstere unterteilen sich in Patente und Gebrauchsmuster, Designs, Marken, Dienstleistungsmarken, Topografien integrierter Schaltkreise, Handelsnamen und -bezeichnungen, geografische Herkunftsangaben und den Schutz vor unlauterem Wettbewerb.
17. Die Autoren berufen sich auf von Compustat gesammelte Bilanzdaten US-amerikanischer Unternehmen aus dem Zeitraum 1980-2012.
18. Bei der ersten Kategorie handelt es sich hauptsächlich um Unternehmensinvestitionen in Computersoftware, die in den (vom US Bureau of Economic Analysis veröffentlichten) Tabellen der National Income and Products Accounts aufgeführt sind. Die zweite Kategorie beruht auf zwei Datenreihen: den Datenreihen der National Science Foundation zu den Unternehmensausgaben für Forschung und Entwicklung, in denen die wissenschaftlichen FuE-Ausgaben im herkömmlichen Sinne erfasst sind, und den Datenreihen aus dem Service Annual Survey (SAS) des Census Bureau, in denen die Einnahmen nicht wissenschaftlicher gewerblicher FuE-Unternehmen erfasst sind, die sich auf Produkt- oder Prozessinnovationen konzentrieren. Die dritte Kategorie umfasst betriebswirtschaftliche Kompetenzen und setzt sich ebenfalls aus zwei Komponenten zusammen: zum einen Ausgaben für Strategieplanung, Produktneugestaltung sowie Investitionen in Markennamen; zum anderen Investitionen in unternehmensspezifische personelle und strukturelle Ressourcen. Die entsprechenden Informationen stammen aus dem SAS bzw. vom US Bureau of Labour Statistics.
19. Zusätzlich zu den produktivitätssteigernden Effekten werden in OECD (2015^[29]) auch die positiven Effekte untersucht, die diese Prozesse im Hinblick auf gesellschaftliches Wohlergehen und inklusives Wachstum haben können.
20. Die Konsumentenrente ist die Differenz zwischen der Gesamtsumme, die ein Verbraucher für eine Ware oder Dienstleistung zu zahlen bereit ist (was aus der Nachfragekurve ersichtlich ist), und der Gesamtsumme, die er tatsächlich zahlt (d.h. dem Marktpreis).
21. Da allerdings auch traditionelle Taxiunternehmen zunehmend digitalisiert sind, bieten sie ihre Dienste inzwischen ebenfalls häufig über eine App an.

Literaturverzeichnis

- Armstrong, M. (2006), "Competition in two-sided markets", *The RAND Journal of Economics*, Vol. 37(3), S. 668-691, <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdf/10.1111/j.1756-2171.2006.tb00037.x>. [8]
- Aslam, A. und A. Shah (2017), "Taxation and the Peer-to-Peer Economy", *IMF Working Papers*, No. 17/187, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2017/08/08/Taxation-and-the-Peer-to-Peer-Economy-45157>. [11]
- Bauer, J. und M. Latzer (2016), *Handbook on the Economics of the Internet*, Edward Elgar Publishing, <https://doi.org/10.4337/9780857939852>. [39]
- Brynjolfsson, E. und A. McAfee (2015), "Will Humans Go the Way of Horses", *Foreign Affairs*, Vol. 94(4), <https://www.foreignaffairs.com/articles/2015-06-16/will-humans-go-way-horses>. [15]
- Caillaud, B. und B. Jullien (2003), "Chicken & egg: competition among intermediation service providers", *The RAND Journal of Economics*, Vol. 34(2), S. 309-328, <http://www.jstor.org/stable/1593720>. [9]
- Clausen, S. und S. Hirth (2016), „Measuring the value of intangibles“, *Journal of Corporate Finance*, <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2016.07.012>. [26]
- Coase, R. (1937), "The nature of the firm", *Economica*, Vol. 4(16), S. 386-405, <https://doi.org/10.1111/j.1468-0335.1937.tb00002.x>. [45]
- Corrado, C., C. Hulten und D. Sichel (2009), "Intangible Capital and U.S. Economic Growth", *Review of Income and Wealth*, Vol. 55(3), S. 661-685, <http://dx.doi.org/10.1111/j.1475-4991.2009.00343.x>. [27]
- Corrado, C. et al. (2012), "Intangible Capital and Growth in Advanced Economies: Measurement and Comparative Results", *CEPR Discussion Paper*, No. 9061, www.cepr.org/active/publications/discussion_papers/dp.php?dpno=9061. [28]
- Evans, D. (2016), "Multisided Platforms, Dynamic Competition, and the Assessment of Market Power for Internet-Based Firms", *Coase-Sandor Working Paper Series in Law and Economics*, No. 753, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2746095>. [41]
- Evans, D. et al. (2011), *Platform Economics: Essays on Multi-Sided Businesses*, *Competition Policy International*, <https://ssrn.com/abstract=1974020>. [4]
- Evans, D. und R. Schmalensee (2013), "The Antitrust Analysis of Multi-Sided Platform Businesses", *NBER Working Paper*, No. 18783, <http://www.nber.org/papers/w18783>. [40]
- Executive Office of the President of the United States (EOP) (2015), "Big Data and Differential Pricing", https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/whitehouse_files/docs/Big_Data_Report_Nonembargo_v2.pdf. [32]
- Filistrucchi, L., D. Geradin und E. Van Damme (2013), "Identifying Two-Sided Markets", *World Competition*, Vol. 36(1), S. 33-59, <https://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=WOCO2013003>. [42]
- Fudenberg, D. und G. Ellison (2003), "Knife-Edge or Plateau: When Do Market Models Tip?", *Quarterly Journal of Economics*, Nr. 118(4), S. 1249-1278, <https://doi.org/10.1162/003355303322552793>. [7]
- Gibbons, R. (2005), "Four formal(izable) theories of the firm?", *Journal of Economic Behavior & Organization*, Vol. 58(2), S. 200-245, <http://dx.doi.org/10.1016/j.jebo.2004.09.010>. [47]
- Goldfarb, A., S. Greenstein und C. Tucker (2015), *Economic Analysis of the Digital Economy*, University of Chicago Press. [38]
- Hagel, J. und M. Singer (1999), "Unbundling the corporation", *Harvard Business Review*, Vol. 77(2), März-April, S. 133-141, <https://hbr.org/1999/03/unbundling-the-corporation> (Abruf: 2. November 2017). [23]
- Hagiu, A. und J. Wright (2015), "Marketplace or Reseller?", *Management Science*, Vol. 61(1), S. 184-203, <http://dx.doi.org/10.1287/mnsc.2014.2042>. [1]
- Hagiu, A. und J. Wright (2015), "Multi-sided platforms", *International Journal of Industrial Organization*, Vol. 43, S. 162-174. [13]
- Kuchinke, B. und M. Vidal (2016), "Exclusionary strategies and the rise of winner-takes-it-all markets on the Internet", *Telecommunications Policy*, Vol. 40(6), S. 582-592, <http://dx.doi.org/10.1016/J.TELPOL.2016.02.009>. [43]
- Lambrecht, A. et al. (2014), "How do firms make money selling digital goods online?", *Marketing Letters*, Vol. 25(3), S. 331-341, <https://doi.org/10.1007/s11002-014-9310-5>. [12]

- Mohammed, R. (2017), "Pricing: How Retailers Use Personalized Prices to Test What You're Willing to Pay", *Harvard Business Review*. [31]
- OECD (erscheint demnächst), *Vectors of Digital Transformation*, OECD Publishing, Paris. [2]
- OECD (2016), "ICTs and Jobs: Complements or Substitutes?", *OECD Digital Economy Papers*, No. 259, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5jlwnklzplhg-en>. [3]
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. [44]
- OECD (2015), *ICTS, Jobs and Skills: New Evidence from the OECD PIAAC Survey*, unveröffentlichtes Paper, OECD, Paris. [14]
- OECD (2015), *OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2015: Innovation for growth and society*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2015-en. [29]
- OECD (2015), *The Future of Productivity*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264248533-en>. [16]
- OECD (2014), *Global Value Chains: Challenges, Opportunities, and Implications for Policy*, Bericht für das Treffen der G20-Handelsminister, Sydney, 19. Juli, OECD, Paris, www.oecd.org/tad/gvc_report_g20_july_2014.pdf. [46]
- Peitz, M. und J. Waldfogel (Hrsg.) (2012), *The Oxford Handbook of the Digital Economy*, Oxford University Press, <https://dx.doi.org/10.1093/oxfordhb/9780195397840.001.0001>. [37]
- Porter, M. (2001), "Strategy and the Internet", *Harvard Business Review*, Vol. 79(3), März, S. 64-78, <https://hbr.org/2001/03/strategy-and-the-internet> (Abruf: 2. November 2017). [18]
- Porter, M. (1985), *Competitive Advantage Creating and Sustaining Superior Performance*, The Free Press, New York. [17]
- Rayport, J. und J. Sviokla (1995), "Exploiting the Virtual Value Chain", *Harvard Business Review*, S. 75-85, www.os3.nl/_media/2011-2012/rayport_-_exploiting_the_virtual_value_chain.pdf (Abruf: 31. Oktober 2017). [19]
- Rochet, J., J. Tirole und J. Tir (2006), "Two-Sided Markets: A Progress Report", *The RAND Journal of Economics*, Vol. 37(3), S. 645-667, <https://doi.org/10.1111/j.1756-2171.2006.tb00036.x>. [6]
- Rochet, J. und J. Tirole (2003), "Platform competition in two-sided markets", *Journal of the European Economic Association*, Vol. 1(4), S. 990-1029, <https://doi.org/10.1162/154247603322493212>. [5]
- Rosenblat, A. und L. Stark (2016), "Algorithmic Labor and Information Asymmetries: A Case Study of Uber's Drivers", *International Journal of Communication*, Vol. 10, S. 3758-3784, <http://ijoc.org/index.php/ijoc/article/view/4892/1739>. [10]
- Shapiro, C. und H. Varian (1999), *Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy*, Harvard Business School Press. [33]
- Shy, O. (2011), "A Short Survey of Network Economics", *Review of Industrial Organization*, Vol. 38(2), S. 119-149, <https://doi.org/10.1007/s11151-011-9288-6>. [36]
- Shy, O. (2001), *The Economics of Network Industries*, Cambridge University Press. [35]
- Stabell, C. und Ø. Fjeldstad (1998), "Configuring Value for Competitive Advantage: On Chains, Shops, and Networks", *Strategic Management Journal*, Vol. 19, S. 413-437, [https://doi.org/10.1002/\(SICI\)1097-0266\(199805\)19:5<413::AID-SMJ946>3.0.CO;2-C](https://doi.org/10.1002/(SICI)1097-0266(199805)19:5<413::AID-SMJ946>3.0.CO;2-C). [20]
- Strahilevitz, L. (2008), "Reputation Nation: Law in an Era of Ubiquitous Personal Information", *102 Northwestern University Law Review*, Nr. 1667, https://chicagounbound.uchicago.edu/journal_articles/6388. [30]
- Thompson, J. (1967), *Organizations in Action: Social Science Bases of Administrative Theory*, Transaction Publishers. [21]
- Varian, H., J. Farrell und C. Shapiro (2004), *The Economics of Information Technology: An Introduction*, Cambridge University Press. [34]
- Williamson, O. (1976), "Franchise Bidding for Natural Monopolies - in General and with Respect to CATV", *The Bell Journal of Economics*, Vol. 7(1), S. 73-104, <http://www.jstor.org/stable/3003191>. [46]
- WIPO (o.J.), "Intellectual Property Statistics" (Datenbank), <http://www.wipo.int/ipstats/en/>. [24]
- WIPO (2016), *WIPO IP Facts and Figures 2016*, Weltorganisation für geistiges Eigentum (WIPO), http://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_943_2016.pdf. [25]

Kapitel 3

Umsetzung und Wirkung des BEPS-Maßnahmenpakets

Dieses Kapitel befasst sich mit Umsetzung und Wirkung des im Oktober 2015 veröffentlichten Maßnahmenpakets gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS). Es legt den Schwerpunkt konkret auf die BEPS-Aktionspunkte, die für die Digitalisierung am relevantesten sind, und untersucht die bisherigen Auswirkungen dieser Maßnahmen im Hinblick auf die Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung sowie die grundsätzlicheren über die BEPS-Problematik hinausgehenden steuerlichen Herausforderungen, die im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 identifiziert wurden.

3.1 Überblick

252. Dieses Kapitel beschreibt die derzeitigen Fortschritte bei der Umsetzung des Maßnahmenpakets gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), wobei das Augenmerk besonders auf den für die Digitalisierung relevanten Maßnahmen und ihren Auswirkungen auf das Verhalten hoch digitalisierter Unternehmen liegt. Zu diesen Maßnahmen gehören die unter Aktionspunkt 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus), den Aktionspunkten 8-10 (Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung), Aktionspunkt 3 (Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung), Aktionspunkt 5 (Verhinderung von schädlichen Steuerpraktiken) und Aktionspunkt 6 (Verhinderung von Abkommensmissbrauch) entwickelten Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung. Außerdem gehören dazu die neuen Leitlinien und Umsetzungsmechanismen in Bezug auf die Mehrwertsteuer, die unter Aktionspunkt 1 vereinbart wurden, um gleiche Wettbewerbsbedingungen für inländische und ausländische Anbieter zu schaffen.

253. Der Prozess steht zwar noch am Anfang, im Bereich der direkten Besteuerung gibt es jedoch Evidenz dafür, dass die Staaten bei der Umsetzung der verschiedenen BEPS-Maßnahmen erhebliche Fortschritte erzielt haben und dass dies bereits Wirkung zeigt. Bei den Vorschriften in Bezug auf Betriebsstätten (Aktionspunkt 7) ist die Umsetzungsrate im Rahmen des Multilateralen Instruments (MLI) derzeit zwar niedrig; dies spiegelt den Grad der Umsetzung und die Wirkung des MLI im Zeitverlauf jedoch nicht in vollem Umfang wider, wie die ersten Reaktionen einiger digitalisierter multinationaler Unternehmen (z.B. Amazon, eBay und Facebook) deutlich machen, die bereits begonnen haben, ihre auf Fernabsatz basierenden Vertriebsstrukturen auf inländische Wiederverkäufermodelle umzustellen. Ebenso bedeutsam ist, dass eine erhebliche Zahl multinationaler Unternehmen bereits proaktiv Schritte unternommen hat, um ihre Unternehmensstrukturen an ihre reale wirtschaftliche Tätigkeit anzupassen, sei es durch die Überprüfung ihrer Verrechnungspreispositionen und/oder die Rückverlagerung wertvoller Vermögensgegenstände, wie beispielsweise immaterieller Werte, in Staaten, in denen wesentliche Geschäftstätigkeiten ausgeübt werden (d.h. sogenanntes „Onshoring“ von Vermögenswerten).

254. Diese erste Evidenz zu Wirkung und Umsetzung einiger wichtiger BEPS-Maßnahmen ist vielversprechend für die Lösung von durch die Digitalisierung verschärften Problemen doppelter Nichtbesteuerung. Die jüngste Steuerreform der Vereinigten Staaten umfasst beispielsweise die konzertierte Umsetzung verschärfter Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (Aktionspunkt 3) und Regeln zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen (Aktionspunkt 2), und auch in Japan und in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) (über die Richtlinien des Rats der EU zur Bekämpfung der Steuervermeidung) wurden ähnlich wichtige Reformen in Bezug auf die Behandlung von beherrschten ausländischen Unternehmen und hybride Gestaltungen durchgeführt.

255. Im Hinblick auf die mit der Digitalisierung einhergehenden grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Besteuerung (Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung) ist die Relevanz und Wirkung der umgesetzten BEPS-Maßnahmen allerdings weniger offensichtlich. In vielen Staaten wurden diese Herausforderungen größtenteils noch nicht angegangen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die relevanten Maßnahmen des BEPS-Pakets in erster Linie auf Fälle doppelter Nichtbesteuerung abzielen, und nicht auf die mit der Digitalisierung einhergehenden systematischeren steuerlichen Herausforderungen.

256. Im Bereich der indirekten Steuern sind Erfolg und Wirkung des BEPS-Umsetzungsprozesses ebenfalls offensichtlich. Die überwältigende Mehrheit der OECD- und G20-Staaten hat im Einklang mit den Internationalen Leitlinien der OECD für die Mehrwertbesteuerung Regeln für die mehrwertsteuerliche Behandlung von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von ausländischen Unternehmen an Privatkunden (B2C) verabschiedet. Erste Daten zeigen, dass dies in den betreffenden Staaten zu erheblichen Zusatzeinnahmen führt. So stellte die Europäische Union (EU) beispielsweise fest, dass die nach dem vereinfachten Verfahren der EU gemeldeten Mehrwertsteuereinnahmen 2015 (dem Jahr der Einführung des Verfahrens) 3 Mrd. EUR überstiegen.

3.2 Einleitung

257. Im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 wurde festgestellt, dass die Digitalisierung keine BEPS-Fragen aufwirft, die völlig neuartig wären. Einige wesentliche Merkmale hoch digitalisierter Geschäftsmodelle können jedoch BEPS-Probleme verstärken und zusätzlich eine Reihe grundsätzlicherer Besteuerungsfragen aufwerfen¹. Laut dem Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 handelt es sich bei den grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Besteuerung um Fragen im Zusammenhang mit Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifikation. Im Kontext der indirekten Besteuerung geht es um Herausforderungen im Hinblick auf die Erhebung der Mehrwertsteuer² auf grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle, insbesondere wenn Privatkunden Waren, Dienstleistungen und immaterielle Werte von ausländischen Anbietern erwerben.

258. Als der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 verabschiedet wurde, herrschte die klare Erwartung, dass viele mit der Digitalisierung einhergehende Probleme doppelter Nichtbesteuerung durch eine einheitliche und weitreichende Umsetzung des BEPS-Pakets im Wesentlichen gelöst würden. Als besonders wichtig für die Verhinderung von durch die Digitalisierung begünstigten Praktiken der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung wurden dabei die Arbeiten zu Aktionspunkt 3 (Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung), Aktionspunkt 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus) und den Aktionspunkten 8-10 (Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung) angesehen.

259. Außerdem wurde erwartet, dass es mit der Umsetzung einiger Empfehlungen des BEPS-Pakets potenziell möglich sein würde, Einfluss auf den Umfang der grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Steuern in Bezug auf Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifikation zu nehmen (OECD, 2015_[1])³. Dies bezog sich insbesondere auf die nach Aktionspunkt 7 vorgesehenen Änderungen der Betriebsstättendefinition (Unterabschnitt 3.3.1) sowie die unter Aktionspunkt 1 (Unterabschnitt 3.4) vereinbarten neuen Leitlinien und Mechanismen für die Erhebung der Mehrwertsteuer.

260. Da sich die Umsetzung der BEPS-Maßnahmen noch im Anfangsstadium befindet, liegen bislang nur begrenzte Daten zu ihrer Wirkung vor. Eine systematische Beurteilung des Effekts der verschiedenen BEPS-Maßnahmen wird deshalb erst in den kommenden Jahren möglich sein, wenn sich die Verhaltensänderungen der Steuerpflichtigen vollständig in den Mikro- und Makrodaten niederzuschlagen beginnen und neue Datenquellen für die Zeit nach der Umsetzung des BEPS-Aktionsplans verfügbar werden⁴.

261. Im Bereich der Mehrwertsteuer gibt es indessen bereits Belege dafür, dass die Staaten die im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 empfohlenen Grundsätze zur indirekten Besteuerung umsetzen, die inzwischen in den Internationalen OECD-Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung verankert wurden (OECD, 2017_[2]). Die entsprechenden Maßnahmen

werden nicht nur von einer großen Zahl von Staaten übernommen, sondern sie beginnen in den Absatzstaaten, in denen sie umgesetzt wurden, auch bereits erhebliche zusätzliche Steuereinnahmen zu generieren.

262. Außerdem gibt es zunehmend Evidenz dafür, dass die Unternehmen in einigen Staaten und Regionen beginnen, ihre Steuerplanungsmodelle für die Zwecke der Körperschaftsteuer zu ändern. So haben beispielsweise mehrere weltweit tätige Unternehmen, die digitale Produkte und Dienstleistungen anbieten, in einigen Staaten bereits ihre Strukturen für den grenzüberschreitenden Vertrieb geändert (z.B. Amazon, eBay, Facebook und Google)⁵. Als Reaktion auf die im Rahmen von Aktionspunkt 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus) entwickelten Maßnahmen sind sie dazu übergegangen, Verkaufsverträge über inländische Vertriebsnetze abzuschließen, wenngleich erst vor kurzem mit der Einführung dieser Maßnahmen begonnen wurde. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien verlangten zwar bereits zuvor, dass die Besteuerung im Einklang mit den Funktionen, Vermögenswerten und Risiken erfolgen sollte, die im Rahmen des BEPS-Projekts vorgelegten Maßnahmen sorgten jedoch für weitere Leitlinien und Klarstellungen in dieser Hinsicht, und mehrere multinationale Unternehmen, die hoch digitalisierten Tätigkeiten nachgehen, haben bereits proaktiv Schritte unternommen, um zu gewährleisten, dass ihre Unternehmensstrukturen mit ihrer realen wirtschaftlichen Tätigkeit übereinstimmen. Dies zeigt sich insbesondere an der Verlagerung von wertvollen Vermögenswerten (wie beispielsweise immateriellen Werten) und von Risiken von Niedrigsteuerstaaten in Staaten, in denen wesentliche Geschäftstätigkeiten ausgeübt werden (sogenanntes „Onshoring“ von Vermögenswerten)⁶. Diese ersten Reaktionen auf die Umsetzung einiger BEPS-Maßnahmen sind vielversprechend für die Lösung einiger mit der Digitalisierung einhergehender Probleme doppelter Nichtbesteuerung. Im Hinblick auf die grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Besteuerung in Bezug auf Gewinnzurechnung und Anknüpfungspunkt, die nach Auffassung vieler Staaten großenteils noch nicht angegangen wurden, ist ihre Relevanz und Wirkung allerdings wesentlich weniger offensichtlich.

263. Dieses Kapitel beschreibt die derzeitigen Fortschritte bei der Umsetzung des BEPS-Maßnahmenpakets, wobei das Augenmerk besonders auf den für die Digitalisierung relevanten Maßnahmen und ihren Auswirkungen auf das Verhalten hoch digitalisierter Unternehmen liegt. Das Kapitel ist folgendermaßen aufgebaut: Zuerst wird kurz die Umsetzung der Maßnahmen des BEPS-Pakets beschrieben, die für die Digitalisierung der Wirtschaft als am relevantesten betrachtet werden. Das Kapitel enthält außerdem eine erste Beurteilung der Wirkung der relevanten BEPS-Maßnahmen auf die Steuerstrukturen, die üblicherweise von hoch digitalisierten Unternehmen genutzt werden, sowie ihres Effekts auf einige Aspekte der mit der Digitalisierung einhergehenden grundsätzlicheren Herausforderungen für die Besteuerung.

3.3 Umsetzung des BEPS-Maßnahmenpakets

264. Anhang 3.A enthält eine umfassende Beschreibung der Umsetzung der verschiedenen Maßnahmen des BEPS-Pakets, wobei gegebenenfalls auf ihre Relevanz und Bedeutung für digitalisierte Unternehmen hingewiesen wird. Im Zentrum dieses Abschnitts steht demgegenüber die Beschreibung der Fortschritte bei der Umsetzung der Maßnahmen des BEPS-Pakets, die als besonders relevant für die Verhinderung von durch die Digitalisierung verstärkten BEPS-Praktiken und die Lösung der mit der Digitalisierung einhergehenden grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen eingestuft wurden. Dazu gehören die Schritte zur Umsetzung der unter Aktionspunkt 7 (Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus), den Aktionspunkten 8-10 (Gewährleistung der Übereinstimmung

zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung) und Aktionspunkt 3 (Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung) entwickelten Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung. Außerdem wird die Umsetzung der neuen Leitlinien und Umsetzungsmechanismen in Bezug auf die Mehrwertsteuer beschrieben, die unter Aktionspunkt 1 vereinbart wurden, um gleiche Wettbewerbsbedingungen für inländische und ausländische Anbieter zu schaffen.

3.3.1. Umsetzung der wichtigsten BEPS-Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung

265. Die BEPS-Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung, die für hoch digitalisierte Unternehmen am relevantesten sind, umfassen Änderungen internationaler Standards – Änderung der Betriebsstättendefinition in Artikel 5 des OECD-Musterabkommens (Aktionspunkt 7) und Überarbeitung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien in Bezug auf Artikel 9 des OECD-Musterabkommens (Aktionspunkte 8-10) – wie auch eine innerstaatliche Steuermaßnahme – über die auf optimalen Verfahrensweisen basierenden Leitlinien für Staaten, die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung durch Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung eindämmen möchten (Aktionspunkt 3). Andere Maßnahmen des BEPS-Pakets werden ebenfalls untersucht, weil sie wahrscheinlich Auswirkungen auf hoch digitalisierte Unternehmen haben, so der neue Standard zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6) und die Maßnahmen in Bezug auf schädliche Steuerpraktiken (Aktionspunkt 5).

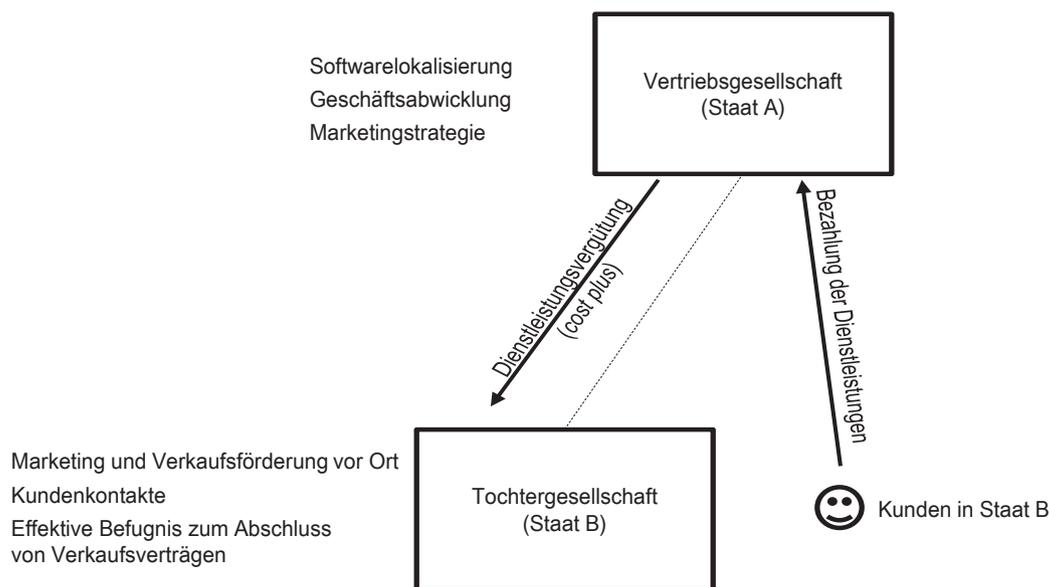
266. Die meisten dieser Änderungen sind keine Mindeststandards, ihre Umsetzung ist jedoch für hoch digitalisierte Unternehmen von besonderer Bedeutung und soll eine bessere Übereinstimmung zwischen dem Ort der steuerpflichtigen Gewinne und dem Ort der zugrunde liegenden Wirtschaftstätigkeit sicherstellen.

Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus (Aktionspunkt 7)

267. Durch die mit dem Internet gegebene Möglichkeit, ortsungebunden Kunden zu erreichen und mit ihnen zu interagieren, sowie die Automatisierung einiger Geschäftsfunktionen hat sich die Notwendigkeit, vor Ort über Infrastruktur und Personal zu verfügen, um in einem bestimmten Staat Vertriebsaktivitäten durchzuführen, erheblich reduziert („Ausdehnung ohne Masse“). Eben diese Faktoren schaffen für multinationale Unternehmen einen Anreiz, Kunden in mehreren Absatzstaaten ortsungebunden von einer einzigen Zentrale aus zu bedienen. In bestimmten Fällen unterhält der multinationale Konzern jedoch weiterhin ein gewisses Maß an Präsenz in Staaten, die wichtige Absatzmärkte für seine Produkte darstellen, beispielsweise durch die Gründung einer lokalen Tochtergesellschaft, die für Unterstützung und Erleichterung des Vertriebs zuständig ist (sogenannte Vertriebsstrukturen). Diese Strukturen werden für die von ihnen erbrachten Dienstleistungen in der Regel auf Kostenaufschlagsbasis (*cost plus*) vergütet.

268. Abbildung 3.1 zeigt, dass diese Strukturen einige BEPS-Fragen aufwerfen können. Dies ist der Fall, wenn die dem Personal der inländischen Tochtergesellschaft durch vertragliche Vereinbarungen zugeordneten Funktionen (z.B. technische Unterstützung, Marketing und Verkaufsförderung) nicht mit den von ihnen ausgeübten wesentlichen Funktionen übereinstimmen. So kann das Personal der inländischen Tochtergesellschaft beispielsweise wesentliche Verhandlungen mit Kunden führen, die effektiv zum Abschluss von Verkaufsverträgen führen. Sofern die inländische Tochtergesellschaft jedoch formal nicht am Verkauf bestimmter Produkte oder Dienstleistungen des multinationalen Konzerns beteiligt ist, umgehen diese Vertriebsstrukturen im Allgemeinen die Qualifizierung als Vertreterbetriebsstätte im Absatzstaat.

Abbildung 3.1 Szenario mit Umgehung des Betriebsstättenstatus



269. Als Reaktion auf diese BEPS-Risiken wurden im Rahmen von Aktionspunkt 7 wichtige Bestimmungen von Artikel 5 des OECD-Musterabkommens und des entsprechenden Kommentars geändert. Die betreffenden Änderungen zielen auf die Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus ab, der die wichtigste im Abkommen festgelegte Schwelle darstellt, unterhalb derer der Absatzstaat nicht berechtigt ist, die Unternehmensinkünfte eines Gebietsfremden zu besteuern. Der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 stellte außerdem fest, dass diese Änderungen im Fall einer weitreichenden Umsetzung helfen können, einigen Aspekten der grundsätzlicheren Herausforderungen zu begegnen, die sich im Bereich der direkten Steuern in Bezug auf den Anknüpfungspunkt stellen. Diese Erwartung bezog sich hauptsächlich auf Situationen, in denen Unternehmen ein gewisses Maß an physischer Präsenz in einem Markt unterhalten (z.B. um sicherzustellen, dass zentrale Ressourcen so nahe wie möglich bei den Kunden angesiedelt sind), ansonsten jedoch die Betriebsstättenkriterien umgehen.

270. Aktionspunkt 7 sah im Einzelnen eine Nachbesserung der Definition der Vertreterbetriebsstätte durch Änderungen an Artikel 5 Absatz 5 und 6 des OECD-Musterabkommens vor. Diese Änderungen betreffen die künstliche Nutzung von Kommissionärsstrukturen⁷ und von Regelungen zur routinemäßigen formalen Bestätigung von im Ausland ausgehandelten Verträgen (*rubber stamping*). Einige solcher Strukturen, die in allen Wirtschaftszweigen üblich sind, basieren darauf, dass in der Vergangenheit als Vertriebsunternehmen tätige inländische Tochtergesellschaften durch Kommissionäre ersetzt werden. Damit kommt es zu einer Verlagerung von Gewinnen aus einem bestimmten Staat, allerdings ohne wesentliche Änderung der dort wahrgenommenen Funktionen. Andere Strukturen, die für hoch digitalisierte Geschäftsmodelle – wie beispielsweise die Erbringung von Werbeleistungen im Internet – typischer sind, basieren darauf, Verträge im Wesentlichen durch eine lokale Tochtergesellschaft im Absatzstaat aushandeln zu lassen, sie aber nicht formal in diesem Staat abzuschließen. Stattdessen erfolgt der Abschluss dieser Verträge möglicherweise über ein von der Muttergesellschaft im Ausland gesteuertes automatisiertes System. Solche Vorkehrungen ermöglichen es einem Unternehmen, den Status als Vertreterbetriebsstätte gemäß Artikel 5 Absatz 5 zu umgehen. Werden die Empfehlungen von Aktionspunkt 7 umgesetzt, resultieren solche Strukturen und Vorkehrungen in einer Betriebsstätte der

ausländischen Muttergesellschaft, wenn das inländische Verkaufspersonal gewöhnlich die entscheidenden Funktionen ausübt, die zum Abschluss von Verträgen im Namen der Muttergesellschaft (oder zu einer Eigentumsübertragung oder Erbringung von Dienstleistungen durch die Muttergesellschaft) führen, und diese Verträge routinemäßig ohne wesentliche Änderung durch die Muttergesellschaft geschlossen werden.

271. Aktionspunkt 7 empfahl außerdem eine Aktualisierung der Ausnahmen für bestimmte Tätigkeiten in Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens, wonach keine Betriebsstätte vorliegt, wenn eine Geschäftseinrichtung ausschließlich für in diesem Absatz genannte Tätigkeiten genutzt wird (z.B. zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Waren oder zur Beschaffung von Informationen). Die vorgeschlagene Änderung verhindert die automatische Anwendung dieser Ausnahmen, indem ihre Anwendung auf Tätigkeiten beschränkt wird, die „vorbereitender Art“ sind oder eine „Hilfstätigkeit“ darstellen⁸. Diese Änderung ist besonders relevant für einige digitalisierte Tätigkeiten wie beispielsweise Aktivitäten im Zusammenhang mit Onlinetransaktionen zwischen Unternehmen und Privatkunden (B2C) sowie Fälle, in denen bestimmte inländische Lagertätigkeiten, die früher lediglich als Tätigkeiten vorbereitender Art oder als Hilfstätigkeiten betrachtet wurden, in Wirklichkeit Teil des Kerngeschäfts sein können. Nach der neuen Formulierung von Artikel 5 Absatz 4 fallen solche von einem Gebietsfremden durchgeführte Lagertätigkeiten nicht mehr unter die Ausnahmen für bestimmte Tätigkeiten, die in der Betriebsstättendefinition gewöhnlich zu finden sind, wenn sie nicht vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Dies wäre zum Beispiel bei einem großen Lager der Fall, das von einem gebietsfremden Unternehmen in einem Absatzstaat unterhalten wird und in dem eine erhebliche Zahl von Beschäftigten hauptsächlich mit der Lagerung und Auslieferung von Waren befasst ist, die sich im Besitz des gebietsfremden Unternehmens befinden und von diesem Unternehmen verkauft werden, und dieses Lager einen wesentlichen Teil des Verkaufs-/Vertriebsgeschäfts des gebietsfremden Unternehmens darstellt.

272. Die verschiedenen im Abschlussbericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 7 aufgeführten Maßnahmen werden derzeit in mehreren bestehenden Steuerabkommen durch das Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Multilaterales Instrument – MLI, Kasten 3.1) sowie im Rahmen von bilateralen Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt. Auf der Basis der vorläufigen Stellungnahmen der Staaten, die das MLI⁹ unterzeichnet haben, wird jedoch davon ausgegangen, dass die in Aktionspunkt 7 empfohlenen Änderungen nur in einer recht begrenzten Zahl von bilateralen Abkommensbeziehungen umgesetzt werden. Die aktuellen Prognosen diesbezüglich lauten wie folgt:

- Für die überarbeitete Definition der Vertreterbetriebsstätte (Artikel 5 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens): Auf der Grundlage der bisher vorgelegten Stellungnahmen wird die überarbeitete Definition in schätzungsweise rd. 17% der 1 246 derzeit vom MLI erfassten Steuerabkommen eingehen (d.h. ungefähr 206 bilaterale Steuerabkommen).
- Für die überarbeitete Bestimmung zur Ausnahme bestimmter Tätigkeiten (Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens): Auf der Grundlage der bisher vorgelegten Stellungnahmen wird die überarbeitete Bestimmung in schätzungsweise rd. 22% der derzeit vom MLI erfassten Steuerabkommen eingehen (d.h. ungefähr 277 bilaterale Steuerabkommen)¹⁰.

273. Diese ersten Prognosen lassen zwar auf eine niedrige Umsetzungsrate schließen, sie spiegeln jedoch nicht zwangsläufig den vollen Umfang der Umsetzung bzw. der Wirkung des MLI im Zeitverlauf wider. Es ist zum Beispiel möglich, dass Staaten, die Vorbehalte gegen die im MLI aufgeführten Vorschriften in Bezug auf Betriebsstätten angemeldet haben,

Kasten 3.1 Das Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Das von mehr als 100 Staaten und Gebieten erarbeitete Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (das Multilaterale Instrument bzw. MLI) und die dazu gehörige Erläuterung sind eine bahnbrechende Entwicklung, die es den Staaten ermöglicht, ihre bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen rasch durch ein einziges Instrument zu ändern.

Während der feierlichen Unterzeichnung bei der OECD am 7. Juni 2017 brachten 77 Staaten und Gebiete ihre Entschlossenheit zum Ausdruck, ihre Doppelbesteuerungsabkommen im Einklang mit dem BEPS-Maßnahmenpaket zu aktualisieren, wobei 67 dieser Staaten das MLI unterzeichneten und 9 Staaten formell ihre Absicht bekundeten, es in nächster Zukunft zu unterzeichnen¹. Seit dieser feierlichen Unterzeichnung haben 9 weitere Staaten das MLI unterzeichnet, das jetzt für 78 Staaten gilt. In der kommenden Zeit werden voraussichtlich weitere Staaten dem MLI beitreten. Auf der Basis der derzeitigen Unterzeichnungen werden bereits über 1 200 bestehende Steuerabkommen durch das MLI geändert werden, und diese Zahl wird sich weiter erhöhen, wenn weitere Staaten dem MLI beitreten.

Das MLI spiegelt die abkommensbezogenen Mindeststandards wider, die im Rahmen des BEPS-Pakets vereinbart wurden und auf die sich alle Staaten des Inclusive Framework on BEPS verpflichtet haben. Diese Standards beziehen sich auf die Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6)² und die Verbesserung der Streitbeilegung (Aktionspunkt 14). Das MLI ermöglicht es den Unterzeichnerstaaten außerdem, alle anderen im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten DBA-bezogenen Maßnahmen, die keine Mindeststandards sind, umzusetzen. Dazu gehören u.a. Maßnahmen in Bezug auf hybride Gestaltungen, die die Geltendmachung von Abkommensvergünstigungen regeln (z.B. Bestimmungen über Gesellschaften mit doppelter Ansässigkeit und steuerlich transparente Rechtsträger), Maßnahmen zur effektiveren Gestaltung von Verständigungsverfahren (MAP), darunter eine Bestimmung über obligatorische verbindliche Schiedsverfahren (zu deren Umsetzung sich bisher 28 Staaten verpflichtet haben), und Maßnahmen zur Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus durch Kommissionärsmodelle. In Anerkennung der Notwendigkeit, einer Vielzahl verschiedener steuerpolitischer Gegebenheiten gerecht zu werden, wurde das MLI als flexibles, aber robustes Instrument konzipiert, das die Möglichkeit bietet, fakultative und/oder alternative Bestimmungen anzuwenden, wenn es mehrere Möglichkeiten gibt, BEPS-Risiken zu begegnen, ohne von den im Rahmen des BEPS-Pakets festgelegten Mindeststandards abzuweichen. Wegen der besonderen Bedeutung der Bekämpfung des Abkommensmissbrauchs und der Verbesserung der Streitbeilegung räumen einige Unterzeichnerstaaten der Umsetzung der Mindeststandards Priorität ein, während andere Bestimmungen erst zu einem späteren Zeitpunkt übernommen werden sollen.

Die Staaten, die das MLI unterzeichnet haben, bereiten derzeit seine Ratifizierung gemäß ihren innerstaatlichen Verfahren vor. Die Ratifizierung gemäß den innerstaatlichen Verfahren ist Voraussetzung, damit die durch das MLI erfolgenden Änderungen in Bezug auf ein bestehendes bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen wirksam werden können, und unterliegt unterschiedlichen zeitlichen Vorgaben. Es wird damit gerechnet, dass die ersten Änderungen 2018 in Kraft treten können.

Die OECD fungiert als Verwahrer des MLI und wird weiter mit den Unterzeichnerstaaten zusammenarbeiten, um sicherzustellen, dass Klarheit über das MLI und dessen Verhältnis zu den bestehenden Abkommen herrscht, und so den Effekt der abkommensbezogenen BEPS-Maßnahmen zu maximieren.

1. Mit Chinas Unterzeichnung gilt das Übereinkommen auch für Hongkong (China). Die vorläufigen Stellungnahmen zum MLI sind online verfügbar (OECD, 2018_[3]). Bermuda hat darauf hingewiesen, dass es alle seine DBA-Partner bilateral aufgefordert hat, die geschlossenen Abkommen an den im MLI festgelegten Standard anzupassen.

2. Der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 6 (OECD, 2018_[4]) bietet eine vereinfachte und eine detaillierte Bestimmung zur Beschränkung von Abkommensvergünstigungen (Limitation-on-Benefits- bzw. LoB-Klausel). Da die detaillierte LoB-Bestimmung eine erhebliche bilaterale Anpassung erfordert, was im Kontext eines multilateralen Instruments schwierig wäre, enthält das MLI keine detaillierte LoB-Klausel.

diese Vorbehalte nach Abschluss der Arbeiten des Inclusive Framework on BEPS im Bereich der „Regeln für die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten“ zurückziehen werden¹¹. Außerdem haben einige digitalisierte multinationale Unternehmen bereits begonnen, ihre auf Fernabsatz basierenden Vertriebsstrukturen in einigen Staaten umzustrukturieren (z.B. Amazon, eBay, Facebook und Google), wenngleich nicht alle Absatzstaaten von solchen Umstrukturierungen im gleichen Umfang betroffen sind und profitieren¹².

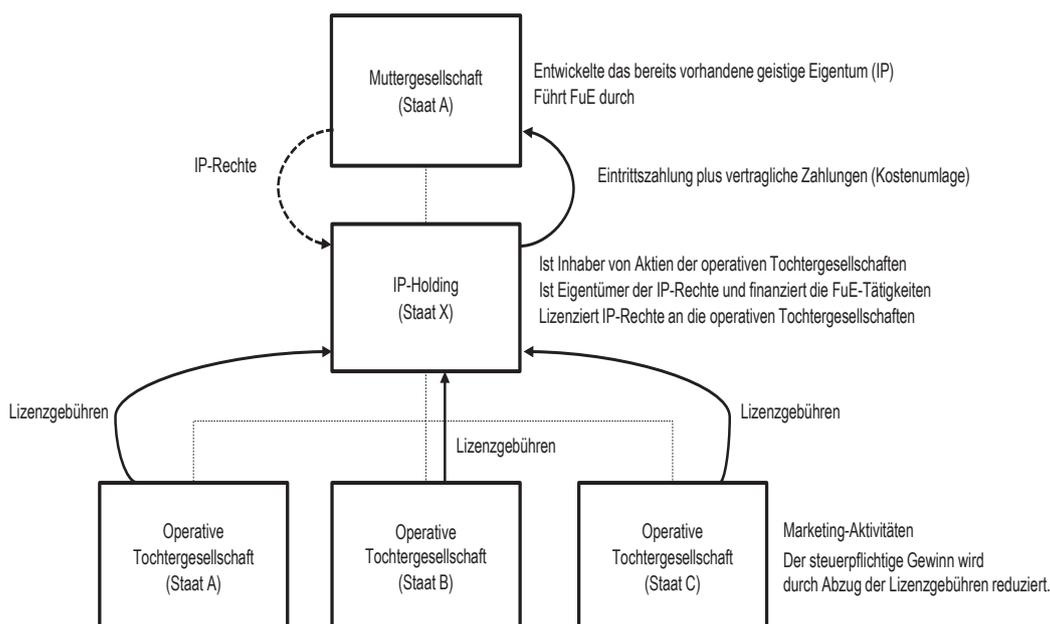
274. Die Umsetzungsrate der neuen Betriebsstättendefinition könnte im Zeitverlauf auch zunehmen, weil sich die Staaten bei ihren Verhandlungen über Steuerabkommen auf das OECD-Musterabkommen von 2017 stützen, das diese Änderungen berücksichtigt. Das OECD-Musterabkommen dient bereits seit Langem als Grundlage für die Verhandlungen über bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen, und es ist zu erwarten, dass sich die Staaten bei ihren Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen auch weiterhin auf dieses Musterabkommen stützen werden¹³.

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

275. Im Rahmen des BEPS-Projekts wurden mehrere Strukturen identifiziert, die multinationale Unternehmen nutzen, um Einkünfte von den zugrunde liegenden wirtschaftlichen Tätigkeiten zu trennen. So können beispielsweise Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung geschaffen werden, indem verbundenen Unternehmen in Niedrigsteuerstaaten Vermögenswerte und Risiken vertraglich in einer Weise zugeordnet werden, die sich nicht völlig mit dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten deckt. Geschäftsmodelle, in denen immaterielle Werte für die Rentabilität des Unternehmens von zentraler Bedeutung sind, wie dies beispielsweise bei hoch digitalisierten Unternehmen der Fall ist, beinhalten in der Regel die Übertragung von immateriellen Werten oder damit verbundenen Rechten auf Geschäftseinheiten in Niedrigsteuerstaaten, die möglicherweise nicht die Kapazität zur Kontrolle dieser Vermögenswerte oder der damit verbundenen Risiken besitzen. Um auf Konzernebene einen niedrigeren effektiven Steuersatz in Anspruch nehmen zu können, besteht für verbundene Unternehmen in Niedrigsteuerstaaten ein Anreiz, den Wert der auf sie übertragenen immateriellen Werte (oder anderer schwer zu bewertender ertragbringender Vermögenswerte) zu niedrig anzusetzen. Zugleich können sie auf der Basis des rechtlichen Eigentums an den immateriellen Werten, der übernommenen Risiken oder der bereitgestellten Finanzmittel (im Fall von Cash Boxes) behaupten, Anspruch auf einen erheblichen Teil der Einkünfte des multinationalen Konzerns zu haben. Demgegenüber können in Hochsteuerstaaten tätige verbundene Unternehmen über vertragliche Vereinbarungen von Risiken befreit werden und es vermeiden, das Eigentum an anderen wertvollen Vermögenswerten geltend zu machen.

276. Abbildung 3.2 zeigt die Nutzung einer Kostenumlagevereinbarung, um die ursprünglich von einem Unternehmen eines multinationalen Konzerns entwickelten wertvollen immateriellen Werte an ein kapitalstarkes verbundenes Unternehmen (IP-Holding) mit Sitz in einem Niedrigsteuerstaat (Staat X) zu übertragen. Die immateriellen Werte werden anschließend an andere für Marketing und Vertrieb zuständige operative Tochtergesellschaften lizenziert, ohne dass die IP-Holding-Gesellschaft effektiv an den Funktionen der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung dieser immateriellen Werte beteiligt wäre (sog. DEMPE-Funktionen – Development, Enhancement, Maintenance, Protection or Exploitation). Dies ermöglicht es dem multinationalen Konzern, den Großteil seiner Gewinne in einer Cash Box zu parken. Dabei handelt es sich um das verbundene Unternehmen im Niedrigsteuerstaat (IP-Holding), das das Kapital zur Finanzierung der Tätigkeiten des Konzerns hält. Dieses

Abbildung 3.2 Szenario mit einer Cash Box, die keine DEMPE-Funktionen wahrnimmt



verbundene Unternehmen ist Eigentümer der wertvollsten Vermögenswerte, selbst wenn sich die vertragliche Aufteilung der Vermögenswerte und Risiken nicht völlig mit dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten deckt.

277. Im Rahmen der Punkte 8-10 des BEPS-Aktionsplans wurden Leitlinien erarbeitet, um die Fälle, in denen solche Strukturen zu Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen führen, auf ein Mindestmaß zu reduzieren. Diese Leitlinien zielen insbesondere darauf ab, Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen zu verhindern, die durch die Verschiebung immaterieller Werte zwischen Konzerngesellschaften (Aktionspunkt 8), die Übertragung von Risiken zwischen Konzerngesellschaften oder deren überhöhte Kapitalausstattung (Aktionspunkt 9) sowie durch zwischen unabhängigen Unternehmen nicht vorkommende Geschäftsvorfälle (Aktionspunkt 10) herbeigeführt werden. Bei all diesen Arbeiten wurden die Besonderheiten hoch digitalisierter Geschäftsmodelle besonders berücksichtigt.

278. Die im Rahmen der BEPS-Aktionspunkte 8-10 erarbeiteten Leitlinien wurden 2016 in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien aufgenommen, um sicherzustellen, dass die Verrechnungspreisergebnisse mit der Wertschöpfung übereinstimmen. Die Verrechnungspreisleitlinien spielen zwar eine wichtige Rolle bei der Gestaltung der Verrechnungspreissysteme der OECD-Staaten und vieler Nicht-OECD-Staaten, die effektive Umsetzung dieser Änderungen hängt jedoch von den innerstaatlichen Rechtsvorschriften und/oder veröffentlichten Verwaltungspraktiken der einzelnen Staaten ab. Während die Änderungen in mehreren Staaten unmittelbar wirksam wurden, müssen einige Staaten möglicherweise weitere rechtliche oder administrative Maßnahmen ergreifen, um sie in Kraft zu setzen. In diesem Zusammenhang wurden alle am Inclusive Framework teilnehmenden Staaten aufgefordert, einen Fragebogen auszufüllen, der es ermöglicht, den Stand der Umsetzung der im Rahmen der BEPS-Aktionspunkte 8-10 erarbeiteten Leitlinien zu beobachten.

279. Die Steuerverwaltungen verfügen dank Mechanismen, wie sie nachstehend aufgeführt sind, nun insgesamt über bessere Möglichkeiten, um Gewinnverlagerungen in multinationalen Konzernen zu verhindern:

- Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles zwischen den verbundenen Unternehmen, indem nötigenfalls – zusätzlich zu den Bedingungen etwaiger vertraglicher Vereinbarungen – auch sachdienliche Informationen zum tatsächlichen Verhalten der Beteiligten berücksichtigt werden.
- Analyserahmen zur Bestimmung des verbundenen Unternehmens, das für Verrechnungspreiszwecke die Risiken übernimmt, wobei die vertraglichen Risikoaufteilungen nur dann anerkannt werden, wenn sie sich auf tatsächliche Entscheidungsprozesse stützen.
- Leitlinien zur sachgerechten Bestimmung der von einem verbundenen Unternehmen, das nur Kapital zur Verfügung stellt, ohne Funktionen auszuüben, tatsächlich geleisteten Beiträge. Wenn der Kapitalgeber keine Kontrolle über die Anlagerisiken ausübt, die zu zusätzlichen Erträgen führen können, darf dieses verbundene Unternehmen nicht mehr als eine risikofreie Rendite erwarten.
- Leitlinien zu Geschäftsvorfällen im Zusammenhang mit der Nutzung oder Übertragung immaterieller Werte, die sicherstellen, dass ein verbundenes Unternehmen nicht allein wegen des rechtlichen Eigentums an immateriellen Werten Anspruch auf Erträge aus der Verwertung dieser immateriellen Werte hat.

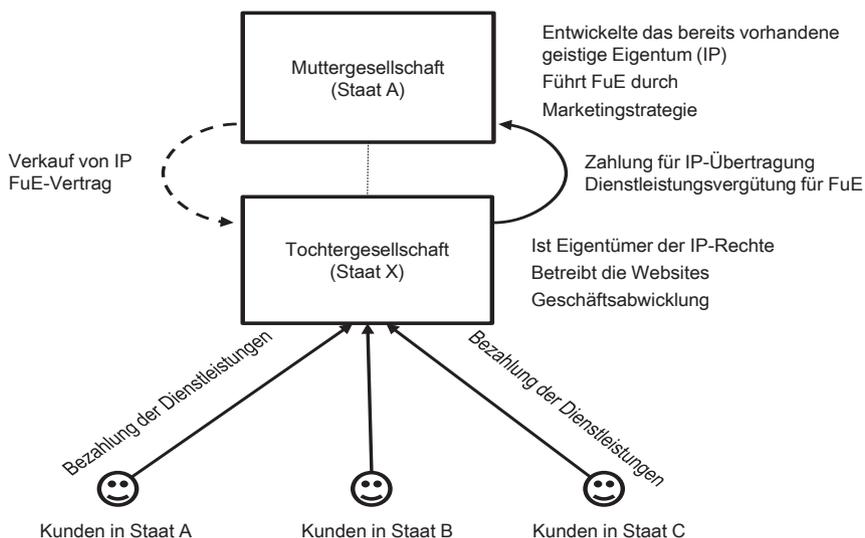
280. Es gibt bereits anekdotische Evidenz für die Auswirkungen dieser Instrumente auf die Verrechnungspreispositionen einiger multinationaler Unternehmen, die hoch digitalisierten Tätigkeiten nachgehen (z.B. „Onshoring von Vermögenswerten“, vgl. Unterabschnitt 3.5.1).

Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (Aktionspunkt 3)

281. Die hoch digitalisierten Geschäftsmodellen innewohnende Mobilität und Flexibilität versetzt die betreffenden multinationalen Unternehmen in die Lage, ihre globalen Geschäftsaktivitäten integriert von einem zentralen Standort aus zu steuern, der geografisch sowohl von den Orten, an denen die FuE-Tätigkeiten stattfinden, als auch von den Orten, an denen sich die Zulieferer oder Kunden befinden, entfernt sein kann. Abbildung 3.3 zeigt, dass ein multinationaler Konzern einer Tochtergesellschaft in einem Niedrigsteuerstaat (Staat X, dem Staat des beherrschten ausländischen Unternehmens) erhebliche Einkünfte zurechnen kann, indem er wichtige immaterielle Werte dort ansiedelt und diese immateriellen Werte nutzt, um digitale Produkte und Dienstleistungen ortsungebunden über das Internet an unabhängige Kunden in anderen Staaten zu verkaufen. Die Tochtergesellschaft in Staat X verfügt in der Regel nur über begrenztes Personal und übt selbst keine wesentlichen Geschäftstätigkeiten in Bezug auf den Onlinehandel aus (wie z.B. vom inländischen Personal wahrgenommene Funktionen, Marketing und Verkaufsförderung für inländische Kunden oder Kundendienst).

282. Bei dieser Struktur führen die durch Fernabsatz erzielten Einkünfte in den Staaten, in denen sich die Kunden befinden (Staat A, B und C), nicht zu einer Steuerschuld, während sie im Staat des beherrschten ausländischen Unternehmens (Staat X) nur minimal oder gar nicht besteuert werden. Zudem unterliegen die Zahlungen auf der Ebene der Anteilseigner (Muttergesellschaft) im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft (Staat A) in der Regel keiner innerstaatlichen Besteuerung. Dies ist möglich, weil viele Staaten kein System für die Hinzurechnungsbesteuerung haben bzw. diesbezüglich Vorschriften anwenden, die bestimmte Kategorien passiver oder hoch mobiler Einkünfte (z.B. aus dem Online-Verkauf von Produkten und Dienstleistungen an unabhängige Kunden) unzureichend erfassen oder die durch hybride Gestaltungen leicht umgangen werden können. Aus diesen Gründen wurde im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 darauf hingewiesen, dass das Fehlen

Abbildung 3.3 Szenario mit Ausnutzung des Fehlens belastbarer CFC-Regeln



umfassender und effektiver Vorschriften für die Hinzurechnungsbesteuerung (Controlled Foreign Company Rules – CFC-Vorschriften) eine wesentliche Schwachstelle des bestehenden Rahmens ist.

283. Der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 3 enthält Empfehlungen in Form von sechs Bausteinen, einschließlich einer Definition von Einkünften beherrschter ausländischer Unternehmen (CFC-Einkünfte) mit einer nicht erschöpfenden Liste von Konzepten oder Kombinationen von Konzepten, auf denen CFC-Vorschriften basieren können. Besondere Aufmerksamkeit gilt einer Reihe von Maßnahmen, die auf üblicherweise in der digitalen Wirtschaft erzielte Einkünfte ausgerichtet sind, etwa Einkünfte aus immateriellen Vermögenswerten und Einkünfte aus dem Fernabsatz von digitalen Produkten und Dienstleistungen, zu deren Wert das beherrschte ausländische Unternehmen nur geringfügig oder gar nicht beigetragen hat. Diese Konzepte umfassen Analysen in Bezug auf Kategorien, Substanz und Übergewinne, die alleine oder in Kombination miteinander durchgeführt werden können. Auf solchen Konzepten basierende CFC-Vorschriften hätten zur Folge, dass mobile Einkünfte, wie sie in der Regel von hoch digitalisierten Unternehmen erzielt werden, im Staat der obersten Muttergesellschaft besteuert würden. Damit würde den bei vielen hoch digitalisierten multinationalen Unternehmen beliebten Auslagerungsstrukturen, die im Ansässigkeitsstaat zu einer Steuerbefreiung oder einem unbefristeten Steueraufschub führen, entgegengewirkt. Umfassende und effektive CFC-Vorschriften im Ansässigkeitsstaat der obersten Muttergesellschaft würden außerdem den Anreiz verringern, Gewinne aus einem Absatzstaat in einen Niedrigsteuerstaat zu verlagern.

284. Staaten, die ihre CFC-Vorschriften anpassen möchten, haben bereits Interesse an den Empfehlungen zu Einkünften aus Onlinehandel und Onlinediensten bekundet. Gemäß der Richtlinie des Rats der EU zur Bekämpfung der Steuervermeidung (ATAD 1)¹⁴ müssen beispielsweise alle 28 EU-Mitgliedstaaten Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung einführen, die sich stark auf die Empfehlungen von Aktionspunkt 3 stützen¹⁵. Artikel 7 dieser Richtlinie sieht zwei alternative Methoden zur Definition der von einem beherrschten ausländischen Unternehmen erzielten Einkünfte vor. Die eine Methode basiert auf formalen

Klassifizierungen und erfasst einen breiten Fächer von Einkünftekategorien, darunter „Lizenzgebühren oder sonstige Einkünfte aus geistigem Eigentum“ und „Einkünfte von Abrechnungsunternehmen, die Einkünfte aus dem Verkauf von Waren und der Erbringung von Dienstleistungen erzielen, die von verbundenen Unternehmen erworben oder an diese verkauft werden“. Diese Methode kann in einigen Fällen Umsatzerlöse erfassen, die in erster Linie durch die Nutzung zugrunde liegender immaterieller Wirtschaftsgüter erzielt werden (sog. *embedded royalties*), sie wird jedoch durch eine Ausnahmeregelung bezüglich der wirtschaftlichen Substanz eingeschränkt, die Fälle erfasst, in denen „das beherrschte ausländische Unternehmen, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wie durch relevante Fakten und Umstände nachgewiesen“. Die andere Methode basiert auf einem eigenständigen Substanzkriterium, das Einkünfte „aus unangemessenen Gestaltungen, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen“ erfasst. Sie untersucht im Einklang mit den im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 3 dargelegten optimalen Verfahrensweisen die wesentlichen Personalfunktionen innerhalb des Konzerns, um zu bestimmen, ob das beherrschte ausländische Unternehmen unangemessene Gestaltungen nutzt. Mit dieser Methode ist es nicht immer möglich, Einkünfte aus Onlinediensten zu erfassen, bei denen das beherrschte ausländische Unternehmen normalerweise über die erforderliche wirtschaftliche Substanz verfügt, um den Verrechnungspreisregeln gerecht zu werden.

285. Die Vereinigten Staaten haben im Rahmen ihrer 2017 verabschiedeten umfangreichen Steuerreform (sog. Tax Cuts and Jobs Act – TCJA) eine Reihe von wichtigen Maßnahmen zur Verhinderung von Gewinnverkürzung umgesetzt, die helfen werden, doppelter Nichtbesteuerung von multinationalen Unternehmen mit Hauptsitz in den Vereinigten Staaten entgegenzuwirken, und die den Anreiz, Gewinne in Niedrigsteuerstaaten zu verlagern, erheblich reduzieren werden. Dies umfasst eine ergänzende Hinzurechnungsbesteuerung auf der Basis einer Analyse der Übergewinne: die Steuer auf „weltweite niedrig besteuerte Einkünfte aus immateriellen Werten“ (Global Intangible Low-Taxed Income – GILTI)¹⁶. Diese Steuer auf Überrenditen sichert einen zusammengefassten effektiven Körperschaftsteuersatz (Ausland und Vereinigte Staaten) von mindestens 13,125% (bis 2026 und von 16,4% danach)¹⁷ auf die Nettoeinkünfte eines Anteilseigners eines beherrschten ausländischen Unternehmens, die eine Routine- bzw. gewöhnliche Rendite übersteigen. Die vereinfachte Methode zur Bestimmung derartiger Überrenditen könnte Einkünfte aus immateriellen Werten und der Verlagerung von Risiken erfassen, die außerhalb der Vereinigten Staaten erzielt werden, einschließlich Einkünften aus Onlinehandel und Onlinediensten, wobei der Umfang der Tätigkeit im beherrschten ausländischen Unternehmen in der Regel keine Rolle spielen dürfte. Die GILTI-Steuer wird allerdings auf globaler und nicht auf Länderebene angewandt, was die Möglichkeit lässt, Investitionen in Niedrigsteuerstaaten anzusiedeln und Übergewinne aus Niedrig- und Hochsteuerstaaten zu kombinieren. Für vor 2018 im Ausland erzielte, nicht ausgeschüttete Gewinne, für die nach den früheren Regeln in den Vereinigten Staaten ein Steueraufschub gewährt wurde (möglicherweise verbunden mit einer Nichtbesteuerung oder nur minimalen Besteuerung im Ausland) umfasst die US-Steuerreform außerdem eine Übergangsteuer bzw. fiktive Repatriierung von Einkünften. Diese Übergangsteuer sieht eine einmalige Steuer auf nach 1986 erzielte bisher unbesteuerte ausländische Gewinne vor, die so berechnet wird, dass ein effektiver Steuersatz von 15,5% für liquide Aktiva (d.h. im Ausland erzielte Gewinne, die in Form von Barmitteln und geldnahen Anlagen gehalten werden) und von 8% für illiquide Aktiva (d.h. die restlichen wieder in das Unternehmen investierten Gewinne) gesichert ist. Die Steuerverbindlichkeit kann in einem Achtjahreszeitraum in Raten gezahlt werden.

286. Japan hat seine CFC-Vorschriften im März 2017 auf ähnliche Weise geändert und viele der Empfehlungen von Aktionspunkt 3 umgesetzt, beispielsweise durch neue Bestimmungen

zur Besteuerung „anormaler Einkünfte“ einer ausländischen Tochtergesellschaft. Diese Bestimmungen zielen darauf ab, außergewöhnliche Übergewinne einer ausländischen Tochtergesellschaft zu erfassen und dadurch BEPS-Risiken im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern sowie Onlinehandel und Onlinediensten entgegenzuwirken¹⁸. Andere Staaten (z.B. Kolumbien und Chile) haben vor kurzem ebenfalls einige Aspekte der Empfehlungen von Aktionspunkt 3 in ihr innerstaatliches Recht übernommen, sie haben jedoch nicht die spezifischen Empfehlungen in Bezug auf Einkünfte aus immateriellen Vermögenswerten und Einkünften aus Onlinehandel und Onlinediensten umgesetzt.

3.3.2 Sonstige relevante Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung

287. Die Flexibilität vieler digitalisierter Unternehmen bei der Wahl des Standorts ihrer Schlüsselressourcen schafft einen Anreiz, Durchlaufgesellschaften mit Sitz in einem Staat mit günstigen Doppelbesteuerungsabkommen zu nutzen, um Abkommensvergünstigungen zu erhalten, die in der Regel nur gebietsansässigen Unternehmen gewährt werden (Treaty-Shopping-Gestaltungen). Um diesem BEPS-Problem entgegenzuwirken, wurde im Rahmen von Aktionspunkt 6 ein Mindeststandard in Bezug auf Missbrauchsbekämpfungsvorschriften vereinbart, die die Staaten in ihre Abkommen aufnehmen müssen¹⁹. Der Mindeststandard erfordert außerdem die Aufnahme einer ausdrücklichen Erklärung in die Präambel jedes Abkommens, die klarstellt, dass das Abkommen keine Möglichkeiten für Nicht- oder Niedrigbesteuerung infolge von Steuerhinterziehung oder -umgehung (wie beispielsweise Treaty-Shopping-Gestaltungen) schaffen soll. Diese Auflagen werden zusammengenommen sicherstellen, dass der Quellenstaat in Fällen von Steuerumgehung sein innerstaatliches Recht anwenden kann, ohne daran durch Abkommensregeln gehindert zu werden, die auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung abzielen.

288. Die Umsetzung dieses Mindeststandards ist weit vorangeschritten. Die Staaten haben begonnen, die notwendigen Abkommensänderungen entweder durch das MLI oder durch eine Aktualisierung ihrer Doppelbesteuerungsabkommen im Rahmen von bilateralen Verhandlungen umzusetzen. Bisher fallen die Doppelbesteuerungsabkommen von 78 Staaten unter das MLI, über das mehr als 1 200 bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen aktualisiert werden; damit ist gewährleistet, dass ungefähr ein Drittel der bestehenden Abkommen mit dem in Aktionspunkt 6 aufgeführten Mindeststandard in Einklang gebracht werden.

289. Da immaterielle Werte und Einkünfte aus deren Verwertung per definitionem geografisch mobil sind, haben digitalisierte multinationale Unternehmen außerdem einen Anreiz, ihre immateriellen Werte in Steuerhoheitsgebieten anzusiedeln, in denen präferenzielle Regelungen für Einkünfte aus geistigem Eigentum (IP-Regelungen) zur Verfügung stehen. Um diesem BEPS-Problem entgegenzuwirken, wurde im Rahmen von Aktionspunkt 5 ein Mindeststandard vereinbart, der vorsieht, dass entsprechende Steuervergünstigungen nur für Einkünfte gewährt werden, bei denen der Steuerpflichtige die wesentlichen Tätigkeiten durchführt („Nexus-Ansatz“). Nach diesem Standard können Steuervergünstigungen für Gegenstände geistigen Eigentums nur insoweit genutzt werden, als die ihnen zugrunde liegenden FuE-Tätigkeiten hauptsächlich vom Steuerpflichtigen selbst oder in dem Steuerhoheitsgebiet, das die Vorteile gewährt, durchgeführt werden. Wie im 2017 veröffentlichten Sachstandsbericht über schädliche Steuerpraktiken (*Progress Report on Harmful Tax Practices*) (OECD, 2017^[5])²⁰ ausgeführt, genügen fast alle OECD- und G20-Staaten mit IP-Regelungen heute vollumfänglich den Anforderungen des Nexus-Ansatzes (er ist für insgesamt 19 der 21 Regelungen erfüllt). In den Steuerhoheitsgebieten der neuen Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS wurden 31 IP-Regelungen identifiziert; fast alle dieser Regelungen (29 der insgesamt 31) stehen nicht mit dem Nexus-Ansatz im Einklang und werden derzeit abgeschafft oder geändert.

290. Darüber hinaus haben sich die Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS im Rahmen des Mindeststandards von Aktionspunkt 5 zum verbindlichen spontanen Informationsaustausch über steuerliche Vorabzusagen bzw. Vorbescheide, die BEPS-Risiken mit sich bringen können, verpflichtet. Zum ersten Mal werden in wichtigen Risikokategorien (z.B. grenzüberschreitende unilaterale Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise (*Advance Pricing Arrangements – APA*)), einschließlich bestimmter seit Januar 2010 erteilter Vorabzusagen, Informationen über steuerliche Vorbescheide spontan mit allen relevanten Staaten ausgetauscht, sofern der notwendige rechtliche Rahmen besteht. Der erste Jahresbericht über die Peer Review zur Transparenz steuerlicher Vorbescheide wurde am 4. Dezember 2017 veröffentlicht. Bis zum 31. Dezember 2016 wurden fast 10 000 einschlägige steuerliche Vorbescheide identifiziert und fast 6 500 zwischen Steuerverwaltungen weltweit ausgetauscht, wodurch die Behörden nützliche Informationen über potenzielle Risiken für ihr eigenes Besteuerungssubstrat erhielten. Wenn zusätzliche und aktuellere Daten vorliegen, können die zuständigen Behörden auch effizienter gegen BEPS-Gestaltungen vorgehen. Diese verbesserte internationale Zusammenarbeit kann erhebliche Auswirkungen auf das Verhalten der Steuerpflichtigen haben, was insbesondere für hoch digitalisierte Unternehmen gilt.

3.4 Umsetzung der empfohlenen Lösungen und sich bietenden Optionen zur Bewältigung der Herausforderungen der digitalen Wirtschaft im Bereich der Mehrwertbesteuerung

291. Im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 wurde dargelegt, wie hoch digitalisierte Unternehmen ihre Geschäftstätigkeit so strukturieren können, dass nur eine geringe oder keine Mehrwertsteuer auf ortsungebunden bereitgestellte Dienstleistungen und immaterielle Werte anfällt. Der Bericht kam zu dem Schluss, dass diesen BEPS-Risiken mit den *Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung* (OECD, 2017_[2]) begegnet werden sollte²¹. Dies gilt insbesondere für die Leitlinien 3.2 und 3.4 zum Ort der Besteuerung von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Unternehmen (B2B), mit deren Umsetzung diese BEPS-Risiken auf ein Mindestmaß reduziert werden und sichergestellt wird, dass das Recht zur Mehrwertbesteuerung dem Staat zugewiesen wird, in dem diese Dienstleistungen und immateriellen Werte zu Geschäftszwecken genutzt werden, und zwar unabhängig davon, wie die Bereitstellung und Anschaffung dieser Dienstleistungen und immateriellen Werte gestaltet wurde²². Die Internationalen Leitlinien der OECD für die Mehrwertbesteuerung wurden von über 100 Staaten, Gebieten und internationalen Organisationen gebilligt und dienen einer zunehmenden Zahl von Staaten weltweit als Richtschnur für die Konzeption und Umsetzung von Gesetzen, die den oben aufgeführten BEPS-Risiken begegnen.

292. Im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 wurde außerdem festgestellt, dass eine der grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung die Erhebung der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Handel mit Waren, Dienstleistungen und immateriellen Werten betrifft, insbesondere wenn diese von Privatverbrauchern bei Anbietern im Ausland erworben werden. Diese Herausforderung wird durch die Digitalisierung noch vergrößert, da technologische Entwicklungen die Möglichkeiten der Privatverbraucher, online einzukaufen, und die Möglichkeiten der Unternehmen, weltweit Produkte an Kunden zu verkaufen, ohne im Staat des Verbrauchers physisch oder anderweitig präsent zu sein, beträchtlich erweitert haben. Da ein digitalisierter ausländischer Verkäufer in einem Absatzstaat möglicherweise keinen Anknüpfungspunkt für die Besteuerung aufweist und ein Absatzstaat möglicherweise über wenig Mittel verfügt, einen ausländischen Verkäufer zu verpflichten, die Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller

Werte an Endverbraucher in diesem Staat anzuwenden und abzuführen, berechnen solche Verkäufer möglicherweise keine oder nur eine unangemessen niedrige Mehrwertsteuer auf diese Lieferungen und Leistungen, was negative Effekte auf die Mehrwertsteuereinnahmen der Staaten hat. Dies kann außerdem die Wettbewerbsbedingungen zwischen inländischen Anbietern, die verpflichtet sind, die Mehrwertsteuer auf Lieferungen und Leistungen an lokale Kunden in Rechnung zu stellen, und ausländischen Anbietern, die möglicherweise keiner solchen Verpflichtung unterliegen oder bei denen sich mehrwertsteuerbezogene Verpflichtungen schwer durchsetzen lassen, verzerren.

293. Vor diesem Hintergrund wurden im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 neue Leitlinien und Mechanismen für die Mehrwertsteuererhebung vereinbart. Im Einklang mit dem Bestimmungslandprinzip gestatten sie es den Steuerbehörden eines Staats, die Mehrwertsteuer auf grenzüberschreitende Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von ausländischen Anbietern an Endverbraucher (*Business-to-Consumer* – B2C) in diesem Staat (d.h. dem Staat, in dem sich der Kunde befindet) zu erheben. Der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 betont, dass die effizienteste und effektivste Methode, die Einhaltung der Vorschriften aufseiten ausländischer Anbieter sicherzustellen, darin besteht, die betreffenden Verpflichtungen in den Besteuerungsstaaten auf das für eine effektive Erhebung der Steuer unbedingt erforderliche Maß zu begrenzen. In dem Bericht wird deshalb empfohlen, dem ausländischen Anbieter zu erlauben, sich in einem vereinfachten Verfahren zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen im Absatzstaat umsatzsteuerlich erfassen zu lassen. Dieses vereinfachte Registrierungs- und Erhebungssystem läuft getrennt vom herkömmlichen System, ohne dass die gleichen Rechte, wie beispielsweise die Anrechnung der Vorsteuer, oder Pflichten, wie beispielsweise die volle Berichterstattung, vorgesehen wären. Diese Maßnahmen wurden inzwischen auch in die Internationalen Leitlinien der OECD für die Mehrwertbesteuerung aufgenommen.

294. Die Umsetzung dieser vereinbarten Maßnahmen ermöglicht es dem Absatzstaat, seine Mehrwertsteuereinnahmen aus digitalen Lieferungen und Leistungen von Unternehmen an Privatkunden im Absatzstaat zu sichern. Sie schafft außerdem gleiche Bedingungen für inländische und ausländische Anbieter, weil ausländische Anbieter verpflichtet werden, ebenso wie inländische Anbieter die Mehrwertsteuer auf Verkäufe an inländische Verbraucher zu berechnen. Zudem verringern die empfohlenen Mechanismen den Erfüllungsaufwand für digitale Anbieter, indem sie die Erfüllungspflichten auf das für eine effektive Erhebung der Steuer unbedingt erforderliche Maß begrenzen.

295. Diese Arbeiten haben den Erfüllungsgrad bereits erheblich erhöht, indem sie eine einheitlichere und effektivere Umsetzung der vereinbarten Vorgehensweisen fördern.

296. Bisher haben über 50 Staaten, darunter die überwiegende Mehrheit der OECD- und G20-Staaten, Regeln für die mehrwertsteuerliche Behandlung von Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von ausländischen Unternehmen an Privatkunden (B2C) gemäß den Internationalen Leitlinien der OECD für die Mehrwertbesteuerung verabschiedet. Zu diesen Staaten gehören die 28 EU-Mitgliedstaaten, Albanien, Andorra, Argentinien, Australien, die Bahamas, Belarus, China, Ghana, Indien, Island, Japan, Kenia, Kolumbien, Korea, Mexiko, Neuseeland, Norwegen, Russland, Saudi-Arabien, die Schweiz, Serbien, Südafrika, Tansania und die Türkei. Viele der Staaten, die die Regeln noch nicht umgesetzt haben, erwägen derzeit eine Reform unter Berücksichtigung der Grundsätze der Leitlinien. Dies gilt insbesondere für Costa Rica, Indonesien, Israel, Malaysia, Singapur²³, Thailand, die Philippinen, Tunesien und mehrere Staaten des Golf-Kooperationsrats. In den Spalten 1 und 2 der Tabelle in Anhang 3.B sind die Staaten aufgeführt, die die empfohlenen Lösungen umgesetzt haben oder derzeit eine Umsetzung prüfen.

297. Die ersten Daten zur Wirkung dieser Maßnahmen sind vielversprechend. Dies gilt beispielsweise für Südafrika, wo sich die durch die Anwendung der empfohlenen Grundsätze und Steuererhebungsmechanismen erzielten Einnahmen 2016/2017 auf 585 Mio. ZAR beliefen. In der EU, wo diese Grundsätze am schnellsten eingeführt wurden, betragen die nach dem vereinfachten Verfahren gemeldeten Mehrwertsteuereinnahmen 2015 (dem Jahr der Einführung des EU-Verfahrens) insgesamt mehr als 3 Mrd. EUR (Deloitte, 2016^[6]). Ungefähr 70% der gesamten grenzüberschreitenden Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Privatkunden (B2C), die unter die EU-Regelung fallen, wurden erfasst²⁴. Die Regelung führte zudem zu einer deutlichen Verringerung des Erfüllungsaufwands der Unternehmen; dieser ist Schätzungen zufolge 95% niedriger, als er ohne derartige Vereinfachungsmaßnahmen wäre²⁵.

298. Die Erfahrungen mehrerer Staaten deuten darauf hin, dass folgende Elemente für die erfolgreiche Umsetzung eines Mehrwertsteuererhebungsmechanismus von entscheidender Bedeutung sind: Konsultationen mit der Wirtschaft in der Konzeptionsphase, eine geeignete Kommunikationsstrategie über die Umsetzung und die wichtigsten Aspekte der Einhaltung der Vorschriften sowie klare Leitlinien für die Steuerpflichtigen.

299. Wie sich an der zunehmenden Zahl von Staaten zeigt, die derartige Mechanismen bereits umgesetzt haben oder deren Einführung prüfen, räumen viele Staaten weltweit der effektiven Umsetzung und Funktionsweise dieser Regeln Priorität ein, um sicherzustellen, dass die Mehrwertsteuer auf den kontinuierlich wachsenden elektronischen Handel mit Dienstleistungen und digitalen Produkten ordnungsgemäß entrichtet wird. Es ist deshalb erforderlich, dass sowohl die Regierungen als auch die Wirtschaft sich für eine kohärente und einheitliche Umsetzung und Funktionsweise dieser Regeln in den einzelnen Staaten einsetzen. Dies erhöht nicht nur den Erfüllungsgrad, sondern unterstützt auch die Vollzugskapazität der Steuerbehörden, insbesondere durch die Erleichterung der internationalen Verwaltungszusammenarbeit.

300. Da die Mehrwertsteuervorschriften grenzüberschreitend kohärent und einheitlich angewandt werden müssen, wurden 2017 weitere Leitlinien ausgearbeitet, um den Regierungen zu helfen, die im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 und in den Internationalen Leitlinien der OECD für die Mehrwertbesteuerung empfohlenen Erhebungsmechanismus entsprechend optimaler Verfahrensweisen zu konzipieren und umzusetzen. Diese Leitlinien wurden in den am 24. Oktober 2017 veröffentlichten Bericht *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST: Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation*²⁶ aufgenommen. Sie stützen sich auf die Forschungsarbeiten, Analysen und Erfahrungen der Staaten, die ein vereinfachtes Registrierungs- und Erhebungssystem eingeführt haben oder dabei sind, dies zu tun, und der Unternehmen, die sich in einem solchen System registriert haben oder dies in Erwägung ziehen. Diese neuen Umsetzungsleitlinien wurden von den Steuerverwaltungen und der Wirtschaft als ein weiterer bedeutender Schritt begrüßt, um den Erfüllungsgrad zu erhöhen und zugleich den Erfüllungsaufwand durch die Förderung einer einheitlichen und kohärenten Umsetzung entsprechender Erhebungsmechanismen in den einzelnen Staaten zu begrenzen.

301. Wie im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 ebenfalls festgestellt wurde, können und sollten Informationsaustausch und Verwaltungszusammenarbeit eine wichtige Rolle dabei spielen, die Herausforderungen im Hinblick auf die Funktionsweise und Kontrolle dieser Erhebungsmechanismen anzugehen und zu bewältigen, insbesondere um die Durchsetzung in Bezug auf die ausländischen Anbieter und die Überwachung des Erfüllungsgrads zu unterstützen. Es gibt eine Reihe bereits bestehender OECD-Mechanismen für den Informationsaustausch und die gegenseitige Amtshilfe, auf die auch in den Internationalen

Leitlinien der OECD für die Mehrwertbesteuerung verwiesen wird und die nützlich sein können, um die Herausforderungen in Bezug auf die Rechtsdurchsetzung zu bewältigen²⁷. Die Aktivierung dieser bestehenden Instrumente und die Schaffung eines Rahmens, der ihre Anwendung für Mehrwertsteuerzwecke in der Praxis ermöglicht, sind in diesem Zusammenhang von entscheidender Bedeutung. Der Umfang der von der OECD in diesem Bereich durchzuführenden Arbeiten wird derzeit noch erörtert.

302. Weitere aktuelle Arbeiten zur Förderung einer einheitlichen Umsetzung und Funktionsweise der empfohlenen Regeln in den einzelnen Staaten befassen sich mit der Rolle von Online-Plattformen und anderen Intermediären im Prozess der Mehrwertsteuererhebung, wobei ein Schwerpunkt auf der Konzeption und Umsetzung von Maßnahmen liegt, die eine effiziente und effektive Erhebung der Mehrwertsteuer auf die von diesen Plattformen und Intermediären ausgelösten und durchgeführten Transaktionen gewährleisten. Mehrere Staaten haben begonnen, Mehrwertsteuer von digitalen Plattformen zu erheben und berichten über positive Ergebnisse bei der Sicherung zusätzlicher Steuereinnahmen. Andere Staaten haben diesen Weg ebenfalls eingeschlagen, und von wieder anderen wird dies in Zukunft erwartet.

303. Sowohl die Steuerverwaltungen als auch die Wirtschaft haben signalisiert, dass es dringend erforderlich ist, an einheitlichen Lösungen in diesem Bereich zu arbeiten, die die Steuereinnahmen effizient und effektiv sichern, ohne unangemessenen Verwaltungs- und Erfüllungsaufwand zu verursachen. Vor diesem Hintergrund analysiert die für Verbrauchsteuern zuständige OECD-Arbeitsgruppe 9 in enger Konsultation mit der Wirtschaft im Rahmen der Technischen Beratungsgruppe der WP9 derzeit i) die von digitalen Plattformen im Online-Handel und in Lieferketten wahrgenommenen Funktionen und ii) die mögliche Rolle von Plattformen, die diese Funktionen wahrnehmen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer im Online-Handel, einschließlich eines Überblicks über von Steuerbehörden weltweit umgesetzte oder geprüfte Ansätze. Diese Arbeiten werden voraussichtlich in einen Bericht münden, der mögliche Leitlinien und Ansätze auf der Basis empfehlenswerter Verfahrensweisen darlegt. Sie sollen im Jahresverlauf 2018 abgeschlossen werden und die laufenden innerstaatlichen Strategien zur Politikentwicklung und -umsetzung weder verzögern noch beeinträchtigen²⁸.

304. Im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 wurden außerdem Optionen dargelegt, die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Einfuhren online verkaufter geringwertiger Waren zu erleichtern. Diese auf der Abschaffung oder Absenkung der Mehrwertsteuerfreigrenzen basierenden Ansätze stützen sich auf die Mitarbeit von Online-Händlern oder anderen an der Lieferkette des Online-Handels beteiligten Unternehmen, wie beispielsweise E-Commerce-Plattformen oder Expressdiensten. Mehrere Staaten haben die Abschaffung ihrer Mehrwertsteuerfreigrenzen für Einfuhren von online verkauften geringwertigen Waren und die Einführung effizienterer Methoden zur Erhebung der Mehrwertsteuer auf Einfuhren geringwertiger Waren angekündigt oder prüfen solche Maßnahmen derzeit aktiv. So haben die 28 EU-Mitgliedstaaten beispielsweise vor kurzem Vorschläge für eine Modernisierung der Erhebung der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden elektronischen Handel verabschiedet. Diese Vorschläge sehen die Ausweitung des Systems der „kleinen einzigen Anlaufstelle“ (KEA bzw. Mini-One-Stop-Shop oder MOSS) auf Einfuhren geringwertiger Waren und alle grenzüberschreitenden Dienstleistungen an Endverbraucher vor, wobei die Ausnahmeregelung für geringwertige Sendungen mit Wirkung ab 2021 abgeschafft werden soll. Australien hat bereits Gesetze über die mehrwertsteuerliche Behandlung von importierten geringwertigen Waren verabschiedet, die am 1. Juli 2018 in Kraft treten. Die Schweiz wird ihre Regeln in Bezug auf die Behandlung von Einfuhren geringwertiger Waren mit Wirkung vom 1. Januar 2019 ändern.

305. Die in diesem Abschnitt beschriebenen Fortschritte erleichtern Unternehmen im boomenden elektronischen Handel, insbesondere im Bereich der grenzüberschreitenden Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die Einhaltung der Steuervorschriften und stellen sicher, dass die Verbrauchsteuern effektiv in dem Staat, in dem der Verbrauch stattfindet, erhoben werden können.

3.5 Vorläufige Ergebnisse in Bezug auf die Wirkung des BEPS-Maßnahmenpakets im Kontext der Digitalisierung

306. Wie bereits erwähnt, ist eine systematische Beurteilung des Effekts der verschiedenen BEPS-Maßnahmen erst möglich, wenn geeignete Daten auf Mikro- und Makroebene verfügbar sind, darunter von Steuerbehörden gesammelte Informationen über das Verhalten der Steuerpflichtigen, die beispielsweise durch Steuerprüfungen, die länderbezogene Berichterstattung (*Country-by-Country* – CbC) oder reguläre Steuererklärungen erhoben werden. Dieser Abschnitt enthält dennoch eine vorläufige Beurteilung der Wirksamkeit der BEPS-Maßnahmen, wobei ihr Effekt auf Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung und auf die grundsätzlicheren – mit der Frage des Anknüpfungspunkts zusammenhängenden – Herausforderungen im Bereich der direkten Steuern jeweils getrennt analysiert werden.

3.5.1 Wirkung des BEPS-Maßnahmenpakets im Hinblick auf Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

307. Obwohl die Umsetzung des BEPS-Pakets erst vor kurzem begonnen hat, gibt es bereits Anhaltspunkte für ihre Wirkung auf die Steuerplanungs- und Gestaltungsentscheidungen multinationaler Konzerne. Die Umsetzung der in diesem Teil beschriebenen Maßnahmen führt dazu, dass mehrere grenzüberschreitende Steuerplanungsmethoden nicht mehr durchführbar oder finanziell nicht mehr attraktiv sind, was auch für hoch digitalisierte Unternehmen gilt. Dadurch wird in einigen Fällen, in denen grenzüberschreitende Einkünfte sonst unversteuert blieben oder mit sehr niedrigen Sätzen versteuert würden, die Besteuerung im Quellen- und im Ansässigkeitsstaat wiederhergestellt. Dies dürfte außerdem dazu beitragen, gleiche Wettbewerbsbedingungen zu schaffen, indem inländische KMU und multinationale Unternehmen ähnlich besteuert werden. Beispiele üblicher Steuerplanungsstrukturen, die effektiv eingedämmt werden, sind:

- **IP-Holding-Gesellschaften, die präferenzielle Steuerregelungen für geistiges Eigentum nutzen („IP-Regelungen“)** (vgl. das Beispiel in Abbildung 3.A.1). Steuervergünstigungen, die sich aus IP-Regelungen ergeben, können nur insoweit genutzt werden, als die zugrunde liegenden Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten hauptsächlich vom Steuerpflichtigen selbst oder in dem Steuerhoheitsgebiet, das die Steuervergünstigungen gewährt, durchgeführt werden²⁹. Das ist der neue Nexus-Ansatz.
- **Treaty-Shopping-Strukturen** (vgl. das Beispiel in Abbildung 3.A.3). Es wird immer schwieriger, Durchlaufgesellschaften und/oder Zweckgesellschaften in Niedrigsteuerstaaten zu gründen, um Quellensteuern auf passive Einkünfte zu umgehen. Außerdem müssen alle von den Steuerbehörden erteilten steuerlichen Vorbescheide oder ähnliche Vereinbarungen, die die effektive Besteuerung von Steuerpflichtigen reduzieren, heute offengelegt werden.
- **Nutzung von Cash Boxes** (vgl. das Beispiel in Abbildung 3.2). Eine kapitalstarke Konzerneinheit in einem Niedrigsteuerstaat, die Finanzmittel für die Entwicklung wertvoller immaterieller Werte bereitstellt, aber nicht die Kapazität besitzt, die mit dieser Investition verbundenen Risiken zu kontrollieren, hat nach den überarbeiteten

Verrechnungspreisregeln heute nur noch Anspruch auf eine risikofreie Rendite für ihre Finanzierungstätigkeit.

- **Nutzung von „Vertriebsstrukturen“ für den Fernabsatz** (vgl. das Beispiel in Abbildung 3.1). Wenn die geänderte Definition der Vertreterbetriebsstätte (Aktionspunkt 7) vollständig umgesetzt ist, wird es für ein digitalisiertes Unternehmen schwieriger sein, Produkte und/oder Dienstleistungen auf elektronischem Weg ortsungebunden auf einem Markt bereitzustellen, ohne dass in diesem Staat eine Vertreterbetriebsstätte entsteht, wenn das Verkaufspersonal der inländischen Tochtergesellschaft gewöhnlich die entscheidenden Funktionen ausübt, die zum Verkauf führen, und die betreffenden Verträge regelmäßig ohne wesentliche Änderung durch den ausländischen Anbieter geschlossen werden. Nach den neuen Regeln kann das Kriterium für das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte beim ausländischen Anbieter erfüllt sein, selbst wenn die inländische Tochtergesellschaft diese Verträge formal nicht abschließt und selbst wenn es sich um Standardverträge handelt. Es kann auch schwieriger werden, bei auf dem Fernabsatz physischer Waren über Online-Plattformen basierenden BEPS-Strategien die Entstehung einer Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung zu vermeiden. Wenn die aktualisierten Ausnahmen für bestimmte Tätigkeiten in die Betriebsstättendefinition aufgenommen werden, kann es für ein gebietsfremdes Unternehmen schwierig werden, ein großes Lager in einem Absatzstaat einzurichten und zugleich das Betriebsstättenkriterium in diesem Staat zu umgehen, es sei denn, die durch dieses Lager durchgeführten inländischen Tätigkeiten seien vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass die erfolgreiche Umsetzung der empfohlenen Mechanismen, um sicherzustellen, dass im grenzüberschreitenden Handel mit Dienstleistungen und digitalen Produkten die Mehrwertsteuer entrichtet wird, für Online-Händler einen weiteren wichtigen Anreiz beseitigt, sich im Ausland niederzulassen und den Markt durch Fernabsatz zu bedienen, da dadurch die Lücke zwischen den Verpflichtungen inländischer Unternehmen und ausländischer Anbieter in Bezug auf Verkäufe an lokale Kunden geschlossen wird.

308. Es wird erwartet, dass multinationale Unternehmen als Reaktion auf das BEPS-Maßnahmenpaket Schritte unternehmen werden, um ihre Unternehmensstruktur an ihre reale wirtschaftliche Tätigkeit anzupassen. In einigen Fällen, darunter auch bestimmte hoch digitalisierte Unternehmen, gibt es bereits erste Belege für eine solche Entwicklung. Diese Schritte umfassen Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit oder Änderungen der Verrechnungspreispositionen, üblicherweise durch eine Neubewertung des Orts der Personalfunktionen sowie der Risikoübernahme und des Risikomanagements³⁰. Öffentlich verfügbare Informationen über die Rückverlagerung wertvoller Vermögenswerte (wie beispielsweise immaterieller Werte) und Risiken von Niedrigsteuerstaaten in Staaten, in denen wesentliche Geschäftstätigkeiten ausgeübt werden, insbesondere in Bezug auf Personalfunktionen (sogenanntes „Onshoring“ von Vermögenswerten), bestätigen dies³¹. Es ist davon auszugehen, dass im Zeitverlauf weitere relevante Daten zur Verfügung stehen werden, insbesondere durch die länderbezogenen Berichte, die ab Juni 2018 zwischen den Staaten ausgetauscht werden. Diese Trends werden sich voraussichtlich verstärken, wenn mehr Staaten nationale Rechtsvorschriften verabschieden, um die verschiedenen Maßnahmen des BEPS-Pakets umzusetzen.

309. Zu den weiteren Reaktionen auf das BEPS-Paket gehört eine steigende Zahl von Fällen, in denen hoch digitalisierte multinationale Unternehmen ihre Vertriebsstrukturen geändert oder zu ändern begonnen haben (z.B. Amazon, eBay, Facebook, Google)³²; dabei gehen sie normalerweise von einem Fernabsatzmodell zu einem Geschäftsmodell über,

bei dem Online-Verkäufe an Kunden in einem bestimmten Staat bei einer inländischen Konzerneinheit (beispielsweise einem Wiederverkäufer vom Typ „Buy-sell Distributor“) verbucht werden³³. In einigen Staaten, in denen solche Umstrukturierungen durchgeführt wurden, vergrößerte sich außerdem die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer, da der inländische Steuerpflichtige des multinationalen Konzerns nicht mehr als Erbringer von routinemäßigen Dienstleistungen qualifiziert wird, die auf Kostenaufschlagsbasis vergütet werden. Stattdessen werden die Einkünfte aus den Verkäufen an Kunden im betreffenden Staat nach Abzug der relevanten Ausgaben (z.B. direkter Wareneinsatz, direkte Kosten von Vertrieb und Dienstleistungen, lokales Marketing und Verkaufsförderung) auf der Ebene des inländischen Steuerpflichtigen (Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte) ausgewiesen. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz erfordert dies im Absatzstaat im Allgemeinen eine Umstellung von einer Vergütung, die auf einem Gewinnaufschlag auf den Kosten beruht, zu einer Vergütung auf Basis des Umsatzes, was zu einer Erhöhung der an die Geschäftschancen geknüpften Risiken führen dürfte (d.h. zu höheren positiven oder negativen Erträgen). In anderen Staaten, in denen ähnliche Umstrukturierungen vorgenommen wurden, vergrößerte sich die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer allerdings nicht (oder nur geringfügig), was die erhebliche Unsicherheit verdeutlicht, mit der die Zurechnung von Gewinnen zu einer inländischen steuerpflichtigen Präsenz (d.h. einer Betriebsstätte oder einer Tochtergesellschaft) derzeit behaftet ist. In Situationen, in denen der Vertragsabschluss größtenteils automatisiert ist und keine Lagerverwaltung erfordert (z.B. *Software-as-a-Service*) ist beispielsweise unklar, ob die dem inländischen Wiederverkäufer (Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte) (nach der Umstrukturierung) gezahlte Vergütung in der Praxis deutlich höher sein wird als die Vergütung, die einer inländischen Tochtergesellschaft, die unterstützende Funktionen für ähnliche im Ausland geschlossene Verkaufsverträge durchführt, (vor der Umstrukturierung) gezahlt wurde.

310. Zudem ist festzustellen, dass nicht alle Absatzstaaten von den positiven Ergebnissen dieser Umstrukturierungen profitierten. Dies ist zum großen Teil darauf zurückzuführen, dass sich die Anreize zur Einführung von Vertriebsstrukturen auf der Basis von Fernabsatz aufgrund der niedrigen Umsetzungsrate der neuen Definition der Vertreterbetriebsstätte und der aktualisierten Ausnahmeregelung für bestimmte Tätigkeiten im Rahmen des MLI in vielen Staaten nur unwesentlich verändert haben. Demgegenüber dürfte die vor kurzem in einigen wichtigen Staaten erfolgte Einführung belastbarer CFC-Vorschriften die Anreize, Gewinne aus dem elektronischen Handel in Niedrigsteuerstaaten zu verlagern, deutlich reduzieren.

3.5.2 Wirkung des BEPS-Maßnahmenpakets auf die grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Besteuerung

311. Die derzeit unzureichende Datenlage begrenzt die Möglichkeiten zur Beurteilung der Wirkung des BEPS-Maßnahmenpakets auf die mit der Digitalisierung einhergehenden grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Besteuerung. Im Bereich der Mehrwertsteuer beginnen jedoch nützliche und verlässliche Informationen vorzuliegen, da die neuen Leitlinien und Steuererhebungsmechanismen, die die Besteuerung des grenzüberschreitenden Handels mit digitalen Dienstleistungen und Produkten nach dem Bestimmungslandprinzip erleichtern, inzwischen vielerorts umgesetzt wurden. Wie oben beschrieben, lassen erste Daten darauf schließen, dass Staaten, die die Internationalen Leitlinien der OECD für die Mehrwertbesteuerung umsetzen, erhebliche zusätzliche Einnahmen erzielen. Die Schätzungen der von der EU und Südafrika erzielten zusätzlichen Einnahmen zeigen eindeutig, dass die Internationalen Leitlinien der OECD für die Mehr-

wertbesteuerung eine erhebliche Erhöhung der Steueraufkommenskraft der Staaten ermöglichen, die sie umsetzen. Die Leitlinien und die damit zusammenhängenden Arbeiten sind nicht nur wichtig für die Sicherstellung zusätzlicher Einnahmen in den betreffenden Staaten, sondern sie spielen auch eine entscheidende Rolle für die Verringerung des Erfüllungsaufwands der Unternehmen; dieser soll einigen Schätzungen zufolge im Vergleich zu einer Situation, in der keine solchen Vereinfachungsmaßnahmen umgesetzt wurden, deutlich geringer sein³⁴. Ein geringerer Erfüllungsaufwand schlägt sich häufig in niedrigeren Kapitalkosten und folglich in mehr Ressourcen für Investitionen und Wachstum nieder.

312. Demgegenüber hatte die Umsetzung der anderen Maßnahmen des BEPS-Pakets nur begrenzte Auswirkungen auf die grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Besteuerung. Einige Länder profitierten eindeutig erheblich vom Onshoring von Vermögenswerten und von der Umorganisation von Vertriebsstrukturen, was potenziell zu zusätzlichen Steuereinnahmen im Quellen- wie auch im Ansässigkeitsstaat führen kann. Diese Vorteile konzentrierten sich bisher jedoch auf eine begrenzte Anzahl von Staaten. Vor allem aber besteht zunehmend der Eindruck, dass die grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen, die hauptsächlich die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen verschiedenen Staaten betreffen (und insbesondere die Frage des Anknüpfungspunkts, der Daten und der Qualifizierung für die Zwecke der direkten Besteuerung), mit den BEPS-Maßnahmen nicht angegangen werden. Dies ist zum großen Teil durch zwei Faktoren bedingt. Erstens zielen die im BEPS-Projekt empfohlenen Maßnahmen darauf ab, die „Lücken“ und „Schlupflöcher“ im Steuersystem, die doppelte Nichtbesteuerung (d.h. Steuervermeidung) ermöglichen, zu schließen, nicht aber darauf, die mit der Digitalisierung einhergehenden grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Besteuerung zu bewältigen. Insbesondere zielt keine der BEPS-Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung darauf ab, Situationen zu begegnen, in denen das ausländische Unternehmen keine physische Präsenz in dem Staat unterhält, in dem sich die Kunden befinden (Frage des Anknüpfungspunkts), und/oder den Effekt der Ausdehnung der Geschäftstätigkeit ohne Masse auf die Aufteilung der Besteuerungsrechte auszugleichen. Desgleichen ist keine der BEPS-Maßnahmen darauf ausgerichtet, die mögliche Behandlung und den relativen Wert von Daten und Nutzerbeteiligung zu klären (Frage der Gewinnzurechnung). Zudem führt die überarbeitete Betriebsstättendefinition nicht zwangsläufig zu einer Ausweitung der Steuerbemessungsgrundlage im Absatzstaat, die der stärkeren Abhängigkeit einiger digitalisierter Unternehmen von Datenerhebung und Nutzerbeteiligung Rechnung tragen würde. Zweitens wurde der durch die zunehmende Bedeutung des grenzüberschreitenden Handels mit digitalen Produkten und Dienstleistungen verursachte Druck auf die Besteuerung im Quellenstaat nur geringfügig reduziert, weil einige wichtige BEPS-Maßnahmen zur Bekämpfung der durch die Digitalisierung verschärften BEPS-Risiken – die Abkommensbestimmungen in Bezug auf Betriebsstätten – nur begrenzt umgesetzt wurden.

313. Die Frage, inwieweit es mit den internationalen Steuerregeln möglich ist, die grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung zu bewältigen, wird in Kapitel 5 eingehender erörtert. Einige Staaten haben in Ermangelung einer grundsätzlicheren Reform auf internationaler Ebene eigene Schritte zur Einführung von Maßnahmen unternommen, die im Hinblick auf die Digitalisierung der Wirtschaft relevant sein könnten; dies wird in Kapitel 4 erörtert.

Anhang 3.A

Umsetzung der im BEPS-Paket enthaltenen Maßnahmen im Bereich der direkten Besteuerung

314. Mit dem OECD/G20-Projekt zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS) wurde dem von den Staats- und Regierungschefs der G20 im Juni 2012 erteilten Auftrag nachgekommen, die wichtigsten Faktoren zu identifizieren, die zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung führen. Der im Februar 2013 veröffentlichte OECD-Bericht *Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Situationsbeschreibung und Lösungsansätze)* wurde zur Basis für den fünfzehn Punkte umfassenden BEPS-Aktionsplan, der vom Rat der OECD sowie von den Staats- und Regierungschefs der G20 auf ihrem Gipfeltreffen in Sankt Petersburg im Juli 2013 gebilligt wurde.

315. Das auf drei Säulen basierende BEPS-Projekt hatte folgende Ziele: i) die Regeln für die Besteuerung von Unternehmerträgen auf internationaler Ebene besser abzustimmen, ii) die Besteuerung an der Substanz der wirtschaftlichen Tätigkeiten auszurichten und iii) die Transparenz zu verbessern. Das ehrgeizige Arbeitsprogramm, das in nur zwei Jahren abgeschlossen wurde, mündete im Oktober 2015 in der Vorlage des BEPS-Pakets, das sich aus 15 Maßnahmen zusammensetzt.

316. 2016 wurde das Inclusive Framework on BEPS mit dem umfassenden Mandat eingerichtet, eine einheitliche, weitreichende und effektive Umsetzung des im Oktober 2015 veröffentlichten BEPS-Maßnahmenpakets zu sichern. Bisher sind 113 Staaten und Gebiete, die zusammen mehr als 93% des globalen BIP ausmachen, dem Inclusive Framework on BEPS beigetreten; sie ergreifen Maßnahmen, um die Schlupflöcher zu schließen und den Inkongruenzen des internationalen Steuerrechts entgegenzuwirken, die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung ermöglichen.

317. Die Umsetzung der vier Mindeststandards³⁵ wird durch einen strengen Peer-Review- bzw. Monitoring-Prozess³⁶ gesichert, und die vereinbarten Monitoringverfahren sind bereits weit vorangeschritten. Viele Staaten haben außerdem begonnen, neben den vier BEPS-Mindeststandards andere Bestandteile des BEPS-Pakets umzusetzen, die das Potenzial besitzen, das globale Umfeld der Unternehmensbesteuerung grundlegend zu verändern (z.B. die im Rahmen der Aktionspunkte 8-10 überarbeiteten Verrechnungspreisleitlinien, die im Rahmen von Aktionspunkt 2 ausgearbeiteten Regeln zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen sowie die Regeln zur Zinsabzugsbeschränkung gemäß Aktionspunkt 4). Darüber hinaus leistet das Inclusive Framework durch seine Arbeit im Bereich der Standardsetzung³⁷ und die Formulierung praxisbezogener Leitlinien einen wichtigen Beitrag dazu sicherzustellen, dass alle Staaten und Gebiete, einschließlich der Entwicklungsländer, im Umsetzungsprozess unterstützt werden.

318. Alle Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS haben zugestimmt, die BEPS-Mindeststandards umzusetzen. Die Mindeststandards wurden insbesondere vereinbart, um Fällen von Steuervermeidung zu begegnen, in denen das Nichthandeln einiger Staaten negative Ausstrahlungseffekte auf andere Staaten hätte, mit weitreichenden grenzüberschreitenden Auswirkungen auf Wohlstandsniveau und -verteilung. Um eine einheitliche Umsetzung dieser Mindeststandards sicherzustellen, haben die Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS einen Peer-Review-Prozess für den Zeitraum 2016-2020 vereinbart³⁸. Die Peer Reviews für die Aktionspunkte 5, 13 und 14 sind derzeit im Gange, die Prüfung in Bezug auf den Mindeststandard von Aktionspunkt 6 wird 2018 beginnen.

319. Die Mindeststandards stützen sich auf drei Säulen:

- **Bessere Ausrichtung der Besteuerung an der Wertschöpfung**, was das Vorliegen einer wesentlichen Geschäftstätigkeit als Voraussetzung für die Nutzung präferenzzieller Regelungen (Aktionspunkt 5) und Maßnahmen zur Verhinderung von Treaty-Shopping (Aktionspunkt 6) umfasst;
- **Verbesserung der Transparenz**, was die länderbezogene Berichterstattung (Aktionspunkt 13) und den Informationsaustausch zu bestimmten steuerlichen Vorabzusagen umfasst (Aktionspunkt 5);
- **Schaffung von mehr Sicherheit**, was Maßnahmen zur Verbesserung der Effektivität der Streitbeilegung (Aktionspunkt 14) umfasst³⁹.

320. Kapitel 3 dieses Berichts enthält eine detaillierte Beschreibung der Umsetzung der Maßnahmen des BEPS-Pakets, die für die Digitalisierung am relevantesten sind (d.h. Aktionspunkt 7, die Aktionspunkte 8-10 und Aktionspunkt 3), sowie eine Beurteilung ihrer Wirkung auf das Verhalten hoch digitalisierter Unternehmen. Da die BEPS-Maßnahmen Teil eines kohärenten Pakets sind, bei dem alle Aspekte Wirkung zeigen sollen, beschreibt dieser Anhang die bislang erzielten Fortschritte bei der Umsetzung der Maßnahmen des BEPS-Pakets, die in Kapitel 3 nicht konkret behandelt werden, nämlich die Mindeststandards in Bezug auf die Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken (Aktionspunkt 5), die Verhinderung von Abkommensmissbrauch (Aktionspunkt 6) und die länderbezogene Berichterstattung (Aktionspunkt 13) sowie die Maßnahmen auf Ebene der innerstaatlichen Rechtsetzung außerhalb des Bereichs der CFC-Vorschriften (Aktionspunkte 2, 4 und 12). Bei der Erörterung dieser Maßnahmen wird gegebenenfalls auf deren Bedeutung für digitalisierte Unternehmen hingewiesen.

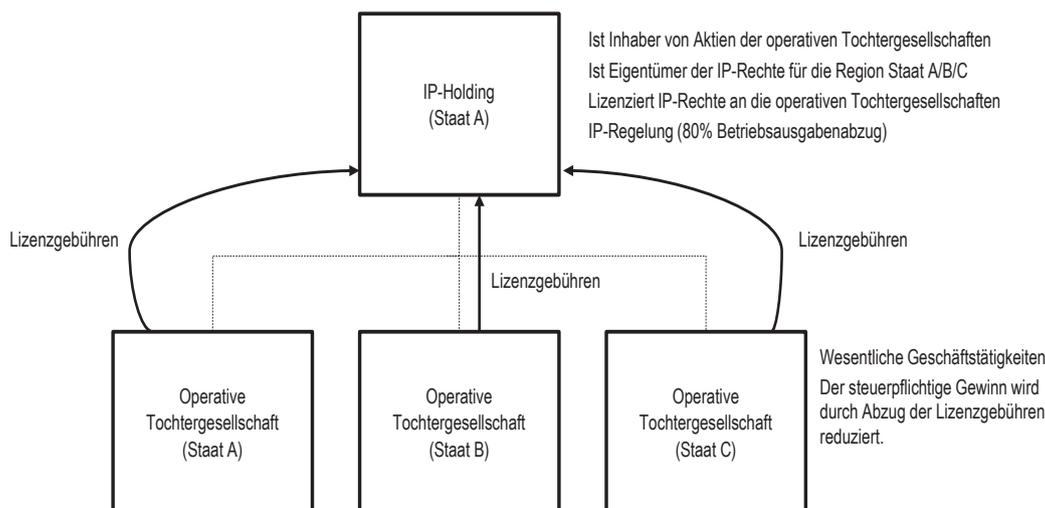
1. Umsetzung der Mindeststandards

Regulierungsrahmen für präferenzzielle Steuerregelungen (Aktionspunkt 5)

321. Wie in Kapitel 2 beschrieben, sind immaterielle Werte im Wertschöpfungsprozess digitaler Unternehmen in der Regel von entscheidender Bedeutung. Außerdem sind immaterielle Werte und die durch ihre Verwertung erzielten Einkünfte per definitionem geografisch mobil. Dies veranlasste eine zunehmende Anzahl von Staaten dazu, eine steuerliche Vorzugsbehandlung für durch die Verwertung geistigen Eigentums erzielte Einkünfte zu gewähren, um so Investitionen anzuziehen und ein wettbewerbsfähiges Steuerumfeld zu schaffen. Dies geschieht im Allgemeinen durch Betriebsausgabenabzüge in Höhe von 50-80% oder Steuerbefreiungen für qualifizierte Einkünfte aus geistigem Eigentum.

322. Dadurch erhalten multinationale Unternehmen einen Anreiz, ihre immateriellen Werte in Staaten anzusiedeln, in denen präferenzzielle Regelungen für Einkünfte aus geistigem Eigentum zur Verfügung stehen⁴⁰. Dieser Anreiz wird in der Regel durch die Möglichkeit

Abbildung 3.A.1 Szenario in Verbindung mit einer präferenziellen IP-Regelung



verstärkt, Lizenzgebühren für die Nutzung des geistigen Eigentums in Abzug zu bringen. Dies hat zur Folge, dass die Gewinne von verbundenen Unternehmen, die eine wesentliche Geschäftstätigkeit ausüben, erheblich reduziert werden können, während das verbundene Unternehmen, in dem sich geistiges Eigentum befindet, nur geringfügig oder gar nicht besteuert wird (Abb. 3.A.1).

323. Der Mindeststandard von Aktionspunkt 5 für präferenzielle Steuerregelungen, der darauf abzielt, schädlichen Steuerpraktiken entgegenzuwirken, ist eine zentrale Säule des BEPS-Pakets und dient der Bekämpfung von Gestaltungen, mit denen erreicht werden soll, dass Erträge aus immateriellen Werten nur geringfügig oder gar nicht besteuert werden. Um Übereinstimmung zwischen dem Ort der steuerpflichtigen Gewinne und dem der zugrunde liegenden wirtschaftlichen Tätigkeit und der Wertschöpfung herzustellen, sieht ein zentraler Teil des Berichts von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 5 vor, dass präferenzielle Steuerregelungen nur genutzt werden können, wenn der Steuerpflichtige wesentliche Tätigkeiten ausübt. Nach dem Nexus-Ansatz können Einkünfte aus geistigen Eigentumswerten nur insoweit Gegenstand von Steuervergünstigungen sein, als die ihnen zugrunde liegenden FuE-Tätigkeiten hauptsächlich vom Steuerpflichtigen selbst oder in dem Steuerhoheitsgebiet, das die Vorteile gewährt, durchgeführt werden⁴¹.

324. Die Auswirkungen von Aktionspunkt 5 sind weitreichend und betreffen alle präferenziellen Regelungen, nicht nur solche für geistiges Eigentum. Wegen der Fokussierung auf die digitalisierte Wirtschaft konzentriert sich dieses Kapitel jedoch auf IP-Regelungen. In diesem Kontext wurden bereits erhebliche Fortschritte erzielt. Wie im 2017 veröffentlichten Sachstandsbericht über schädliche Steuerpraktiken (*Progress Report on Harmful Tax Practices*) (OECD, 2017^[5]) ausgeführt, beachten mit Ausnahme von zwei Staaten alle OECD- und G20-Staaten mit IP-Regelungen heute den Nexus-Ansatz; dieser ist für insgesamt 19 der 21 Regelungen erfüllt. In den Steuerhoheitsgebieten der neuen Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS wurden 31 IP-Regelungen identifiziert. Fast alle diese Regelungen – 29 von 31 – stehen nicht mit dem Nexus-Ansatz im Einklang und werden derzeit abgeschafft oder geändert⁴².

Transparenz von steuerlichen Vorbescheiden (Aktionspunkt 5)

325. Steuerliche Vorabzusagen bzw. Vorbescheide können hilfreich sein, um die Rechts- bzw. Planungssicherheit der Steuerpflichtigen zu erhöhen. In Bezug auf solche Vorbescheide ist

Transparenz jedoch von entscheidender Bedeutung, um grenzüberschreitende Qualifizierungskonflikte zu erkennen, die zu Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung führen können, und so gleiche Bedingungen für alle Unternehmen sicherzustellen. So basieren einige von hoch digitalisierten Unternehmen genutzte Strukturen beispielsweise darauf, dass unilaterale Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise (APA) in einem oder mehreren Staaten eingesetzt werden, um Inkongruenzen in der Behandlung von grenzüberschreitenden konzerninternen Geschäftsvorfällen für Verrechnungspreiszwecke zu schaffen oder auszunutzen.

326. Um die Transparenz im Hinblick auf die Besteuerung von multinationalen Unternehmen in einigen grenzüberschreitenden Sachverhalten zu erhöhen, befasst sich eine Komponente der Transparenzsäule der BEPS-Mindeststandards mit dem Austausch von Informationen über bestimmte Arten steuerlicher Vorbescheide. Die Mitglieder des Inclusive Framework haben sich im Rahmen von Aktionspunkt 5 zum verbindlichen spontanen Informationsaustausch über steuerliche Vorbescheide verpflichtet, die BEPS-Risiken mit sich bringen können (Abb. 3.A.2). Zum ersten Mal werden in wichtigen Risikokategorien, einschließlich bestimmter seit Januar 2010 erteilter Vorabzusagen, Informationen über steuerliche Vorbescheide spontan mit allen relevanten Staaten ausgetauscht, sofern der notwendige rechtliche Rahmen besteht.

327. Alle am Inclusive Framework teilnehmenden Staaten investieren erhebliche Mittel, um im Einklang mit dem vereinbarten Rahmen Informationen über steuerliche Vorbescheide zu sammeln und den Informationsaustausch vorzubereiten und einzuleiten. In einigen Fällen mussten die Staaten spezielle Rechtsvorschriften verabschieden und regulatorische Änderungen vornehmen, um den spontanen Informationsaustausch über steuerliche Vorbescheide zu ermöglichen. Für die 28 EU-Mitgliedstaaten wurde 2015 eine Richtlinie für den Informationsaustausch über Steuervorbescheide verabschiedet (die geänderte Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung).

Abbildung 3.A.2 **Rahmen für den Informationsaustausch über steuerliche Vorbescheide**

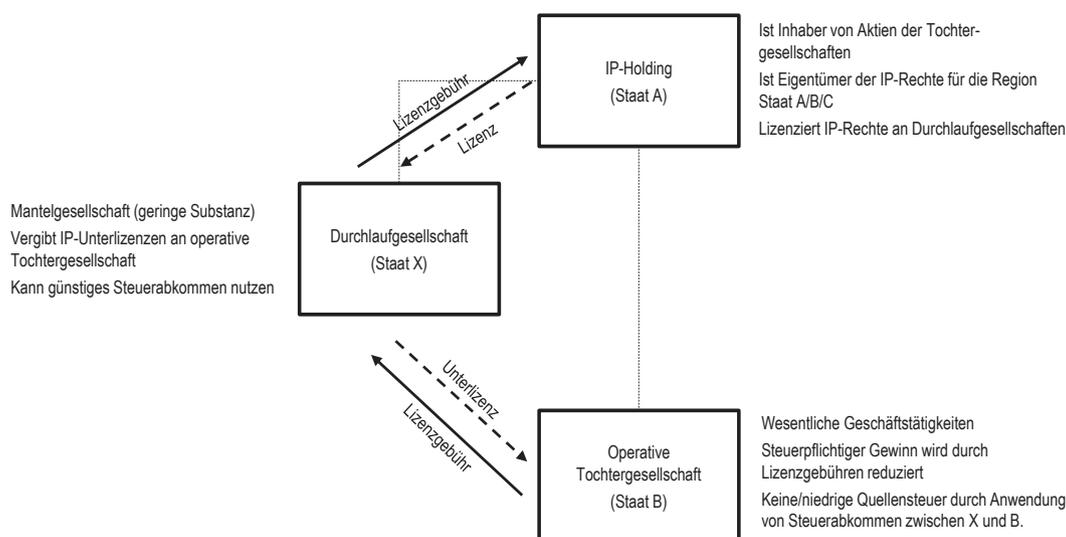
Anwendungsbereich des verbindlichen spontanen Austauschs von Zusammenfassungen der erteilten Vorbescheide	
Kategorien steuerlicher Vorbescheide	Zu informierende Staaten
<ol style="list-style-type: none"> 1. Individuelle steuerliche Vorabzusagen im Zusammenhang mit präferenziellen Regelungen 2. Grenzüberschreitende unilaterale APA und sonstige grenzüberschreitende unilaterale Vorabzusagen (beispielsweise <i>Advance Tax Rulings</i> – ATR) bezüglich der Verrechnungspreise oder der Anwendung von Verrechnungspreisgrundsätzen 3. Grenzüberschreitende Vorabzusagen, die eine Berichtigung der steuerpflichtigen Gewinne des Steuerpflichtigen nach unten vorsehen, die sich nicht direkt in der Rechnungslegung des Steuerpflichtigen widerspiegelt 4. Vorabzusagen für Betriebsstätten 5. Vorabzusagen für Durchlaufgesellschaften (Conduits) zwischen nahestehenden Dritten 6. Alle anderen Arten steuerlicher Vorbescheide, die ohne einen spontanen Informationsaustausch BEPS-Fragen aufwerfen (bei Zustimmung von FHTP und IF) 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Für die steuerlichen Vorabzusagen 1-3: Ansässigkeitsstaaten sämtlicher nahestehender Dritter, mit denen der Steuerpflichtige eine Transaktion tätigt, für die eine Vorabzusage gewährt wird oder bei der Einkünfte von nahestehenden Dritten bezogen werden, die von einer präferenziellen Regelung profitieren, sowie Ansässigkeitsstaaten der unmittelbaren Muttergesellschaft und der obersten Muttergesellschaft 2. Bei Vorabzusagen für Betriebsstätten: Ansässigkeitsstaat der Geschäftsleitung oder Betriebsstättenstaat sowie Ansässigkeitsstaaten der unmittelbaren Muttergesellschaft und der obersten Muttergesellschaft 3. Bei Vorabzusagen für Durchlaufgesellschaften: Ansässigkeitsstaaten aller nahestehenden Dritten, die – direkt oder indirekt – Zahlungen an die Durchlaufgesellschaft leisten, und Ansässigkeitsstaat des tatsächlichen wirtschaftlichen Eigentümers bzw. Empfängers der an die Durchlaufgesellschaft geleisteten Zahlungen sowie Ansässigkeitsstaaten der unmittelbaren Muttergesellschaft und der obersten Muttergesellschaft
Gilt sowohl für frühere als auch für neue steuerliche Vorabzusagen	

328. Der erste Jahresbericht über die Peer Review zur Transparenz steuerlicher Vorbescheide wurde am 4. Dezember 2017 veröffentlicht. Bis zum 31. Dezember 2016 wurden fast 10 000 einschlägige steuerliche Vorbescheide identifiziert und fast 6 500 zwischen Steuerverwaltungen weltweit ausgetauscht, wodurch die Behörden nützliche Informationen über potenzielle Risiken für ihr eigenes Besteuerungssubstrat erhielten. Wenn zusätzliche und aktuellere Daten vorliegen, können die zuständigen Behörden auch effizienter gegen BEPS-Gestaltungen vorgehen. Diese verbesserte internationale Zusammenarbeit kann erhebliche Auswirkungen auf das Verhalten der Steuerpflichtigen haben, was insbesondere für hoch digitalisierte Unternehmen gilt.

Maßnahmen zur Verhinderung des Missbrauchs von Steuerabkommen (Aktionspunkt 6)

329. Digitalisierte Unternehmen sind in vielen Fällen bei der Ausübung ihrer Tätigkeiten weniger von Personal und materiellen Wirtschaftsgütern vor Ort abhängig. Dies steigert die Mobilität der globalen Wertschöpfungsketten von multinationalen Unternehmen und macht es einigen multinationalen Unternehmen leichter, den Standort ihrer Schlüsselressourcen, beispielsweise immaterieller Wirtschaftsgüter⁴³, auf der Basis des in einem bestimmten Staat erhobenen Steuersatzes zu wählen. Dies bedeutet, dass Gewinne in verbundenen Unternehmen, in denen wesentliche Geschäftstätigkeiten ausgeübt werden, durch gewinnverkürzende Zahlungen wie Lizenzgebühren erheblich reduziert werden können (vgl. Abb. 3.A.1). Auf ins Ausland gehende Zahlungen wie Lizenzgebühren oder Zinsen wird in der Regel eine Quellensteuer erhoben. Um derartige Steuern zu reduzieren, verwenden multinationale Unternehmen manchmal eine Durchlaufgesellschaft mit Sitz in einem Staat mit günstigen Doppelbesteuerungsabkommen, um Abkommensvergünstigungen zu erhalten, die in der Regel nur ansässigen Unternehmen gewährt werden (Treaty-Shopping-Gestaltungen). Wie in Abbildung 3.A.3 verdeutlicht, basieren diese Steuerstrategien in der Regel darauf, dass eine Durchlaufgesellschaft zwischen zwei verbundene Unternehmen eines multinationalen Konzerns geschaltet wird. Das Ziel besteht darin, die Vorteile eines

Abbildung 3.A.3 Szenario in Verbindung mit einer Treaty-Shopping-Gestaltung



Doppelbesteuerungsabkommens (zwischen Staat X und Staat B) in Anspruch zu nehmen, das günstiger ist als das Doppelbesteuerungsabkommen, das ohne die Durchlaufgesellschaft gelten würde (das Abkommen zwischen Staat A und Staat B).

330. Im BEPS-Maßnahmenpaket wird festgestellt, dass der Missbrauch von Steuerabkommen, insbesondere Treaty-Shopping, zu den wichtigsten Aspekten der Gewinnverkürzungs- und Gewinnverlagerungsproblematik zählt. Der unter Aktionspunkt 6 vereinbarte Mindeststandard umfasst Missbrauchsbekämpfungsvorschriften, die die Staaten in ihre Abkommen aufnehmen müssen⁴⁴. Der Mindeststandard erfordert außerdem die Aufnahme einer ausdrücklichen Erklärung in die Präambel jedes Abkommens, die klarstellt, dass das Abkommen keine Möglichkeiten für Nicht- oder Niedrigbesteuerung infolge von Steuerhinterziehung oder -umgehung (unter anderem infolge von Treaty-Shopping-Gestaltungen) schaffen soll. Diese Missbrauchsbekämpfungsvorschriften und Auslegungsgrundsätze ermöglichen die Verweigerung von Abkommensvergünstigungen in Situationen, in denen die Gewährung von Vergünstigungen nicht mit dem Ziel und Zweck der Abkommensbestimmungen im Einklang steht. Dadurch wird sichergestellt, dass der Quellenstaat in Fällen von Steuerumgehung sein innerstaatliches Recht anwenden kann, ohne daran durch Abkommensregeln gehindert zu werden, die auf die Vermeidung von Doppelbesteuerung abzielen.

331. Die Missbrauchsbekämpfungsvorschriften von Aktionspunkt 6 haben einen breiten Anwendungsbereich, um Treaty-Shopping-Gestaltungen hoch digitalisierter Unternehmen und BEPS-Problemen entgegenzuwirken. Ihre potenzielle Relevanz für hoch digitalisierte Unternehmen kann anhand von zwei Beispielen verdeutlicht werden. Erstens kann mit dem Kriterium des Hauptzwecks (PPT-Klausel) in einigen Fällen wirkungsvoll reagiert werden, wenn ein ausländisches Unternehmen den Betriebsstättenstatus künstlich zu umgehen sucht, insbesondere wenn das maßgebliche Abkommen nicht aktualisiert wurde, um die im Rahmen von Aktionspunkt 7 erarbeiteten Änderungen aufzunehmen. Zweitens kann die PPT-Klausel genutzt werden, um Situationen zu begegnen, in denen effektiv eine steuerpflichtige Präsenz in Form einer Betriebsstätte oder einer Konzerngesellschaft vorliegt, die entsprechenden steuerpflichtigen Einkünfte jedoch durch abzugsfähige ins Ausland gehende konzerninterne Zahlungen wie Zinsen und/oder Lizenzgebühren reduziert werden. Wenn solche Zahlungen künstlich durch eine Mantel- oder Durchlaufgesellschaft in einen Abkommensstaat geleitet werden (d.h. durch eine Treaty-Shopping-Gestaltung) und die abzugsfähigen Zahlungen nach innerstaatlichem Recht einer Quellensteuer unterliegen, ermöglicht es die neue PPT-Klausel dem Quellenstaat, seine Quellensteuer zu erheben, ohne durch ein Steuerabkommen daran gehindert zu werden.

332. Die Umsetzung des Mindeststandards von Aktionspunkt 6 ist weit vorangeschritten. Die Staaten haben begonnen, die erforderlichen Abkommensänderungen entweder durch das Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (das Multilaterale Instrument – MLI) oder durch eine Aktualisierung ihrer Doppelbesteuerungsabkommen im Rahmen bilateraler Verhandlungen umzusetzen. Bisher fallen die Doppelbesteuerungsabkommen von 78 Staaten unter das MLI, wodurch sichergestellt wird, dass mehr als 1 200 bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen dem Mindeststandard von Aktionspunkt 6 entsprechen werden. Da weitere Staaten dem MLI beitreten werden, wird diese Zahl zudem noch steigen.

Transparenz durch länderbezogene Berichterstattung (Aktionspunkt 13)

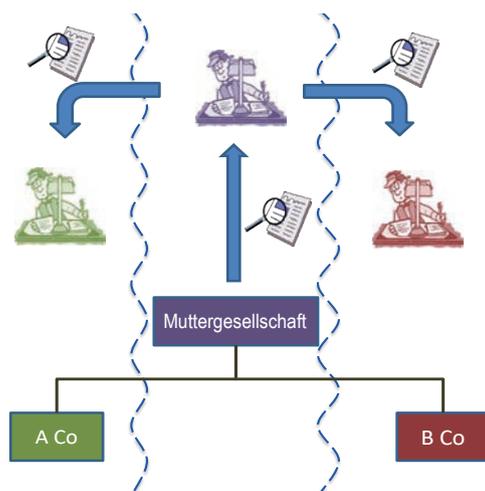
333. In der Vergangenheit hatten die nationalen Steuerbehörden teilweise nur begrenzte Informationen zum Ort der Gewinne multinationaler Unternehmen und zu deren Besteuerung in anderen Staaten. Eine Schlüsselkomponente der Transparenzsäule des

BEPS-Mindeststandards ist die für alle großen multinationalen Unternehmen geltende Verpflichtung, länderbezogene Berichte einzureichen (Aktionspunkt 13)⁴⁵. Das Formular für die länderbezogene Berichterstattung (*Country-by-Country Reporting – CbCR*) ist darauf ausgerichtet, die Risikoabschätzung der Steuerverwaltungen zu verbessern, insbesondere in Verbindung mit anderen Informationsquellen wie der Stammdokumentation (*master file*) und der Einzeldokumentation (*local file*), die ebenfalls Teil des Dokumentationspakets sind, das im Rahmen von BEPS-Aktionspunkt 13 vereinbart wurde (aber nicht der Mindeststandards). Die länderbezogenen Berichte werden für die Risikoabschätzung in Bezug auf digitale Unternehmen von großer Bedeutung sein, da diese Unternehmen aufgrund des immateriellen Charakters ihrer Geschäftstätigkeit, der daraus resultierenden Mobilität ihrer Gewinne und ihrer integrierten globalen Wertschöpfungsketten mehr Möglichkeiten haben, große Teile ihrer steuerpflichtigen Einkünfte künstlich in Niedrig- oder Nullsteuerstaaten zu konzentrieren, in denen keine oder nur begrenzte wirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt werden.

334. Inzwischen haben die meisten am Inclusive Framework teilnehmenden Staaten Rechtsvorschriften in Bezug auf die länderbezogene Berichterstattung umgesetzt, und für rd. 95% der multinationalen Unternehmen, die von den länderbezogenen Berichtspflichten betroffen sein dürften, liegen entsprechende Rechtsvorschriften vor⁴⁶. Die ersten länderbezogenen Berichte wurden mittlerweile eingereicht (d.h. bis Ende 2017) und werden ab Juni 2018 ausgetauscht. Ab dann werden sich die Steuerverwaltungen einen besseren Überblick über die globale Geschäftstätigkeit multinationaler Unternehmen verschaffen können. Sie werden folglich besser in der Lage sein, bestehende Steuerrisiken zu beurteilen, was eine gezieltere und effektivere Nutzung ihrer Ressourcen ermöglicht.

335. Zusätzlich zur Einführung eines innerstaatlichen rechtlichen Rahmens für eine verbindliche länderbezogene Berichterstattung⁴⁷ haben die Staaten auch rasch Schritte unternommen, um sicherzustellen, dass die länderbezogenen Berichte automatisch zwischen den Steuerbehörden ausgetauscht werden (Abb. 3.A.4). Dieser Austausch erfolgt auf vertraulicher Basis nach Maßgabe eines geeigneten internationalen Instruments, bei dem es sich um das mehrseitige Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, ein Doppelbesteuerungsabkommen oder ein Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen (TIEA) handeln kann. Bislang haben 68 Staaten⁴⁸ die mehrseitige Vereinbarung

Abbildung 3.A.4 **Einreichung und Austausch der länderbezogenen Berichte**



Die oberste Muttergesellschaft eines multinationalen Konzerns sollte den länderbezogenen Bericht für den Konzern erstellen und der Steuerbehörde des Staates vorlegen, in dem sie ansässig ist.

Diese Steuerbehörde übermittelt den länderbezogenen Bericht auf Basis der in bilateralen oder multilateralen Abkommen über den automatischen Informationsaustausch erteilten Befugnisse an die Steuerbehörden anderer Staaten.

Dafür ist es erforderlich, dass alle Staaten den Mindeststandard anwenden und über Instrumente für den automatischen Informationsaustausch verfügen.

zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte unterzeichnet, die den Austausch länderbezogener Berichte zwischen Staaten ermöglichen soll, die dem mehrseitigen Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen beigetreten sind. Bis Januar 2018 wurden im Rahmen der Mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden mehr als 1 400 bilaterale Austauschbeziehungen zwischen Staaten eingerichtet, die sich zum Austausch länderbezogener Berichte verpflichtet haben. Außerdem wurden einige bilaterale Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden von Staaten geschlossen, die beabsichtigen, die länderbezogenen Berichte im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder eines Abkommens über den Informationsaustausch in Steuersachen auszutauschen⁴⁹.

2. Umsetzung innerstaatlicher Maßnahmen zur Bekämpfung von BEPS im Kontext der Digitalisierung

336. Das BEPS-Paket empfahl außerdem die koordinierte Umsetzung mehrerer Maßnahmen, die Änderungen der innerstaatlichen Rechtsvorschriften erfordern. Diese Maßnahmen wurden als vereinbarte gemeinsame Ansätze vorgelegt, die darauf abzielen, überhöhte abzugsfähige Zinszahlungen zu begrenzen (Aktionspunkt 4) und die Effekte hybrider Gestaltungen zu neutralisieren (Aktionspunkt 2). Zu den anderen Maßnahmen gehören Leitlinien auf der Basis optimaler Verfahrensweisen für Staaten, die beabsichtigen, BEPS durch Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (CFC-Vorschriften) zu begrenzen (Aktionspunkt 3) und die Transparenz durch verbindliche Offenlegungsregeln zu erhöhen (Aktionspunkt 12). Überhöhte abzugsfähige Zinszahlungen, hybride Instrumente, hybride Rechtsträger und die Verlagerung von Einkünften in niedrig besteuerte Tochtergesellschaften ohne wirtschaftliche Substanz werden seit langem vielerorts für eine aggressive Steuerplanung genutzt. Da die Fortschritte bei der Umsetzung von CFC-Vorschriften in Kapitel 3 bereits beschrieben wurden, konzentriert sich dieser Abschnitt auf andere von den Staaten umgesetzte innerstaatliche Maßnahmen.

337. Aktionspunkt 2 des BEPS-Pakets enthält eine Reihe relevanter Empfehlungen⁵⁰ für die Konzeption innerstaatlicher Vorschriften und die Erarbeitung von Abkommensbestimmungen zur Neutralisierung des Effekts hybrider Instrumente und Rechtsträger. Auch die Arbeiten zu Aktionspunkt 4 sind wichtig im Kontext hoch digitalisierter Unternehmen. Sie mündeten in einem vereinbarten Rahmen für optimale Verfahrensweisen, der darauf abzielt, die Möglichkeiten der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung über abzugsfähige Zins- oder sonstige finanzielle Aufwendungen zu verringern. Eine weitere wichtige Komponente des Gesamtpakets ist schließlich der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 12, der einen Überblick über verbindliche Offenlegungsregelungen enthält⁵¹ und Empfehlungen für Staaten formuliert, die verbindliche Offenlegungsvorschriften einführen oder ändern wollen, um frühzeitig Informationen zu aggressiven oder missbräuchlichen Steuerplanungsmodellen und deren Nutzern zu erhalten. In ihrer Gesamtheit betrachtet, werden diese Maßnahmen aggressive Steuerplanung vonseiten multinationaler Unternehmen erschweren, da sie die Staaten in die Lage versetzen, solche Gestaltungen zeitnah zu identifizieren und darauf zu reagieren.

338. Viele Staaten haben begonnen, die Empfehlungen zu innerstaatlichen steuerlichen Maßnahmen umzusetzen, die den Effekt hybrider Instrumente und Rechtsträger neutralisieren sollen. Die vom Rat der EU verabschiedete Richtlinie zur Bekämpfung der Steuervermeidung (2016/1164/EU – ATAD1)⁵², geändert durch Richtlinie 2017/952/EU (ATAD2)⁵³, verpflichtet alle 28 EU-Mitgliedstaaten, bis zum 31. Dezember 2019 Vorschriften auf Basis von Aktionspunkt 2 (hybride Gestaltungen) einzuführen⁵⁴. Einige EU-Mitgliedstaaten haben diese Bestimmungen

bereits in innerstaatliches Recht umgesetzt⁵⁵. Auch die Vereinigten Staaten haben jüngst – im Rahmen ihrer Steuerreform (Tax Cuts and Jobs Act – TCJA) – Bestimmungen zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen gemäß den Empfehlungen von Aktionspunkt 2 verabschiedet⁵⁶. Sechs weitere Staaten (Japan, Liechtenstein, Korea, Mexiko, Norwegen und Südafrika) haben die Empfehlungen von Aktionspunkt 2 bereits teilweise in innerstaatliches Recht umgesetzt, und mehrere andere Staaten überprüfen derzeit aktiv ihr Regelwerk im Hinblick auf eine vollständige Umsetzung der Maßnahmen von Aktionspunkt 2 in innerstaatliches Recht (z.B. Australien, Malaysia und Neuseeland). Insgesamt haben mehr als 35 Staaten die Regeln von Aktionspunkt 2 zu hybriden Gestaltungen und zu Besteuerungsinkongruenzen in Verbindung mit Zweigniederlassungen oder Elemente davon in ihr innerstaatliches Recht übernommen (oder werden dies in Kürze tun).

339. Die Empfehlungen von Aktionspunkt 4 (abzugsfähige Zinsaufwendungen) stoßen in den Staaten ebenfalls auf zunehmendes Interesse. Die EU-Mitgliedstaaten haben sich im Rahmen der ATAD1 verpflichtet, Bestimmungen in innerstaatliches Recht aufzunehmen, die den Betrag des konzerninternen Nettozinsaufwands, den ein Unternehmen von seinen steuerpflichtigen Einkünften abziehen kann, auf einen festen Satz begrenzen, der sich auf das Ergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen (EBITDA) bezieht⁵⁷. Die Vereinigten Staaten haben eine ähnliche Vorschrift eingeführt, indem sie die Abzugsfähigkeit des Zinsaufwands auf einen Betrag begrenzt haben, der 30% des *adjusted taxable income* (entspricht in etwa dem EBITDA) nicht übersteigt. Verschiedene andere Staaten haben entweder bereits ähnliche rechtliche Schritte unternommen (z.B. Argentinien, Indien, Südkorea, Südafrika und Vietnam) oder sind dabei, ihre innerstaatlichen Rechtsvorschriften mit den Empfehlungen von Aktionspunkt 4 in Einklang zu bringen (z.B. Norwegen, Japan, Malaysia und die Türkei).

340. Die Leitlinien in Bezug auf verbindliche Offenlegungsvorschriften (Aktionspunkt 12) werden derzeit ebenfalls von einigen Staaten im Hinblick auf ihre Umsetzung geprüft. Zusätzlich zu den Staaten, die bereits über verbindliche Offenlegungsvorschriften für aggressive Steuerplanungsmodelle verfügen (z.B. Irland, Israel, Kanada, Mexiko, Portugal, Südafrika, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten), hat auch die EU-Kommission vor kurzem Rechtsvorschriften vorgeschlagen, die sich auf einige der im Bericht von 2015 zu Aktionspunkt 12 aufgeführten optimalen Verfahrensweisen⁵⁸ stützen, und andere Staaten haben diesbezüglich bereits interne Prüfverfahren und öffentliche Konsultationsverfahren eingeleitet (z.B. Australien, Japan, Polen und Schweden).

Anhang 3.B

Umsetzung der Maßnahmen zur Mehrwertbesteuerung, die vom Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 erfasst werden¹

Tabelle 3.B.1 **Umsetzung der Maßnahmen zur Mehrwertbesteuerung, die vom Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 erfasst werden**

Staat/Gebiet	Umsetzung der B2C-Leitlinien ²	Umsetzung von vereinfachten Verfahren zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen ³	Umsetzung von Mechanismen zur Erhebung der MwSt. auf Einführen von online verkauften geringwertigen Waren	Daten zur Wirkung der Umsetzung der empfohlenen Lösungen und verfügbaren Optionen ⁴
Albanien	Ja (1. Jan. 2015)	Nein (Standardregistrierung)	Nein	Nicht verfügbar
Andorra	Ja (Jan. 2013)	Nein (Standardregistrierung)	Nein	Nicht verfügbar
Argentinien	Ja (1. Feb. 2018)	Nein (Einführung einer Quellenbesteuerung)	Nein	-
Australien	Ja (1. Juli 2017)	Ja	Ja (1. Juli 2018)	Nicht verfügbar
Bahamas	Ja (1. Jan. 2015)	Nein (Standardregistrierung)	Nein	Nicht verfügbar
Belarus	Ja (1. Jan. 2018)	Ja	Nein	Nicht verfügbar
Belgien	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Das Mehrwertsteueraufkommen stieg von 1,5 Mio. EUR (3. Quartal 2015) auf 2,0 Mio. EUR (2. Quartal 2016)
Bulgarien	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Nettoeffekt des MOSS-Systems 2016: 5,1 Mio. EUR
China	Ja (2009)	Nein (Quellenbesteuerung)	Nein	Nicht verfügbar
Costa Rica	Wird geprüft	Wird geprüft (Prüfung der Einführung einer Quellenbesteuerung)	Nein	Nicht anwendbar
Dänemark	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Deutschland	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵

Staat/Gebiet	Umsetzung der B2C-Leitlinien ²	Umsetzung von vereinfachten Verfahren zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen ³	Umsetzung von Mechanismen zur Erhebung der MwSt. auf Einführen von online verkauften geringwertigen Waren	Daten zur Wirkung der Umsetzung der empfohlenen Lösungen und verfügbaren Optionen ⁴
Estland	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Finnland	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Frankreich	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Ghana	Ja (2013)	Nein (Standardregistrierung)	Nein	Nicht verfügbar
Griechenland	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Indien	Ja (1. Juli 2017)	Ja	Nein	Nicht verfügbar
Indonesien	Wird geprüft	Nicht anwendbar	Nein	Nicht anwendbar
Irland	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Island	Ja (1. Nov. 2011)	Nein (Standardregistrierung)	Nein	Nicht verfügbar
Israel	Wird geprüft	Nicht anwendbar	Nein	Nicht anwendbar
Italien	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Japan	Ja (1. Okt. 2015)	Nein (Standardregistrierung)	Nein	Nicht verfügbar
Kanada	Ja (1. Jan. 1991)	Nein (Selbstveranlagung durch den Kunden)	Nein	Nicht verfügbar
Kenia	Ja (2. Sept. 2013)	Nein (Standardregistrierung)	Nein	Nicht verfügbar
Kolumbien	Ja (1. Jan. 2018)	Nein (Quellenbesteuerung)	Nein	Nicht verfügbar
Korea	Ja (1. Juli 2015)	Ja	Nein	Nicht verfügbar
Kroatien	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Lettland	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Litauen	Ja (1. Juli 2002)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Luxemburg	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵

Staat/Gebiet	Umsetzung der B2C-Leitlinien ²	Umsetzung von vereinfachten Verfahren zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen ³	Umsetzung von Mechanismen zur Erhebung der MwSt. auf Einführen von online verkauften geringwertigen Waren	Daten zur Wirkung der Umsetzung der empfohlenen Lösungen und verfügbaren Optionen ⁴
Malaysia	Wird geprüft	Nicht anwendbar	Nein	Nicht anwendbar
Malta	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Mexiko	Ja (1980)	Nein (Selbstveranlagung durch den Kunden)	Nein	Nicht verfügbar
Neuseeland	Ja (1. Okt. 2016)	Ja	Nein	Nicht verfügbar
Niederlande	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Norwegen	Ja (1. Juli 2011)	Ja	Nein	Nicht verfügbar
Österreich	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Philippinen	Wird geprüft	Nicht anwendbar	Nein	Nicht anwendbar
Polen	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Portugal	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Rumänien	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Russ. Föderation	Ja (1. Jan. 2017)	Ja	Nein	Nicht verfügbar
Saudi-Arabien	Ja (1. Jan. 2018)	Nein (Standardregistrierung)	Nein	Nicht anwendbar
Schweden	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Schweiz	Ja (2010)	Nein (Standardregistrierung)	Wird geprüft	Nicht verfügbar
Serbien	Ja (1. Jan. 2017)	Nein (Standardregistrierung)	Nein	Nicht verfügbar
Singapur	Ja ⁶	Ja ⁷	Wird geprüft	Nicht anwendbar
Slowak. Rep.	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Slowenien	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Spanien	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Südafrika	Ja (1. Juni 2014)	Ja	Nein	Daten für 2016/2017: 223 Registrierungen als Online-Händler; Einnahmen in Höhe von 585 Mio. ZAR.

Staat/Gebiet	Umsetzung der B2C-Leitlinien ²	Umsetzung von vereinfachten Verfahren zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen ³	Umsetzung von Mechanismen zur Erhebung der MwSt. auf Einführen von online verkauften geringwertigen Waren	Daten zur Wirkung der Umsetzung der empfohlenen Lösungen und verfügbaren Optionen ⁴
Tansania	Ja (1. Juli 2015)	Nein (Standardregistrierung)	Nein	Nicht verfügbar
Thailand	Wird geprüft	Wird geprüft (Prüfung der Einführung einer Quellenbesteuerung)	Nein	Nicht anwendbar
Tschech. Rep.	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Tunesien	Wird geprüft	Nicht anwendbar	Nein	Nicht anwendbar
Türkei	Ja (1. Jan. 2018)	Ja (läuft derzeit)	Nein	Nicht verfügbar
Ungarn	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵
Ver. Königreich	Ja (1. Jan. 2015)	Ja	Wird auf EU-Ebene geprüft	Vgl. die für alle EU-Staaten verfügbaren Daten in der Beurteilung von November 2016 ⁵

1. Diese Tabelle umfasst Staaten, die über ein Mehrwertsteuersystem verfügen und laut den derzeit vorliegenden Informationen die Lösungen und verfügbaren Optionen, die in den Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung aufgeführt sind, umgesetzt haben oder in Erwägung ziehen, dies zu tun.
2. Umsetzung der in den Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung empfohlenen Ansätze für die Anwendung des Bestimmungslandprinzips auf ortsungebundene digitale Lieferungen oder Leistungen an Privatverbraucher (B2C).
3. Umsetzung von Mechanismen auf der Basis vereinfachter Verfahren zur Registrierung und Erfüllung der geltenden Vorschriften für die effektive Erhebung der Mehrwertsteuer auf importierte B2C-Lieferungen und -Leistungen. Das vereinfachte Verfahren zur Registrierung und Erfüllung der Auflagen läuft getrennt vom herkömmlichen System (Standard), ohne dass die gleichen Rechte (z.B. Anrechnung der Vorsteuer) und Pflichten (z.B. vollständige Berichterstattung) wie im herkömmlichen System vorgesehen sind. Vgl. OECD (2017), *Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung*, Kapitel 3, C.3.2.
4. Empfehlungen und Optionen zur Bewältigung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Herausforderungen im Bereich der Mehrwertsteuer.
5. Die EU stellte fest, dass die im Rahmen des vereinfachten Verfahrens (MOSS) gemeldeten Mehrwertsteuereinnahmen im Jahr der Einführung (2015) mehr als 3 Mrd. EUR betragen. Ungefähr 70% der gesamten grenzüberschreitenden Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Privatverbraucher (B2C), die in den Anwendungsbereich der betreffenden Regelung fallen, werden von dem vereinfachten System erfasst. Außerdem hat das MOSS-System den Unternehmen, die dieses Verfahren nutzen, eine erhebliche Reduzierung des Erfüllungsaufwands ermöglicht; dieser ist Schätzungen zufolge um 95% niedriger, als er ohne eine solche Vereinfachungsmaßnahme wäre (das MOSS-Verfahren ermöglichte den Unternehmen Einsparungen bei den Erfüllungskosten in Höhe von rd. 500 Mio. EUR). Quelle: Deloitte-Studie über "VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation Final report – Lot 3 – Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop" (November 2016) verfügbar auf der Website der Europäischen Kommission (https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf).
6. Singapur hat die Besteuerung grenzüberschreitender digitaler Dienste von Unternehmen an Privatverbraucher (B2C) angekündigt; die Umsetzung ist vorbehaltlich der Verabschiedung des betreffenden Gesetzes durch das Parlament für den 1. Januar 2020 vorgesehen.
7. Singapur hat die Besteuerung grenzüberschreitender digitaler Dienste von Unternehmen an Privatverbraucher (B2C) angekündigt; die Umsetzung ist vorbehaltlich der Verabschiedung des betreffenden Gesetzes durch das Parlament für den 1. Januar 2020 vorgesehen.

Anmerkungen

1. Die herausragenden Merkmale hoch digitalisierter Unternehmen werden auch in Kapitel 2 über Digitalisierung, Geschäftsmodelle und Wertschöpfung behandelt. Zu diesen häufig zu beobachtenden Merkmalen gehören: grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse, Abhängigkeit von immateriellen Werten, insbesondere geistigem Eigentum, sowie Daten, Nutzerbeteiligung und entsprechende Synergien mit dem geistigen Eigentum.
2. Aus Gründen der einfacheren Lesbarkeit bezieht sich der Begriff „Mehrwertsteuer“ hier auf jede nationale Steuer, ganz gleich, unter welcher Bezeichnung oder Abkürzung sie bekannt ist (z.B. als Goods and Services Tax (GST) bzw. „Güter- und Dienstleistungsteuer“), die die grundlegenden Merkmale einer Mehrwertsteuer aufweist, d.h. die der Besteuerung des Endverbrauchs auf einer breiten Bemessungsgrundlage dient und bei den Unternehmen in einem gestaffelten Verfahren (ganz gleich, nach welcher Methode, z.B. der Rechnungs- oder der Subtraktionsmethode) erhoben wird, aber im Prinzip nicht von ihnen getragen wird.
3. Die mit der Digitalisierung einhergehenden grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Besteuerung wurden eingehend in Kapitel 7 des Berichts von 2015 zu Aktionspunkt 1 beschrieben. Diese Herausforderungen werden auch in diesem Bericht in Kapitel 5 über die Anpassung des internationalen Steuersystems an die Digitalisierung der Wirtschaft näher behandelt.
4. Wichtige Informationen zur Reaktion der Unternehmen auf die BEPS-Maßnahmen werden auch den länderbezogenen Berichten zu entnehmen sein, die Ende 2017 eingereicht wurden und ab Juni 2018 ausgetauscht werden. Im Einklang mit dem Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 11 (OECD, 2015^[8]) arbeiten die Staaten derzeit an einem gemeinsamen Ansatz, um anonymisierte und aggregierte Daten aus länderbezogenen Berichten über die OECD zur Verfügung zu stellen. Diese Daten werden aber voraussichtlich nicht vor 2019 veröffentlicht werden. Außerdem werden für einige Staaten neue Datenquellen verfügbar werden, beispielsweise zu Zweckgesellschaften und ausländischen Direktinvestitionen (aufgeschlüsselt nach Staat des unmittelbaren Investors und Staat der obersten Muttergesellschaft), die auch weitergehende Analysen zur Nutzung von zwischengeschalteten Strukturen wie z.B. Durchlaufgesellschaften ermöglichen werden.
5. Vgl. u.a. die Pressemitteilung von Facebook vom Dezember 2017, in der das Unternehmen ankündigt, in Staaten, in denen es über ein Büro zur Betreuung der inländischen Werbekunden verfügt, zu einem inländischen Vertriebsmodell überzugehen (Wehner, 2017^[9]). Dieser Effekt wird in Tz. 309 und 310 näher erörtert.
6. Dieser Effekt wird in Tz. 308 näher erörtert.
7. Eine Kommissionärsvereinbarung kann lose als eine Vereinbarung definiert werden, durch die eine Person in einem bestimmten Staat im eigenen Namen Produkte verkauft, dabei aber im Auftrag eines ausländischen Unternehmens handelt, das Eigentümer dieser Produkte ist. Durch eine solche Vereinbarung ist es einem ausländischen Unternehmen möglich, seine Produkte in einem Staat zu verkaufen, ohne dort streng genommen über eine Betriebsstätte zu verfügen, der die entsprechenden Umsätze für Steuerzwecke zugerechnet werden könnten, und damit ohne in diesem Staat auf die durch diese Verkäufe erzielten Gewinne Steuern zahlen zu müssen. Da die Person, die die Verkäufe abschließt, nicht Eigentümer der Produkte ist, die sie verkauft, können bei dieser Person keine Steuern auf die durch diese Verkäufe erzielten Gewinne erhoben werden, und sie ist nur bezüglich der Vergütung steuerpflichtig, die sie für ihre Dienstleistungen erhält (normalerweise eine Provision).
8. Aktionspunkt 7 (OECD, 2018^[10]) empfahl außerdem, Artikel 5 Absatz 4 durch eine besondere Missbrauchsbekämpfungsvorschrift zu ergänzen, die multinationale Konzerne daran hindert, ihre Geschäftstätigkeit in einem Staat (auf getrennte Standorte und/oder eng verbundene Unternehmen) aufzuspalten, um die in Artikel 5 Absatz 4 aufgeführten Ausnahmen vom Betriebsstättenstatus in unangemessener Weise zu nutzen.
9. Vgl. OECD (2017^[11]).
10. Diese Schätzungen wurden am 24. Januar 2018 auf der Basis von Informationen aus der *MLI Database – Matrix of options and reservations* erstellt (OECD, 2017^[12]).
11. Der Abschlussbericht zu Aktionspunkt 7 sieht die Ausarbeitung zusätzlicher Leitlinien zu der Frage vor, wie die Regeln von Artikel 7 des OECD-Musterabkommens auf Betriebsstätten anzuwenden sind, die aus den Änderungen im Bericht resultieren, insbesondere auf Betriebsstätten außerhalb des Finanzsektors. Ein überarbeiteter Diskussionsentwurf mit zusätzlichen Leitlinien über die

Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten wurde am 22. Juni 2017 veröffentlicht (OECD, 2017^[18]) und bei der öffentlichen Konsultation über Verrechnungspreisfragen vom 6. bis 7. November 2017 erörtert. Als Termin für die endgültige Verabschiedung der Leitlinien ist der 12. Februar 2018 vorgesehen.

12. eBay hat seinen Kunden in mehreren Staaten mitgeteilt, dass ihre Verträge nicht mehr mit einer ausländischen, sondern einer inländischen Gesellschaft geschlossen werden (eBay Inc, 2017^[13]; eBay Inc, 2017^[14]). Für Amazon berichtete die Presse über ähnliche Entwicklungen in den Staaten der Europäischen Union (Scott, 2015^[16]; Zeit Online, 2015^[15]). Facebook gab jüngst seine Entscheidung bekannt, in Staaten, in denen es über ein Büro zur Betreuung der inländischen Werbekunden verfügt, zu einem inländischen Vertriebsmodell überzugehen (Wehner, 2017^[9]; Johnston, 2017^[17]). Für Google berichtete die Presse über ähnliche Entwicklungen in Neuseeland (Johnston, 2018^[28]). Dieser Effekt wird in Tz. 309 und 310 näher erörtert.
13. Der Sachverständigenausschuss der Vereinten Nationen (VN) für internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen hat Änderungen des Musterabkommens der VN zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verabschiedet, die die wichtigsten steuerabkommensbezogenen Empfehlungen des BEPS-Maßnahmenpakets berücksichtigen, einschließlich der Empfehlungen von Aktionspunkt 7 in Bezug auf die Betriebsstättendefinition sowie des Mindeststandards zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch gemäß Aktionspunkt 6. Die umfassende Annahme der steuerabkommensbezogenen BEPS-Empfehlungen durch den Sachverständigenausschuss der VN zeigt die breite Unterstützung für die im Rahmen des BEPS-Projekts entwickelten steuerabkommensbezogenen Empfehlungen und wird die rasche und einheitliche Annahme dieser BEPS-Empfehlungen weltweit weiter unterstützen.
14. Rat der Europäischen Union (2016^[29]).
15. Die Europäische Kommission hat im Rahmen ihres Vorschlags für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vorgeschlagen, einen Schritt weiter zu gehen, um die Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung in den EU-Mitgliedstaaten zu verschärfen. Der Vorschlag sieht vor, dass die Ausnahmeregelung bezüglich der wirtschaftlichen Substanz nur für beherrschte ausländische Unternehmen gelten soll, die in einem Mitgliedstaat oder in einem Drittland, das Vertragspartei des EWR-Abkommens ist, ansässig oder niedergelassen sind. Die Ausnahme gilt folglich nicht für beherrschte ausländische Unternehmen in anderen Drittstaaten, wodurch die Hinzurechnungsbesteuerung gegenüber diesen Staaten deutlich verschärft wird. Außerdem wurde die in Artikel 7 Absatz 2 Punkt b der Richtlinie zur Bekämpfung der Steuervermeidung (2016/1164/EU) aufgeführte auf einem eigenständigen Substanzkriterium basierende alternative Methode in der vorgeschlagenen Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage gestrichen. Die EU-Staaten wären demnach nicht mehr in der Lage, die Hinzurechnungsbesteuerung auf Einkünfte „aus unangemessenen Gestaltungen, deren wesentlicher Zweck darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen“, zu begrenzen.
16. Public Law No. 115-97, 22. Dezember 2017, Section 14201 (a) mit Verweis auf Section 951A in Subpart F von Part III des Subchapter N von Chapter 1 des Internal Revenue Code von 1986 (US Congress, 2017^[19]).
17. Der zusammengefasste effektive Steuersatz von 13,125% gilt in Fällen, in denen der US-amerikanische Steuerpflichtige Anspruch auf Anrechnung ausländischer Steuern hat. In Fällen, in denen der US-amerikanische Steuerpflichtige keinen Anspruch auf Anrechnung ausländischer Steuern hat (z.B. im Fall eines beherrschten ausländischen Unternehmens in einem Staat, der keine Körperschaftsteuer erhebt), kann sich der effektive Steuersatz auf bis 10,5% verringern.
18. Artikel 66-6 bis 66-9 des Act on Special Measures concerning Taxation; Artikel 39-14 bis 39-20 des Order for Enforcement of the Act on Special Measures concerning Taxation.
19. Die Staaten verfügen über eine gewisse Flexibilität in Bezug darauf, wie sie diese Verpflichtung in ihren Doppelbesteuerungsabkommen erfüllen: durch Aufnahme i) einer Bestimmung zur Beschränkung von Abkommensvergünstigungen (LoB-Klausel) in Verbindung mit einer allgemeineren Missbrauchsbekämpfungsvorschrift, die auf den Hauptzweck von Geschäftsvorfällen oder Gestaltungen abstellt (PPT-Klausel), ii) der PPT-Klausel allein oder iii) der LoB-Klausel ergänzt um einen Mechanismus zur Berücksichtigung von bislang durch ihre Doppelbesteuerungsabkommen nicht abgedeckten Durchlauffinanzierungsgestaltungen.
20. Der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 5 sieht vor, dass Staaten, die nicht Mitglied der EU sind, alle von nahestehenden Dritten getätigten qualifizierten FuE-Ausgaben in die Definition der

qualifizierten Ausgaben aufnehmen können, sofern die betreffenden nahestehenden Dritten in dem Staat ansässig sind, der die Steuervergünstigung gewährt (vgl. Fußnote 16 von Kapitel IV des Berichts (OECD, 2016_[35])).

21. Die Internationalen Leitlinien der OECD für die Mehrwertbesteuerung legen eine Reihe von Prinzipien für die mehrwertsteuerliche Behandlung der üblichsten Arten internationaler Geschäftsvorfälle dar – mit besonderem Augenmerk auf den Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten –, um so die Unsicherheit und die Risiken einer Doppelbesteuerung oder unbeabsichtigten Nichtbesteuerung zu verringern, die sich aus Unstimmigkeiten bei der Erhebung der Mehrwertsteuer in einem grenzüberschreitenden Kontext ergeben. Sie stützen sich auf einen internationalen Dialog zwischen OECD-Mitgliedstaaten und -Partnerländern sowie sonstigen einschlägigen Akteuren. Sie wurden in die Empfehlung des Rats der OECD über die Erhebung der Mehrwertsteuer im internationalen Handel mit Dienstleistungen und immateriellen Werten aufgenommen. Diese Empfehlung ist das erste Rechtsinstrument der OECD im Bereich der Mehrwertsteuer und der erste international vereinbarte Rahmen für die Erhebung der Mehrwertsteuer im grenzüberschreitenden Handel, der weltweit Geltung haben soll.
22. Die Umsetzung der Leitlinien 3.2 und 3.4 wird die Möglichkeiten zur Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung bei ortsungebundenen Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an mehrwertsteuerbefreite Unternehmen, einschließlich mehrwertsteuerbefreiter Unternehmen, die ihre Geschäftstätigkeit über Geschäftseinrichtungen (Niederlassungen) in verschiedenen Staaten ausüben (Mehrstandortunternehmen), auf ein Mindestmaß reduzieren. Leitlinie 3.2 enthält die Empfehlung, die Rechte zur Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Unternehmen dem Staat zuzuweisen, in dem das erwerbende Unternehmen niedergelassen ist, und das erwerbende Unternehmen zu verpflichten, die auf Ferndienstleistungen oder auf von gebietsfremden Anbietern erworbene immaterielle Werte anfallende Mehrwertsteuer nach den Vorschriften des Staats, in dem es niedergelassen ist, selbst zu veranlagern. Leitlinie 3.4 zufolge sollte die Besteuerung bei Lieferungen oder Leistungen an ein Unternehmen, das in mehr als einem Staat niedergelassen ist, in dem Staat erfolgen, in dem sich die Geschäftseinrichtung (Niederlassung) des Kunden befindet, die die betreffende Dienstleistung oder den betreffenden immateriellen Wert nutzt.
23. Singapur hat die Einführung einer Besteuerung grenzüberschreitender digitaler Dienstleistungen von Unternehmen an Privatkunden (B2C) angekündigt; das neue System soll vorbehaltlich der Verabschiedung des Gesetzes im Parlament am 1. Januar 2020 in Kraft treten.
24. Vgl. Deloitte (2016_[6]).
25. Vgl. Deloitte (2016_[6]).
26. Der Bericht wurde unter aktiver Beteiligung eines breiten Spektrums von Staaten, der über die OECD hinausreicht, sowie der globalen Geschäftswelt ausgearbeitet, wozu insbesondere das Globale Forum Mehrwertsteuer und die Technische Beratungsgruppe der für Verbrauchsteuern zuständigen OECD-Arbeitsgruppe 9 (Technical Advisory Group to OECD Working Party No. 9 on Consumption Taxes – WP9 TAG) beitrugen (OECD, 2017_[21]). Er enthält eine allgemeine Beschreibung der wesentlichen Grundsatz- und Konzeptionsfragen in Bezug auf die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von ausländischen Anbietern sowie einen Überblick über die wichtigsten Grundsatz- und Konzeptionsfragen, die die Steuerbehörden bei der Umsetzung eines registrierungsbasierten Erhebungssystems mit oder ohne Vereinfachungsmaßnahmen prüfen sollten. Außerdem enthält er detailliertere Leitlinien zur Konzeption und praktischen Funktionsweise eines vereinfachten Registrierungs- und Erhebungssystems gemäß den in den Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung und im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 aufgeführten Empfehlungen. Die Leitlinien sind nicht als detaillierte Vorgaben für innerstaatliche Rechtsvorschriften gedacht. Die Staaten sind souverän im Hinblick auf die Gestaltung und Anwendung ihrer Rechtsvorschriften. Der Bericht zielt vielmehr darauf ab, mehrere mögliche Herangehensweisen darzulegen und die damit verbundenen politischen Grundsatzfragen zu erörtern. Angesichts der raschen Weiterentwicklung der Technologien und der Verkaufs- und Lieferprozesse im Onlinehandel wird er regelmäßig überprüft und aktualisiert werden.
27. Dazu gehören: das mehrseitige Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, Artikel 26 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Informationsaustausch) und das OECD-Musterabkommen zum Informationsaustausch in Steuersachen.

28. Die Entwicklungen in Staaten, die Erhebungsmechanismen über Plattformen eingeführt haben (oder solche Maßnahmen derzeit einführen), und die in anderen internationalen Foren durchgeführten Arbeiten können sich durch einen kontinuierlichen Informationsaustausch gegenseitig ergänzen.
29. Der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 5 sieht vor, dass Staaten, die nicht Mitglied der EU sind, alle von nahestehenden Dritten getätigten qualifizierten FuE-Ausgaben in die Definition der qualifizierten Ausgaben aufnehmen können, sofern die betreffenden nahestehenden Dritten in dem Staat ansässig sind, der die Steuervergünstigung gewährt (vgl. Fußnote 16 in Kapitel IV des Berichts (OECD, 2016^[35])).
30. In einer von Thomson Reuters unter Steuermanagern durchgeführten Umfrage wurde festgestellt, dass 66% proaktiv Schritte auf der Basis der BEPS-Empfehlungen unternehmen, 22% abwarten, bis die Staaten entsprechende Vorschriften einführen, 7% abwarten, bis alle Aktionspunkte des Projekts abgeschlossen sind, 3% abwarten, bis die anderen Unternehmen handeln, und 3% gar nichts unternehmen (Reuters, 2016^[32]). Vgl. auch KPMG (2016^[33]) und Deloitte (2017^[34]).
31. In einem Bericht an den irischen Minister für Finanzen, öffentliche Ausgaben und Reform (Coffey, 2017^[22]) werden beispielsweise Daten vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass Irlands Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung in den letzten Jahren mehrfach durch ein Onshoring von immateriellen Werten beeinflusst wurde, da durch solche immateriellen Werte erzielte Gewinne jetzt in Messgrößen des Bruttonationaleinkommens erfasst sind. „In Irland war im ersten Quartal 2015 insbesondere ein Anstieg des Bestands an immateriellen Werten um rd. 250 Mrd. EUR festzustellen, und die Quartalsdaten der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung für das vierte Quartal 2016 weisen Investitionen in den Erwerb von immateriellen Werten in Höhe von rd. 25 Mrd. EUR aus“. Im gleichen Bericht wird außerdem darauf hingewiesen, dass Irlands Bruttokapitalstock nominal von 756 Mrd. EUR auf 1 088 Mrd. EUR gestiegen ist, was einer Zunahme um 332 Mrd. EUR entspricht. „Veränderungen des Kapitalstocks sind normalerweise auf Investitionen (entweder direkter Einkauf oder interne Entwicklung) und Veralterung (Außerbetriebnahme) zurückzuführen, die im Kapitalstock als Zu- und Abgänge ausgewiesen werden. 2015 beliefen sich die Investitionen jedoch auf 54,1 Mrd. EUR. Folglich lassen sich fast 85% der Zunahme des Kapitalstocks um 332 Mrd. EUR nicht durch Investitionen erklären. Tabelle 9.8 zeigt die Zusammensetzung von Irlands Bruttokapitalstock für 2014 und 2015. In den Daten für 2015 wurden zwei Kategorien aus Vertraulichkeitsgründen gestrichen: Transportausrüstung sowie Forschung und Entwicklung. Diese Kategorien beziehen sich auf Flugzeug-Leasing und das Onshoring von geistigen Eigentumswerten. Die Kategorien, für die Daten veröffentlicht werden, verzeichneten 2015 einen Anstieg um 42 Mrd. EUR, was bedeutet, dass die übrigen 289 Mrd. EUR auf die fehlenden Kategorien Transportausrüstung und immaterielle Werte entfallen. Der größte Teil davon dürfte immateriellen Werten zuzuschreiben sein.“
32. eBay hat seinen Kunden in mehreren Staaten mitgeteilt, dass sie ihre Verträge nicht mehr mit einer ausländischen, sondern einer inländischen Gesellschaft schließen (eBay Inc, 2017^[13]; eBay Inc, 2017^[14]). Für Amazon berichtete die Presse über ähnliche Entwicklungen in den Staaten der Europäischen Union (Scott, 2015^[16]; Zeit Online, 2015^[15]). Facebook gab jüngst seine Entscheidung bekannt, in Staaten, in denen es über ein Büro zur Betreuung der inländischen Werbekunden verfügt, zu einem inländischen Vertriebsmodell überzugehen (Wehner, 2017^[9]). Für Google berichtete die Presse über ähnliche Entwicklungen in Neuseeland (Johnston, 2018^[28]).
33. Der Ausdruck „Buy-sell Distributor“ bezieht sich auf einen Wiederverkäufer, der das Eigentum an den Waren übernimmt, die an inländische Kunden verkauft werden sollen. Dies führt dazu, dass die Erlöse im Inland ausgewiesen werden, da die durch die Geschäftsvorfälle mit inländischen Kunden erzielten Umsatzerlöse im Jahresabschluss und in der Steuererklärung dieses inländischen Unternehmens erfasst werden. Ein „Buy-sell Distributor“ trägt normalerweise die mit dem Kauf, Besitz und Verkauf der Produkte verbundenen Risiken. Solche Wiederverkäufermodelle werden üblicherweise für den Vertrieb von Waren genutzt, sind bei der Erbringung von Dienstleistungen jedoch weniger üblich, insbesondere in Staaten, in denen das Handelsrecht den Wiederverkauf von Dienstleistungen nicht gestattet. Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass derartige inländische Verkaufsstrukturen für Unternehmen ineffizient sein können, die potenziell in der Lage sind, Funktionen auf regionaler und/oder globaler Ebene zu zentralisieren, um erhebliche Skalenvorteile im Hinblick auf bestimmte mit den Vertriebsaktivitäten des multinationalen Unternehmens verbundene Funktionen (z.B. Infrastruktur, Pflege der Kundenbeziehungen, Fakturierung) zu erzielen.

34. Vgl. Deloitte (2016_[6]).
35. Im Rahmen des BEPS-Pakets haben sich die Mitglieder des Inclusive Framework verpflichtet, die vier Mindeststandards in den Bereichen Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken (Aktionspunkt 5), Verhinderung von Treaty-Shopping (Aktionspunkt 6), Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung (Aktionspunkt 13) und Verbesserung der Streitbeilegung (Aktionspunkt 14) umzusetzen. Diese Mindeststandards sind Gegenstand eines strengen Monitoring-Prozesses (sog. Peer-Review-Prozess).
36. Das Mandat des Inclusive Framework unterstützt die internationale Zusammenarbeit in vier Bereichen: i) Überprüfung der Umsetzung der vier Mindeststandards des BEPS-Pakets, ii) Erhebung von Daten für das Monitoring der anderen Aspekte der Umsetzung, einschließlich der Maßnahmen von BEPS-Aktionspunkt 1 (zu den steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft) und Aktionspunkt 11 (zu Messung und Monitoring von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung), iii) Abschluss der noch zu erledigenden fachlichen Arbeiten zur Bewältigung der BEPS-Herausforderungen und iv) Unterstützung der Staaten bei der Umsetzung des BEPS-Pakets, u.a. durch die Erarbeitung weiterer Leitlinien zu den Standards und die Entwicklung eines Instrumentariums für Niedrigeinkommensländer.
37. Im Anschluss an die Vorlage des BEPS-Pakets wurde vereinbart, die fachlichen Arbeiten zu einigen BEPS-Standards, die noch weiterentwickelt werden müssen, durch das Inclusive Framework on BEPS fortzusetzen. Dabei geht es darum, die Verrechnungspreisleitlinien zur Anwendung von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden und zu Finanztransaktionen zum Abschluss zu bringen und die Regeln für die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten im Lichte der Änderungen der Betriebsstättendefinition zu erörtern.
38. Um eine weitreichende und effiziente Umsetzung sicherzustellen, werden auch Peer Reviews für „relevante Staaten“ durchgeführt, d.h. Staaten, die nicht Mitglied im Inclusive Framework sind, die bestimmte Mindeststandards aber umsetzen müssen, damit eine effektive Reduzierung von BEPS-Praktiken gewährleistet ist. Die Peer Reviews stützen sich auf Leitlinien und eine spezifische Methode für jeden der Standards. Weitere Informationen über die Leitlinien und die Methodik der Peer Reviews für die einzelnen Mindeststandards, einschließlich Zeitplan, finden sich in Anhang C des am 5. Juli 2017 veröffentlichten OECD-Berichts „Inclusive Framework on BEPS: Progress Report“.
39. Aktionspunkt 14 ist eine wichtige Säule des BEPS-Projekts, da er effektive Instrumente zur Reduzierung von Doppelbesteuerung bietet. Er betrifft jedoch nicht direkt den Gegenstand dieses Berichts. Im Rahmen von Aktionspunkt 14 wurde ein Mindeststandard festgelegt, um die Effektivität der Streitbeilegungsmechanismen zu verbessern, u.a. durch Verhinderung von Streitigkeiten, Verfügbarkeit von im Abkommen vorgesehenen Verständigungsverfahren (Mutual Agreement Procedures – MAP) und Zugang zu ihnen, Beilegung von im Verständigungsverfahren zu regelnden Fällen sowie Umsetzung der im Verständigungsverfahren erzielten Vereinbarungen. Alle abkommensbezogenen Elemente des in Aktionspunkt 14 vorgesehenen Mindeststandards können durch den Beitritt zum MLI umgesetzt werden (Kasten 3.1). Das MLI gilt bislang für 78 Staaten.
40. Es ist darauf hinzuweisen, dass sich dieser Absatz mit BEPS-Fragen in Verbindung mit präferenziellen Regelungen befasst; BEPS-Fragen, die sich aus der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter zwischen verbundenen Unternehmen für Verrechnungspreiszwecke oder aus der Bestimmung konzerninterner Lizenzgebühren nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ergeben, werden darin nicht behandelt.
41. Der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 5 sieht vor, dass Staaten, die nicht Mitglied der EU sind, alle von nahestehenden Dritten getätigten qualifizierten FuE-Ausgaben in die Definition der qualifizierten Ausgaben aufnehmen können, sofern die betreffenden nahestehenden Dritten in dem Staat ansässig sind, der die Steuervergünstigung gewährt (vgl. Fußnote 16 in Kapitel IV des Berichts (OECD, 2016_[35])).
42. Der Bericht von 2015 zu Aktionspunkt 5 legt die Bedingungen für die Abschaffung der Regelungen und den Bestandsschutz für die existierenden Mitglieder des Forums Schädliche Steuerpraktiken (Forum on Harmful Tax Practices – FHTP) fest: Nach dem 30. Juni 2016 ist der Beitritt zu bestehenden IP-Regelungen, die dem Nexus-Ansatz widersprechen, nicht mehr zulässig, und der Bestandsschutz gilt für maximal fünf Jahre (30. Juni 2021). Für neue Mitglieder des Inclusive Framework gilt der 30. Juni 2018 als Stichtag für den Beitritt zu bestehenden Regelungen, und der Bestandsschutz kann bis zum 30. Juni 2021 in Anspruch genommen werden.

43. Die folgenden Absätze befassen sich mit BEPS-Fragen in Verbindung mit Treaty-Shopping-Gestaltungen; BEPS-Fragen, die sich aus der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter zwischen verbundenen Unternehmen für Verrechnungspreiszwecke oder aus der Bestimmung konzerninterner Lizenzgebühren nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ergeben, werden darin nicht behandelt.
44. Die Staaten verfügen über eine gewisse Flexibilität in Bezug darauf, wie sie diese Verpflichtung in ihren Doppelbesteuerungsabkommen erfüllen: durch Aufnahme i) einer Bestimmung zur Beschränkung von Abkommensvergünstigungen (LoB-Klausel) in Verbindung mit einer allgemeineren Missbrauchsbekämpfungsvorschrift, die auf den Hauptzweck von Geschäftsvorfällen oder Gestaltungen abstellt (PPT-Klausel), ii) der PPT-Klausel allein oder iii) der LoB-Klausel ergänzt um einen Mechanismus zur Berücksichtigung von bislang durch ihre Doppelbesteuerungsabkommen nicht abgedeckten Durchlauffinanzierungsgestaltungen.
45. Ein entscheidender Schritt zur Umsetzung besteht darin, den erforderlichen innerstaatlichen rechtlichen Rahmen für die länderbezogene Berichterstattung zu schaffen. Mehr als 60 Staaten haben die betroffenen multinationalen Unternehmen bereits verpflichtet, länderbezogene Berichte einzureichen, und mehr als 45 dieser Staaten haben alle erforderlichen innerstaatlichen Verfahren abgeschlossen und den erforderlichen rechtlichen Rahmen vollständig eingerichtet. Zu den Staaten, die den Umsetzungsprozess bereits eingeleitet haben, gehören alle 35 OECD-Mitglieder, 7 nicht der OECD angehörende G20-Staaten (Argentinien, Brasilien, Indien, Indonesien, die Volksrepublik China, die Russische Föderation und Südafrika) sowie 24 andere Staaten und Gebiete (Ägypten, Bermuda, die Cayman-Inseln, Côte d'Ivoire, Gabun, Guernsey, Hongkong (China), Isle of Man, Jersey, Kenia, Kolumbien, Liechtenstein, Malaysia, Malta, Mauritius, Monaco, Nigeria, Pakistan, Peru, Katar, Senegal, Singapur, Uruguay und Vietnam). Für die 28 EU-Mitgliedstaaten ist die Verpflichtung zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung inzwischen verbindlich in einer Richtlinie (Richtlinie des Rates 2016/881/EU) verankert. Darüber hinaus haben rd. 40 Staaten die Verpflichtungen in Bezug auf die Stammdokumentation und die Einzeldokumentation umgesetzt oder sind dabei, dies zu tun.
46. Eine aktualisierte Liste der Staaten und Gebiete, die die mehrseitige Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (MCAA) unterzeichnet haben, ist verfügbar unter: www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf.
47. Die erste der jährlich für alle Mitglieder des Inclusive Framework durchzuführenden Peer Reviews über die Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung begann im Februar 2017. Werden in der Peer Review Fragen in Bezug auf die Auslegung oder die Funktionsweise des Mindeststandards von Aktionspunkt 13 aufgeworfen, können diese Fragen durch Leitlinien geklärt werden oder in die Diskussionen über die für 2020 geplante Überprüfung des Mindeststandards einfließen.
48. Mehrseitiges Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen: www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm. Seit der Vorlage des BEPS-Pakets im Oktober 2015 sind **25** Staaten dem Übereinkommen beigetreten: die Bahamas, Bahrain, Brunei Darussalam, Burkina Faso, die Cookinseln, die Dominikanische Republik, Israel, Jamaika, Kenia, Kuwait, Libanon, Malaysia, die Marshallinseln, Nauru, Niue, Pakistan, Panama, Peru, Katar, St. Kitts und Nevis, St. Lucia, St. Vincent und die Grenadinen, Samoa, Senegal, Uganda, Vereinigte Arabische Emirate und Uruguay. Heute nehmen 117 Staaten und Gebiete am Übereinkommen teil.
49. Die erste der jährlich für alle Mitglieder des Inclusive Framework durchzuführenden Peer Reviews über die Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung begann im Februar 2017. Staaten, die dem Inclusive Framework erst nach Februar 2017 beigetreten sind, sind möglicherweise nicht in der Lage, an diesem ersten Peer-Review-Zyklus teilzunehmen. Es wird erwartet, dass sie am nächsten Peer-Review-Zyklus, der 2018 beginnt, teilnehmen werden. Werden in der Peer Review Fragen in Bezug auf die Auslegung oder die Funktionsweise des Mindeststandards von Aktionspunkt 13 aufgeworfen, können diese Fragen durch Leitlinien geklärt werden oder in die Diskussionen über die für 2020 geplante Überprüfung des Mindeststandards einfließen.
50. Der Bericht enthält außerdem einen detaillierten Kommentar zu der Frage, wie die Empfehlungen in der Praxis umgesetzt werden sollen.

51. Verbindliche Offenlegungsregelungen unterscheiden sich dahingehend von anderen üblicherweise von den Staaten eingesetzten Initiativen zur Förderung von Offenlegung und Steuerehrlichkeit (z.B. steuerliche Vorbescheide, freiwillige Offenlegung, auf Kooperation basierende Programme zur Förderung der Steuerehrlichkeit), als sie speziell darauf ausgerichtet sind, Steuerpflichtige und Vertreiber zu verpflichten, die Steuerverwaltungen frühzeitig über möglicherweise aggressive oder missbräuchliche Steuerplanungsmodelle zu unterrichten, falls diese unter die in der betreffenden Regelung festgelegte Definition eines meldepflichtigen Modells fallen.
52. Rat der Europäischen Union (2016^[29]).
53. Rat der Europäischen Union (2017^[31]).
54. Die in der ATAD1 enthaltenen ursprünglichen Bestimmungen in Bezug auf durch hybride Gestaltungen herbeigeführte Besteuerungsinkongruenzen zwischen EU-Mitgliedstaaten wurden durch die ATAD2 erweitert, um mehr Kategorien solcher Gestaltungen sowie auch Gestaltungen mit Drittstaaten zu erfassen. Heute erfasst die Richtlinie Besteuerungsinkongruenzen, die auf doppelten Betriebsausgabenabzug, Betriebsausgabenabzug ohne entsprechende Berücksichtigung als Einnahme, eine unterschiedliche Qualifizierung von Finanzinstrumenten, Zahlungen und Rechtsträgern sowie die Zuordnung von Zahlungen zurückzuführen sind. Außerdem werden Fälle in Verbindung mit nicht berücksichtigten Betriebsstätten und Inkongruenzen hinsichtlich der steuerlichen Ansässigkeit erfasst. In der Präambel der ATAD2 heißt es ausdrücklich: „Bei der Umsetzung dieser Richtlinie sollten die Mitgliedstaaten als Referenz oder zur Auslegung die jeweiligen Erläuterungen und Beispiele im BEPS-Bericht der OECD zu Aktionspunkt 2 heranziehen, soweit sie mit den Bestimmungen dieser Richtlinie und dem Unionsrecht vereinbar sind“.
55. Das Vereinigte Königreich gehört zu den ersten EU-Mitgliedstaaten, die im Einklang mit der ATAD1 und der ATAD2 neue Vorschriften zur Bekämpfung von hybriden Gestaltungen eingeführt haben. Diese neuen Vorschriften traten am 1. Januar 2017 in Kraft (HM Revenue and Customs, 2016^[23]; Sheppard, 2017^[24]).
56. Das TCJA führt zwei Mechanismen ein, die die Empfehlungen von Aktionspunkt 2 umsetzen. Der erste (Section 245A(e) des Internal Revenue Code) verbietet die Dividendenfreistellung für „hybride Dividenden“, d.h. Zahlungen, für die der Zahlungsleister in seinem Staat einen Steuerabzug (oder eine andere Steuervergünstigung) erhält. Der zweite (Section 267A des Internal Revenue Code) begrenzt die Abzugsfähigkeit von konzerninternen Zahlungen für hybride Instrumente oder an hybride Rechtsträger, d.h. Zahlungen, die in den Einkünften des Zahlungsempfängers gemäß den Rechtsvorschriften seines Ansässigkeitsstaats nicht erfasst werden oder für die der Zahlungsempfänger nach diesen Rechtsvorschriften einen Abzug geltend machen kann (Wagam, Catalano und Kravitz, 2018^[27]; US Congress, 2017^[19]).
57. Die Richtlinie (Rat der Europäischen Union, 2016^[29]) enthält in Artikel 4 Absatz 4 eine Bestandsschutzregel, der zufolge Darlehen, die vor dem 17. Juni 2016 geschlossen wurden, aus dem Anwendungsbereich der Zinsschranke ausgenommen sind, was ebenso für Zinsen auf Darlehen gilt, die der Finanzierung langfristiger öffentlicher Infrastrukturprojekte dienen. EU-Mitgliedstaaten, die über gleichwertige Vorschriften verfügen, können diese beibehalten, bis die OECD einen Mindeststandard für Vorschriften zur Zinsabzugsbeschränkung empfiehlt, oder bis spätestens zum 1. Januar 2024.
58. Der derzeitige Vorschlag sieht vor, dass die neuen Berichtspflichten am 1. Januar 2019 in Kraft treten (Europäische Kommission, 2017^[26]), der Stichtag für die Anwendung wird derzeit jedoch noch diskutiert.

Literaturverzeichnis

- BakerMcKenzie (2016), "Japan 2017 Tax Reform Proposal", Newsletter, 20. Dezember, http://www.bakermckenzie.co.jp/wp-content/uploads/Newsletter_161220_TaxReformProposal_E.pdf. [20]
- Coffey, S. (2017), *Review of Ireland's Corporation Tax Code Presented to the Minister for Finance and Public Expenditure and Reform*, <http://www.finance.gov.ie/wp-content/uploads/2017/09/170912-Review-of-Irelands-Corporation-Tax-Code.pdf>. [22]
- Deloitte (2017), "The Global Tax Reset – Summary Results of the 2017 Annual Multinational Survey", <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-summary-survey-results-2017.pdf>. [34]
- Deloitte (2016), *VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation*, Europäische Kommission, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf. [6]
- eBay Inc (2017), "Changes to your User Agreement, User Privacy Notice, Billing Agreements and other eBay Agreements", The eBay Canada Community, <http://announcements.ebay.ca/2017/05/09/7983/> (Abruf: Oktober 2017). [14]
- eBay Inc (2017), "We're changing the contracting party for Canadian residents and businesses", eBay Canada Limited, <http://pages.ebay.ca/seller-centre/news/seller-updates/2017summer/ebay-canada-limited.html> (Abruf: November 2017). [13]
- Europäische Kommission (2017), "Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Modelle", COM(2017) 335 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?qid=1529927689247&uri=CELEX:52017PC0335>. [26]
- Europäische Kommission (2016), "Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage", COM(2016)685 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0685>. [20]
- Harpaz, J. (2015), "BEPS Rears Its Head In Amazon European Tax Policy Shift", *Forbes*, <https://www.forbes.com/sites/joeharpaz/2015/05/29/beps-rears-its-head-in-amazon-european-tax-policy-shift/#10c8a2423e94>. [7]
- HM Revenue & Customs (2016), "Corporation Tax: anti-hybrids rules", *Policy paper*, <https://www.gov.uk/government/publications/corporation-tax-anti-hybrids-rules/corporation-tax-anti-hybrids-rules> (Abruf: 16. März 2016). [23]
- Johnston, S. (2018), "Google to Book Ad Sales in New Zealand Due to Global Tax Debate", *Tax Notes International*, Vol. 89, 26. Februar, S. 860-861, <https://s3.amazonaws.com/pdfs.taxnotes.com/2018/89ti0859.pdf>. [17]
- Johnston, S. (2017), "Facebook Restructures Amid Digital Economy Tax Debate", *Tax Notes International*, Vol. 88, 18. Dezember, S. 1169-1170, <https://s3.amazonaws.com/pdfs.taxnotes.com/2017/88ti1169.pdf>. [17]
- KPMG (2016), "Shifting the Rules", Artikel für *European CEO*, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/04/shifting-the-rules-jane-mccormick-european-ceo-interview.pdf>. [33]
- OECD (2018), "Signatories And Parties To The Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion And Profit Shifting", OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. [3]
- OECD (2018), *Verhinderung der Gewährung von Abkommensvergünstigungen in unangemessenen Fällen, Aktionspunkt 6 – Abschlussbericht 2015*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264304390-de>. [4]
- OECD (2018), *Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7 – Abschlussbericht 2015*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264287334-de>. [10]
- OECD (2017), *Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264283954-en>. [5]
- OECD (2017), *Internationale Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264274426-de>. [2]

- OECD (2017), *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST: Where is not located in the jurisdiction of taxation*, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-vat-gst.pdf>. [21]
- OECD (2017), *Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (Abruf: November 2017). [11]
- OECD (2017), *MLI Database – Matrix of options and reservations* (Datenbank), <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-database-matrix-options-and-reservations.htm>. [12]
- OECD (2017), *OECD releases BEPS discussion drafts on attribution of profits to permanent establishments and transactional profit splits*, <http://www.oecd.org/ctp/oecd-releases-beps-discussion-drafts-on-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-and-transactional-profit-splits.htm>. [18]
- OECD (2016), *Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015*, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264258037-de>. [35]
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. [1]
- OECD (2015), *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>. [8]
- Rat der Europäischen Union (2017), “Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates zur Änderung der Richtlinie (EU) 2016/1164 bezüglich hybrider Gestaltung mit Drittländern”, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L0952>. [31]
- Rat der Europäischen Union (2016), “Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts”, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164>. [29]
- Scott, M. (2015), “Amazon to Stop Funneling European Sales Through Low-Tax Haven”, *The New York Times*, 24. Mai, <https://www.nytimes.com/2015/05/25/technology/amazon-to-stop-funneling-european-sales-through-low-tax-haven.html> (Abruf: 24. Mai 2015). [16]
- Sheppard, L. (2017), “News Analysis: The All-Purpose UK Anti-Hybrid Rules”, *Tax Notes Today*, 13. März, <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today/corporate-taxation/news-analysis-all-purpose-uk-anti-hybrid-rules/2017/03/13/gf8g>. [24]
- Thomson Reuters (2016), *2016 Global BEPS Readiness Survey Report*, Thomson Reuters Tax & Accounting, Carollton, <https://tax.thomsonreuters.com/wp-content/private/pdf/beps/2016-global-beps-readiness-survey-report.pdf>.
- US Congress (2017), “Public Law No. 115-97”, <https://www.congress.gov/115/bills/hr1/BILLS-115hr1enr.pdf>. [19]
- Wagam, P., R. Catalano und A. Kravitz (2018), “Tax Reform Implications for US Businesses and Foreign Investments”, *Havard Law School Forum on Corporate Governance and Financial Regulations*, <https://corpgov.law.harvard.edu/2018/01/05/tax-reform-implications-for-u-s-businesses-and-foreign-investments/> (Abruf: 15. Februar 2018). [27]
- Wehner, D. (2017), “Moving to a Local Selling Model”, *Facebook Newsroom*, <https://newsroom.fb.com/news/2017/12/moving-to-a-local-selling-model/> (Abruf: 12. Dezember 2017). [9]
- ZEIT ONLINE (2015), “Amazon zahlt jetzt in Deutschland Steuern”, *ZEIT ONLINE*, <http://www.zeit.de/wirtschaft/unternehmen/2015-05/amazon-deutschland-steuer> (Abruf: 24. Mai 2015). [15]

Kapitel 4

Einschlägige steuerpolitische Entwicklungen

Im vorliegenden Kapitel werden die von den Staaten eingeführten unilateralen Maßnahmen skizziert, die für die Digitalisierung relevant sein könnten. Diese Maßnahmen werden nach ihrer Art in vier Kategorien eingeteilt und ausführlich beschrieben, wobei auch auf ihre gemeinsamen Merkmale eingegangen wird.

4.1 Überblick

341. In diesem Kapitel sind die Ausgestaltung und die Umsetzung verschiedener einzelstaatlicher Maßnahmen beschrieben, die für die Digitalisierung relevant sein könnten, vor allem wenn sich diese Maßnahmen auf die grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Besteuerung beziehen, die im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 aufgezeigt wurden (d.h. Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung).

342. Diese unkoordinierten, unilateralen Maßnahmen lassen sich in vier Kategorien einteilen: i) alternative Anwendungsweisen der Betriebsstättenkriterien, ii) Quellensteuern, iii) Umsatzsteuern und iv) spezifische auf große multinationale Unternehmen abzielende Regelungen.

343. Diese unilateralen, unkoordinierten Maßnahmen weisen z.T. gemeinsame Ausgestaltungsmerkmale auf. Erstens zielen sie darauf ab, das Besteuerungssubstrat des Staats zu schützen und/oder auszuweiten, in dem sich die Kunden bzw. Nutzer befinden, was in der Regel auf der Grundlage einer erweiterten Betrachtung der Tätigkeit des Unternehmens in diesem Staat erfolgt. Zweitens greifen viele dieser Maßnahmen bei der Konzeption der Bemessungsgrundlage auf marktbezogene Elemente zurück (z.B. Umsatzerlöse, Ort der Nutzung bzw. des Konsums). Des Weiteren scheint sich in ihnen die Unzufriedenheit einiger Staaten über die Besteuerungsergebnisse auszudrücken, die mit dem gegenwärtigen System der internationalen Ertragsbesteuerung erzielt werden.

4.2 Einleitung

344. Der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 zeigte eine Reihe grundsätzlicherer Herausforderungen im Bereich der direkten Besteuerung auf, die sich auf Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung beziehen. Diese Herausforderungen warfen Fragen danach auf, inwiefern sich im Rahmen des bestehenden internationalen steuerlichen Regelwerks bestimmen lässt, wo für Steuerzwecke wirtschaftliche Tätigkeiten stattfinden und Wert geschöpft wird. Um diesen Bedenken zu begegnen, erörterte die Taskforce Digitale Wirtschaft (Taskforce on the Digital Economy – TFDE) eine Reihe möglicher Optionen. Dazu zählten Alternativen zu den bestehenden Kriterien für das Vorliegen einer Betriebsstätte auf der Grundlage einer „wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz“, die Erhebung neuer Quellensteuern auf bestimmte Arten digitaler Transaktionen und die Einführung einer separaten „Ausgleichsabgabe“.

345. Als der Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 verabschiedet wurde, war es den am BEPS-Projekt teilnehmenden Staaten allerdings nicht möglich, zu einer Einigung über den tatsächlichen Umfang und Effekt dieser grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Besteuerung zu gelangen. Insbesondere konnte kein Konsens in der Frage erzielt werden, ob über die im BEPS-Paket vorgeschlagenen Maßnahmen hinausgehende Änderungen geboten waren. Infolgedessen wurde keine der im Bericht über BEPS-Aktionspunkt 1 erörterten möglichen Optionen als international vereinbarter Standard eingeführt. Es wurde jedoch anerkannt, dass die Staaten diese Optionen in ihr innerstaatliches Recht aufnehmen können, sofern sie nicht bestehenden Steuerabkommen und anderen internationalen Verpflichtungen zuwiderlaufen.

346. Der mangelnde Konsens in Bezug auf diese Optionen hat seit der Veröffentlichung des Berichts zu BEPS-Aktionspunkt 1 viele Staaten in aller Welt dazu veranlasst, alternative Maßnahmen zur Besteuerung hoch digitalisierter Unternehmen zu prüfen, wobei es im Allgemeinen um die Einführung neuer Steuermaßnahmen oder Änderungen der Ausle-

gung bestehender Gesetze und steuerlicher Maßnahmen ging. Bislang handelte es sich bei diesen unkoordinierten Maßnahmen zumeist um verschiedene durch Änderungen des innerstaatlichen Rechts umgesetzte Maßnahmen, mit denen versucht wird, die Quellenbesteuerung von Online-Geschäftstätigkeiten (oder generell der Aktivitäten großer multinationaler Unternehmen) zu sichern und/oder auszuweiten, sei es auf Basis einer Gewinngröße oder eines anderen gleichwertigen Faktors. Zwar greifen nur einige dieser Maßnahmen Elemente der im Bericht zu Aktionspunkt 1 beschriebenen Optionen auf (z.B. die „Ausgleichsabgabe“), doch tragen sie alle zumindest bis zu einem gewissen Grad ähnlichen Anliegen Rechnung, beispielsweise dem Bestreben, ein angemessenes Besteuerungssubstrat in Bezug auf im Absatzstaat, d.h. in dem Staat, in dem die Waren und Dienstleistungen angeboten werden, ausgeübte oder eng mit diesem in Verbindung stehende Geschäftstätigkeiten zu sichern.

347. Dies ist der Kontext, in dem die TFDE mit dem Monitoring einschlägiger steuerpolitischer Entwicklungen in aller Welt beauftragt wurde, die für die Digitalisierung relevant sein könnten. Im Zentrum der Betrachtung stehen dabei Maßnahmen, mit denen versucht wird, Aspekten der im Bericht zu Aktionspunkt 1 aufgezeigten grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen zu begegnen. In Ermangelung eines globalen Konsenses wurde es als wichtig erachtet, im Rahmen dieses Monitorings alle von den Staaten eingeführten Maßnahmen zu erfassen, die für die Digitalisierung relevant sein könnten, und eine gute Kenntnis der Einzelheiten ihrer Ausgestaltung und Umsetzung zu gewährleisten (z.B. Grad der Einhaltung, Effekt, erzielte Steuereinnahmen usw.). Dieser Abschnitt enthält zudem eine Beschreibung verschiedener potenziell relevanter Maßnahmen, die die Staaten ergriffen haben, um den Anforderungen einer zunehmend digitalisierten Wirtschaft gerecht zu werden¹, was auch eine Erörterung der potenziellen Wirkung und Effektivität dieser Maßnahmen beinhaltet. Diese steuerlichen Maßnahmen wurden in vier Kategorien eingeteilt: i) alternative Anwendungsweisen der Betriebsstättenkriterien, ii) Quellensteuern, iii) Umsatzsteuern und iv) spezifische Regelungen für große multinationale Unternehmen.

348. Es ist anzumerken, dass die technischen Aspekte der in den Kästen in diesem Abschnitt beschriebenen Maßnahmen in erster Linie auf Informationen beruhen, die von den Staaten übermittelt und geprüft wurden, die diese Maßnahmen eingeführt haben. Die in den Kästen enthaltenen Informationen dienen lediglich der Veranschaulichung. Erklärungen zu den Zielen der Maßnahmen, ihrer Wirksamkeit und/oder ihrer Konformität mit bestehenden internationalen Standards, einschließlich bestehender bilateraler Steuerabkommen, spiegeln im Allgemeinen die Ansichten des Staats wider, der die betreffende Maßnahme eingeführt hat; es handelt sich nicht um die Ergebnisse der vom Inclusive Framework on BEPS durchgeführten Analysen.

4.3 Alternative Anwendungsweisen der Betriebsstättenkriterien

349. Einige Staaten haben auf die mit der Digitalisierung einhergehenden strukturellen Veränderungen reagiert, indem sie die Anwendung der Kriterien für die Quellenbesteuerung von Unternehmensgewinnen – d.h. der Betriebsstättendefinition – in ihrem innerstaatlichen Recht und/oder in Steuerabkommen einer Neubeurteilung unterziehen. Im Gegensatz zum traditionellen Ansatz² zielen diese Änderungen oder Neuauslegungen der Betriebsstättenkriterien in der Regel darauf ab, das Erfordernis der Dauerhaftigkeit und der physischen Präsenz in einer bestimmten geografischen Region zur Herstellung eines Anknüpfungspunkts für die Besteuerung auf Nettobasis aufzuweichen. Solche Maßnahmen haben zudem im Allgemeinen den Effekt, dass in Situationen vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgegangen wird, in denen nach der herkömmlichen Anwendungsweise der Betriebsstättendefinition

keine Betriebsstätte vorliegen würde. Zu den weltweit bedeutendsten Entwicklungen auf diesem Gebiet zählen Maßnahmen, die sich auf bestimmte Kriterien der „digitalen Präsenz“ stützen, um eine steuerpflichtige Präsenz zu begründen, oder die auf einer Anwendung von Kriterien für das Vorliegen einer „Dienstleistungsbetriebsstätte“ beruhen, die nicht an das Erfordernis einer physischen Präsenz gebunden ist³.

4.3.1 Maßnahmen auf der Basis von Kriterien der digitalen Präsenz

350. Allgemein zählen zu den Kriterien digitaler Präsenz eine Reihe nichtphysischer Faktoren, die als Nachweis für eine zielorientierte und dauerhafte Teilnahme am Wirtschaftsleben eines Staats mithilfe digitaler Mittel dienen sollen. Sie sollen Anknüpfungspunkte für die Besteuerung in Situationen schaffen, in denen ein gebietsfremdes Unternehmen, das an einem entfernten Standort physisch ansässig ist, proaktiv Schritte unternimmt, um einen dauerhaften Kontakt zu den Nutzern und Kunden in einem bestimmten Staat herzustellen und zu pflegen (üblicherweise z.B. durch die Nutzung technologischer Mittel, des Internets und anderer automatisierter Instrumente)⁴.

351. Zahlreiche Staaten haben zwar ihre Absicht bekundet, die in ihrem innerstaatlichen Recht und/oder in Abkommen verwendete Betriebsstättendefinition auf der Grundlage solcher Kriterien der „digitalen“ bzw. „Online“-Präsenz zu ändern⁵, bisher umgesetzt und rechtskräftig sind indessen das im April 2016 von der israelischen Steuerbehörde eingeführte Kriterium der „wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz“ (Kasten 4.1) und die 2017 von der Slowakischen Republik eingeführte erweiterte Definition der „festen Geschäftseinrichtung“ für bestimmte digitale Plattformen⁶; Indiens neue Anknüpfungsregel auf der Grundlage des Konzepts der „wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz“ soll 2019 in Kraft treten (Kasten 4.2). Die Regelung der Slowakischen Republik zielt auf bestimmte von Online-Plattformen ausgeübte Tätigkeiten ab (Vermittlung von Beförderungs- und Beherbergungsleistungen), wohingegen die in Israel und Indien eingeführten Bestimmungen auf einer generelleren Ausdehnung der bestehenden innerstaatlichen Anknüpfungsregeln auf der Grundlage des Konzepts der „wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz“ beruhen. Alle diese Bestimmungen gelten lediglich für gebietsfremde Unternehmen und gestatten eine Besteuerung auf Nettobasis, unabhängig vom Grad der physischen Präsenz des gebietsfremden Unternehmens im Quellenstaat. Der Effekt dieser Regelungen dürfte jedoch durch eine Reihe von Faktoren eingeschränkt werden, beispielsweise bestehende Abkommensverpflichtungen. So gilt das israelische Kriterium der wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz z.B. nur für ausländische Unternehmen, die in einem Staat ansässig sind, der kein Doppelbesteuerungsabkommen mit Israel geschlossen hat. Zudem beruht dieses Kriterium der wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz auf Verwaltungsleitlinien, die die Ansichten und Auslegungen der Steuerverwaltung widerspiegeln, was bedeutet, dass etwaige Konflikte zwischen dieser Regelung und dem aktuellen Gesetzesrecht zugunsten des Letzteren gelöst würden.

352. Ungeachtet der oben genannten Einschränkungen können diese Maßnahmen als zusätzlicher Schutz vor Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung wirken. Ihre Anwendung kann zur Besteuerung von Fernabsätzen von Unternehmen wirksam sein, die in Niedrigsteuergeländen ansässig sind, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. Die betreffenden Staaten haben zwar noch keine zusätzlichen Steuereinnahmen im Zusammenhang mit diesen Maßnahmen gemeldet, jedoch werden in Israel Angaben zufolge gegenwärtig einige Steuerprüfungen auf der Grundlage der verschiedenen in den Verwaltungsleitlinien skizzierten Auslegungen durchgeführt⁷.

Kasten 4.1 **Israels Rundschreiben zur Einführung des Kriteriums der „wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz“**

Für die Zwecke der Quellenbestimmung nach innerstaatlichem Recht¹ stellt das Rundschreiben klar, dass Online-Dienste, die gebietsfremde Unternehmen inländischen Kunden von einem entfernten Ort aus anbieten, eine steuerpflichtige Präsenz in Israel begründen können, wenn diese Tätigkeiten eine „wesentliche wirtschaftliche Präsenz“ darstellen². Diese das innerstaatliche Recht betreffende Regelung findet lediglich außerhalb des Geltungsbereichs von Doppelbesteuerungsabkommen Anwendung, wenn der Anbieter der Online-Dienste in einem Staat ansässig ist, mit dem Israel kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat. Das Kriterium der wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz kann erfüllt sein, ohne dass physische Tätigkeiten in Israel durchgeführt werden, und wird weitgefasst unter Bezugnahme auf Faktoren der „digitalen Präsenz“ definiert, darunter insbesondere:

- **Online-Vertragsabschluss:** Eine erhebliche Zahl von Verträgen wird online zwischen dem ausländischen Unternehmen und Kunden in Israel geschlossen;
- **Nutzung digitaler Produkte und Dienstleistungen:** Das ausländische Unternehmen bietet Dienste/Produkte online an, die von einer erheblichen Zahl von Kunden in Israel genutzt werden;
- **Lokalisierte Website:** Das ausländische Unternehmen betreibt eine Website mit lokalisierten Funktionen, die auf den israelischen Markt zugeschnitten sind (z.B. Text in Hebräisch, Rabattaktionen und Marketing für den israelischen Markt, Preise in Landeswährung und landestypische Zahlungsoptionen);
- **Mehrseitiges Geschäftsmodell:** Das Unternehmen erzielt erhebliche Einnahmen, die eng mit dem Volumen der von in Israel ansässigen Kunden durchgeführten Online-Tätigkeiten zusammenhängen.

Dem Wortlaut des Rundschreibens zufolge können die aufgeführten Kriterien der „digitalen Präsenz“ getrennt oder zusammen angewendet werden, ohne dass ein Schwellenwert bezüglich der im Inland erzielten Umsatzerlöse erreicht sein müsste. Wenn die Kriterien erfüllt sind, verweist das Rundschreiben für die Zwecke der Gewinnzurechnung lediglich auf die innerstaatlichen Vorschriften auf der Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes (d.h. Analyse der ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken). Zudem lässt es die Frage ungeklärt, ob im Fall einer steuerpflichtigen Präsenz, die nur mit einer geringen bzw. mit keiner physischen Präsenz in Form von materiellen Wirtschaftsgütern und/oder Personal verbunden ist, eine sinnvolle Gewinnzurechnung möglich ist.

1. Israels innerstaatliche Anknüpfungsregeln beruhen generell nicht auf einer strengen Betriebsstättendefinition, sondern beziehen sich allgemeiner auf den Ort der ertragbringenden Tätigkeiten eines Unternehmens (Abschnitt 4A der Einkommensteuerverordnung).
2. Verwaltungs Rundschreiben Nr. 04/2016 (11. April 2016), veröffentlicht zur Klärung der Umstände, unter denen ein Online-Tätigkeiten („Tätigkeiten über das Internet“) ausübendes ausländisches Unternehmen in Israel körperschaftsteuerpflichtig sein kann. Das Rundschreiben enthält Kommentare zu einem breiten Spektrum von für die Besteuerung gebietsfremder Unternehmen relevanten Regeln (z.B. zur Betriebsstättendefinition in Steuerabkommen und zur Registrierung für Mehrwertsteuerzwecke), in diesem Abschnitt werden jedoch nur die einschlägigen Bestimmungen beschrieben, die sich auf die Auslegung der innerstaatlichen Anknüpfungsregel für Körperschaftsteuerzwecke beziehen.

Kasten 4.2 **Indiens neuer Anknüpfungspunkt auf der Basis eines Konzepts der „wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz“**

Vor kurzem wurden mehrere Ergänzungen der innerstaatlichen Anknüpfungsregeln für Körperschaftsteuerzwecke (d.h. des Prinzips der „Geschäftsbeziehung in Indien“) vorgenommen, die zum 1. April 2019 in Kraft treten sollen¹. Eine dieser Ergänzungen erweitert die innerstaatliche Definition des Anknüpfungspunkts für Unternehmens Einkünfte um das Konzept der wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz. Dabei handelt es sich um ein alternatives Kriterium, das die Quellenstaatbesteuerung der Gewinne eines gebietsfremden Unternehmens unabhängig vom Grad der physischen Präsenz des betreffenden Unternehmens im Besteuerungsstaat gestattet.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

Die gesetzliche Neuregelung sieht vor, dass eine wesentliche wirtschaftliche Präsenz eines gebietsfremden Unternehmens in zwei verschiedenen Fällen festgestellt werden kann:

- *Erreichen eines Schwellenwerts für die im Inland erzielten Umsatzerlöse:* „In Indien von einem Gebietsfremden durchgeführte Transaktionen in Bezug auf alle Waren, Dienstleistungen oder Wirtschaftsgüter, einschließlich der Bereitstellung von Daten oder Software zum Download in Indien, sofern der Gesamtbetrag der Zahlungen aufgrund der betreffenden Transaktion bzw. Transaktionen im Vorjahr den festgelegten Betrag überschreitet,“ und
- *Erreichen eines Schwellenwerts für die Zahl der inländischen Nutzer:* „Systematische und kontinuierliche Kundengewinnung für seine Geschäftstätigkeit oder Herstellung von Beziehungen mit einer über dem festgelegten Wert liegenden Zahl von Nutzern in Indien auf digitalem Weg“.

Diese Kriterien begründen eine direkte Steuerschuld in Indien, unabhängig davon, in welchem Staat der Steuerpflichtige seinen Standort hat und/oder ansässig ist. Es wird damit gerechnet, dass nach Konsultationen mit betroffenen Akteuren weitere Regeln und Umsetzungsleitlinien formuliert werden, die die Einzelheiten dieser beiden Kriterien klären sollen.

Die Steuerbemessungsgrundlage wird sich voraussichtlich auf Gewinne beschränken, die Geschäftsvorfällen oder Nutzern im Zusammenhang mit der wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz zuzurechnen sind. Der Gesetzestext deutet bisher nicht auf eine Änderung der herkömmlichen Gewinnaufteilungsregeln hin und klärt auch nicht, wie einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz, die nur mit einer geringen bzw. mit keiner physischen Präsenz (in Form von materiellen Wirtschaftsgütern und/oder Personal) verbunden ist, Gewinne zugerechnet werden sollen. Er stellt jedoch klar, dass etwaige zuwiderlaufende Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen (z.B. bezüglich der Betriebsstättendefinition) Vorrang vor den innerstaatlichen Anknüpfungsregeln, einschließlich des Konzepts der wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz, haben. Solange noch keine entsprechenden Änderungen in den von Indien geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vorgenommen wurden, dürfte dieses Konzept außerdem nur in Situationen Anwendung finden, die nicht durch Steuerabkommen abgedeckt sind (d.h. Geschäftsvorfälle mit Ländern, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen wurde, und missbräuchliche Geschäftsvorfälle wie z.B. bestimmte Transaktionen im Zusammenhang mit Durchlauf- oder Mantelgesellschaften).

1. Union Budget 2018, Änderung zu Section 9(1) des Income Tax Act von 1961.

4.3.2 Sonstige Maßnahmen

353. Eine andere einschlägige Entwicklung in Bezug auf die Digitalisierung ist die von einigen Ländern geäußerte Minderheitenmeinung, dass das Erfordernis der physischen Präsenz für die Anwendung der „Dienstleistungsbetriebsstätte“ in Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b des Musterabkommens der Vereinten Nationen nicht mehr relevant sei⁸. Im OECD-Musterabkommen selbst findet sich keine derartige Bestimmung⁹. Die vorherrschende Interpretation der im VN-Musterabkommen enthaltenen Regel der „Dienstleistungsbetriebsstätte“ ist, dass diese darauf ausgerichtet ist, wo die Dienste durch das gebietsfremde Unternehmen geleistet werden, und dass eine physische Präsenz des gebietsfremden Unternehmens im Quellenstaat implizit erforderlich ist, sei es über Angestellte oder andere vom gebietsfremden Unternehmen beschäftigte Personen¹⁰. Dem steht eine Minderheitenmeinung gegenüber, der zufolge sich der in dieser Abkommensbestimmung verwendete Begriff der „erbrachten“ Dienstleistungen auf im Quellenstaat „genutzte“ oder „konsumierte“ Dienstleistungen bezieht und damit von einem entfernten Ort aus angebotene Dienste einschließen kann, sofern die anderen Voraussetzungen der Betriebsstättendefinition erfüllt sind (z.B. das Kriterium bezüglich der Dauer)¹¹.

354. Ursächlich für diesen Standpunkt ist die Besorgnis darüber, dass die Digitalisierung die Einrichtung zentralisierter Verkaufs- und Vertriebsmodelle erleichtert, bei denen Online-Dienste von einem entfernten Ort aus angeboten werden können, ohne dass eine materielle Präsenz in den bedienten Märkten erforderlich wäre. Diese weitgefasste Auslegung, die gelegentlich unter dem Begriff „virtuelle Dienstleistungsbetriebsstätte“ zusammengefasst wird, wurde in Saudi-Arabien offiziell gebilligt¹² und in manchen Staaten, z.B. in Indien, in einigen Entscheidungen der Rechtsprechung anerkannt¹³. Der Effekt entsprechender Maßnahmen könnte potenziell deutlich über Online-Tätigkeiten hinausgehen und sich auf alle von einem entfernten Ort aus erbrachten Dienstleistungen erstrecken (z.B. Beratungsdienste, Call Center). Solange die Bestimmungen der Steuerabkommen selbst jedoch nicht geändert werden, drohen diese Maßnahmen von den Steuerpflichtigen vor Gericht angefochten zu werden¹⁴. Bisher wurden noch keine Informationen über die Effizienz dieser Maßnahmen bezüglich des Verhaltens der Steuerpflichtigen und/oder der Steuereinnahmen zur Verfügung gestellt.

4.4 Nutzung von Quellensteuern

355. Für passive Einkünfte wie Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren wird in innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Doppelbesteuerungsabkommen zur Besteuerung gebietsfremder Unternehmen üblicherweise von Ausnahmen von den Betriebsstättenkriterien Gebrauch gemacht, die auf alternativen Quellenregeln beruhen (z.B. Wohnsitz des Zahlungsleiters, Nutzungsort des Vermögenswerts oder der Dienstleistung, Ort der Leistungserbringung usw.). Einige dieser Ausnahmen sind gegenwärtig in den Artikeln 10 (Dividenden), 11 (Zinsen) und 12 (Lizenzgebühren) des OECD-Musterabkommens berücksichtigt. Sie schaffen spezifische Verteilungsregeln, die es dem Quellenstaat gestatten, eine Abzugsteuer auf Bruttobasis zu erheben, wobei die Auffangkompetenz zur Erhebung von Steuern beim Ansässigkeitsstaat des Unternehmens liegt.

356. Die jüngsten weltweiten Entwicklungen lassen auf eine Tendenz zur zunehmenden Nutzung solcher Ausnahmen in innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Doppelbesteuerungsabkommen für bestimmte Kategorien digitaler Produkte und Dienstleistungen schließen. Ziel ist es im Allgemeinen, Besteuerungsrechte des Quellenstaats auch dann geltend zu machen, wenn das gebietsfremde Unternehmen keine physische Präsenz im betreffenden Staat unterhält. Des Weiteren führt der Prozess der Digitalisierung dazu, dass die Grenzen zwischen Unternehmensgewinnen, Lizenzgebühren und technischen Dienstleistungen in manchen Fällen (z.B. beim Cloud-Computing) verschwimmen. Hierdurch erhöht sich die potenzielle Bedeutung dieser Ausnahmen von den herkömmlichen Betriebsstättenkriterien und wird das Risiko des Auftretens von Qualifizierungsproblemen verstärkt. So stellt sich beispielsweise die Frage, wie Geschäftsvorfälle vom Typ Infrastructure-as-a-Service (IaaS) behandelt werden sollten: als Dienstleistungen (was für die Zwecke von Steuerabkommen eine Einstufung der Zahlungen als Unternehmensgewinne bedeutet), als Anmieten von Platz auf dem Server des Cloud-Service-Anbieters (was für die Zwecke von Steuerabkommen, in denen die Definition von Lizenzgebühren Zahlungen für die Vermietung kaufmännischer, gewerblicher oder wissenschaftlicher Ausrüstungen umfasst, eine Einstufung als Lizenzgebühren bedeutet) oder als Erbringung technischer Dienstleistungen. Die gleichen Qualifizierungsfragen stellen sich in Bezug auf Zahlungen für Geschäftsvorfälle vom Typ Software-as-a-Service (SaaS) oder Platform-as-a-Service (PaaS)¹⁵.

357. Zu den von der TFDE berücksichtigten einschlägigen Maßnahmen auf diesem Gebiet zählen u.a. folgende:

- Ausdehnung der Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren: Einige Staaten haben ihre innerstaatliche Definition der Lizenzgebühren, die einer Quellenbesteuerung auf Bruttobasis unterliegen, ausgedehnt, um in dieser Kategorie Einkünfte zu berücksichtigen, die in Doppelbesteuerungsabkommen traditionell als Unternehmensgewinne eingestuft werden¹⁶. Gegenstand einer solchen Ausdehnung sind beispielsweise Zahlungen für die Nutzung oder das Recht zur Nutzung von Software¹⁷ sowie Zahlungen für mittels Informations- und Kommunikationstechnologien übermitteltes „visuelles Bild- oder Tonmaterial“¹⁸. Damit fallen bestimmte Arten von Geschäftsvorfällen vom Typ SaaS im Allgemeinen in den Anwendungsbereich der Quellenbesteuerung. Entsprechende Änderungen wurden teilweise auch in jüngst ausgehandelten Doppelbesteuerungsabkommen vorgenommen¹⁹. Anstatt nur die Definition der Lizenzgebühren zu erweitern, legte das Vereinigte Königreich vor kurzem separat einen Gesetzentwurf vor, der die Quellendefinition unter bestimmten begrenzten Umständen erweitert, um die Besteuerung von Zahlungen ausländischer Unternehmen an ausländische nahestehende Unternehmen im Zusammenhang mit inländischen Umsätzen zu ermöglichen. Der Entwurf zielt auf konzerninterne Vereinbarungen ab, die durch Rechte an geistigem Eigentum in Niedrig- oder Nullsteuerstaaten zu niedrigen effektiven Steuersätzen führen, und wird sich im Falle der Umsetzung voraussichtlich überwiegend auf höher digitalisierte Unternehmen auswirken²⁰.
- Einführung einer Quellenbesteuerung von Gebühren für technische Dienstleistungen: Eine wachsende Zahl von Staaten sieht für bestimmte Dienstleistungsvergütungen in ihrem innerstaatlichen Recht und/oder in Doppelbesteuerungsabkommen eine Ausnahme von den Betriebsstättenkriterien vor, die eine Abzugsteuer auf Bruttobasis im Quellenstaat gestattet, wenn der Zahlungsleister im betreffenden Staat ansässig ist²¹. Im OECD-Musterabkommen ist diese Ausnahme nicht enthalten. In das Musterabkommen der Vereinten Nationen wurde sie vor kurzem aufgenommen, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass wesentliche Dienstleistungen inzwischen ohne jegliche physische Präsenz im Quellenstaat angeboten werden²² (aktualisierte Fassung von 2017²³). Der Geltungsbereich dieser Ausnahme beschränkt sich üblicherweise auf Gebühren für technische Dienstleistungen, im Allgemeinen definiert als Zahlungen für Dienste administrativer, technischer (d.h. fachliche Kompetenz hinsichtlich einer bestimmten Technologie voraussetzender) oder beratender Art. Diese Neudefinition zielt zwar nicht speziell auf digitale Produkte und Dienstleistungen ab, umfasst generell jedoch ein breites Spektrum von Cloud-Computing-Diensten (z.B. Infrastructure-as-a-Service, Software-as-a-Service usw.)²⁴.
- Einführung neuer Quellensteuern auf andere spezifische Einkünftearten, z.B. aus Online-Werbung²⁵.

358. Wichtig ist zu erwähnen, dass die meisten dieser Maßnahmen für die Zwecke des innerstaatlichen Rechts verabschiedet oder angekündigt wurden und sich noch nicht in entsprechenden Änderungen aller (oder einer maßgeblichen Anzahl von) Doppelbesteuerungsabkommen niedergeschlagen haben. In der Praxis bedeutet dies, dass die Anwendung dieser Maßnahmen oft durch Doppelbesteuerungsabkommen begrenzt wird. Sind sie anwendbar, ist dies bei Geschäftsvorfällen zwischen Unternehmen in der Regel leicht möglich, wobei der Verwaltungsaufwand für die Steuerbehörden ebenso wie der Erfüllungsaufwand für die Steuerpflichtigen relativ begrenzt ist. Bei Transaktionen zwischen Unternehmen und Privatverbrauchern gestaltet sich die Steuererhebung jedoch schwierig, da Privatkunden kaum Anreize haben, ihre Steuerschuld zu melden und zu begleichen, und wenig Erfahrung mit dem Quellensteuerabzug besitzen.

4.5 Nutzung von Umsatzsteuern

359. Die jüngsten Entwicklungen lassen darauf schließen, dass eine erhebliche Zahl von Staaten Maßnahmen außerhalb des Rahmens der Ertragsbesteuerung ergriffen hat, um Besteuerungsrechte über gebietsfremde Unternehmen geltend zu machen, etwa Anbieter digitaler Produkte und Dienstleistungen mit Sitz im Ausland. Zu diesen Maßnahmen zählen üblicherweise sektorbezogene Umsatzsteuern, die auf Einnahmen von Online-Werbeleistungen abzielen (bzw. diese einschließen), wie z.B. die Equalisation Levy in Indien (Kasten 4.3)²⁶, die Abgabe auf digitale Transaktionen in Italien (Kasten 4.4), die Werbesteuer in Ungarn (Kasten 4.5)²⁷ und die Steuer auf die Verbreitung audiovisueller Inhalte über das Internet oder über physische Vertriebswege in Frankreich (Kasten 4.6)²⁸.

360. Diese Maßnahmen werden in der Regel mit allgemeinen Anknüpfungsregeln kombiniert, deren Augenmerk auf dem Zielort der Lieferungen und Leistungen liegt, und gelten im Allgemeinen sowohl für gebietsansässige als auch für gebietsfremde Unternehmen, unabhängig von ihrem Standort (bzw. dem Grad ihrer physischen Präsenz im Besteuerungsstaat) und/oder ihrem Status²⁹. Bei der französischen Steuer erfolgt die Abgrenzung der steuerpflichtigen Geschäftsvorfälle beispielsweise in erster Linie auf der Grundlage ihres Endbestimmungsorts, d.h. bei der Online-Bereitstellung digitaler Inhalte des Orts des „Publikums“ (der Zuschauer). Auch der Geltungsbereich der Werbesteuer in Ungarn ist letztlich vom Ort des Zielpublikums abhängig. Bei Online-Aktivitäten wird davon ausgegangen, dass sich dieser Ort in Ungarn befindet, wenn die Werbung vorwiegend in ungarischer Sprache gezeigt wird. Nach beiden steuerlichen Regelungen kann es in Situationen, in denen die Zahlung für das Schalten von an Internetnutzer im Inland gerichteter Werbung erfolgt (z.B. auf mehrseitigen Online-Plattformen), auch unabhängig davon, in welchem Staat der Zahlungsleister und der Anbieter sich befinden bzw. ansässig sind, zu einer Steuerschuld kommen. Dies gilt beispielsweise, wenn eine Tochtergesellschaft A eines (in Staat A ansässigen) multinationalen Konzerns Online-Werbeleistungen bei der Tochtergesellschaft eines (in Staat B ansässigen) Werbekonzerns einkauft und die Online-Werbung sich an Kunden in Staat C (dem Besteuerungsstaat) richtet. Demgegenüber ist der Geltungsbereich der in Indien und Italien eingeführten Abgaben vom Ort des Zahlungsleiters abhängig – d.h. in der Regel eines im Besteuerungsstaat ansässigen Unternehmens – und erstreckt sich somit nicht auf derartige Situationen.

361. Zudem haben diese Maßnahmen ein weiteres wichtiges Politikziel gemein. Sie sollen alle die Neutralität verbessern, indem sie gleiche Bedingungen für ausländische und vergleichbare inländische Anbieter bestimmter digitaler Waren und Dienstleistungen sowie für Anbieter bestimmter digitaler Waren und Dienstleistungen und herkömmliche stationäre Anbieter konkurrierender Waren und Dienstleistungen schaffen. Die ungarische Steuer findet auf einen breiten Katalog von Werbeleistungen Anwendung, unabhängig von den zur Erreichung des Publikums genutzten Medien (z.B. Funk und Fernsehen, Printmedien, Plakatwände, Websites). Die Steuer in Frankreich gilt für alle Verbreitungsformen audiovisueller Inhalte, unabhängig vom Medium (Videoband, Online-Streaming usw.) oder vom Erlösmodell (z.B. werbe- oder abonnementbasierte Erlöse, Verkauf oder Verleih). Die indische Equalisation Levy verfolgt dasselbe Ziel, ist jedoch auf eine eher eng gefasste Kategorie digitaler Transaktionen ausgerichtet: Online-Werbeleistungen von Unternehmen an Unternehmen. Konzeptionsbedingt kann es sein, dass ein derart eng gefasster Geltungsbereich keine Neutralität hinsichtlich der Besteuerung digitaler Dienste im Allgemeinen gewährleistet (d.h. zwischen digitalen Werbeleistungen und digitalen nichtwerbungsbezogenen Leistungen sowie zwischen digitalen Dienstleistungen von Unternehmen an Unternehmen und von Unternehmen an Privatkunden) und in manchen Fällen zu einer Ungleichbehandlung wirtschaftlich äquivalenter Geschäftsvorfälle führt. Für die Abgabe auf digitale Transaktionen

in Italien könnten sich ähnliche Fragen stellen, was vom Katalog der effektiv von ihr betroffenen Transaktionen abhängig sein wird. Zuletzt gilt es noch darauf hinzuweisen, dass je nach den Marktbedingungen bei all diesen Maßnahmen das Risiko besteht, dass ein Teil der Steuerlast vom Anbieter auf den Kunden übergewälzt wird.

362. Diese Maßnahmen werfen generell eine Reihe von Verwaltungs- und Erfüllungsfragen auf, insbesondere die schwierige Frage, wie Steuern bei Unternehmen mit Sitz im Ausland erhoben werden sollen, die keinen Standort im Besteuerungsstaat haben (d.h. die dort nicht physisch präsent sind). Um diese Herausforderung zu bewältigen, wird bei diesen Regelungen im Allgemeinen eine Mitsteuerschuld für den zahlenden Kunden im Inland eingeführt (Kasten 4.3, Kasten 4.4 und Kasten 4.5) oder werden besondere Meldepflichten für inländische Intermediäre geschaffen (Kasten 4.6). Den begrenzten Informationen zufolge, die derzeit zur Verfügung stehen, nehmen sich die Einnahmen aus diesen Maßnahmen bislang recht bescheiden aus³⁰.

Kasten 4.3 Die Equalisation Levy in Indien

Die indische Equalisation Levy bzw. Ausgleichsabgabe ist eine 2016 eingeführte separate Steuer, die einige Merkmale der im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 beschriebenen Optionen (insbesondere der „Ausgleichsabgabe“) aufgreift. Sie funktioniert effektiv wie eine Abgabe in Höhe von 6%, die von der Bruttovergütung für die Erbringung von Online-Werbeleistungen durch Gebietsfremde abgezogen wird. Die Steuerbemessungsgrundlage ist der Wert der betreffenden Geschäftsvorfälle, nicht der mit ihnen erzielte Ertrag. Somit handelt es sich um eine Steuer auf Bruttobasis oder – was gleichbedeutend ist – um eine Umsatzsteuer, die auf die Umsatzerlöse aus von Gebietsfremden erbrachten Online-Werbeleistungen beschränkt ist.

Sie findet nur dann Anwendung, wenn die folgenden Kriterien erfüllt sind:

- Erstens muss die Zahlung durch ein in Indien ansässiges Unternehmen (im Folgenden der „Zahlungsleister“) an ein gebietsfremdes Unternehmen (im Folgenden der „Zahlungsempfänger“) geleistet werden. Dies bedeutet, dass die Equalisation Levy nur auf grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen erhoben wird.
- Zweitens muss die Zahlung als Vergütung für bestimmte Arten von Geschäftsvorfällen geleistet werden, wie z.B. Online-Werbung und jede Form der Bereitstellung von digitalem Werbeplatz. Es ist zu erwähnen, dass der Katalog der betroffenen Geschäftsvorfälle durch Notifikation der Zentralregierung erweitert werden kann.
- Drittens kann eine Befreiung in Anspruch genommen werden, wenn die vom Zahlungsleister gezahlte Gesamtvergütung in einem Jahr einen Umsatzschwellenwert von 100 000 INR (was rd. 1 500 USD oder 1 400 EUR entspricht) nicht überschreitet.
- Darüber hinaus kann eine Befreiung in Anspruch genommen werden, wenn die genannten Dienstleistungen effektiv mit einer Betriebsstätte des Zahlungsempfängers in Indien in Verbindung stehen. Keine Zahlung kann zugleich der Equalisation Levy und der Körperschaftsteuer in Indien unterliegen. Diese Befreiung gilt jedoch nicht unbedingt für ausländische multinationale Unternehmen, die ein inländisches Vertriebsmodell nutzen, d.h. wenn die Werbeeinnahmen bei einem inländischen Wiederverkäufer (Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte), der in Indien der Körperschaftsteuer unterliegt, erfasst werden. Dies ist dadurch bedingt, dass sich die Equalisation Levy nicht auf den Verkauf von Online-Werbeleistungen an Endabnehmer beschränkt und somit sowohl auf grenzüberschreitende unternehmensinterne wirtschaftliche Beziehungen (d.h. zwischen einer Betriebsstätte und ihrer Geschäftsleitung) als auch auf konzerninterne Geschäftsvorfälle Anwendung findet.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

Die gesetzliche Verpflichtung zur Entrichtung der Equalisation Levy liegt beim gebietsfremden Zahlungsempfänger. Gleichwohl wird die Equalisation Levy durch den Zahlungsleister (d.h. das inländische Unternehmen in Indien) einbehalten, dem es obliegt, die Steuer in dem auf die Zahlung folgenden Monat an die Zentralregierung abzuführen. Für den gebietsfremden Zahlungsempfänger gelten hingegen keine Compliance-Anforderungen.

Die Equalisation Levy gilt nach indischem Recht nicht als Ertragsteuer, sondern als geschäftsvorfallbezogene Steuer, die auf den erhaltenen „Vergütungsbetrag“ angewendet wird. Folglich dürfte sie in einem anderen Staat nach innerstaatlichem Recht bzw. aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens nicht zu einer Doppelbesteuerungsentlastung führen und könnte für ausländische Unternehmen, die bereits in ihrem Ansässigkeitsstaat körperschaftsteuerpflichtig sind, zu Doppelbesteuerungssituationen führen.

Für den Zeitraum von Juni 2016 bis März 2017 beliefen sich die Einnahmen aus der Equalisation Levy Angaben der indischen Regierung zufolge auf etwa 3,4 Mrd. INR, was rd. 52 Mio. EUR bzw. 47 Mio. USD entspricht.

Kasten 4.4 Die Abgabe auf digitale Geschäftsvorfälle in Italien

Die Abgabe auf digitale Transaktionen ist eine vom Parlament vorgeschlagene und 2017 verabschiedete geschäftsvorfallbezogene Steuer. Sie gilt sowohl für gebietsansässige als auch für gebietsfremde Unternehmen und wird voraussichtlich am 1. Januar 2019 in Kraft treten¹. Das erklärte Ziel ist die Herstellung gleicher Rahmenbedingungen für Anbieter digitaler Dienste und Anbieter „herkömmlicher“ Dienstleistungen durch die Besteuerung digitaler Transaktionen, deren durch die Nutzer und die nutzergenerierten Inhalte geschaffener Wert nach den gegenwärtig geltenden Körperschaftsteuerregeln nicht (oder höchstens zum Teil) erfasst werden kann. Es bestehen einige Parallelen zu der im Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 beschriebenen „Ausgleichsabgabe“.

Die Abgabe auf digitale Transaktionen wird mit einem Satz von 3% auf den „Wert“ der steuerpflichtigen Transaktionen erhoben, d.h. den als Vergütung für die auf elektronischem Wege erbrachten digitalen Dienstleistungen gezahlten Betrag (ohne Mehrwertsteuer). Die steuerpflichtigen Geschäftsvorfälle sind definiert als Dienstleistungen, die über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk erbracht werden und deren Bereitstellung aufgrund ihrer Beschaffenheit im Wesentlichen automatisiert erfolgt, minimales menschliches Eingreifen erfordert und ohne Informationstechnologien nicht möglich wäre². Die genaue Liste der steuerpflichtigen Transaktionen soll in einem demnächst erscheinenden Erlass veröffentlicht werden (vorgesehener Termin: 30. April 2018).

Da die Abgabe auf digitale Transaktionen auf dem Zielort der Leistungen beruht, betrifft sie nur Transaktionen, die mit in Italien ansässigen Kunden (einschließlich Betriebsstätten gebietsfremder Unternehmen in Italien) getätigt werden, wobei bestimmte Kleinunternehmen³ und Privatkunden ausgenommen sind, sodass es sich um eine nur auf Transaktionen zwischen Unternehmen (Business-to-Business – B2B)⁴ erhobene Steuer handelt. Der Ort des Geschäftsabschlusses sowie die Gebietszugehörigkeit und/oder der Standort des Anbieters sind hingegen unerheblich.

Die Steuerschuld liegt formal beim Anbieter der steuerpflichtigen Leistungen, unabhängig von seinem Standort und/oder seiner Gebietszugehörigkeit⁵. Dies umfasst üblicherweise in- und ausländische Online-Plattformen, die B2B-Dienstleistungen für italienische Kunden erbringen. Leistungserbringer, die nicht mehr als 3 000 Transaktionen pro Kalenderjahr tätigen, können allerdings eine Befreiung in Anspruch nehmen (Mindesttätigkeitsschwelle). Die Einziehung der Steuer obliegt hingegen dem italienischen Kunden. Letzterer behält die Steuer bei der Bezahlung der Dienstleistung ein und führt sie am 16. des auf die Zahlung folgenden Monats an die Steuerbehörden ab, sofern der Leistungserbringer auf seiner Rechnung (oder anderen ähnlichen Dokumenten) nicht vermerkt, dass der Schwellenwert von 3 000 Transaktionen nicht überschritten wurde.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

Wichtig ist zu erwähnen, dass die Abgabe auf digitale Transaktionen nicht auf andere italienische Steuern anrechenbar ist, die der Steuerpflichtige entrichten muss (z.B. Körperschaftsteuer, lokale Steuern, Lohnsteuern)⁶, und nicht auf nichtmonetäre Transaktionen (z.B. Online-Plattformen mit werbebasierten Erlösmodellen), Transaktionen zwischen Unternehmen und Privatverbrauchern (Business-to-Consumer – B2C) und Warenlieferungen erhoben wird. Inländische Anbieter können die Abgabe jedoch von ihrer inländischen Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer abziehen; die Abzugsfähigkeit für ausländische Anbieter ist von den Körperschaftsteuerregeln der betreffenden Staaten abhängig. Da sie als geschäftsvorfallbezogene Steuer konzipiert ist, dürfte sie für in- und ausländische Anbieter von Online-Diensten unabhängig vom Grad ihrer physischen Präsenz in Italien gelten und nicht in den Geltungsbe- reich von Doppelbesteuerungsabkommen fallen. Die voraussichtlichen Einnahmen aus der Abgabe auf digitale Transaktionen sollen sich Schätzungen zufolge auf 190 Mio. EUR jährlich (etwa 235 Mio. USD jährlich)⁷ belaufen.

1. Artikel 1 Absatz 1011-1019 des Gesetzes 205/2017.
2. Artikel 1 Absatz 1012 des Gesetzes Nr. 205 vom 27. Dezember 2017. Diese Definition gleicht der in Artikel 7 der Durchführungs- verordnung (EU) Nr. 282 des Rates von 2011 enthaltenen Definition der elektronisch erbrachten Dienstleistungen für Mehrwertsteuerzwecke.
3. Eine Ausnahme besteht für Transaktionen von Unternehmen, die die für bestimmte Kleinunternehmen bestehende steuerliche Sonderregelung in Anspruch nehmen können bzw. dies tun (Artikel 1 Absatz 54-89 des Gesetzes Nr. 190 von 2014).
4. Artikel 1 Absatz 1011 des Gesetzes Nr. 205 vom 27. Dezember 2017.
5. Artikel 1 Absatz 1013 des Gesetzes Nr. 205 vom 27. Dezember 2017.
6. Der Gesetzentwurf des Senats enthielt ursprünglich eine Bestimmung, die die Anrechnung der Abgabe auf die italienische Körperschaftsteuer sowie auf Sozialversicherungsbeiträge gestattete. Diese Bestimmung entfiel in der endgültigen vom Parlament verabschiedeten Fassung.
7. Dem Haushaltsentwurf für 2018 beigefügte amtliche Einnahmeschätzungen.

Kasten 4.5 Die Werbesteuer in Ungarn

Die Steuer wird auf die Nettoumsatzerlöse (ohne Mehrwertsteuer) sowohl gebietsansässiger als auch gebietsfremder Unternehmen aus dem Verkauf von Werbezeit oder Werbeplatz in Ungarn erhoben. Zu den steuerpflichtigen Transaktionen zählt ein umfangreicher Katalog von Werbeleistungen, der unter Bezugnahme auf die verschiedenen Medien erstellt wurde, über die das Publikum erreicht werden soll (z.B. Funk und Fernsehen, Printmedien, Plakatwände, Fahrzeuge, Gebäude und Websites).

Maßgeblich für die Herstellung eines Anknüpfungspunkts in Ungarn ist der Zielort der Werbung sowie der Ort, an dem sich das Zielpublikum befindet. Je nach Art der Werbung werden unterschiedliche Hilfsindi- katoren herangezogen. Im besonderen Fall von Online-Werbung beispielsweise liegt ein Anknüpfungspunkt vor, wenn die Werbung vorwiegend in ungarischer Sprache geschaltet wird, unabhängig vom Standort des Website-Betreibers (Publishers) und des werbenden Unternehmens.

Die Steuerschuld liegt vorrangig beim Leistungserbringer der steuerpflichtigen Transaktionen, der sich bei der Steuerbehörde registrieren lassen und alle geltenden Auflagen erfüllen muss. Der Leistungserbringer ist generell der Publisher der Werbung – z.B. ein Media-Content- und Dienstleistungsanbieter, Herausgeber von Presseerzeugnissen oder Web-Publisher –, unabhängig von dessen Standort, Gebietszugehörigkeit bzw. Status.

Um die Einziehung und Vollziehung der Steuer zu erleichtern, insbesondere bei ausländischen Publishern ohne physische Präsenz in Ungarn, kann zudem eine nachrangige Steuerpflicht auf der Ebene des Kunden (d.h. in der Regel des werbenden Unternehmens im Inland) entstehen. Letzterer ist werbesteuerpflichtig, wenn er den Steuerbehörden keine formale Erklärung des vorrangig Steuerpflichtigen (d.h. des Publishers) vorlegen kann, in der dieser seine Steuerpflicht anerkennt und sich zu ihrer Erfüllung verpflichtet. Hierbei handelt es sich nicht um einen Reverse-Charge-Mechanismus, da die nachrangige Steuerpflicht die vorrangige Steuerpflicht nicht erfüllen oder auslöschen kann.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

Die Steuer war ursprünglich stark progressiv ausgestaltet. Nach einer Entscheidung der Kommission der Europäischen Union (EU), die Steuer auf ihre Vereinbarkeit mit den EU-Beihilfavorschriften hin zu prüfen, wurde sie im Juli 2015 jedoch dahingehend geändert, dass der progressive Steuersatz durch einen Satz von 0% bis zu einem Umsatz von 100 Mio. HUF (etwa 320 000 EUR) und einen Satz von 5,3% für den diesen Wert übersteigenden Umsatz ersetzt wurde. Nach der Entscheidung der EU-Kommission bezüglich der Unvereinbarkeit der ursprünglichen Steuer mit den EU-Beihilferegeln erhöhte Ungarn vorübergehend den Grenzsteuersatz von 5,3% auf 7,5%, um die Kosten der Rückzahlung der rechtswidrigen staatlichen Beihilfen zu decken. Dieser Satz gilt nur im Rahmen der vorrangigen Steuerpflicht. Die nachrangige Steuerpflicht wird gegebenenfalls durch Anwendung eines Satzes von 5% auf die tatsächlichen monatlichen Kosten (ohne Mehrwertsteuer) bestimmt, die durch die steuerpflichtigen Transaktionen entstehen, die 2,5 Mio. HUF (etwa 8 000 EUR) übersteigen.

Laut Angaben der ungarischen Steuerbehörden ist der Grad der Erfüllung der Steuerpflicht durch gebietsfremde Unternehmen bislang relativ gering, sodass auch keine nennenswerten Steuereinnahmen verzeichnet werden.

Kasten 4.6 **Die Steuer auf die Verbreitung audiovisueller Inhalte über das Internet oder physische Vertriebswege in Frankreich**

Zur Förderung der inländischen Produktion von Filmen und audiovisuellen Inhalten führte Frankreich 2003 eine indirekte Steuer auf den Verkauf und Verleih von „Videogrammen“ ein (d.h. von physischen Objekten, die audiovisuelle Inhalte enthalten, z.B. Videobänder oder DVDs). Diese Steuer konnte sowohl bei gebietsansässigen als auch bei gebietsfremden Unternehmen erhoben werden. Mit dem Aufkommen des elektronischen Handels wurde der Geltungsbereich der Steuer 2004 auf Online-Videoabrufdienste ausgeweitet, bei denen der Zugriff auf Filme und audiovisuelle Inhalte gegen Bezahlung auf elektronischem Weg erfolgt. Um der zunehmenden Bedeutung werbebasierter Erlösmodelle Rechnung zu tragen, wurde die Steuer 2016 zusätzlich auf unentgeltliche Online-Videoabrufdienste ausgeweitet, die durch den Zuschauern gezeigte Werbung monetarisiert werden. Dabei wurde die Steuer zugleich unbenannt in „Steuer auf die Verbreitung audiovisueller Inhalte über das Internet oder physische Vertriebswege“ (Taxe sur la diffusion en vidéo physique et en ligne de contenus audiovisuels, in den Medien üblicherweise „YouTube“-Steuer genannt).

Die Steuer wird zum pauschalen Satz von 2% erhoben, der bei pornografischen oder gewaltverherrlichenden Filmen und audiovisuellen Inhalten auf 10% steigt. Sie wirkt effektiv wie eine Einzelhandelsumsatzsteuer auf den Wert einer Reihe klar festgelegter mit Endkunden getätigter Transaktionen. Zu den steuerpflichtigen Transaktionen zählen der Verkauf und Verleih von Videogrammen ebenso wie Online-Videoabrufdienste, bei denen Filme und audiovisuelle Inhalte auf elektronischem Weg angeboten werden. Ziel ist die Erfassung aller Arten von Vertriebsmodellen, unabhängig vom genutzten Medium (z.B. Videogramme, Online-Plattformen usw.).

Ausschlaggebend für die Herstellung eines Anknüpfungspunkts in Frankreich ist im Allgemeinen der Bestimmungsort der betreffenden Lieferung oder Leistung. Im Fall des Verkaufs bzw. Verleihs von Videogrammen entsteht die Steuerpflicht, wenn der Ort der Durchführung des Verkaufs oder der Dienstleistung in Frankreich liegt. Im Fall von Online-Videoabrufdiensten entsteht die Steuerpflicht, wenn sich das „Publikum“ (d.h. eine nicht mehrwertsteuerpflichtige Person, die sich die Inhalte ansieht) in Frankreich befindet (d.h. wenn es sich um einen Internetnutzer handelt, der in Frankreich niedergelassen ist oder dort seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat).

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

Standort, Gebietszugehörigkeit oder Status des Anbieters der betreffenden Leistung sind hingegen unerheblich. Steuerpflichtig ist indessen der Anbieter, dem die Meldung der steuerpflichtigen Leistung und die Entrichtung der Steuer obliegt. Bei den Steuerpflichtigen handelt es sich in der Regel um in- und ausländische Anbieter, die in Frankreich Videos verleihen oder verkaufen oder Online-Videoabrufdienste für Nutzer in Frankreich bereitstellen. So nennt das Gesetz beispielsweise explizit Online-Plattformen – deren Tätigkeit darin besteht, digitale Inhalte für ein breites Publikum zu hosten, zu übertragen und zu indizieren – als potenzielle Steuerpflichtige, unabhängig von ihrer steuerlichen Ansässigkeit oder ihrem physischen Standort. Um ausländische Steuerpflichtige ohne physische Präsenz in Frankreich zur Einhaltung der Vorschriften zu bewegen, gelten zudem besondere Berichtspflichten für Werbemittler mit Sitz in Frankreich bezüglich der von Werbetreibenden oder Sponsoren erhaltenen Zahlungen.

Die Steuerbemessungsgrundlage setzt sich aus zwei Elementen zusammen:

- der für den Kauf, das Ausleihen oder den Zugriff auf online verfügbare audiovisuelle Inhalten gezahlten Vergütung (ohne Mehrwertsteuer) und/oder
- der für das Schalten von Werbung und/oder für Sponsorships im Zusammenhang mit einem bestimmten online verfügbaren audiovisuellen Inhalt (ggf. über einen Werbemittler) gezahlten Vergütung. Vor der Erhebung der Steuer auf eine solche Vergütung darf der Steuerpflichtige einen Freibetrag in Höhe von 4% abziehen (der sich auf 66% erhöht, wenn die audiovisuellen Inhalte von privaten Nutzern zum Zweck des Austauschs mit Mitgliedern einer Community mit gemeinsamen Interessen geschaffen werden), und nur der verbleibende Betrag, der 100 000 EUR übersteigt, ist steuerpflichtig (De-minimis-Regelung).

Die zweite Komponente der Steuerbemessungsgrundlage wurde 2016 eingeführt, um mehrseitige Geschäftsmodelle zu berücksichtigen, die die bei einem französischen Publikum gesammelten Daten über Werbung monetarisieren, und gleiche Bedingungen für wirtschaftlich gleichwertige Transaktionen unabhängig von ihrem Erlösmodell (z.B. werbe- oder abonnementbasierte Erlöse, Verkauf oder Verleih) zu gewährleisten.

Da diese Maßnahme erst vor kurzem in Kraft getreten ist, liegen noch keine Informationen über die Höhe der erzielten Steuereinnahmen vor.

4.6 Spezifische auf große multinationale Unternehmen abzielende Regelungen

363. Eine weitere Kategorie einschlägiger Maßnahmen, für die es weltweit Beispiele gibt, umfasst allgemeinere gesetzgeberische Maßnahmen zur Einrichtung neuer Verwaltungsverfahren, die das Kräftegleichgewicht zwischen den Steuerbehörden und großen multinationalen Unternehmen wiederherstellen sollen, oder zur Einführung spezifischer Missbrauchsbekämpfungsvorschriften, um der übermäßigen Nutzung gewinnverkürzender Zahlungen durch multinationale Unternehmen entgegenzuwirken. Die rasche Digitalisierung, ihre Auswirkungen auf alle Geschäftsmodelle und die stetig komplexer werdenden Steuerplanungsstrukturen multinationaler Unternehmen³¹ zählen zu den größten Herausforderungen, denen sich die Steuerbehörden weltweit gegenübersehen. In diesem Kontext hat eine Reihe von Staaten spezifische Regelungen eingeführt, die auf große multinationale Unternehmen abzielen, z.B. die Gewinnverlagerungssteuer (Diverted Profits Tax – DPT) im Vereinigten Königreich und Australien³² (Kasten 4.7 und Kasten 4.9)³³, das verbesserte Kooperations- und Mitwirkungsverfahren für Betriebsstätten in Italien³⁴ und die Gewinnverlagerungs- und Missbrauchsbekämpfungssteuer (Base Erosion and Anti-abuse Tax – BEAT) in den Vereinigten Staaten (Kasten 4.10). Diese neuen Regelungen sind zwar nicht ausschließlich auf hoch digitalisierte Unternehmen ausgerichtet, einige der Situationen, auf die sie abzielen, sind jedoch für bestimmte digitalisierte Unternehmen relevant.

364. Die DPT-Regelungen sind in manchen Ländern zwar als separate Steuern gestaltet, effektiv handelt es sich jedoch um ergänzende abschreckende Instrumente, die die bestehenden Rechtsvorschriften zur Missbrauchsbekämpfung für ertragsteuerliche Zwecke ergänzen. Zudem sind die in einigen Staaten eingeführten DPT-Regelungen an die bestehenden internationalen Standards hinsichtlich Anknüpfungspunkt und Gewinnzurechnung angebunden (z.B. Vertreterbetriebsstätte, Fremdvergleichsgrundsatz und Verrechnungspreisregeln) und weiten den Anwendungsbereich der Ertragsbesteuerung nicht aus. Eines der wichtigsten Ziele dieser Regelungen besteht darin, den Informationszugang der Steuerbehörden in Situationen zu verbessern, in denen erhebliche steuerliche Risiken bestehen – üblicherweise Situationen im Zusammenhang mit auf Fernabsatz beruhenden Vertriebsstrukturen zur Umgehung des Betriebsstättenstatus oder mit konzerninternen gewinnverkürzenden Zahlungen³⁵ –, und große multinationale Unternehmen zu größerer Transparenz bezüglich ihrer weltweiten Wertschöpfungsketten zu verpflichten (u.a. in Bezug auf durch nahestehende Unternehmen im Ausland durchgeführte Transaktionen und Aktivitäten). Einer der wichtigsten Aspekte dieser Regelungen ist ihr einzigartiges administratives System mit einem „Überprüfungszeitraum“ von zwölf Monaten, in denen ein Dialog zwischen den Steuerbehörden und dem Steuerpflichtigen stattfindet und Letzterer dazu ermutigt wird, die Angemessenheit seiner Steuergestaltung zu prüfen und gegebenenfalls seine Geschäftsstrukturen so umzugestalten, dass sie den tatsächlichen operativen Gegebenheiten stärker entsprechen³⁶. Durch dieses Verfahren wird die Steuerdisziplin großer multinationaler Unternehmen, die Anreize zur aggressiven internationalen Steuerplanung haben, in der Regel verbessert und werden gleiche Rahmenbedingungen im Vergleich zu vorwiegend auf inländischer Ebene tätigen konventionellen Unternehmen oder KMU geschaffen.

365. Bisher berichten Staaten, die eine DPT-Regelung umgesetzt haben, über positive Ergebnisse in Bezug auf die Steuereinnahmen, insbesondere zusätzliche Körperschaftsteuereinnahmen infolge von Steuerberichtigungen und Verhaltensänderungen (Kasten 4.7 und Kasten 4.8). Allerdings handelt es sich bei DPT-Regelungen, wie bei anderen Missbrauchsbekämpfungsvorschriften auch, um technisch relativ komplexe Regelungen, die in hohem Maße von den vorliegenden Daten abhängig sind. Um die Unsicherheit zu verringern und die effiziente Anwendung der Regelungen sicherzustellen, mussten die Steuerbehörden im Zusammenhang mit ihrer Umsetzung beträchtliche Investitionen (u.a. in qualifizierte und erfahrene Mitarbeiter) vornehmen. So erfolgt die Ausstellung eines DPT-Bescheids in der Regel in einem strengen Verfahren mit mehreren Kontrollebenen, bei dem die Genehmigung hochrangiger Führungskräfte eingeholt werden muss und zusätzliche Sicherheitsvorkehrungen vorgesehen sind (z.B. Billigung durch ein unabhängiges Panel usw.). Generell sind effiziente Sicherheitsvorkehrungen erforderlich, um sicherzustellen, dass bei der Anwendung der Regelungen die Verhältnismäßigkeit im Vergleich zu den Risiken gewahrt bleibt, und es ist wahrscheinlich, dass diese Regelungen in solchen Staaten effektiver sind, in denen Steuerbehörden und Steuerpflichtige seit langem gut zusammenarbeiten. Darüber hinaus können die Regelungen mit erheblichen Erfüllungskosten für die Steuerpflichtigen verbunden sein, etwa im Hinblick auf die durch Umstrukturierungen (z.B. Umstellung auf Wiederverkäufermodelle) bedingten wirtschaftlichen Kosten.

366. Wie DPT-Regelungen zielt auch die in den Vereinigten Staaten eingeführte Gewinnverkürzungs- und Missbrauchsbekämpfungsteuer (Base Erosion and Anti-abuse Tax – BEAT) nicht speziell auf hoch digitalisierte Geschäftsmodelle ab, sondern gilt allgemeiner für multinationale Unternehmen mit umfangreichen Geschäftstätigkeiten in den Vereinigten Staaten. Sie funktioniert wie eine Mindestkörperschaftsteuer. Diese Wirkung wird durch eine Ausgestaltung erzielt, die die Versagung des Abzugs für eine Reihe ins Ausland

fließender Zahlungen beinhaltet – hauptsächlich Zinsen, Lizenzgebühren, Mieten und bestimmte Dienstleistungsentgelte. Die Umsetzung läuft zwar noch, Schätzungen zufolge soll die BEAT in den kommenden zehn Jahren jedoch Steuereinnahmen in Höhe von etwa 149,6 Mrd. USD bringen (ca. 119,7 Mrd. EUR).

Kasten 4.7 Die Diverted Profits Tax im Vereinigten Königreich

Bei der Diverted Profit Tax (DPT) bzw. Gewinnverlagerungssteuer des Vereinigten Königreichs handelt es sich um eine separat zu einem Satz von 25% erhobene Steuer (d.h. einem höheren Satz als der reguläre Körperschaftsteuersatz, der 2017 19% betrug), deren Anwendungsbereich auf Gewinne beschränkt ist, die als künstlich aus dem Vereinigten Königreich hinausverlagert gelten¹. Sie wird mit einem sehr spezifischen Verwaltungsverfahren kombiniert, das eine 12-monatige Überprüfungsphase vorsieht, während der ein Dialog zwischen dem Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden geführt werden muss, um die endgültige Steuerschuld zu ermitteln. Aus dem Vereinigten Königreich hinausverlagerte Gewinne werden anhand von zwei Grundregeln identifiziert: der Regel der umgangenen Betriebsstätte und der Regel der alternativen Vereinbarung². Mit diesen Regeln kann ein breites Spektrum von BEPS-Gestaltungen erfasst werden, sie beschränken sich nicht auf von hoch digitalisierten Unternehmen genutzte Strukturen.

Die Regel der umgangenen Betriebsstätte

Dieser Aspekt der DPT ist auf gebietsfremde Unternehmen ausgerichtet, die künstliche Vereinbarungen eingehen, um die Entstehung einer Betriebsstätte im Vereinigten Königreich zu vermeiden. Die Regel wird mit einer hohen Umsatzschwelle kombiniert, um ihren Effekt (und das Verfahren zur Erfüllung der Bestimmungen) auf große multinationale Unternehmen zu beschränken³. Sie stützt sich auf bestimmte Elemente der herkömmlichen Betriebsstättendefinition für körperschaftsteuerliche Zwecke und verfolgt einige der Ziele, denen auch die jüngst im Rahmen von BEPS-Aktionspunkt 7 vorgeschlagenen Änderungen der Betriebsstättendefinition dienen.

Sie zielt auf eine bestimmte Art von Vertriebsstruktur ab, nämlich auf die Nutzung einer im Ausland ansässigen „Abrechnungsgesellschaft“, die durch Personal vor Ort unterstützt wird (in der Regel eine inländische Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung)⁴, um so den Endkunden die Waren oder Dienstleistungen direkt durch die im Ausland ansässige „Abrechnungsgesellschaft“, anstatt durch die inländische Tochtergesellschaft oder Zweigniederlassung, die die wesentlichen Vertriebstätigkeiten ausübt, bereitzustellen. Bei solchen Gestaltungen verkaufen im Allgemeinen inländische Mitarbeiter Waren und Dienstleistungen an inländische Kunden, die Verträge werden jedoch im Ausland geschlossen. Sinn und Zweck solcher Strukturen ist die Lieferung von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen an Kunden im Inland mit Hilfe von im Inland durchgeführten Tätigkeiten, ohne im betreffenden Staat eine Vertreterbetriebsstätte entstehen zu lassen. Unternehmen, die digitale Waren und Dienstleistungen anbieten, ist es in der Praxis häufig möglich, derartige Strukturen zu nutzen. Solche Strukturen fallen in den Anwendungsbereich der DPT, wenn realistischerweise davon ausgegangen werden kann, dass „einer der Hauptzwecke“ der Vereinbarung im Zusammenhang mit den ins Inland gehenden Lieferungen und Leistungen – d.h. der Tätigkeit der Person im Vereinigten Königreich, des gebietsfremden Unternehmens oder von beiden – darin besteht, den Betriebsstättenstatus im Vereinigten Königreich zu umgehen und die Zahlung von Körperschaftsteuern im Inland zu vermeiden.

Die Regelung ermöglicht gegebenenfalls die Besteuerung der die Lieferungen und Leistungen anbietenden ausländischen Gesellschaft, als würde diese ihrer Geschäftstätigkeit durch eine Betriebsstätte im Vereinigten Königreich nachgehen. Die Steuerbemessungsgrundlage ist von den Steuerbehörden im Einklang mit den herkömmlichen Körperschaftsteuervorschriften, einschließlich der Verrechnungspreisvorschriften, „auf der Grundlage der bestmöglichen realistischerweise anstellbaren Schätzung“ im Zeitpunkt der Erstellung des Steuerbescheids zu ermitteln, kann jedoch während einer zwölf Monate langen „Überprüfungsphase“ überprüft und geändert werden⁵. Zudem kann die Regel der alternativen Vereinbarung anwendbar sein,

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

um den Abzug einer durch das ausländische Unternehmen geleisteten gewinnverkürzenden Zahlung ganz oder teilweise zu versagen⁶, kombiniert mit einer Abgabe in Höhe von 25%, die anstelle einer Quellensteuer auf die vom gebietsfremden Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der „umgangenen Betriebsstätte“ entrichteten Lizenzgebühren zu leisten ist, vorbehaltlich etwaiger nach Doppelbesteuerungsabkommen geltender Regeln.

Die alternative Vereinbarung über konzerninterne Geschäftsvorfälle

Dieser Aspekt der DPT stützt sich auf Elemente der Verrechnungspreisregeln bezüglich der Umqualifizierung von Geschäftsvorfällen. Er ist auf konzerninterne Geschäftsvorfälle ausgerichtet (bei denen es in der Regel um Lizenzvergaben oder Übertragungen geistigen Eigentums, die Vermietung oder Verpachtung von Einrichtungen sowie Managementleistungen geht), an denen im Vereinigten Königreich ansässige Unternehmen oder nicht im Vereinigten Königreich ansässige Unternehmen mit einer Betriebsstätte oder einer umgangenen Betriebsstätte im Vereinigten Königreich beteiligt sind⁷. Derartige Strukturen werden in der Praxis von multinationalen Konzernen in allen Wirtschaftszweigen genutzt⁸. Die Regel der alternativen Vereinbarung kann sowohl bei überhöhten Betriebsausgabenabzügen (z.B. gewinnverkürzenden Zahlungen) als auch bei zu gering ausgewiesenen Einkünften (z.B. im Fall der Übertragung von Vermögenswerten zu einem zu niedrigen Preis oder der Berechnung unangemessen niedriger Dienstleistungsentgelte) anwendbar sein, sofern auf die betreffende Situation die beiden folgenden Bedingungen zutreffen:

- Das Kriterium der „effektiven Besteuerungsinkongruenz“ und der „80%-Zahlung“: Der überhöhte Betriebsausgabenabzug bzw. die aus dem Vereinigten Königreich hinausverlagerten Einkünfte begründen im Ausland eine Steuerschuld in Höhe von weniger als 80% der im Vereinigten Königreich aufgrund der Betriebsausgaben oder der geringeren Erträge erzielten Verringerung der Steuerschuld (d.h. des steuerlichen Vorteils)⁹; und
- das Kriterium der unzureichenden wirtschaftlichen Substanz: Es kann berechtigterweise davon ausgegangen werden, dass die Gestaltung konzipiert wurde, um den Steuervorteil zu nutzen, und der durch die Gestaltung erzielte steuerliche Vorteil übersteigt andere finanzielle Vorteile¹⁰.

Bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage kann die geprüfte Gestaltung vollständig unberücksichtigt bleiben, wenn berechtigterweise davon ausgegangen werden kann, dass der Geschäftsvorfall ohne den steuerlichen Vorteil nicht getätigt worden wäre¹¹. Außerdem können bei der ersten Festsetzung der DPT-Schuld (d.h. beim Erlass des Steuerbescheids) 30% des Betriebsausgabenabzugs für die betreffende Zahlung versagt werden, wenn „vernünftigerweise davon ausgegangen werden kann“, dass die Ausgabe nach dem Fremdvergleichsgrundsatz überhöht war. Die am Ende der Überprüfungsphase gegebenenfalls endgültig festgesetzte DPT-Schuld beruht indessen in jedem Fall auf dem Fremdvergleichsgrundsatz.

Gemeinsame Merkmale und Ziele

Die oben beschriebenen Gestaltungsmerkmale zeigen, dass das Hauptziel der DPT nicht in der Schaffung einer separaten Steuerschuld besteht, sondern darin, durch ihre abschreckende Wirkung zu gewährleisten, dass die Körperschaftsteuervorschriften eingehalten werden. Dies wird durch die Tatsache bestätigt, dass die zum höheren Satz von 25% berechnete DPT-Schuld während der 12-monatigen Überprüfungsphase in vielen Fällen durch eine Verrechnungspreiskorrektur für körperschaftsteuerliche Zwecke ersetzt werden kann. Die sich daraus ergebende Steuerschuld wird dann zum herkömmlichen Körperschaftsteuersatz von 19% berechnet¹². Dadurch haben große multinationale Unternehmen einen starken Anreiz, Gestaltungen zu vermeiden, mit denen sie in den Anwendungsbereich der DPT fallen, und stattdessen höhere Körperschaftsteuern zu zahlen, in der Regel indem sie ihre Vertriebsstrukturen umstellen (beispielsweise durch Einrichtung eines inländischen Wiederverkäufermodells vom Typ „Buy-sell Distributor“, etwa in Form einer inländischen Tochtergesellschaft) und/oder indem sie ihre Verrechnungspreisvereinbarungen selbst so korrigieren, dass diese die durch ihre wirtschaftliche Tätigkeit im Vereinigten Königreich erzielten Gewinne vollumfänglich widerspiegeln.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

Bei der weiteren Prüfung der Maßnahme zeigt sich, dass die DPT auch – wenn nicht sogar in erster Linie – eine einzigartige Verwaltungsregelung ist, die so konzipiert wurde, dass große multinationale Unternehmen einen Anreiz haben, mehr Transparenz und Kooperationsbereitschaft gegenüber den Steuerbehörden an den Tag zu legen. Das Veranlagungsverfahren umfasst eine 12-monatige Überprüfungsphase und weist folgende Merkmale auf:

- Vorauszahlung der DPT-Schuld ohne Möglichkeit der Aussetzung oder des Aufschubs (sogenannter „Pay first, argue later“-Ansatz)¹³;
- Flexibilität der Steuerbehörden bei der Anwendung der DPT-Bestimmungen bis zum Ende der Überprüfungsphase¹⁴;
- beim Steuerpflichtigen liegende Beweislast; Letzterer muss die „bestmögliche Schätzung“ der Steuerbehörden anfechten, indem er während der Überprüfungsphase zeitnah einschlägige Informationen zur Verfügung stellt; und
- Wechselwirkung mit den Verrechnungspreisen und Möglichkeit, in vielen Situationen während der Überprüfungsphase jederzeit Verrechnungspreiskorrekturen vorzunehmen und dadurch eine Besteuerung im Rahmen der DPT zu vermeiden¹⁵.

Diese erweiterten Befugnisse der Steuerbehörden dürften große multinationale Unternehmen insgesamt dazu veranlassen, zeitnah einschlägige Informationen zu bestimmten risikoträchtigen Geschäftsvorfällen für Verrechnungspreiszwecke offenzulegen. Dies umfasst insbesondere Informationen zu Geschäftsvorfällen und Aktivitäten nahestehender Unternehmen im Ausland, die zur selben Wertschöpfungskette gehören wie die Konzerneinheiten im Vereinigten Königreich. So erleichtert die Gewinnverlagerungsteuer eine konsolidierte Analyse der globalen Wertschöpfungsketten großer multinationaler Unternehmen für Verrechnungspreiszwecke und verfolgt damit Ziele, die sich auch unter Aktionspunkt 12 und 13 des BEPS-Projekts finden.

Weitere Erwägungen

Die inländischen Steuerbehörden berichteten, dass eine große Mehrheit der potenziell in den Geltungsbereich der DPT fallenden multinationalen Unternehmen bereits die notwendigen Schritte zur Vermeidung der Besteuerung im Rahmen der DPT (und der damit verbundenen Unsicherheit) unternommen hat oder dies voraussichtlich tun wird, u.a. durch Änderungen ihrer Vertriebsstrukturen oder zeitnahe Offenlegung einschlägiger Informationen¹⁶. Diese Verbesserungen im Hinblick auf die Steuertransparenz dürften die Lösung von Verrechnungspreiskonflikten deutlich beschleunigen, die Einhaltung der Körperschaftsteuerregeln verbessern und letztlich die Steuereinnahmen erhöhen.

Die bislang aufgrund der DPT im Vereinigten Königreich erzielten Einnahmen beliefen sich Angaben zufolge 2015/2016 auf insgesamt 31 Mio. GBP (etwa 38 Mio. EUR bzw. 46 Mio. USD) und 2016/2017 auf 281 Mio. GBP (etwa 330 Mio. EUR bzw. 376 Mio. USD), wobei auf Verhaltensänderungen zurückzuführende Mehreinnahmen bei der Körperschaftsteuer eingerechnet sind¹⁷. Von den im letztgenannten Finanzjahr erzielten 281 Mio. GBP (etwa 330 Mio. EUR bzw. 376 Mio. USD) entfielen 138 Mio. GBP (etwa 162 Mio. EUR bzw. 185 Mio. USD) auf DPT-Bescheide¹⁸.

1. Die DPT ist als separate Steuer konzipiert, um nicht in den Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen zu fallen, und dürfte daher kaum zu einer Doppelbesteuerungsentlastung in einem anderen Staat führen. Die DPT besitzt jedoch ihren eigenen Mechanismus für die Doppelbesteuerungsentlastung, indem innerhalb eines gegebenen Zeitraums eine Anrechnung etwaiger im Vereinigten Königreich oder im Ausland auf dieselben Gewinne gezahlter Körperschaftsteuern (einschließlich Hinzurechnungsbesteuerung) gestattet wird.
2. Die Regel der alternativen Vereinbarung ermöglicht die Prüfung einer realistischen alternativen Annahme zu der vom Steuerpflichtigen geschaffenen Gestaltung, die mit den Körperschaftsteuerregeln und dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang steht. Sie weist insoweit Gemeinsamkeiten mit den Regeln zur „Nichtanerkennung“ oder „Umqualifizierung“ von Geschäftsvorfällen auf, als sie es in manchen Fällen ermöglicht, eine Reihe vom Steuerpflichtigen eingerichteter Geschäftsvorfälle aufzuheben und eine andere Vereinbarung zu konstruieren, die der wirtschaftlichen Substanz der Geschäftstätigkeit eher entspricht.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

3. Gebietsansässige und gebietsfremde Unternehmen, die die inländische KMU-Definition nicht erfüllen, können eine individuelle Befreiung in Anspruch nehmen. Im Hinblick auf die Regel der umgangenen Betriebsstätte muss außerdem der Jahresumsatz im Vereinigten Königreich 10 Mio. GBP (etwa 11 Mio. EUR) übersteigen oder müssen die jährlichen Ausgaben im Vereinigten Königreich 1 Mio. GBP (etwa 1,1 Mio. EUR) übersteigen.
4. Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Regel ist, dass es eine Person (eine im Vereinigten Königreich gebietsansässige Person oder die im Vereinigten Königreich gelegene Betriebsstätte einer gebietsfremden Person) gibt, die im Vereinigten Königreich eine Tätigkeit „im Zusammenhang“ mit den Lieferungen und Leistungen ausübt (d.h. einen Anknüpfungspunkt zur inländischen Geschäftstätigkeit). Eine Beteiligungsbedingung besteht nicht, es besteht jedoch die Möglichkeit einer Befreiung, wenn es sich bei der Person im Vereinigten Königreich um einen unabhängigen Vertreter handelt.
5. Bei der Berechnung der einem ausländischen Unternehmen aufgrund einer umgangenen Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne ist eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die Dienste zu ermitteln und abzuziehen, die das im Vereinigten Königreich ansässige Unternehmen (bzw. die Betriebsstätte) dem ausländischen Unternehmen leistet. Der Gesetzestext klärt nicht, ob der umgangenen Betriebsstätte nach Zahlung einer fremdvergleichskonformen Vergütung an das im Vereinigten Königreich ansässige Unternehmen (bzw. an die Betriebsstätte) noch Gewinne zuzurechnen sind.
6. Die Geschäftsvorfälle zwischen dem ausländischen Unternehmen und nahestehenden Dritten können für die Berechnung der Gewinne der umgangenen Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens relevant sein. Wenn von einem ausländischen Unternehmen an ein anderes nahestehendes Unternehmen geleistete Zahlungen in den Anwendungsbereich der Regel der alternativen Vereinbarung fallen (weil sie das Kriterium der hinreichenden wirtschaftlichen Substanz nicht erfüllen), werden die Gewinne der umgangenen Betriebsstätte konkret so ermittelt, als hätte das ausländische Unternehmen die gewinnverkürzende Transaktion nicht durchgeführt.
7. Dieser Aspekt der DPT findet nur auf konzerninterne Geschäftsvorfälle bzw. Reihen von Geschäftsvorfällen (sogenannte „materielle Vereinbarung“) zwischen einem Gebietsansässigen des Vereinigten Königreichs (oder einer im Vereinigten Königreich gelegenen Betriebsstätte) und einer nahestehenden (gebietsfremden oder im Vereinigten Königreich ansässigen) Person Anwendung. Für Darlehensbeziehungen (d.h. Zinszahlungen) gilt eine Befreiung.
8. Daher beschränkt sich der Effekt der DPT nicht auf hoch digitalisierte Unternehmen, sondern erstreckt sich potenziell auch auf alle herkömmlichen Wirtschaftszweige (BBC, 2017^[11]).
9. Die relevante Messgröße beruht auf einer Berechnung der ausländischen Körperschaftsteuerschuld im Zusammenhang mit der Gestaltung des Steuerpflichtigen und/oder etwaiger anderer beteiligter nahestehender Personen, nicht auf dem Regelsteuersatz. Bestimmte „qualifizierte“ Verlustausgleiche und Steuerabzüge auf der Ebene des nahestehenden Dritten bleiben bei dieser Berechnung unberücksichtigt.
10. Die „anderen finanziellen Vorteile“ der Gestaltung, die messbar sind und den Steuervorteilen gegenübergestellt werden können, sind breit definiert (z.B. Skalen- und Verbundvorteile, Synergien innerhalb des Konzerns, nichtsteuerliche standortspezifische Vorteile wie Rechtsrahmen, lokales Know-how, niedrigere Arbeitskosten). In den von den Steuerbehörden gegebenen Orientierungen heißt es beispielsweise: „In Bezug auf die Höhe der Steuerermäßigung wird nicht der Transaktionsbetrag oder der Wert des verkauften oder erworbenen Transaktionsgegenstands geprüft. Die Frage ist vielmehr, welcher nichtsteuerliche wirtschaftliche Wert durch die betreffende Transaktion generiert wird und ob dieser größer ist als die Steuerverringerung. In diesem Sinne handelt es sich um eine Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Transaktion, des unter Berücksichtigung ihrer direkten und indirekten Effekte geschöpften Werts sowie der Frage, ob sie hauptsächlich aus steuerlichen oder aus anderen kaufmännischen Gründen durchgeführt wird.“ (DPT 1191, HM Revenue & Customs, 2015^[12]).
11. Hierbei handelt es sich um eine weitere Voraussetzung der Nichtanerkennungsregel, die auf einer kontrafaktischen Analyse der dem Steuerpflichtigen realistischerweise zur Verfügung stehenden Optionen beruht.
12. Section 83 des Finance Act enthält die Bestimmung, dass eine DPT-Verbindlichkeit durch eine „vollständige Verrechnungspreiskorrektur“ ersetzt werden kann, wenn „die Gesamtheit der in der Rechnungsperiode verlagerten Gewinne des Unternehmens in einer Körperschaftsteueranmeldung berücksichtigt werden, die vor Ablauf der Überprüfungsphase in die Steuererklärung des Unternehmens für die Rechnungsperiode eingeht“.
13. Die DPT-Schuld muss „vorab“ innerhalb von 30 Tagen ab Erlass des Steuerbescheids entrichtet werden, ohne während der Überprüfungsphase angefochten, ausgesetzt oder aufgeschoben werden zu können (sogenannter „Pay first, argue later“-Ansatz). Der Steuerpflichtige kann innerhalb von 30 Tagen nach Zustellung des endgültigen Bescheids Rechtsmittel einlegen.
14. Die vorläufige Bemessungsgrundlage für den DPT-Bescheid wird auf der Basis der „bestmöglichen realistischerweise anstellbaren Schätzung“ im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz von den Steuerbehörden berechnet, wobei es dem Steuerpflichtigen bis zum Ende der Überprüfungsphase nicht möglich ist, diesen Bescheid vor Gericht anzufechten.
15. Während der Überprüfungsphase können die Steuerbehörden aufgrund neuer vom Steuerpflichtigen erhaltener Informationen einen „zusätzlichen“ oder „ändernden“ DPT-Bescheid sowie einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid erlassen. Außerdem kann der endgültige DPT-Bescheid höher oder niedriger ausfallen, wobei die Steuerschuld auch auf null sinken kann.
16. Laut den Angaben der Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs gingen 2015/2016 48 und 2016/2017 145 DPT-Meldungen ein (HM Revenue & Customs, 2017^[13]). Die Meldepflicht führt jedoch nicht unbedingt zur Berechnung einer DPT oder zu Verhaltensänderungen. 2015/2016 erließen die Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs weder vorläufige noch endgültige DPT-Bescheide, während sie 2016/2017 16 vorläufige und 14 endgültige DPT-Bescheide erließen.
17. Diese Verhaltensänderungen können die Folge einer Prüfung der Angelegenheiten des Steuerpflichtigen auf der Grundlage der DPT sein (z.B. während der Überprüfungsphase des DPT-Verfahrens erfolgte Selbstkorrekturen) oder spontan vom Steuerpflichtigen ausgehen. Die zusätzlichen Einnahmen aufgrund solcher spontaner Verhaltensänderungen können von den betroffenen Steuerbehörden nur geschätzt werden.
18. Die vollständigen Steuereinnahmebeträge können dem Jahresbericht und dem Jahresabschluss des HMRC für 2016/2017 entnommen werden (HM Revenue & Customs, 2017^[14]). Informationen zur für die Schätzung der Mehreinnahmen aus der Körperschaftsteuer verwendeten Methodik sind in einem anderen Bericht zu finden (HM Revenue & Customs, 2017^[15]).

Kasten 4.8 **Das Gesetz über die Bekämpfung der Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen in Australien**

Beim australischen Gesetz über die Bekämpfung der Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen (Multinational Anti-Avoidance Law – MAAL) handelt es sich um eine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift, die im Kontext einer weitreichenden Debatte über die Höhe der von multinationalen Unternehmen gezahlten Steuern eingeführt wurde¹. Es greift Aspekte der britischen DPT bezüglich der Umgehung des Betriebsstättenstatus auf und verfolgt Politikziele, die sich mit denen der Änderungen decken, die jüngst im Rahmen von BEPS-Aktionspunkt 7 vorgeschlagen wurden.

Das Gesetz ist als Vorschrift zur Bekämpfung der Umgehung des Betriebsstättenstatus ausgestaltet, deren Anwendungsbereich auf gebietsfremde Unternehmen beschränkt ist, die großen multinationalen Konzernen angehören². Es zielt in seiner Konzeption auf eine sehr spezifische Art von Vertriebsstruktur ab: die Nutzung einer ausländischen Gesellschaft (einer sogenannten „Abrechnungsgesellschaft“), die durch Mitarbeiter vor Ort (in der Regel eine inländische Tochtergesellschaft) unterstützt wird³, um Endkunden in Australien ortsungebunden Waren oder Dienstleistungen bereitzustellen. Bei derartigen Vertriebsstrukturen sind effektiv inländische Arbeitskräfte mit dem Verkauf von Waren und Dienstleistungen an inländische Kunden befasst, die entsprechenden Verträge werden jedoch im Ausland geschlossen. Zweck der Struktur ist der Verkauf von Waren und Dienstleistungen an australische Kunden bei gleichzeitiger Begrenzung der vom Konzern in Australien zu entrichtenden Steuern, indem dort die Entstehung einer Vertreterbetriebsstätte vermieden wird. Unternehmen, die digitale Waren und Dienstleistungen anbieten, ist es in der Praxis häufig möglich, derartige Strukturen zu nutzen. Solche Strukturen fallen in den Anwendungsbereich des MAAL, wenn ein Teil oder die Gesamtheit der mit den ins Inland gehenden Lieferungen und Leistungen erzielten Einkünfte nicht einer australischen Betriebsstätte zuzuordnen ist und vernünftigerweise davon ausgegangen werden kann, dass der „Hauptzweck“ der Gestaltung darin besteht, den damit verbundenen Steuervorteil zu erlangen (oder einen Steuervorteil sowie eine Verringerung der im Ausland gezahlten Steuern)⁴.

Das Gesetz führt im Anwendungsfall zur Aufhebung des vom multinationalen Unternehmen erlangten Steuervorteils, indem die Gestaltung umqualifiziert wird, um die Gegebenheiten zu berücksichtigen, die vernünftigerweise zu erwarten gewesen wären, wenn die betreffende Vereinbarung nicht eingegangen worden wäre. In der Regel führt dies dazu, dass die Einkünfte im Einklang mit der herkömmlichen Betriebsstättendefinition (z.B. nach Artikel 5 des OECD-Musterabkommens) einer fiktiven Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens zugerechnet werden. Wird vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgegangen, so werden die der fiktiven Betriebsstätte zuzurechnenden Nettogewinne gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz ermittelt⁵. Zusätzlich kann eine Quellenabzugsteuer auf Bruttobasis in Höhe von 30% auf etwaige Lizenzgebühren und/oder von 10% auf etwaige Zinsen, die als von der fiktiven Betriebsstätte gezahlt gelten⁶, erhoben werden, wozu eine Geldbuße in Höhe von bis zu 100% der vermiedenen Steuer (bzw. 120%, wenn erschwerende Umstände vorliegen) hinzukommen kann⁷.

Zusammen mit der Geldbuße zielt das Gesetz darauf ab, die Steuerpflichtigen von bestimmten Verhaltensweisen abzuhalten, etwa der Nutzung bestimmter Vertriebsstrukturen für den Fernabsatz digitaler Produkte und Dienstleistungen. Bisher wurde noch keine Neuveranlagung auf Basis des MAAL vorgenommen, Angaben der inländischen Steuerbehörden zufolge haben jedoch etwa 38 Steuerpflichtige ihre Vertriebsstrukturen in Reaktion auf das Gesetz geändert oder sind gegenwärtig im Begriff, dies zu tun, beispielsweise durch Umstellung auf ein inländisches Vertriebsmodell (Wiederverkäufer vom Typ „Buy-sell Distributors“)⁸.

Auf der Grundlage der verfügbaren Daten zu den Gesamteinnahmen der multinationalen Unternehmen, die ihre Vertriebsstrukturen in Australien aufgrund des MAAL umorganisiert haben, rechnen die dortigen Steuerbehörden aktuell mit Mehreinnahmen aus der Körperschaftsteuer in Höhe von 100 Mio. AUD (rd. 72 Mio. EUR bzw. 77 Mio. USD) pro Jahr, was einer Rückverlagerung von Besteuerungssubstrat in Höhe von etwa 7 Mrd. AUD (rd. 5 Mrd. EUR bzw. 5,4 Mrd. USD) jährlich nach Australien entspricht.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

1. Das Gesetz über die Bekämpfung der Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen ist in Artikel 177 DA des Income Tax Assessment Act (1936) niedergelegt.
2. Der individuelle Anwendungsbereich der Regelung ist auf gebietsfremde Unternehmen beschränkt, die einem weltweit bedeutenden multinationalen Konzern angehören (d.h. einem Konzern mit einem jährlichen weltweiten bzw. konsolidierten Umsatzerlös von mindestens 1 Mrd. AUD, etwa 720 Mio. EUR).
3. Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Regelung ist eine inländische „verbundene“ oder „wirtschaftlich abhängige“ Geschäftseinheit (üblicherweise eine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte), die Aktivitäten „im unmittelbaren Zusammenhang“ mit den Lieferungen und Leistungen durchführt (d.h. ein Anknüpfungspunkt für die Geschäftstätigkeit im Inland).
4. Dieses Kriterium des Zwecks soll eine niedrigere Schwelle als das bereits bestehende Kriterium des „alleinigen oder vorherrschenden Zwecks“ schaffen, das in Australien nach den allgemeinen Regeln zur Bekämpfung der Steuervermeidung (General Anti-Avoidance Rules – GAAR) gilt. Beachtenswert ist, dass einer der maßgeblichen Faktoren für die Bestimmung des Zwecks der Gestaltung die Frage ist, ob die ins Inland gehenden Lieferungen und Leistungen in einem anderen Staat in angemessenem Umfang der Körperschaftsteuer unterliegen oder nicht.
5. Die Steuerbemessungsgrundlage wird nach den herkömmlichen Körperschaftsteuerregeln mit angemessenen Betriebsausgabenabzügen von den der Betriebsstätte zuzurechnenden Umsatzerlösen ermittelt. Bei der Berechnung der der umgangenen Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne ist außerdem eine fremdvergleichskonforme Vergütung für die Dienste zu ermitteln und abzuziehen, die das australische Unternehmen (bzw. die australische Betriebsstätte) dem ausländischen Unternehmen leistet.
6. Diese Sätze können sich aufgrund eines anwendbaren Steuerabkommens oder einer Befreiung im Inland verringern.
7. Die Steuerbehörden sind befugt, die Geldbuße zu verringern oder zu erlassen.
8. Der Ausdruck inländischer „Buy-sell Distributor“ bezieht sich auf einen Wiederverkäufer, der das Eigentum an den Waren oder Dienstleistungen übernimmt, die an inländische Kunden verkauft werden sollen. Dies führt dazu, dass die Erlöse im Inland ausgewiesen werden, da die durch die Geschäftsvorfälle mit inländischen Kunden erzielten Umsatzerlöse im Jahresabschluss und in der Steuererklärung dieses inländischen Unternehmens erfasst werden. Zudem trägt ein „Buy-sell Distributor“ normalerweise die mit dem Kauf, Besitz und Verkauf der Produkte verbundenen Risiken.

Kasten 4.9 Die Diverted Profit Tax (DPT) in Australien

In Australien wurde im April 2017 als Ergänzung zu den bestehenden Missbrauchsbekämpfungsvorschriften für körperschaftsteuerliche Zwecke ein Gesetz über eine Gewinnverlagerungssteuer (Diverted Profits Tax Act) verabschiedet¹. Diese Regelung kann sowohl auf gebietsansässige als auch auf gebietsfremde Unternehmen angewendet werden und ermöglicht die Konstruktion einer alternativen Vereinbarung²; ihr Anwendungsbereich beschränkt sich auf große multinationale Unternehmen³ und konzerninterne grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle. Bei solchen Geschäftsvorfällen geht es in der Regel um Lizenzierungen oder Übertragungen geistigen Eigentums, die Vermietung oder Verpachtung von Einrichtungen, um Darlehen sowie Managementleistungen⁴. Eine alternative Vereinbarung kann sowohl bei überhöhten Betriebsausgabenabzügen (gewinnverkürzenden Zahlungen) als auch bei zu gering ausgewiesenen Einkünften (z.B. im Fall der Übertragung von Vermögenswerten zu einem zu niedrigen Preis oder der Berechnung unangemessen niedriger Dienstleistungsentgelte) konstruiert werden, sofern die Gestaltung mit dem „Hauptzweck oder mehr als einem Hauptzweck“ geschaffen wurde, den entsprechenden Steuervorteil zu sichern⁵. Die Steuerbehörden können auch dann eine Bestimmung des Hauptzwecks vornehmen, wenn die Steuerpflichtigen keine oder nur unvollständige Informationen beibringen. Zudem sind die Steuerbehörden nicht verpflichtet, sich aktiv um weitere Informationen zu bemühen, um Schlüsse über den Zweck der Gestaltung zu ziehen.

Um die Risiken und Unsicherheiten abzumildern, die einem Zweckkriterium innewohnen, wurde eine Reihe von Schutzklauseln eingeführt, um die Vorhersehbarkeit der DPT für die Steuerpflichtigen zu verbessern. Insbesondere kann für Gestaltungen, die eine der folgenden Voraussetzungen erfüllen, eine Befreiung in Anspruch genommen werden:

- Geringfügigkeitsschwelle: Die Gesamteinkünfte des inländischen Steuerpflichtigen, die verlagerten Gewinne und die etwaigen anderen Einkünfte australischer Herkunft des multinationalen Konzerns, dem der inländische Steuerpflichtige angehört, übersteigen nicht 25 Mio. AUD (etwa 16 Mio. EUR bzw. 19 Mio. USD);

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

- Kriterium der wirtschaftlichen Substanz: Es kann „berechtigterweise davon ausgegangen werden“, dass die von jedem beteiligten Unternehmen (einschließlich des inländischen Steuerpflichtigen) im Zusammenhang mit der Gestaltung erzielten Gewinne seinen Tätigkeiten und seinem Beitrag im Rahmen der Gestaltung entsprechen⁶;
- Kriterium der ausreichenden ausländischen Steuer: Es kann „berechtigterweise davon ausgegangen werden“, dass die im Ausland auf die durch die Gestaltung ins Ausland verlagerten Gewinne gezahlte Steuer sich auf mindestens 80% der Verringerung der Steuerschuld des betreffenden Steuerpflichtigen in Australien beläuft. Dies entspricht in etwa einem ausländischen Steuersatz auf die gewinnverkürzenden Zahlungen von über 24%⁷.

Die Steuerbemessungsgrundlage entspricht dem mit der Gestaltung erzielten Steuervorteil, den die Steuerbehörden unter Bezugnahme auf eine Vereinbarung bestimmen, die ohne steuerliche Motivation getroffen worden wäre. Dies kann beispielsweise auf einer Voll- oder Teilveranlagung bestimmter gewinnverkürzender Zahlungen auf der Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes beruhen (z.B. Zinsen, Lizenz- und Verwaltungsgebühren). Auf diese Steuerbemessungsgrundlage wird ein Strafsteuersatz von 40% (statt des regulären Körperschaftsteuersatzes von 30%) erhoben; es liegt jedoch im Ermessen der Steuerbehörden, die DPT-Schuld durch eine zum niedrigeren Regelsatz berechnete nach oben korrigierte Körperschaftsteuerschuld zu ersetzen. Die DPT dient im Wesentlichen dazu, durch ihre abschreckende Wirkung zu gewährleisten, dass die Körperschaftsteuervorschriften eingehalten werden. Große multinationale Unternehmen haben einen Anreiz, die DPT zu vermeiden und den niedrigeren Körperschaftsteuersatz zu entrichten, indem sie ihre ertragsteuerlichen Gestaltungen selbst korrigieren. Damit dient die DPT Politikzielen, auf die auch die im Rahmen der BEPS-Aktionspunkte 8-10 überarbeiteten Verrechnungspreisleitlinien ausgerichtet sind.

Bei der weiteren Prüfung der Maßnahme zeigt sich, dass die DPT auch – wenn nicht sogar in erster Linie – eine einzigartige Verwaltungsregelung ist, die so konzipiert wurde, dass große multinationale Unternehmen einen Anreiz haben, mehr Transparenz und Kooperationsbereitschaft gegenüber den Steuerbehörden an den Tag zu legen. Das Veranlagungsverfahren umfasst eine 12-monatige Überprüfungsphase⁸ und weist folgende Merkmale auf:

- Vorauszahlung der DPT-Schuld innerhalb von 21 Tagen ab Veranlagung ohne Möglichkeit der Einlegung von Rechtsmitteln, der Aussetzung oder des Aufschubs vor Ablauf der Überprüfungsphase, wobei diese standardmäßig 12 Monate lange Phase auf Antrag des Steuerpflichtigen verkürzt werden kann (sogenannter „Pay first, argue later“-Ansatz)⁹,
- Flexibilität der Steuerbehörden bei der Anwendung der Körperschaftsteuerregeln bis zum Ende der Überprüfungsphase¹⁰,
- beim Steuerpflichtigen liegende Beweislast; Letzterer muss die Schätzung der Steuerbehörden anfechten, indem er während der Überprüfungsphase zeitnah einschlägige Informationen zur Verfügung stellt; und
- Verknüpfung mit körperschaftsteuerlichen Berichtigungen, durch die die DPT-Schuld während der Überprüfungsphase jederzeit aufgehoben werden kann¹¹.

Diese erweiterten Befugnisse der Steuerbehörden dürften große multinationale Unternehmen insgesamt dazu veranlassen, zeitnah einschlägige Informationen zu bestimmten risikoträchtigen Geschäftsvorfällen für körperschaftsteuerliche Zwecke offenzulegen. Dies umfasst insbesondere Informationen zu Geschäftsvorfällen und Aktivitäten nahestehender Unternehmen im Ausland, die zur selben Wertschöpfungskette gehören wie die Konzerneinheiten im Vereinigten Königreich. So erleichtert die Gewinnverlagerungsteuer eine konsolidierte Analyse der globalen Wertschöpfungsketten großer multinationaler Unternehmen für körperschaftsteuerliche Zwecke und verfolgt damit Ziele, die sich auch unter Aktionspunkt 12 und 13 des BEPS-Projekts finden.

Die australische Regierung geht davon aus, dass die DPT 2018/2019 und 2019/2020 Steuereinnahmen in Höhe von 100 Mio. AUD (etwa 72 Mio. EUR bzw. 77 Mio. USD) jährlich bringen wird. In dieser Schätzung sind sowohl die Einnahmen aus der DPT als auch zusätzliche Körperschaftsteuereinnahmen enthalten.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

1. Das DPT-Gesetz stellt eine Erweiterung von Teil IVA des Income Tax Assessment Act von 1936 dar und ist in Section 177H-177R niedergelegt.
2. Bei der DPT wird üblicherweise eine realistische Alternative zu der vom Steuerpflichtigen eingerichteten Vereinbarung konstruiert, die mit den Körperschaftsteuerregeln und dem Fremdvergleichsgrundsatz im Einklang steht. Die DPT weist insoweit Gemeinsamkeiten mit den Regeln zur „Nichtanerkennung“ oder „Umqualifizierung“ von Geschäftsvorfällen auf, als sie es in manchen Fällen ermöglicht, eine Reihe vom Steuerpflichtigen eingerichteter Geschäftsvorfälle aufzuheben und eine andere Vereinbarung zu konstruieren, die der wirtschaftlichen Substanz der Geschäftstätigkeit eher entspricht.
3. Der individuelle Anwendungsbereich der DPT ist auf inländische Steuerpflichtige (d.h. gebietsansässige Unternehmen oder inländische Betriebsstätten gebietsfremder Unternehmen) beschränkt, die einem „weltweit bedeutenden“ multinationalen Konzern angehören (d.h. einem Konzern mit einem weltweiten bzw. konsolidiertem Umsatzerlös von 1 Mrd. AUD (rd. 720 Mio. EUR bzw. 770 Mio. USD). In der Begründung (Explanatory Memorandum) des DPT Act wurde die Zahl der Steuerpflichtigen, die potenziell in den Anwendungsbereich des Gesetzes fallen könnten, auf 1 600 geschätzt. Ferner wurde damit gerechnet, dass sich nur ein geringer Prozentsatz der in den Anwendungsbereich fallenden Unternehmen tatsächlich einer diesbezüglichen Risikobeurteilung durch die Steuerbehörden wird unterziehen müssen.
4. Die DPT ist auf bestimmte Gestaltungen ausgerichtet – sog. *schemes*, d.h. Transaktionen oder Reihen von Transaktionen (oder sogar Handlungen oder Verhaltensweisen), an denen der inländische Steuerpflichtige und ein nahestehendes gebietsfremdes Unternehmen beteiligt sind –, die für den inländischen Steuerpflichtigen (bzw. in manchen Fällen für den inländischen Steuerpflichtigen und einen anderen Steuerpflichtigen) ein Steuerergebnis herbeiführen, das günstiger ist, als es ohne die Gestaltung gewesen wäre, d.h. einen sog. Steuervorteil (*tax benefit*).
5. Dieses Kriterium des Zwecks soll eine niedrigere Schwelle als das bereits bestehende Kriterium des „alleinigen oder vorherrschenden Zwecks“ schaffen, das in Australien nach den allgemeinen Regeln zur Bekämpfung der Steuervermeidung (GAAR) gilt, wobei implizit auf den Wortlaut des im Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 6 zur Prüfung des Anspruchs auf Abkommensvergünstigungen empfohlenen Hauptzweck-Kriteriums (*Principal Purpose Test – PPT*) Bezug genommen wird. Es bezieht sich auf den von dem inländischen Steuerpflichtigen und/oder einem anderen an der Gestaltung beteiligten nahestehenden Unternehmen verfolgten Zweck unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten und Umstände. Das Explanatory Memorandum enthält wichtige Hinweise zur Klärung der Anwendung des Kriteriums. Es umfasst u.a. Beispiele für nichtsteuerliche finanzielle Vorteile im Zusammenhang mit der Gestaltung, die messbar sind und dem Steuervorteil gegenübergestellt werden können: Produktivitätsgewinne und/oder Kosteneinsparungen, Mehrwert und/oder Synergien, standortspezifische Vorteile (z.B. lokales Know-how, niedrigere Arbeitskosten), nichtsteuerliche Kostensenkungen, öffentliche Subventionen nichtsteuerlicher Art. Wichtig ist zu erwähnen, dass andere geschäftliche Vorteile, die nicht quantifizierbar sind, für die Prüfung des Zwecks dennoch relevant sein können.
6. Beim Kriterium der wirtschaftlichen Substanz werden alle einschlägigen Gegebenheiten und Umstände geprüft, beispielsweise das Verhalten der Beteiligten, der wirtschaftliche und geschäftliche Kontext der betreffenden Tätigkeiten sowie Ziel und Wirkung dieser Tätigkeiten. Dies geschieht im Allgemeinen auf der Grundlage einer Verrechnungspreisanalyse, bei der die von jedem an der Gestaltung beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken betrachtet werden. Das Explanatory Memorandum bezieht sich dabei explizit auf die überarbeiteten Verrechnungspreisleitlinien nach den BEPS-Aktionspunkten 8-10, insbesondere die „sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles“. Die DPT findet des Weiteren nicht auf Gestaltungen Anwendung, die zur geschäftlichen Übertragung wirtschaftlicher Tätigkeiten und Funktionen in einen Niedrigsteuerstaat führen, sofern die Übertragung fremdvergleichskonform ist und die Vermögenswerte und Risiken zu einem angemessenen Preis übertragen werden.
7. Die relevante Messgröße ist die im Zusammenhang mit der Gestaltung tatsächlich vom inländischen Steuerpflichtigen und/oder einem anderen beteiligten nahestehenden Unternehmen im Ausland entrichtete Körperschaftsteuer (d.h. nach Abzug von Verlusten, Nutzung steuerlicher Abzugsmöglichkeiten und anderen Steuerattributen), nicht der Regelsteuersatz. Indirekte Steuern (und etwaige gleichwertige ausländische Abgaben) bleiben unberücksichtigt. Der betreffende Betrag wird auf der Basis der vom inländischen Steuerpflichtigen bereitgestellten Informationen ermittelt, die verlässlich genug sein müssen, um den Schluss zuzulassen, dass die berücksichtigte ausländische Steuer in einem anderen Staat entrichtet wurde oder entrichtet werden wird oder dass berechtigterweise von ihrer Entrichtung ausgegangen werden kann. Die Prüfung des 80%-Kriteriums beruht auf einem Vergleich der tatsächlich entrichteten ausländischen Steuer mit einer theoretischen australischen Steuerschuld, die durch Anwendung des regulären Körperschaftsteuersatzes (30%) auf den Betrag des Steuervorteils ermittelt wird.
8. Das Veranlagungsverfahren wird von einer besonderen „Taskforce Steuervermeidung“ (Tax Avoidance Task Force) der australischen Steuerbehörden durchgeführt. Es setzt mit der Ausstellung eines DPT-Bescheids ein, womit eine 12-monatige Überprüfungsphase beginnt. Letztere bietet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, offen mit den Steuerbehörden zusammenzuarbeiten, indem er zusätzliche einschlägige Informationen zur strittigen Gestaltung beibringt. Aufgrund dieser Dokumentation kann eine Änderung der DPT-Schuld oder eine Änderung der Körperschaftsteuerschuld (zum Satz von 30%) erfolgen.
9. Nach der DPT-Regelung ist die Vorauszahlung innerhalb von 21 Tagen ab Ausstellung des DPT-Bescheids zu leisten, ohne dass während der Überprüfungsphase Rechtsmittel eingelegt werden können. Der Steuerpflichtige kann innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der Überprüfungsphase Rechtsmittel einlegen, es ist ihm jedoch nicht möglich, neue Evidenz beizubringen. Die Berücksichtigung von Informationen oder Dokumenten des Steuerpflichtigen, die dieser den Steuerbehörden während der Überprüfungsphase nicht vorgelegt hat, ist im Rechtsmittelverfahren gegen die DPT-Veranlagung im Allgemeinen nicht zulässig.
10. In Anbetracht der Flexibilität, die einem Zweckkriterium innewohnt, wird die vorläufige Steuerbemessungsgrundlage, aufgrund derer ein DPT-Bescheid erlassen wird, im Allgemeinen ausgehend von der bestmöglichen Schätzung berechnet, die die Steuerbehörden nach dem Fremdvergleichsgrundsatz realistischere anstellen können. Dem Steuerpflichtigen ist es vor Ende der Überprüfungsphase nicht möglich, diese Veranlagung vor Gericht anzufechten.
11. Während und bis Ablauf der Überprüfungsphase können die Steuerbehörden einen ergänzenden oder ändernden DPT-Bescheid (wobei der endgültige Bescheid höher oder niedriger ausfallen und die Steuerschuld auch auf null sinken kann) oder einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid erlassen.

Kasten 4.10 Die Base Erosion and Anti-abuse Tax (BEAT) in den Vereinigten Staaten

Die Gewinnverlagerungs- und Missbrauchsbekämpfungssteuer (Base Erosion and Anti-abuse Tax – BEAT) wurde 2017 im Rahmen einer umfassenderen Steuerreform (sog. Tax Cuts and Jobs Act – TCJA)¹ eingeführt, mit der die Vereinigten Staaten bei der Besteuerung von Unternehmerträgen von einem – in erster Linie auf die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ausgerichteten – System der Welteinkommensbesteuerung zu einem hybriden System der Territorialbesteuerung übergegangen sind. Die BEAT gilt nur für gebietsansässige Kapitalgesellschaften sowie in den Vereinigten Staaten körperschaftsteuerpflichtige Zweigniederlassungen, und ihr Geltungsbereich ist auf bestimmte konzerninterne Geschäftsvorfälle beschränkt (was nachstehend jeweils eingehender beschrieben wird). Sie beruht auf einem formelbasierten Konzept sowie Berichtigungen zur Bestimmung der gegebenenfalls bestehenden Steuerschuld.

Anwendungsbereich

Die BEAT gilt nur für US-Steuerpflichtige – d.h. inländische Unternehmen oder Betriebsstätten² –, die einem multinationalen Konzern angehören, dessen Tätigkeiten in den Vereinigten Staaten eine hoch angesetzte Umsatzschwelle übersteigen, d.h. dessen durchschnittlicher jährlicher Bruttoumsatzerlös in den Vereinigten Staaten über einen Dreijahreszeitraum mehr als 500 Mio. USD beträgt.

Eine zusätzliche Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige „gewinnverkürzende Zahlungen“ leistet, die mindestens 3% seiner insgesamt für körperschaftsteuerliche Zwecke geltend gemachten Betriebsausgabenabzüge ausmachen (für bestimmte Banken und zugelassene Wertpapierhändler gilt ein geringerer Schwellenwert von 2%). Nach dem Gesetz gelten als „gewinnverkürzende Zahlungen“ alle Beträge, die der Steuerpflichtige ausländischen nahestehenden Dritten³ zahlt oder schuldet, für die ein „Betriebsausgabenabzug zulässig ist“, ebenso wie Beträge, die ausländischen nahestehenden Dritten im Zusammenhang mit der Anschaffung abschreibungsfähiger Wirtschaftsgüter gezahlt werden. Diese Definition schließt generell Ausgaben aus, die nach innerstaatlichem Recht vom Bruttoumsatz und nicht vom Bruttogewinn abgezogen werden, wie z.B. die *Cost of Goods Sold* (COGS)⁴. Das Gesetz schließt ferner folgende Zahlungen aus, die ansonsten abzugsfähig sind: i) für routinemäßige Dienstleistungen ohne Gewinnaufschlag geleistete Zahlungen – d.h. solche, die nach den für diesen Zweck geänderten inländischen Rechtsvorschriften für die Dienstleistungskostenmethode qualifiziert sind (Treasury Regulation Section 1.482-9(b)); ii) qualifizierte derivative Zahlungen; iii) Zahlungen, die in den Vereinigten Staaten einer Quellenabzugssteuer unterliegen⁵.

Berechnung (Formel)

Die Höhe der BEAT entspricht gegebenenfalls dem positiven Differenzbetrag zwischen:

10% (bzw. 5% im Jahr 2018 und 13,5% ab 2026)⁶ der „modifizierten steuerpflichtigen Einkünfte“ des betreffenden Jahrs, definiert als die reguläre Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer zuzüglich aller „gewinnverkürzenden Zahlungen“ (siehe oben),

und der regulären Körperschaftsteuerschuld des Steuerpflichtigen (Satz von 21%), abzüglich der im betreffenden Jahr zulässigen Steueranrechnungen (mit Ausnahme der Steuervergünstigung für Forschung und Entwicklung und bestimmter Steueranrechnungen nach Section 38), z.B. für die Wohnraumförderung für einkommensschwache Haushalte, die Förderung der Energieerzeugung aus erneuerbaren Energieträgern und die Energieförderung, bis 2025 (wobei die Körperschaftsteuerschuld durch diese Anrechnungen nicht negativ werden kann).

Sofern sich eine BEAT-Schuld ergibt, ist diese zusätzlich zur regulären Körperschaftsteuer zu zahlen.

1. Public Law No. 115-97, 22. Dezember 2017, Section 14401 zur Einführung von SEC. 59A. in Subpart A Chapter 1 des Internal Revenue Code von 1986. Die Änderungen gelten für gewinnverkürzende Zahlungen, die in nach dem 31. Dezember 2017 beginnenden Wirtschaftsjahren geleistet werden oder diesen zuzurechnen sind.
2. Die BEAT gilt auch für ausländische Unternehmen, die einer Handels- oder Geschäftstätigkeit in den Vereinigten Staaten nachgehen, um die Steuer zu ermitteln, die auf die in diesem Zusammenhang dort effektiv erzielten Einkünfte (*Effectively Connected Income* – ECI) zu entrichten ist, wenn kein Abkommen vorliegt, das Betriebsstättenkriterien gemäß Artikel 5 und 7 des OECD-Musterabkommens enthielte.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

3. Als ausländische nahestehende Dritte gelten alle Gesellschafter des Steuerpflichtigen mit einer Beteiligung von mindestens 25% (gemessen an den Stimmrechten oder am Wert), diesen nahestehende Personen und alle anderen Personen, die dem Steuerpflichtigen nach dem Verrechnungspreisgesetz der Vereinigten Staaten nahestehen.
4. Explizit berücksichtigt werden auch Rückversicherungszahlungen sowie Ausgaben, die zu einer Verringerung des Bruttoumsatzes führen (z.B. COGS), sofern diese an eine Konzerngesellschaft gezahlt werden, die ihre steuerliche Ansässigkeit nach dem 9. November 2017 aus den Vereinigten Staaten ins Ausland verlagert hat.
5. Die Befreiung erfolgt (gemessen am gesetzlichen Quellensteuersatz) anteilig, wenn sich der Satz aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens verringert. Sinkt der Quellensteuersatz aufgrund eines geltenden Doppelbesteuerungsabkommens auf null, wird folglich die gesamte Zahlung im Sinne des Gesetzes als „gewinnverkürzende Zahlung“ behandelt.
6. Für Banken und zugelassene Wertpapierhändler gilt jeweils ein um 1 Prozentpunkt höherer BEAT-Satz: 6% im Jahr 2018, 11% ab 2019 und 14,5% ab 2026.

4.7 Schlussfolgerungen zu den einschlägigen steuerpolitischen Entwicklungen

367. Die jüngsten steuerpolitischen Entwicklungen zeigen, dass eine wachsende Zahl von Staaten verschiedene Maßnahmen umsetzt, die auf den Schutz ihres Besteuerungssubstrats ausgerichtet sind, insbesondere im Zusammenhang mit dem Fernabsatz digitaler Produkte und Dienstleistungen auf ihrem Markt. Diese unilateralen, unkoordinierten Maßnahmen weisen z.T. gemeinsame Ausgestaltungsmerkmale auf. Erstens zielen sie darauf ab, das Besteuerungssubstrat des Staats zu schützen und/oder auszuweiten, in dem sich die Kunden bzw. Nutzer befinden, was in der Regel auf der Grundlage einer erweiterten Auslegung der Tätigkeit des Unternehmens in diesem Staat erfolgt. Zweitens greifen viele dieser Maßnahmen bei der Konzeption der Bemessungsgrundlage auf marktbezogene Elemente zurück (z.B. Umsatzerlöse, Ort der Nutzung bzw. des Konsums). Außerdem scheint sich in ihnen die Unzufriedenheit einiger Staaten über die Besteuerungsergebnisse auszudrücken, die mit dem gegenwärtigen internationalen System zur Besteuerung von Unternehmererträgen erzielt werden.

368. Solange kein weltweiter Konsens in der Frage erzielt wird, wie die durch die Digitalisierung aufgeworfenen grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Steuern bewältigt werden sollen, werden vermutlich weitere Staaten diesem Beispiel folgen und ihre Steuersysteme durch eine Reihe unkoordinierter Maßnahmen anpassen. Im September 2017 gab eine Gruppe von Finanzministern der Europäischen Union bekannt, dass sie die Einführung von Lösungen in Erwägung ziehen, die auf dem Konzept einer „Ausgleichssteuer“ auf die in Europa von digitalen Unternehmen erzielten Umsätze beruhen³⁷. Diese Lösungen werden gegenwärtig von der EU-Kommission geprüft, die im Jahresverlauf 2018 entsprechende Rechtsvorschriften vorschlagen soll³⁸. Solche Initiativen dürften zwar bewirken, dass digitale Unternehmen stärker besteuert werden, sie werden jedoch wahrscheinlich auch zu wirtschaftlichen Verzerrungen, Doppelbesteuerung, mehr Unsicherheit und Komplexität und entsprechend höheren Erfüllungskosten für grenzüberschreitend tätige Unternehmen führen und können in manchen Fällen bestehenden bilateralen Steuerabkommen zuwiderlaufen. Zugleich haben sie in vielen Staaten das Bewusstsein dafür geschärft, dass dringend gemeinsame Politikoptionen entwickelt werden müssen, um die Relevanz und Kohärenz der bestehenden internationalen Rahmenbedingungen für die Ertragsbesteuerung auf Dauer zu sichern.

Anmerkungen

1. Dieser Abschnitt erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit, und die darin beschriebenen Maßnahmen wurden von der TFDE aufgrund ihrer Relevanz für die Erörterung der durch die Digitalisierung aufgeworfenen grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Steuern sowie der vorliegenden Informationen zu den bei ihrer Umsetzung gemachten Erfahrungen ausgewählt. Maßnahmen, die von den Staaten lediglich angekündigt wurden, ohne dass entsprechende Rechtsvorschriften verabschiedet wurden, oder Maßnahmen, deren Wirkung und Ziele zu weit von den im vorliegenden Bericht erörterten steuerlichen Herausforderungen entfernt scheinen, werden in diesem Abschnitt im Allgemeinen nicht berücksichtigt.
2. Die in den meisten Steuerabkommen und innerstaatlichen Bestimmungen verwendete Betriebsstättendefinition setzt sich aus zwei gesonderten Kriterien zusammen: i) dem Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, oder ii) falls keine feste Geschäftseinrichtung festgestellt werden kann, die Präsenz einer Person, die für das ausländische Unternehmen tätig ist und eine Vollmacht besitzt, im Namen des ausländischen Unternehmens Verträge abzuschließen, und diese Vollmacht gewöhnlich ausübt. Einige Staaten und Abkommen berücksichtigen auch die sogenannte „Dienstleistungsbetriebsstätte“, wobei vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgegangen wird, wenn über einen bestimmten Zeitraum (z.B. während einer bestimmten Anzahl von Tagen in einem gegebenen Zwölfmonatszeitraum) durch menschliche Tätigkeit Dienstleistungen in einem anderen Staat erbracht werden. In allen diesen Fällen ist ein gewisses Maß an Dauerhaftigkeit und physischer Präsenz im Quellenstaat erforderlich, entweder direkt über eine Geschäftseinrichtung (Räumlichkeiten, Anlagen oder Geräte) oder indirekt über eine Person, die gewöhnlich bestimmte Tätigkeiten im Quellenstaat durchführt.
3. In diesem Abschnitt werden keine Alternativen zur herkömmlichen Betriebsstättendefinition erörtert, die sich nicht unmittelbar auf die Digitalisierung beziehen, wie z.B. die von einigen Staaten angewandten spezifischen Kriterien für die Offshore-Tätigkeiten der Mineralölwirtschaft und/oder das Versicherungsgewerbe.
4. Vgl. Tz. 279-280 im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 (OECD, 2015_[6]).
5. Zu den einschlägigen von der TFDE identifizierten Initiativen zählen u.a. i) der Entwurf zur Einführung einer neuen innerstaatlichen Anknüpfungsregel auf der Grundlage des Konzepts der „Geschäftseinrichtung in einem elektronischen Umfeld“ in der Türkei (Entwurf von Artikel 129 und 130 des Steuerverfahrensgesetzes Nr. 213 (Devranoglu, 2016_[7]), ii) der thailändische Gesetzesentwurf zur Ausweitung der innerstaatlichen Definition der „Geschäftsausübung in Thailand“ auf Online-Tätigkeiten (Entwurf eines Gesetzes betreffend die Besteuerung des elektronischen Handels, der der Öffentlichkeit bis 11. Juli 2017 zur Stellungnahme unterbreitet wurde (BakerMcKenzie, 2017_[8]), iii) der Regelungsentwurf über die Einführung eines verbindlichen Registrierungsverfahrens für im Ausland ansässige Online-Anbieter von „Over-the-Top“-Dienstleistungen für Kunden im Inland in Indonesien (Regelungsentwurf des Handelsministeriums, Juli 2017) und Rundschreibenentwurf des Ministeriums für Kommunikation und Informatik (Nr. 03-2016), April 2016 (BakerMcKenzie, 2017_[9]), iv) die Pläne der österreichischen Regierung zur Einführung einer „virtuellen Betriebsstätte“ für die Zwecke des innerstaatlichen Rechts sowie von Steuerabkommen (BMF, 2017_[10]).
6. Mit Wirkung vom 1. Januar 2018 werden die wiederholt durchgeführten Tätigkeiten eines gebietsfremden Unternehmens zur Vermittlung von Vertragsabschlüssen über Beförderungs- und Beherbergungsleistungen durch eine Online-Plattform wie Tätigkeiten behandelt, die von einer festen Geschäftseinrichtung in der Slowakischen Republik wahrgenommen werden (Einkommensteuergesetz, Abschnitt 16 Absatz 2) (Ernst & Young, 2017_[11]).
7. Hoke (2017_[12]), Kalman (2018_[13]).
8. Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe b des VN-Musterabkommens lautet: „3) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst ebenfalls: [...] b) Dienstleistungen einschließlich Beratungsleistungen, die ein Unternehmen durch mit solchen Aufgaben betraute Angestellte oder anderes Personal erbringt, jedoch nur, wenn diese Tätigkeiten (für dasselbe oder ein damit zusammenhängendes Vorhaben) in dem Vertragsstaat über einen Zeitraum oder Zeiträume von insgesamt mehr als 183 Tagen innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, ausgeführt werden.“

9. Seit 2008 enthält der Kommentar zu Artikel 5 des OECD-Musterabkommens in Ziffer 42.23 eine alternative Bestimmung zur Dienstleistungsbetriebsstätte.
10. Es ist zu erwähnen, dass das Erfordernis der physischen Präsenz in der in Ziffer 42.11-42.48 des Kommentars zu Artikel 5 des OECD-Musterabkommens enthaltenen Definition der Dienstleistungsbetriebsstätte explizit ist.
11. Diese Minderheitenmeinung wurde u.a. auf Tagungen des Sachverständigenausschusses der Vereinten Nationen (VN) für internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen zum Ausdruck gebracht (Vereinte Nationen, 2014^[14]).
12. Amtliches Schreiben der Regierung von Saudi-Arabien, Nr. 01/08/1436 vom 10. Februar 2016 (Ernst & Young, 2016^[15]). Diese Erklärung bestätigt einen von den inländischen Steuerbehörden (Department of Zakat and Income Tax) in einer Reihe von Verwaltungs Rundschreiben sowie gegenüber einzelnen Steuerpflichtigen verfolgten Ansatz (Ernst & Young, 2015^[16]).
13. Vgl. beispielsweise einen neueren Fall aus Indien (Income Tax Appellate Tribunal Bengaluru, 2017^[29]).
14. In Saudi-Arabien beispielsweise wurde der auf einer „virtuellen Dienstleistungsbetriebsstätte“ beruhende Ansatz aufgrund eines Konflikts mit den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen dem Vereinigten Königreich und Saudi-Arabien vor Gericht angefochten (Court of Appeal, 2014^[17]).
15. Diese Qualifizierungsfragen wurden im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 aufgezeigt und im Einzelnen beschrieben (vgl. Tz. 268-270, OECD, 2015^[6]).
16. Im Hinblick auf die Definition der Lizenzgebühren bestehen einige Unterschiede zwischen den Steuerabkommen, insbesondere zwischen Artikel 12 Absatz 2 des OECD-Musterabkommens und Artikel 12 Absatz 3 des VN-Musterabkommens (z.B. Zahlungen für die Benutzung oder das Recht zur Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen). Die meisten bestehenden Steuerabkommen stimmen jedoch darin überein, dass sich diese Definition auf die besondere Art der Rechte und Wirtschaftsgüter bezieht, deren Nutzung zur Zahlung von Lizenzgebühren führt. Zudem gelten Zahlungen für die Benutzung von Software in der Regel nicht als Lizenzgebühren als solche; nur einige dieser Zahlungen können als Lizenzgebühren eingestuft werden, sofern sie vorrangig für die Nutzung oder das Recht zur Nutzung des in die Software eingebetteten Urheberrechts geleistet werden.
17. Diese Auslegung gilt in Staaten wie Griechenland (Artikel 38 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuchs; Sakellariou, 2016^[18]) und den Philippinen (Rundschreiben Nr. 77-2003, Bureau of Internal Revenue Philippines 2003^[19]).
18. Vgl. das Finanzgesetz 2017 in Malaysia, mit dem die Definition der Lizenzgebühren in Abschnitt 2 Absatz 1 des Income Tax Act geändert wird (Ernst & Young, 2017^[20]).
19. Vgl. u.a. Artikel 12 Absatz 2 des am 8. Mai 2017 unterzeichneten Abkommens zwischen Zypern und Luxemburg sowie Artikel 12 Absatz 3 des am 29. April 2016 unterzeichneten Abkommens zwischen Aserbaidschan und Malta. Diesem Trend folgend erörtert der Sachverständigenausschuss der Vereinten Nationen für internationale Zusammenarbeit in Steuerfragen derzeit mögliche Änderungen des Kommentars zu Artikel 12 in Bezug auf softwarebezogene Zahlungen (Vereinte Nationen, 2017^[21]).
20. Vgl. das am 1. Dezember 2017 veröffentlichte Konsultationspapier des Vereinigten Königreichs „Royalties Withholding Tax“, das den Plan zur Einführung einer neuen Steuerschuld für bestimmte Zahlungen für die Nutzung oder Verwertung geistigen Eigentums und anderer immaterieller Werte mit Wirkung zum April 2019 beschreibt (HM Revenue & Customs und HM Treasury, 2017^[22]).
21. Alessi, Goede und Wijnen (2012^[23]).
22. Der mit dem neuen Artikel 12A veröffentlichte Kommentar der Vereinten Nationen stellt klar, dass die Bestimmung in Reaktion auf die Tatsache verabschiedet wurde, dass „es einem in einem Staat ansässigen Unternehmen heute möglich ist, wesentlich am Wirtschaftsgeschehen eines anderen Staats teilzunehmen, ohne eine wesentliche wirtschaftliche Präsenz im betreffenden Staat zu unterhalten. Insbesondere kann ein Unternehmen eines Vertragsstaats dank der Fortschritte bei den Kommunikationsmitteln und der Informationstechnologie wesentliche Dienstleistungen für Kunden im anderen Vertragsstaat erbringen und daher eine wesentliche wirtschaftliche Präsenz

im betreffenden Staat unterhalten, ohne über eine feste Geschäftseinrichtung in diesem Staat zu verfügen und ohne in diesem Staat während eines wesentlichen Zeitraums präsent zu sein“. (Vereinte Nationen, 2017^[24]).

23. Artikel 12A Absatz 3 des UN-MA: „Der Begriff Gebühren für technische Dienstleistungen bedeutet im Sinne dieses Artikels jede Zahlung als Gegenleistung für eine Dienstleistung administrativer, technischer oder beratender Art, sofern die Zahlung nicht erfolgt: a) an einen Beschäftigten der Person, die Zahlung leistet; b) für eine Lehrtätigkeit an einer Bildungseinrichtung oder eine Lehrtätigkeit durch eine Bildungseinrichtung; oder c) durch eine natürliche Person für Dienstleistungen für den persönlichen Gebrauch durch eine natürliche Person“.
24. Brazilian Federal Revenue Service, Advance Tax Ruling Request No 191/2017 (Giacobbo, 2017^[25]).
25. Vgl. z.B. den neuen Gesetzentwurf über den elektronischen Handel in Thailand (BakerMcKenzie, 2017^[8]). Indien führte ebenfalls eine – auf Zahlungen für Online-Werbendienste beschränkte – Ausgleichsabgabe (Equalisation Levy) ein, deren Gestaltung auf dem herkömmlichen Modell der Quellensteuer beruht, außer dass die Abgabe nach innerstaatlichem Recht nicht als Ertragsteuer eingestuft ist (Kasten 4.3).
26. Kapitel VIII des Finance Act 2016, No 28. Diese Bestimmung ist nicht Teil des Income Tax Act von 1961.
27. Gesetz XXII des Jahres 2014 über die Werbesteuer (Werbesteuergesetz).
28. Article 56 (V) de la Loi n° 2016-1918 du 29 Décembre 2016 modifiant l'Article 1609 B du Code Général des Impôts.
29. Außer im Fall der Equalisation Levy in Indien, die nur für Zahlungen an gebietsfremde Unternehmen (d.h. für grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle zwischen Unternehmen) gilt.
30. Die Ausgleichsabgabe in Indien brachte im Zeitraum von Juni 2016 bis März 2017 ungefähr 3,4 Mrd. INR ein, was etwa 47 Mio. USD bzw. 52 Mio. EUR entspricht. Den Angaben der ungarischen Steuerbehörden zufolge wurden durch die Werbesteuer noch keine nennenswerten Einnahmen im Zusammenhang mit Anbietern/Website-Betreibern (Publishern) mit Sitz im Ausland erzielt. In Frankreich liegen noch keine Informationen über die mit der Steuer auf die Verbreitung audiovisueller Inhalte erzielten Einnahmen vor. Italien schätzt, dass sich die Einnahmen aus der Abgabe auf digitale Transaktionen auf 190 Mio. EUR jährlich (ca. 235 Mio. USD jährlich) belaufen werden.
31. Die durch die Digitalisierung verstärkten BEPS-Probleme wurden im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 (Ziffern 180-242) ausführlich beschrieben.
32. Im Fall Australiens wurde die DPT in zwei aufeinanderfolgenden Schritten umgesetzt. Zunächst wurde im Dezember 2015 das Gesetz über die Bekämpfung von Steuervermeidung durch multinationale Unternehmen (Multinational Anti-Avoidance Law – MAAL) verabschiedet, mit dem eine Vorschrift zur Bekämpfung der Umgehung des Betriebsstättenstatus eingeführt wurde (Kasten 4.8). 2017 wurde dann unter der Bezeichnung Diverted Profits Tax (Gewinnverlagerungssteuer) eine weitere Regelung verabschiedet, mit der eine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift für Verrechnungspreiszwecke eingeführt wurde (Kasten 4.9).
33. In Neuseeland veröffentlichte die Regierung im März 2017 einen Gesetzentwurf zur Stellungnahme, der Elemente einer Gewinnverlagerungssteuer umfasste. Bislang wurde aber noch kein dem Parlament vorgelegter Gesetzentwurf erstellt.
34. Artikel 1-bis des Law Decree 50 vom 24. April 2017 (Zucchetti, 2017^[26]).
35. Wie bereits erwähnt können sich DPT-Regelungen auf ein breites Spektrum von Gestaltungen erstrecken und zielen nicht ausschließlich auf die Strukturen hoch digitalisierter multinationaler Unternehmen ab.
36. Das Veranlagungsverfahren setzt bei einer DPT in der Regel mit der Ausstellung eines Steuerbescheids auf der Grundlage einer durch die Steuerbehörden vorgenommenen Risikoabschätzung ein (sog. „realistische“ Schätzung). Die eingangs festgelegte DPT-Schuld ist vom Steuerpflichtigen vorab zu entrichten, womit eine 12-monatige Überprüfungsphase beginnt, während der vom Steuerpflichtigen erwartet wird, dass er zeitnah sachdienliche Informationen beibringt, um die Schätzung der Steuerbehörden zu widerlegen und nachzuweisen, dass seine Gestaltung nicht in den Anwendungsbereich der Gewinnverlagerungssteuer fällt. Während der Überprüfungsphase können

die Steuerbehörden die ursprünglich geschätzte DTP-Schuld aufgrund neuer vom Steuerpflichtigen erhaltener Informationen ändern oder einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid ausstellen. Die endgültige DTP-Schuld kann nach oben oder unten korrigiert und in der Regel in eine zusätzliche Körperschaftsteuerschuld umgewandelt werden.

37. Finanzminister von Frankreich, Deutschland, Italien und Spanien (2017^[27]). Diese Initiative wurde auf dem EU-Digitalgipfel am 29. September 2017 in Tallinn von sechs weiteren EU-Mitgliedstaaten unterstützt.
38. Europäische Kommission (2017^[28]).

Literaturverzeichnis

- Alessi, A., J. Goede und W. Wijnen (2012), “The Treatment of Services in Tax Treaties”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66/1. [23]
- BakerMcKenzie (2017), “The Thai Revenue Department Introduces a New E-Commerce Tax Law”, *Insight*, 7. Juli, <https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2017/07/thai-revenue-department-introduces-new-ecommerce/>. [8]
- BakerMcKenzie (2017), “The Indonesian Government Resumes Discussions on Over-The-Top Regulation”, *Insight*, 29. August, <https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2017/08/the-indonesian-government/>. [9]
- BBC (2017), “Diageo told to pay £107m in extra tax in profits row”, *News*, 10. Mai, <http://www.bbc.com/news/business-39871218>. [1]
- BMF (2017), “Shelling-Plan: Schließung internationaler Steuerflucht-Routen”, Pressemeldung, 10. Juli, Bundesministerium für Finanzen, Wien, <https://www.bmf.gv.at/presse/Schelling-Plan.html>. [10]
- Bureau of Internal Revenue (2003), “Classification of Payments for Software for Income Tax”, *Revenue Memorandum Circular*, No. 77-2003, Republik der Philippinen, Department of Finance, https://www.lawphil.net/administ/bir/rmc/rmc77_03.pdf. [19]
- Court of Appeal (2014), Decision n°4. [17]
- Devranoglu, A. (2016), “Turkey introduces ‘electronic place of business’ concept”, *International Tax Review*, 25. April, <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3548543/Turkey-introduces-electronic-place-of-business-concept.html>. [7]
- Ernst & Young (2017), “Malaysia enacts Finance Act 2017”, *EY Global Tax Alert*, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-malaysia-enacts-finance-act-2017>. [20]
- Ernst & Young (2017), “The latest on BEPS – 18 December 2017”, *EY Global Tax Alert*, <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-the-latest-on-beps---18-december-2017>. [11]
- Ernst & Young (2016), “Saudi Arabian Government clarifies Service PE concept”, *EY Global Tax Alert*, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-saudi-arabian-government-clarifies-service-pe-concept>. [15]
- Ernst & Young (2015), “Saudi Arabian tax authorities introduce Virtual Service PE concept”, *EY Global Tax Alert*, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-saudi-arabian-tax-authorities-introduce-virtual-service-pe-concept>. [16]
- Europäische Kommission (2017), “Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt”, COM(2017) 547 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?qid=1530087091980&uri=CELEX:52017DC0547>. [28]
- Finanzminister von Frankreich, Deutschland, Italien und Spanien (2017), “Political Statement - Joint Initiative on the Taxation of Companies Operating in the Digital Economy”, Vorschlag für den informellen ECOFIN , 15.-16. September, http://www.mef.gov.it/inevidenza/banner/170907_joint_initiative_digital_taxation.pdf. [27]
- Giacobbo, F. (2017), “Brazil: Tax authorities issue guidance on the treatment of software as a service”, *International Tax Review*, <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3721548/Brazil-Tax-authorities-issue-guidance-on-the-treatment-of-software-as-a-service.html>. [25]
- HM Revenue & Customs (2017), *Annual Report and Accounts 2016-17*, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/635587/HMRC_Annual_Report_and_Accounts_2016-17_web_.pdf. [4]

- HM Revenue & Customs (2017), “Diverted Profits Tax Yield: methodological note”, *Working Paper*, [5]
<https://www.gov.uk/government/publications/diverted-profits-tax-yield-methodological-note/diverted-profits-tax-yield-methodological-note>.
- HM Revenue & Customs (2017), “Transfer Pricing and Diverted Profits Tax statistics, to 2016/17”, [3]
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/635330/Transfer_Pricing_and_Diverted_Profits_Tax_statistics.pdf.
- HM Revenue & Customs (2015), *Diverted Profits Tax: Guidance*, [2]
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/480318/Diverted_Profits_Tax.pdf.
- HM Revenue & Customs und HM Treasury (2017), “Royalties Withholding Tax”, *Konsultationsdokument*, [22]
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/663889/Royalties_Withholding_Tax_-_consultation.pdf.
- Hoke, W. (2017), “Israel – Tax Authority Reportedly to Issue Assessments to Google and Facebook”, *Tax Notes International*, Vol. 88, 20. November, [12]
<https://s3.amazonaws.com/pdfs.taxnotes.com/2017/88ti0744.pdf>.
- Income Tax Appellate Tribunal Bengaluru (2017), Urteil zu den Anträgen IT(TP)A. No.1103/Bang/2013 [29]
 und IT(TP)A. No.304/Bang/2015, <http://www.kluwertaxblog.com/wp-content/uploads/sites/59/2017/08/Bangalore-Tribunal-Ruling.pdf>.
- Kalman, M. (2018), “Israel to Tax Internet Giants With Local Offices: Tax Chief”, *International Tax*, [13]
 Bloomberg BNA, <https://www.bna.com/israel-tax-internet-n73014474240/>.
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, [6]
 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- Sakellariou, I. (2016), “Greece: Another wide interpretation of royalties against the digital economy”, [18]
International Tax Review, <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3580554/Greece-Another-wide-interpretation-of-royalties-against-the-digital-economy>.
- Vereinte Nationen (2017), “Article 12 (Royalties): possible amendments to the commentary on article 12 [21]
 in relation to software-related payments”, Dokumenten-Nr. E/C.18/2017/CRP.25, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 15. Tagung, Tagesordnungspunkt 5(b)(ii), http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP25_Royalty-Royalties.pdf.
- Vereinte Nationen (2017), “Issues related to the updating of the United Nations Model Double Taxation [24]
 Convention between Developed and Developing Countries”, Dokumenten-Nr. E/C.18/2017/CRP.1, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 14. Tagung, Tagesordnungspunkt 3(a), http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/03/14STM_CRP1_Article12A_technical-services.pdf.
- Vereinte Nationen (2014), “Report on the tenth session”, Dokumenten-Nr. E/2014/45-E/C.18/2014/6, [14]
 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, http://digitallibrary.un.org/record/787330/files/E_2014_45_E_C.18_2014_6-EN.pdf.
- Zucchetti, S. (2017), “The Italian ‘Web Tax’: The New Administrative Procedure for Multinational [26]
 Enterprises to Disclose Hidden Permanent Establishments in Italy”, *International Transfer Pricing Journal*, No. 5.

Kapitel 5

Anpassung des internationalen Steuersystems an die Digitalisierung der Wirtschaft

Dieses Kapitel befasst sich mit den Auswirkungen der durch die Digitalisierung hervorgerufenen Veränderungen auf das internationale Steuersystem, insbesondere im Hinblick auf die bestehenden Gewinnzurechnungs- und Anknüpfungsregeln. Außerdem werden die unterschiedlichen Auffassungen der Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS dazu, ob und inwieweit die durch die Digitalisierung hervorgerufenen Veränderungen zu Änderungen der internationalen Steuerregeln führen sollten, dargelegt. Darüber hinaus werden in diesem Kapitel die nächsten Schritte der Arbeiten des Inclusive Framework zur Erzielung einer konsensbasierten Lösung bis 2020 beschrieben.

5.1 Überblick

370. Die Digitalisierung der Wirtschaft hat weitreichende Auswirkungen. Wie in Kapitel 2 beschrieben, ist das Ausmaß dieses Wandels nirgendwo deutlicher zu erkennen als bei hoch digitalisierten Geschäftsmodellen. Zugleich erfasst dieser Wandel weite Teile der Wirtschaft, und eine strikte Abgrenzung der digitalen Wirtschaft vom Rest der Wirtschaft ist schwierig bis unmöglich¹.

371. Es ist wichtig, sich mit den Auswirkungen dieser Veränderungen auf das internationale Steuersystem auseinanderzusetzen. Wie im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 festgestellt, gehen die grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung über die Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung hinaus. Sie beziehen sich in erster Linie auf die Frage, wie die Besteuerungsrechte für Einkünfte aus grenzüberschreitender Tätigkeit im digitalen Zeitalter zwischen den Staaten aufzuteilen sind². Dieses Kapitel beginnt mit einer Analyse von zwei grundlegenden Konzepten des internationalen Ertragsteuersystems, nämlich den Regeln zur Gewinnzurechnung und zum Anknüpfungspunkt. Dabei werden die möglichen Effekte des Zusammenwirkens bestimmter häufig zu beobachtender Merkmale hoch digitalisierter Geschäftsmodelle – Ausdehnung ohne Masse, starke Abhängigkeit von immateriellen Werten sowie die Bedeutung von Daten und Nutzerbeteiligung – im Hinblick auf diese Regeln untersucht. So lässt sich aufzeigen, wie es zu Situationen kommen kann, in denen der Ort der Gewinnbesteuerung dem Ort der für das Unternehmen wertschöpfenden Tätigkeiten entspricht.

372. Die Mitglieder des Inclusive Framework sind unterschiedlicher Ansicht darüber, ob und inwieweit diese Merkmale hoch digitalisierter Geschäftsmodelle und die Digitalisierung im Allgemeinen zu Änderungen der internationalen Steuerregeln führen sollten. Es ist unbestritten, dass sich die digitalen Technologien kontinuierlich weiterentwickeln. Gleichwohl herrscht kein Einvernehmen hinsichtlich der steuerlichen Auswirkungen des Phänomens der Ausdehnung ohne Masse und der stärkeren Abhängigkeit von immateriellen Werten. Außerdem herrscht kein Konsens darüber, ob und inwieweit Daten und Nutzerbeteiligung als wertschöpfende Elemente gelten sollten, und somit auch nicht über ihre möglichen Auswirkungen auf die internationalen Steuerregeln.

373. Trotz dieser Differenzen sind sich die Mitglieder des Inclusive Framework einig, dass sie alle Interesse an der Beibehaltung einheitlicher, relevanter und kohärenter internationaler Steuerregeln haben, um u. a. die wirtschaftliche Effizienz und die globale Wohlfahrt zu fördern. Daher haben sie vereinbart, eine kohärente, gemeinsame Überprüfung der zwei entscheidenden Aspekte des bestehenden steuerlichen Rahmenwerks – der Gewinnzurechnungsregeln und Anknüpfungsregeln – unter Berücksichtigung der Auswirkungen der Digitalisierung auf die Wirtschaft durchzuführen.

374. Zur Analyse des Wertschöpfungsbeitrags bestimmter Merkmale hoch digitalisierter Geschäftsmodelle und der Digitalisierung im Allgemeinen sind weitere Arbeiten erforderlich; um diese Diskussion voranzubringen, sollen auch technische Lösungen zur Prüfung der Durchführbarkeit verschiedener Optionen in Bezug auf die Gewinnzurechnungs- und Anknüpfungsregeln untersucht werden. Im Rahmen dieses Verfahrens werden außerdem Stellungnahmen einer größeren Gruppe von Akteuren, u. a. aus Wirtschaft, Zivilgesellschaft und Wissenschaft, eingeholt. Informationen zum Stand dieser Arbeiten sollen 2019 vorgelegt werden, und die Mitglieder arbeiten darauf hin, bis 2020 eine konsensbasierte Lösung zu erzielen. Während aller Phasen dieser Arbeiten müssen die neuesten Entwicklungen weiter beobachtet werden: von der Entwicklung neuer Technologien und sich rasch verändernden Geschäftsmodellen bis hin zur Umsetzung von Rechtsetzungsvorschlägen einzelner Staaten zur Bewältigung dieser Herausforderungen und zu deren Wirkung.

5.2 Einleitung

375. Die rasch voranschreitende Digitalisierung hat zusammen mit der Handelsliberalisierung die Globalisierung beschleunigt und einen anhaltenden Strukturwandel der Wirtschaft angestoßen. Da dieser Transformationsprozess globale Auswirkungen hat, ist eine Abgrenzung der digitalen Wirtschaft vom Rest der Wirtschaft schwierig bis unmöglich³. Die Grundmerkmale der von den Unternehmen zur Gewinnerzielung durchgeführten Kerntätigkeiten (d.h. Beschaffung von Vorleistungen, Wertschöpfung, Verkauf an die Kunden usw.) haben sich durch den digitalen Wandel nicht verändert. Dennoch hat die Digitalisierung – wie im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 aufgezeigt und in Kapitel 2 dieses Berichts insbesondere für höher digitalisierte Geschäftsmodelle beschrieben – zu tiefgreifenden Veränderungen der Funktionsweise der Unternehmen geführt. So sind neue Geschäftsmodelle entstanden, während sich alte grundlegend gewandelt haben. Dies stellt die Grundkonzepte der bestehenden internationalen Steuerregeln, die vor nahezu einem Jahrhundert geschaffen wurden, auf eine harte Probe.

376. Im Rahmen des BEPS-Projekts wurden die internationalen Steuerregeln wesentlich überarbeitet, wobei von dem Grundsatz ausgegangen wurde, dass der Ort der steuerpflichtigen Gewinne dem Ort der Wirtschaftstätigkeit und der Wertschöpfung entsprechen sollte. Das 2015 vorgelegte BEPS-Paket hatte bereits maßgeblichen Einfluss auf das Vorgehen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, einschließlich der in Kapitel 3 dargelegten Probleme im Zusammenhang mit digitalisierten Geschäftsmodellen, und wird dies auch weiterhin haben. Zu klären bleibt, ob den im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 aufgezeigten grundsätzlicheren Herausforderungen im Bereich der direkten Steuern (Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifikation) damit in angemessener Weise Rechnung getragen werden kann. Diese grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft gehen über die Verhinderung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung hinaus und beziehen sich in erster Linie auf die Frage, wie die Besteuerungsrechte für Einkünfte aus grenzüberschreitender Tätigkeit im digitalen Zeitalter zwischen verschiedenen Staaten aufzuteilen sind⁴. Die Bedenken über die Unzulänglichkeit der derzeitigen Regeln in Bezug auf die grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen zeigen sich, wie in Kapitel 4 beschrieben, an der steigenden Zahl unkoordinierter, unilateraler Maßnahmen, die seit 2015 ergriffen wurden.

377. Vor diesem Hintergrund werden in diesem Kapitel die Herausforderungen erläutert, die es angesichts der Digitalisierung zu bewältigen gilt, um die Wirksamkeit des internationalen Steuersystems auf Dauer zu sichern. Zu diesem Zweck werden im ersten Kapitel zwei der entscheidenden Regeln untersucht, die dem bestehenden internationalen Regelwerk für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen zugrunde liegen. Im weiteren Verlauf des Kapitels werden eine Reihe noch offener Fragen erörtert, die mit der Digitalisierung zusammenhängen oder durch sie verstärkt werden und die die Zukunftsfähigkeit dieser altbewährten Regeln gefährden könnten. Um die Erörterung dieser komplexen Fragen voranzubringen und bis 2020 einen Konsens über eine multilaterale Lösung zu erzielen, werden in diesem Kapitel abschließend die wichtigsten Bereiche des internationalen Ertragsteuersystems umrissen, deren Überarbeitung das Inclusive Framework vereinbart hat, und die nächsten Schritte zur Erreichung dieses Ziels im Einzelnen geschildert.

5.3 Grundregeln des internationalen Ertragsteuersystems

378. Der Rechtsrahmen für die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Geschäftstätigkeit besteht in erster Linie aus innerstaatlichem Steuerrecht, Doppelbesteuerungs-

abkommen und sonstigen internationalen Rechtsakten, wie z.B. dem „Multilateralen Instrument“ (Mehrseitiges Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung). Wie im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1⁵ dargelegt, basieren viele dieser Regeln auf Grundsätzen (z.B. dem Grundsatz des „Ursprungs des Vermögens“⁶), die in den 1920er Jahren entwickelt wurden, als die zur Wertschöpfung multinationaler Unternehmen beitragenden Faktoren relativ ortsgebunden waren und eine intensive Nutzung von Arbeitskräften und materiellen Wirtschaftsgütern erforderlich machten. Insbesondere zwei wichtige Regeln prägen die Besteuerung von Unternehmensgewinnen aus grenzüberschreitender Tätigkeit:

- **Anknüpfungsregel zur Bestimmung der Besteuerungsrechte über gebietsfremde Unternehmen.** Nach den meisten Doppelbesteuerungsabkommen können die Gewinne eines Unternehmens nur durch den Ansässigkeitsstaat besteuert werden, sofern das Unternehmen nicht im anderen Staat (d.h. im Quellenstaat) durch eine dort gelegene Betriebsstätte eine Geschäftstätigkeit ausübt. Dies wird gelegentlich als „Anknüpfungsregel“ bezeichnet (vgl. Artikel 7 der Musterabkommen der OECD und der Vereinten Nationen (VN)), weil damit die Gewinne, die ein Staat besteuern kann, anhand ihrer Verbindung zu einer Betriebsstätte ermittelt werden. Letztere wird im Allgemeinen unter Bezugnahme auf Kriterien definiert, anhand derer bestimmt werden kann, ob ein ausländisches Unternehmen in einem Staat eine ausreichende Geschäftstätigkeit ausübt, um eine Besteuerung durch diesen Staat zu rechtfertigen. Die Erfüllung dieser Kriterien setzt in der Regel ein gewisses Maß an physischer Präsenz des ausländischen Unternehmens im besteuerten Staat voraus, entweder durch eine „feste Geschäftseinrichtung“ oder durch die Tätigkeit eines „abhängigen Vertreters“ (Artikel 5 der OECD- und VN-Musterabkommen). Beispielsweise fallen wesentliche Tätigkeiten auf einem Markt wie Vertrieb, Vorratswirtschaft und örtliche Vermarktung (also ortsgebundene Wirtschaftstätigkeiten) üblicherweise unter diese Definition und erfüllen die Betriebsstättenkriterien. Demgegenüber würde der alleinige Export von Waren, die nicht von einer inländischen Einrichtung hergestellt oder vertrieben werden, durch ein ausländisches Unternehmen nicht von dieser Definition erfasst. Dementsprechend werden die Besteuerungsrechte anhand einer Anknüpfungsregel bestimmt, die sich an der Substanz der Geschäftstätigkeit orientiert und dem Staat, in dem diese ertragbringende Tätigkeit physisch erfolgt, ein vorrangiges Besteuerungsrecht zuweist, sofern keine gesonderten Verteilungsregeln gelten (z.B. nach Artikel 6, 10, 11, 12, 13 oder 17 der OECD- und VN-Musterabkommen)⁷.
- **Gewinnzurechnungsregeln auf Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes.** Wenn festgestellt wurde, dass ein bestimmter Staat zur Besteuerung der Gewinne eines Unternehmens berechtigt ist, muss es Regeln zur Bestimmung des von ihm zu besteuerten Anteils an diesen Gewinnen geben. Dazu dienen Gewinnzurechnungsregeln. Der international anerkannte Grundsatz für die Gewinnzurechnung ist der Fremdvergleichsgrundsatz⁸. Der Fremdvergleichsgrundsatz wird im Allgemeinen in zwei Fällen auf ähnliche Weise angewendet: wenn ein Staat über Besteuerungsrechte für die Unternehmensgewinne eines gebietsansässigen Steuerpflichtigen verfügt (z.B. nach Artikel 9 der OECD- und VN-Musterabkommen) oder wenn diese Unternehmensgewinne der Betriebsstätte eines gebietsfremden Steuerpflichtigen zugerechnet werden können (z.B. nach Artikel 7 der OECD- und VN-Musterabkommen)⁹. Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist eine Analyse der durch das jeweilige verbundene Unternehmen (und/oder die jeweilige Betriebsstätte) ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken erforderlich, d.h. der Faktoren, bei denen davon ausgegangen wird, dass sie wesentlich zu den Unternehmensgewinnen

aus den betreffenden Geschäftsvorfällen beitragen. Eine solche Analyse (sog. „Funktionsanalyse“) erfolgt für jede Geschäftseinheit getrennt, wobei die jeweiligen Beiträge der einzelnen verbundenen Unternehmen (und/oder Betriebsstätten) zu der Wertschöpfung, die sich in den Gewinnen aus den betreffenden Geschäftsvorfällen niederschlägt, zu bestimmen sind. Bei dieser Analyse dienen die genaue Art und der genaue Ort der von Personal ausgeübten Funktionen unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken als wichtigste Indikatoren zur Bestimmung der tatsächlichen Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung. Dies ist der Ansatz der OECD-Verrechnungspreisleitlinien¹⁰ und des *Berichts über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten* der OECD¹¹ („wesentliche Personalfunktionen“).

379. Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Besteuerung eines gebietsfremden Unternehmens von Regeln abhängt, die sich bei der Bestimmung des Anknüpfungspunkts und der Zurechnung von Gewinnen stark an Kriterien physischer Präsenz orientieren. Im bestehenden steuerlichen Rahmenwerk liegt der Schwerpunkt darauf, die Zuordnung von Besteuerungsrechten am Ort der Wirtschaftstätigkeit des Unternehmens auszurichten, einschließlich der bei dieser Tätigkeit eingesetzten Personen und Wirtschaftsgüter. Dieser konzeptuelle Ansatz wurde kürzlich durch das BEPS-Projekt bekräftigt, mit dem der Ort der Gewinnbesteuerung wieder mit dem Ort der Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung in Einklang gebracht werden sollte. Die Wirksamkeit dieser Regeln könnte jedoch insoweit durch die fortschreitende Digitalisierung der Wirtschaft infrage gestellt werden, als zur Wertschöpfung immer weniger die physische Präsenz von Personen oder Wirtschaftsgütern erforderlich ist.

5.4 Digitalisierung, Wertschöpfung und das internationale Ertragsteuersystem

380. Die fortschreitende Digitalisierung der Wirtschaft wirft Fragen im Hinblick auf die Relevanz und Wirksamkeit einiger wichtiger Konzepte auf, die den bestehenden internationalen Steuerregeln, insbesondere den Regeln in Bezug auf Anknüpfungspunkt und Gewinnzurechnung, zugrunde liegen. Um bei diesen komplexen Themen Fortschritte zu erzielen, werden in diesem Abschnitt des Berichts die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft untersucht und die unterschiedlichen Sichtweisen der Staaten im Hinblick auf deren potenzielle Auswirkungen auf das internationale Steuersystem dargelegt. Abschließend werden in diesem Abschnitt die wichtigsten Bereiche des internationalen Ertragsteuersystems genannt, deren Überarbeitung das Inclusive Framework vereinbart hat.

5.4.1 Die Digitalisierung und ihre Herausforderungen für steuerpolitische Entscheidungsträger

381. Im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 wurden eine Reihe grundsätzlicherer steuerlicher Herausforderungen benannt und die Frage aufgeworfen, ob das aktuelle internationale steuerliche Rahmenwerk den mit der Digitalisierung der Wirtschaft einhergehenden Veränderungen gewachsen ist. Im Hinblick auf direkte Steuern wurde festgestellt, dass diese Herausforderungen die Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat betreffen. Dabei stellte sich die Frage, ob das bestehende Paradigma zur Bestimmung des Ortes der Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung für Steuerzwecke weiterhin angemessene Ergebnisse liefern wird¹². Diese Herausforderungen wurden in drei weitgefaste Kategorien unterteilt, die sich erheblich überschneiden:

- **Anknüpfungspunkt:** Das ständig wachsende Potenzial digitaler Technologien und die vielfach geringere Notwendigkeit einer umfassenden physischen Präsenz zur Ausübung einer Geschäftstätigkeit werfen zusammen mit der zunehmenden Bedeutung der durch Kundeninteraktion erzeugten Netzwerkeffekte die Frage auf, ob die derzeitigen Regeln zur Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts in einem Staat noch sachgerecht sind¹³.
- **Daten:** Durch das quantitative und qualitative Wachstum der Informationstechnologien im Zuge der Digitalisierung der Wirtschaft können immer mehr Unternehmen in einem nie gekannten Ausmaß grenzüberschreitend Informationen erfassen und nutzen. Dies wirft die Frage auf, wie ein mit der Erzeugung von Daten durch digitale Produkte und Dienstleistungen geschaffener Wert zuzuordnen ist und wie die Bereitstellung von Daten durch eine Person oder ein Unternehmen im Rahmen eines Geschäftsvorfalles für Steuerzwecke zu qualifizieren ist (z.B. als kostenlose Warenlieferung, als Tauschgeschäft oder auf andere Weise). Außerdem können sich weitere Herausforderungen daraus ergeben, dass die Nutzer von partizipativen Netzwerkplattformen selbstgenerierte Inhalte beisteuern, sodass sich der Wert der Plattform für die bestehenden Nutzer durch neu hinzukommende Nutzer und deren Beiträge erhöht¹⁴.
- **Qualifizierung:** Die Entwicklung neuer digitaler Produkte oder Dienstleistungsmethoden schafft Unsicherheiten in Bezug auf die richtige Qualifizierung von Zahlungen im Kontext neuer Geschäftsmodelle, insbesondere beim Cloud-Computing¹⁵.

382. In ihrer Gesamtheit betrachtet, betreffen die grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung unmittelbar die Anwendung und das Zusammenwirken von zwei grundlegenden Konzepten des internationalen steuerlichen Regelwerks, nämlich der Regeln für die Bestimmung des Anknüpfungspunkts und für die Zurechnung von Gewinnen.

383. Um die im Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 beschriebenen Arbeiten zu den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung weiterzuführen, wurden in Kapitel 2 dieses Berichts einige hoch digitalisierte Geschäftsmodelle eingehender betrachtet und die Auswirkungen der Digitalisierung auf die Geschäftstätigkeit und Wertschöpfung der betreffenden Unternehmen analysiert. Insbesondere wurden eine Reihe hervorstechender Merkmale beschrieben, die bei Geschäftsmodellen hoch digitalisierter Unternehmen häufig zu beobachten sind: grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse, starke Abhängigkeit von immateriellen Werten und insbesondere geistigem Eigentum sowie die Bedeutung von Daten, Nutzerbeteiligung und ihren Synergien mit dem geistigen Eigentum. Diese Merkmale beschränken sich nicht auf hoch digitalisierte Geschäftsmodelle. Sie sind in unterschiedlichem Maße auch in herkömmlicheren Geschäftsmodellen anzutreffen und haben aufgrund der Globalisierung generell an Bedeutung gewonnen. Das dritte Merkmal, Daten und Nutzerbeteiligung, ist bei einer Untergruppe hoch digitalisierter Geschäftsmodelle stärker ausgeprägt. Da diese bei bestimmten hoch digitalisierten Geschäftsmodellen häufig zu beobachtenden Merkmale aufgrund der zunehmenden Einbindung digitaler Technologien auch in anderen Teilen der Wirtschaft an Bedeutung gewinnen können, ist es sinnvoll, wie nachstehend beschrieben, ihre potenziellen Auswirkungen auf das internationale Steuersystem zu betrachten; die Mitglieder des Inclusive Framework vertreten im Hinblick auf diese steuerlichen Auswirkungen unterschiedliche Auffassungen, die in Abschnitt 5.4.2 erörtert werden.

384. Die zunehmende Verbreitung von Geschäftsmodellen, die mit dem Phänomen der „Ausdehnung ohne Masse“ einhergehen, wirkt sich auf Dauer auf die Zuordnung von Besteuerungsrechten aus, weil sie die Zahl der Staaten verringert, in denen Besteuerungsrechte auf

Gewinne multinationaler Unternehmen geltend gemacht werden können. Beispielsweise führt das Phänomen der Ausdehnung ohne Masse in vielen Fällen dazu, dass immer mehr Gewinne aus grenzüberschreitender Tätigkeit im Absatzstaat nicht besteuert werden, auch wenn das ausländische Unternehmen auf diesem Markt eine bedeutende wirtschaftliche Präsenz aufweist. Dies deutet darauf hin, dass die Anwendung der bestehenden Steuerregeln, die sich zur Bestimmung steuerpflichtiger Präsenz und zur Gewinnzurechnung in erster Linie auf physische Faktoren stützen, im Zeitalter der Digitalisierung Probleme aufwirft.

385. Eine immer stärkere Abhängigkeit von immateriellen Werten kann das bestehende steuerliche Rahmenwerk ebenfalls vor Herausforderungen stellen. Das BEPS-Projekt hat wesentlich zur Wiederherstellung der Übereinstimmung zwischen der Besteuerung von Einkünften aus immateriellen Werten und der Wertschöpfung beigetragen, insbesondere durch eine stärkere Ausrichtung auf die tatsächliche Wirtschaftstätigkeit (z.B. Aktionspunkt 5, Aktionspunkte 8-10) und durch einen ganzheitlicheren Ansatz im Hinblick auf grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle. Dennoch kann es in vielen Fällen weiterhin sehr schwierig sein zu bestimmen, wie die Einkünfte aus immateriellen Werten zwischen verschiedenen Teilen eines multinationalen Konzerns aufzuteilen sind. Dies kann wiederum dazu führen, dass unternehmerische Entscheidungen stärker durch Steuerwettbewerb zwischen den Staaten beeinflusst werden. Beispielsweise ist der Ort des Eigentums und der Verwaltung einiger bedeutender immaterieller Werte digitalisierter Unternehmen (z.B. verschiedener Arten von Wissenskapital)¹⁶ nicht immer eindeutig erkennbar. Darüber hinaus können immaterielle Werte leicht innerhalb eines multinationalen Konzerns verschoben werden, sofern ein Zusammenhang mit einem gewissen Grad an physischer Tätigkeit besteht (z.B. Risikokontrollfunktionen oder Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz oder der Verwertung immaterieller Werte (DEMPE-Funktionen)). Diese Problematik kann sich auf Märkten verschärfen, auf denen der multinationale Konzern zwar Waren und Dienstleistungen verkauft, seine Steuerbemessungsgrundlage aber gering halten kann, indem er ein lokales Wiederverkäufermodell einrichtet (z.B. ein Vertriebsunternehmen, das keine DEMPE-Funktionen in Bezug auf immaterielle Werte ausübt und daher auf nicht mehr als den „Routinegewinn“ Anspruch hat, der üblicherweise mit Routinefunktionen bei Geschäftsvorfällen mit Dritten zu erzielen ist).

386. Auch Daten und Nutzerbeteiligung sowie ganz allgemein die kontinuierlichen, interaktiven Beziehungen zwischen digitalisierten Unternehmen und ihren Kunden können zusätzliche steuerliche Herausforderungen darstellen, sofern und soweit sie als eine Quelle der Wertschöpfung eines Unternehmens gelten können. Dies könnte z.B. der Fall sein, wenn eine große Gruppe aktiver Online-Nutzer, die in erheblichem Umfang Inhalte und Daten erzeugen, als wesentlicher Beitrag zur Wertschöpfung eines Unternehmens angesehen wird, der vom Beitrag der Algorithmen und anderen immateriellen Werten, die zur Analyse und Verarbeitung dieser Inhalte und Daten genutzt werden, zu unterscheiden ist. Dies kann sowohl im Hinblick auf die Anknüpfungs- als auch die Gewinnzurechnungsregeln zu Herausforderungen führen, soweit der auf diese Weise von den Nutzern in einem bestimmten Staat geschaffene Wert als Wertschöpfung des Unternehmens in diesem Staat gilt, da ein solches Konzept der Wertschöpfung derzeit nicht vom bestehenden steuerlichen Rahmenwerk erfasst wird. Herausforderungen hinsichtlich der bestehenden Anknüpfungsregeln können sich insbesondere dann stellen, wenn das hoch digitalisierte Unternehmen, das die Daten und nutzergenerierten Inhalte verwertet, in dem Staat, in dem sich die die Daten erzeugenden aktiven Nutzer befinden, wenig oder keine Präsenz (in Form von Personal oder materiellen Wirtschaftsgütern) aufweist. Welche Auswirkungen diese Herausforderungen haben, hängt – wie in Kapitel 2 – angesprochen, davon ab, inwieweit

bei diesen Geschäftsmodellen eine intensive Nutzung von Daten und Nutzerbeteiligung erfolgt. Dabei ist jedoch zu beachten, dass sich das Spektrum der Unternehmen, die stark von Daten und Nutzerbeteiligung profitieren, aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung der Wirtschaft voraussichtlich vergrößern wird.

5.4.2 Auswirkungen auf das internationale Steuersystem

387. Diese Herausforderungen werfen sehr komplexe technische Fragen auf, und unter den über 110 Mitgliedern des Inclusive Framework gibt es auch unterschiedliche Ansichten dazu, ob und inwieweit diese Merkmale hoch digitalisierter Geschäftsmodelle und die Digitalisierung im Allgemeinen zu Änderungen der internationalen Steuerregeln führen sollten. Zwar herrscht allgemein Übereinstimmung darüber, dass sich die digitalen Technologien kontinuierlich weiterentwickeln und dass weiter beobachtet werden muss, wie sich diese Veränderungen auf die Wertschöpfung in der gesamten Wirtschaft auswirken. Keine Einigkeit herrscht zwischen den Staaten indessen über die steuerlichen Auswirkungen des Phänomens der Ausdehnung ohne Masse und der stärkeren Abhängigkeit von immateriellen Werten. Daten und Nutzerbeteiligung sind zwar anerkanntermaßen nicht in allen hoch digitalisierten Geschäftsmodellen präsent, ist dies aber der Fall, herrscht derzeit noch kein Konsens darüber, ob und inwieweit sie als wertschöpfend gelten sollten, und somit besteht auch keine Einigkeit darüber, ob sie Änderungen der internationalen Steuerregeln erforderlich machen.

388. Die Standpunkte der Mitglieder sind breitgefächert, ermöglichen aber eine Unterteilung der Staaten in drei Gruppen.

389. Die erste Gruppe von Staaten ist der Ansicht, dass einige bei bestimmten hoch digitalisierten Geschäftsmodellen häufig zu beobachtenden Merkmale – insbesondere die Abhängigkeit von Daten und Nutzerbeteiligung – insgesamt zu Inkongruenzen zwischen dem Ort der Gewinnbesteuerung und dem Ort der Wertschöpfung führen können. Nach Ansicht dieser Staaten werden diese Inkongruenzen nicht durch konkrete Gestaltungen zur Gewinnverkürzung/-verlagerung oder Steuerplanungsstrategien erzeugt, sondern sind die Folge eines neuen und einzigartigen Merkmals einiger hoch digitalisierter Geschäftsmodelle, das vom bestehenden internationalen steuerlichen Rahmenwerk nicht erfasst wird: die aktive Beteiligung von Nutzern über eine Online-Plattform und der durch diese Beteiligung für das Unternehmen generierte Wert (d.h. der nutzergenerierte Wert). Da dieser Beitrag zum Wertschöpfungsprozess bestimmter hoch digitalisierter Unternehmen im Steuersystem nicht berücksichtigt ist, können die bestehenden Anknüpfungs- und Gewinnzurechnungsregeln nicht gewährleisten, dass der Ort der Gewinnbesteuerung dem Ort der Wertschöpfung entspricht. Diesen Staaten zufolge beschränken sich diese Herausforderungen derzeit auf bestimmte Geschäftsmodelle und können – vorbehaltlich einer genauen Analyse der betreffenden Geschäftsmodelle – durch gezielte Änderungen der bestehenden Steuerregeln sowie eine Überprüfung der Gewinnzurechnungs- und Anknüpfungsregeln bewältigt werden.

390. Abgesehen von den Herausforderungen, die sich im Zusammenhang mit nutzergeneriertem Wert stellen, unterstützt diese Gruppe im Großen und Ganzen die allgemeinen Grundsätze, die dem bestehenden internationalen steuerlichen Rahmenwerk zugrunde liegen. Die betreffenden Länder sind nicht der Auffassung, dass die Digitalisierung und ihre Auswirkungen auf die grenzüberschreitende Tätigkeit der Unternehmen diese Grundsätze infrage stellen, und sehen daher keinen Anlass für weitreichende Änderungen. Insbesondere lehnen die meisten Staaten dieser Gruppe die These ab, wonach es ausreichen könnte, dass ein Staat den Absatzmarkt stellt, auf dem ein ausländisches Unternehmen seine Waren und Dienstleistungen verkauft, um einen Anknüpfungspunkt für die Besteuerung zu begründen,

und dies unabhängig vom Umfang der angebotenen Waren und Dienstleistungen. Sie sind vielmehr der Ansicht, dass Gewinne weiterhin ausschließlich dort besteuert werden sollten, wo sich die ertragbringenden Faktoren befinden, wie die altbewährten Grundsätze des bestehenden Steuersystems (z.B. Übereinstimmung zwischen Gewinnen und Wertschöpfung) dies vorsehen.

391. Eine zweite Gruppe von Staaten vertritt in Bezug auf Art und Umfang der Herausforderungen der Digitalisierung einen anderen Standpunkt. Sie ist der Meinung, dass der fortschreitende digitale Wandel der Wirtschaft und ganz allgemein die mit der Globalisierung verbundenen Entwicklungen die Wirksamkeit des bestehenden internationalen steuerlichen Rahmenwerks für Unternehmensgewinne auf Dauer infrage stellen könnten. Dabei gilt es festzuhalten, dass diese Herausforderungen nach Ansicht dieser Gruppe nicht ausschließlich oder speziell bei hoch digitalisierten Geschäftsmodellen auftreten.

392. Einige dieser Staaten befürchten generell, dass es einem immer breiteren Spektrum von Unternehmen nunmehr möglich ist, stark am Wirtschaftsleben eines Absatzstaates teilzunehmen (z.B. durch hohe Absatzvolumen oder marktspezifische Investitionen), ihre steuerliche Präsenz dort aber soweit zu begrenzen, dass die Steuerbemessungsgrundlage derzeit minimal ist, bzw. sogar gar nicht steuerlich präsent zu sein. Diesen Staaten zufolge stellt eine sich wandelnde globale Wirtschaft eine Herausforderung für die Angemessenheit der zwei grundlegenden Konzepte des aktuellen steuerlichen Rahmenwerks dar. Erstens wirft sie die Frage der Gewinnzurechnung auf, da immer mehr Gewinne auf immateriellen und mobilen Werttreibern beruhen (z.B. unterschiedlichen Arten von Wissenskapital). Zweitens stellt sie die Frage des Anknüpfungspunkts, da aufgrund der begrenzten bzw. geringeren Notwendigkeit physischer Präsenz zur Ausübung einer Wirtschaftstätigkeit neu beurteilt werden muss, inwieweit die bestehenden Betriebsstättenkriterien (z.B. das der „festen Geschäftseinrichtung“) noch ein geeigneter Anknüpfungspunkt zur Bestimmung des Staates sind, in dem die Unternehmenseinkünfte zu besteuern sind.

393. Einige – wenn auch nicht alle – Staaten dieser zweiten Gruppe lehnen außerdem ausdrücklich den Vorschlag ab, Daten und Nutzerbeteiligung als Wertschöpfung durch das Unternehmen im Staat des Nutzers zu betrachten. Ihrer Meinung nach sollten Nutzerdaten und -beiträge genauso behandelt werden wie andere Vorleistungen unabhängiger Dritter in der Lieferkette eines Unternehmens.

394. Eine dritte Gruppe von Staaten schließlich ist der Ansicht, das BEPS-Paket habe die Probleme der doppelten Nichtbesteuerung weitgehend beseitigt, wobei sie allerdings gleichzeitig betonen, dass es noch zu früh sei, um die Auswirkungen aller BEPS-Maßnahmen umfassend zu beurteilen. Diese Staaten sind im Allgemeinen mit dem bestehenden Steuersystem zufrieden und halten eine wesentliche Reform der internationalen Steuerregeln derzeit nicht für erforderlich. Einige Staaten dieser Gruppe teilen nicht die Ansicht, dass Daten und Nutzerbeteiligung zur Wertschöpfung im Staat des Nutzers beitragen, während andere Staaten dieser Gruppe der Meinung sind, diese Frage sei eingehender zu prüfen.

5.4.3 Überprüfung von zwei wichtigen Konzepten des internationalen Steuersystems

395. Unter den Mitgliedern des Inclusive Framework on BEPS gibt es zwar eindeutig unterschiedliche Ansichten dazu, ob und inwieweit Änderungen der internationalen Steuergrundsätze erforderlich sind, eine große Gruppe von Staaten befürwortet jedoch eine weitere Sondierung potenzieller Änderungen der Anknüpfungs- und Gewinnzurechnungsregeln zur Berücksichtigung der Auswirkungen der Digitalisierung auf die Wirtschaft.

396. Außerdem sind sich die Mitglieder einig, dass sie alle Interesse an der Beibehaltung eines relevanten und kohärenten internationalen Regelwerks haben, um die grenzüberschreitende Besteuerung von Unternehmensgewinnen so zu regeln, dass u.a. die wirtschaftliche Effizienz und die globale Wohlfahrt gesteigert werden – vor allem, wenn die Alternative unilaterale Ansätze mit allen damit verbundenen negativen Auswirkungen sein dürften. Um die Verzerrungen bei Investitionen und Wachstum einzudämmen und gleichzeitig für weltweit tätige Unternehmen die Komplexität zu verringern, das Risiko einer Doppelbesteuerung zu senken, Innovationen zu fördern und ein gerechteres, effizienteres und einfacheres Steuersystem zu schaffen, ist ein multilateraler Ansatz erforderlich.

397. In diesem Sinne haben die Mitglieder des Inclusive Framework vereinbart, eine kohärente, gemeinsame Überprüfung der zwei entscheidenden Aspekte des bestehenden steuerlichen Rahmenwerks – der Gewinnzurechnungs- und der Anknüpfungsregeln – vorzunehmen, bei der die Auswirkungen der Digitalisierung auf die Wirtschaft im Hinblick auf den Grundsatz der Übereinstimmung der Gewinne mit der zugrunde liegenden Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung berücksichtigt werden sollen¹⁷.

5.5 Nächste Arbeitsphase

398. Um dieses Vorhaben voranzubringen, muss die Analyse der Wertschöpfung bestimmter in Kapitel 2 beschriebener Merkmale hoch digitalisierter Geschäftsmodelle und der Digitalisierung im Allgemeinen verbessert werden, damit die Auswirkungen dieser Merkmale im Hinblick auf die Überarbeitung der Anknüpfungs- und Gewinnzurechnungsregeln untersucht werden können. Bei der Bestimmung der Parameter einer solchen Überarbeitung ist es wichtig, dass das Inclusive Framework prüft, ob die in diesem Bericht beschriebenen Herausforderungen im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Übereinstimmung der Gewinne mit der zugrunde liegenden Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung am besten durch eine auf bestimmte hoch digitalisierte Geschäftsmodelle ausgerichtete konsensbasierte Lösung bewältigt werden sollten oder ob eine solche Lösung für die gesamte Wirtschaft gelten sollte. Um diese Diskussion weiterzubringen, werden in der Zwischenzeit technische Lösungen erkundet, um die Durchführbarkeit verschiedener Optionen zu prüfen. Die zuständigen Arbeitsgruppen, darunter die Arbeitsgruppen 1 und 6 sowie die Taskforce Digitale Wirtschaft, sollen dabei die Arbeit des mehr als 110 Mitglieder zählenden Inclusive Framework unterstützen.

399. Auf der Grundlage dieser eingehenderen Analyse wird das Inclusive Framework voraussichtlich bis 2020 eine konsensbasierte Lösung erarbeiten. Angesichts der Komplexität und ständigen Weiterentwicklung der sich stellenden Fragen ist dies ein ehrgeiziges Ziel. Um es zu erreichen, ist ein zeitlich gestaffeltes Arbeitsprogramm erforderlich, über dessen Stand 2019 berichtet werden soll. Dieses Verfahren wird Gelegenheit bieten für ausführliche Diskussionen zwischen den Mitgliedern, wobei auch Stellungnahmen einer größeren Gruppe von Akteuren eingeholt werden, u.a. aus Wirtschaft, Zivilgesellschaft und Wissenschaft. Die besonderen Hindernisse und Umfeldfaktoren, mit denen sich Entwicklungsländer konfrontiert sehen, werden dabei durch deren unmittelbare Mitwirkung als Mitglieder des Inclusive Framework und durch die Zusammenarbeit mit regionalen Steuerwaltungsorganisationen wie dem African Tax Administration Forum und dem Inter-American Center of Tax Administrations berücksichtigt. Auf diese Weise kann ein besseres Verständnis der sich stellenden Fragen und der möglichen Auswirkungen der erörterten Optionen gewonnen werden.

400. Zu gegebener Zeit sollte auch über die Entwicklung geeigneter Rechtsakte zur Unterstützung der weltweiten Umsetzung der möglicherweise erforderlichen Änderungen nach-

gedacht werden. Mit solchen Rechtsakten kann die Umsetzung vereinbarter Maßnahmen erleichtert und beschleunigt werden.

401. Während allen Arbeitsphasen wird der Taskforce Digitale Wirtschaft auch eine wichtige Rolle bei der laufenden Beobachtung der weiteren Entwicklungen zukommen: von der Entwicklung neuer Technologien und sich rasch verändernden Geschäftsmodellen bis hin zur Umsetzung von Rechtsetzungsvorschlägen einzelner Staaten, die für die Digitalisierung relevant sein könnten, und zu deren Wirkung.

Anmerkungen

1. OECD (2015^[1]), Kapitel 3 und 4.
2. OECD (2015^[1]), Kapitel 7.
3. OECD (2015^[1]), Kapitel 3 und 4.
4. OECD (2015^[1]), Kapitel 7.
5. OECD (2015^[1]), Tz. 28-40.
6. Der Grundsatz des „Ursprungs des Vermögens“ wurde 1923 von einer Gruppe von Wirtschaftswissenschaftlern in einem vom Völkerbund in Auftrag gegebenen Bericht formuliert. Ziel dieses Berichts war die Untersuchung der Frage der Doppelbesteuerung aus theoretischer und wissenschaftlicher Sicht. Der Bericht sprach sich gegen die These aus, Einkommen solle generell ausschließlich im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, und vertrat stattdessen die Ansicht, dass die Besteuerung auf einem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit beruhen solle, um die unterschiedlichen Beiträge verschiedener Staaten zur Erwirtschaftung und Verwendung von Einkünften zu gewichten (Graetz und O’Hear, 1997^[2]). Die Gutachter kamen insgesamt zu dem Schluss, dass die wichtigsten Faktoren der Ursprung des Vermögens und der Ansässigkeitsort oder Wohnsitz des das Vermögen konsumierenden Eigentümers seien (wobei diese Faktoren je nach Art der Einkünfte unterschiedlich stark ins Gewicht fallen sollten). In Bezug auf Unternehmensgewinne waren sie der Ansicht, dass der Ort der Entstehung des Einkommens von „überwiegender Bedeutung“ sei und dass „in einer idealen Verteilung dem Ursprungsort ein überwiegender Anteil“ zugewiesen werden solle. Der Ursprung bzw. die Entstehung des Vermögens wurde dabei als sämtliche Phasen der Schaffung des Vermögens definiert: „die ursprüngliche materielle Erscheinung des Vermögens, seine anschließende materielle Umwandlung, sein Transport, seine Verwendung und seine Veräußerung“. Die Gutachter wiesen darauf hin, dass sich „diese Phasen [...] bis zu dem Punkt, an dem das Vermögen Früchte trägt, auf verschiedene Hoheitsgebiete verteilen (können)“. Dieser Grundsatz des Ursprungs des Vermögens „ist bis heute maßgeblich für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen“.
7. Aufgrund gesonderter Verteilungsregeln können einige Arten von Unternehmensgewinnen im Quellenstaat besteuert werden, auch wenn es dort keinen Anknüpfungspunkt in Form einer Betriebsstätte gibt. Zu diesen Regeln gehören Artikel 6 und 13 des OECD-Musterabkommens über Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen bzw. Gewinne aus der Veräußerung dieses Vermögens. Diesen Artikeln zufolge kann ein Staat die Einkünfte oder Veräußerungsgewinne besteuern, wenn das unbewegliche Vermögen dort gelegen ist. Darüber hinaus können Unternehmensgewinne bestimmte Einkünfte wie Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren (oder Gebühren für technische Dienstleistungen bei Doppelbesteuerungsabkommen nach dem VN-Musterabkommen) umfassen, die je nach dem innerstaatlichen Recht und dem geltenden Doppelbesteuerungsabkommen einer begrenzten Abzugsteuer im Quellenstaat unterliegen können, auch wenn das Unternehmen dort nicht physisch präsent ist.
8. Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz müssen die Preise und sonstigen Bedingungen konzerninterner Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen denjenigen entsprechen, die unter vergleichbaren Umständen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen nicht verbundenen Unternehmen vereinbart würden. Solche Preise werden in der Regel als „fremdübliche Preise“ bezeichnet.
9. Die Staaten verfolgen bei der Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten unterschiedliche Ansätze. Zwei der vorherrschenden Ansätze sind in den Kommentar zu Artikel 7 des OECD-

Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (2017) eingeflossen. Der eine Ansatz ist in der vor 2010 geltenden Fassung von Artikel 7 des OECD-Musterabkommens dargelegt (und im VN-Musterabkommen beibehalten), der andere ist im Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten der OECD von 2010 wiedergegeben und in die 2010 veröffentlichte Überarbeitung des Kommentars zu Artikel 7 des OECD-Musterabkommens eingeflossen.

10. OECD (2018_[3]). Durch die 2016 vorgenommenen erheblichen Überarbeitungen berücksichtigt diese Ausgabe der OECD-Verrechnungspreisleitlinien die in den BEPS-Berichten von 2015 zu den Aktionspunkten 8-10 (*Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung*) und zu Aktionspunkt 13 (*Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung*) vereinbarten Klarstellungen und Überarbeitungen. Außerdem enthält sie die 2013 gebilligten überarbeiteten Leitlinien zu Safe-Harbour-Regelungen, mit denen anerkannt wird, dass sachgerecht gestaltete Safe-Harbour-Regelungen den Erfüllungsaufwand teilweise verringern und den Steuerpflichtigen mehr Sicherheit bieten können. Im übrigen Text dieser Ausgabe der OECD-Verrechnungspreisleitlinien wurden zudem Änderungen vorgenommen, die der Vereinheitlichung dienen. Die erste Fassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien wurde 1995 vom Rat der OECD verabschiedet.
11. OECD (2010_[4]). Unabhängig davon, ob ein Staat den in diesem Bericht beschriebenen Ansatz übernimmt, sah Artikel 7 des OECD-Musterabkommens auf der Grundlage der Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte immer schon eine Aufteilung der Gewinne zwischen einer Betriebsstätte und dem restlichen Unternehmen vor, zu dem die Betriebsstätte gehört.
12. OECD (2015_[1]), vgl. u.a. Tz. 249 und 376.
13. OECD (2015_[1]), vgl. u.a. Tz. 253-261.
14. OECD (2015_[1]), vgl. u.a. Tz. 262-267.
15. OECD (2015_[1]), vgl. u.a. Tz. 268-272.
16. Der Begriff Wissenskapital umfasst verschiedene immaterielle Vermögenswerte. Nach einer weithin anerkannten Klassifizierung werden drei Arten von Wissenskapital unterschieden: elektronisch aufbereitete Daten (Software und Datenbanken), innovationsbasiertes Eigentum (Patente, Urheberrechte, Muster und Marken) und betriebswirtschaftliche Kompetenzen (u.a. Markenwert, unternehmensspezifisches Humankapital, Personen- und Institutionsnetzwerke sowie effizienzsteigerndes organisatorisches Know-how) (OECD, 2013_[5]).
17. Das Inclusive Framework ist sich bewusst, dass die Gewinnzurechnungsregeln und die Anknüpfungsregeln eng zusammenhängen, sodass eine Änderung der bestehenden Gewinnzurechnungsregeln voraussichtlich zu Schwierigkeiten bei den Anknüpfungsregeln führen und dort wesentliche Änderungen erforderlich machen dürfte. Umgekehrt müssen bei einer Änderung der bestehenden Anknüpfungsregeln wahrscheinlich gleichzeitig die Gewinnzurechnungsregeln geändert werden (z.B. muss untersucht werden, inwieweit Gewinne einem Staat zugerechnet werden können, in dem ein Unternehmen wenig oder keine physische Präsenz in Form von Wirtschaftsgütern oder Beschäftigten aufweist).

Literaturverzeichnis

- Graetz, M. und M. O'Hear (1997), "The 'Original Intent' of U.S. International Taxation", *Duke Law Journal*, Vol. 46(5), S. 1021-1109, <https://scholarship.law.duke.edu/dlj/vol46/iss5/2>. [2]
- OECD (2018), *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264304529-de>. [3]
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. [1]
- OECD (2013), *Supporting Investment in Knowledge Capital, Growth and Innovation*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264193307-en>. [5]
- OECD (2010), *Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten von 2010*, OECD, Paris, unveröffentlicht. [4]

Kapitel 6

Übergangsmaßnahmen zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung

In diesem Kapitel wird festgestellt, dass es keinen Konsens über den Nutzen oder die Notwendigkeit von Übergangsmaßnahmen gibt. Mehrere Staaten sind gegen solche Maßnahmen, weil sie ihrer Meinung nach unabhängig von ihrer Ausgestaltung Risiken und negative Effekte mit sich bringen. Andere Staaten sind sich dieser Herausforderungen bewusst, halten Übergangsmaßnahmen aber dennoch für notwendig und sind der Auffassung, dass wenigstens ein Teil der möglichen negativen Folgen durch die Ausgestaltung der Maßnahmen abgemildert werden kann. Die Staaten, die sich für die Einführung von Übergangsmaßnahmen aussprechen, haben eine Reihe von Leitlinien formuliert, die bei der Gestaltung solcher Maßnahmen gegebenenfalls zu berücksichtigen sind.

6.1 Überblick

403. Die in Kapitel 5 skizzierten Arbeiten an einer konsensbasierten Lösung der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung werden Zeit erfordern. Einige Staaten erwägen, in der Zwischenzeit Übergangsmaßnahmen einzuführen.

404. Da kein Konsens über den Nutzen oder die Notwendigkeit von Übergangsmaßnahmen besteht, gibt dieser Bericht auch keine Empfehlung für die Einführung solcher Maßnahmen. Mehrere Staaten sind der Auffassung, dass Übergangsmaßnahmen Risiken und negative Effekte mit sich bringen, selbst wenn Auflagen für ihre Ausgestaltung gelten. Deshalb sind sie gegen derartige Maßnahmen. Andere Staaten sind sich dieser Herausforderungen bewusst, halten Übergangsmaßnahmen aber dennoch für notwendig um sicherzustellen, dass auf bestimmte in ihrem Staat erbrachte E-Dienstleistungen in ihrem Staat Steuern gezahlt werden. Sie sind der Ansicht, dass wenigstens ein Teil der möglichen negativen Folgen durch die Ausgestaltung der Maßnahmen abgemildert werden kann. Diese Gruppe von Staaten ist außerdem der Meinung, dass ein Nebeneinander vieler verschiedener Übergangsmaßnahmen nicht wünschenswert wäre und dass deshalb Leitlinien zu wichtigen Punkten vorliegen sollten, die bei der Gestaltung solcher Maßnahmen gegebenenfalls zu berücksichtigen sind.

6.2 Einleitung

405. Wie in Kapitel 2 eingehend beschrieben, ergibt sich eine der steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung daraus, dass einige Unternehmen heute umfassend am Wirtschaftsleben eines Staats teilnehmen können, obwohl sie dort nur eine geringe oder keine steuerpflichtige Präsenz unterhalten. In den Kapiteln 5 und 8 dieses Berichts werden die möglichen langfristigen Ansätze zur Lösung dieser Fragen und die nächsten Schritte der diesbezüglichen Arbeiten skizziert.

406. Die Entwicklung, Vereinbarung und Umsetzung einer globalen Lösung wird Zeit erfordern; in einigen Staaten stehen die Regierungen jedoch unter Druck, schneller zu handeln. Diese Staaten haben in erster Linie jene digitalisierten Unternehmen im Blick, die in ihrem Staat eine wesentliche Marktpräsenz, aber nur eine geringe physische Präsenz aufweisen und Geschäftsmodelle verfolgen, die stark auf immateriellen Werten, Daten, Nutzerbeteiligung und Netzwerkeffekten basieren. Mehrere dieser Staaten prüfen derzeit eine Übergangsmaßnahme in Form einer Verbrauchsteuer¹ auf die Erbringung bestimmter E-Dienstleistungen innerhalb ihres Staatsgebiets. Diese Steuer würde auf die Bruttovergütung derartiger von registrierten E-Service-Anbietern erbrachter E-Dienstleistungen erhoben. Aus diesem Grund wird hier auf eine solche Verbrauchsteuer auf E-Dienstleistungen Bezug genommen.

407. Es gibt keinen Konsens über die Notwendigkeit oder den Nutzen von Übergangsmaßnahmen, wobei einige Staaten unabhängig von ihrer Ausgestaltung gegen solche Maßnahmen sind. Diese Staaten teilen nicht die Ansicht, dass Merkmale wie „Ausdehnung ohne Masse“, eine starke Abhängigkeit von immateriellen Werten oder von „Nutzerbeteiligung“ eine Basis für die Einführung einer Übergangsmaßnahme darstellen. Zudem sind sie der Meinung, dass eine entsprechende Steuer verschiedene Risiken und negative Effekte mit sich bringen würde, darunter:

- **Auswirkungen auf Investitionen, Innovationstätigkeit und Wachstum:** Wie jede Steuer auf bestimmte Dienstleistungen erhöht eine Übergangsmaßnahme die Kapitalkosten, was den Investitionsanreiz reduziert und folglich einen negativen Effekt auf das Wachstum hat. Eine Maßnahme, die nur für digitalisierte Sektoren gilt, kann in den Unternehmen, die der Besteuerung unterliegen oder indirekt von ihr betroffen sind,

die Investitions- und Innovationstätigkeit verlangsamen. Dies hängt zwar auch von der Finanzierung der Investitionen ab; ohne geeignete Einschränkungen, wie beispielsweise Ausnahmen für KMU, kann eine Besteuerung auf Bruttobasis bei Startups und anderen Wachstumsunternehmen jedoch effektiv zu Verlusten oder einer geringen Rentabilität führen. Dadurch erhalten rentable, etablierte Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil und entsteht ein zusätzliches Marktzutritts Hindernis, das die marktbeherrschende Stellung etablierter Unternehmen zementiert.

- **Negative Wohlfahrtseffekte:** Ein weiterer Nachteil einer Steuer auf Bruttobasis ist, dass sie einer Vorsteuer entspricht. Dadurch dürften die Entscheidungen der Unternehmen in Bezug auf Vorleistungen und folglich die Produktion selbst verzerrt werden. Die Einführung einer solchen Steuer kann also dazu führen, dass die Produktion zurückgeht oder dass mehr Ressourcen eingesetzt werden müssen, um das gleiche Produktionsniveau zu erreichen. Daher wäre mit negativen Auswirkungen auf die gesamtwirtschaftliche Wohlfahrt und Produktion zu rechnen. Wie stark diese Effekte sind, hängt von den Substitutionselastizitäten ab; sie dürften umso schwächer sein, je gezielter die Maßnahme ist.
- **Potenzielle wirtschaftliche Auswirkungen der Besteuerung auf Verbraucher und Unternehmen:** Die Steuerinzidenz kann je nach Preissensibilität des Verkäufers und der Kunden und je nach Marktstruktur vollständig oder teilweise in Form höherer Waren- und Dienstleistungspreise auf die inländischen Verbraucher übergewälzt werden. Je niedriger die Preissensibilität der Kunden und je wettbewerbsoffener der Markt, desto größer ist die Wahrscheinlichkeit, dass die Steuerlast auf die Kunden übergewälzt wird. Je weniger die Kunden bereit sind, auf den Kauf einer bestimmten Dienstleistung zu verzichten oder stattdessen eine andere weniger besteuerte Dienstleistung zu nutzen, desto höher ist also die Steuerinzidenz, die auf den Verbrauchern lastet. Wenn die in einem B2B-Kontext erbrachten Dienstleistungen die gleiche Preissensibilität aufweisen, führt die Steuer zu höheren Vorleistungskosten für andere Produzenten, die der Steuer nicht unterliegen. Dies kann auch kleine Unternehmen als Nutzer solcher Dienstleistungen betreffen, selbst wenn die von ihnen angebotenen digitalen Dienstleistungen von der Steuer ausgenommen sind.
- **Möglichkeit der Überbesteuerung:** Um seine internationalen Verpflichtungen zu erfüllen, kann ein Staat gezwungen sein, die Steuer sowohl bei Gebietsansässigen als auch bei Gebietsfremden zu erheben und die Anrechnungsmöglichkeiten auf andere Steuern zu begrenzen. Dies kann zu Überbesteuerung führen (so können Zahlungen für bestimmte E-Dienstleistungen sowohl Gegenstand einer Übergangsmaßnahme als auch der Körperschaftsbesteuerung sein) und dem eigentlichen Zweck der Steuer zuwiderlaufen, nämlich grenzüberschreitende digitale Dienstleistungen zu besteuern, die nach den bestehenden Regeln im Absatzstaat keiner Ertragsbesteuerung unterliegen. Außerdem können Kaskadeneffekte zu wirtschaftlicher Doppelbesteuerung führen, wenn bestimmte E-Dienstleistungen an eine Person erbracht werden, die diese Dienstleistungen in eine andere Dienstleistung einbringt, die ebenfalls der Steuer unterliegt.
- **Mögliche Schwierigkeiten bei der Umsetzung einer Steuer als Übergangsmaßnahme:** Wenn Steuern einmal eingeführt sind, ist es oft schwierig, sie wieder abzuschaffen. Angesichts des Zeitaufwands, der zur Entwicklung und Umsetzung einer Übergangsmaßnahme erforderlich ist, stellt sich auch die Frage, ob es sich lohnt, einen völlig neuen Regelkatalog und entsprechende Verwaltungsverfahren einzuführen, die möglicherweise nur für einen begrenzten Zeitraum gültig sind.

- **Erfüllungs- und Verwaltungskosten:** Die an eine Übergangsmaßnahme geknüpften Erfüllungs- und Verwaltungskosten können gemessen an den mit dieser Maßnahme erzielten Einnahmen erheblich sein, zumal die Maßnahme nur von begrenzter Dauer sein soll. Die Erfüllungskosten können noch höher sein, wenn die Staaten voneinander abweichende unilaterale Maßnahmen ergreifen. Zudem kann es für den Besteuerungsstaat schwierig sein, die Richtigkeit der von Gebietsfremden eingereichten Steuererklärungen und geleisteten Zahlungen zu prüfen und zu verifizieren.

408. Staaten, die die Einführung von Übergangsmaßnahmen befürworten, sind sich dieser Herausforderungen zwar bewusst, sehen jedoch dringenden Handlungsbedarf um sicherzustellen, dass die von bestimmten Unternehmen zu entrichtenden Steuern in einem angemessenen Verhältnis zu der Wertschöpfung stehen, die ihrer Ansicht nach auf ihrem Staatsgebiet stattfindet; dabei verweisen sie auch auf die Zeit, die die Diskussionen bereits in Anspruch genommen haben. Diese Staaten sind im Allgemeinen der Auffassung, dass die Beteiligung der Nutzer für bestimmte digitale Unternehmen insofern ein wichtiger Faktor der Wertschöpfung ist, als die Nutzer durch ihre Aktivitäten und ihr dauerhaftes Engagement zum Inhalt von Online-Plattformen beitragen, Netzwerkeffekte schaffen und Daten liefern. Sie sind der Meinung, dass die internationalen Steuerregeln geändert werden müssen, um diese Werttreiber bei der Aufteilung der Gewinne der Unternehmen zwischen den einzelnen Staaten für Steuerzwecke zu berücksichtigen. Ohne eine solche Reform besteht ihrer Meinung nach eine Inkongruenz zwischen dem steuerpflichtigen Gewinn und der Wertschöpfung, die die Steuergerechtigkeit, die Tragfähigkeit und die öffentliche Akzeptanz des Systems gefährdet. Aus diesem Grund und im Wissen, dass die Erarbeitung und Umsetzung einer konsensbasierten Lösung viel Zeit in Anspruch nehmen wird, halten diese Staaten raschere Maßnahmen für erforderlich (z.B. eine Steuer auf bestimmte E-Dienstleistungen). Solange keine konsensbasierte globale Lösung gefunden ist, sollen solche Maßnahmen die Staaten für die Wertschöpfung entschädigen, die ihrer Meinung nach in ihrem Staat stattfindet, aber nicht ausgewiesen wird. Diese Staaten räumen zwar ein, dass Steuern auf bestimmte E-Dienstleistungen Probleme aufwerfen, sind jedoch der Auffassung, dass diese Herausforderungen gegen die politischen Risiken des Nichthandelns abgewogen werden müssen; außerdem gehen sie davon aus, dass wenigstens ein Teil der möglichen negativen Folgen durch die Ausgestaltung der Maßnahmen abgemildert werden kann. So könnte das durch eine solche Maßnahme entstehende Risiko einer Überbesteuerung beispielsweise von mehreren Faktoren abhängen, wie dem Anwendungsbereich der Steuer, dem Steuersatz, etwaigen Geringfügigkeitsgrenzen, der Frage der Abzugsfähigkeit der Ausgaben für E-Dienstleistungen als Betriebsausgaben sowie etwaiger steuerlicher und ausgabenseitiger Maßnahmen außerhalb des Geltungsbereichs der Steuer. Auch die Erfüllungs- und Verwaltungskosten könnten gering gehalten werden, wenn die Mechanismen zur Steuererklärung und Steuererhebung an die für andere Steuern genutzten Verfahren angelehnt würden (beispielsweise an die Verfahren zur Erhebung der Mehrwertsteuer auf grenzüberschreitende Dienstleistungen für Verbraucher) und die Übereinstimmung mit ähnlichen in anderen Staaten eingeführten Maßnahmen sichergestellt wird.

409. Angesichts dieser Herausforderungen und im Bewusstsein der Unsicherheiten, Kosten und Ineffizienzen, die entstehen können, wenn die Staaten eine Vielzahl verschiedener unilateraler Maßnahmen ergreifen, halten es die Staaten, die die Einführung einer Übergangsmaßnahme in Erwägung ziehen, für sinnvoll, Leitlinien zu wichtigen Punkten festzulegen, die bei der Gestaltung einer solchen Maßnahme zu berücksichtigen sind, um mögliche negative Folgen zu begrenzen. Die Erörterung der Übergangsmaßnahmen in diesem Kapitel berührt nicht die künftige Erörterung und Erarbeitung langfristiger Lösungen für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung.

410. Staaten, die die Einführung von Übergangsmaßnahmen in Erwägung ziehen, haben daher mehrere Punkte identifiziert, die ihrer Meinung nach bei der Einführung solcher Maßnahmen berücksichtigt werden sollten; sie sollen den Staaten dabei helfen, potenzielle Divergenzen und mögliche negative Nebenwirkungen solcher Maßnahmen zu begrenzen.

411. Staaten und regionale Zusammenschlüsse von Staaten, die die Einführung von Übergangsmaßnahmen in Erwägung ziehen, sollten die Vor- und Nachteile solcher Maßnahmen sorgfältig in ihrem konkreten Kontext abwägen.

6.3 Bei der Ausgestaltung von Übergangsmaßnahmen zu berücksichtigende Punkte

412. Staaten, die die Einführung von Übergangsmaßnahmen befürworten, erachten es für notwendig, bei deren Gestaltung folgende Punkte zu berücksichtigen: Die Maßnahmen müssen: i) mit den internationalen Verpflichtungen eines Staats im Einklang stehen, ii) vorübergehenden Charakter haben, iii) zielgerichtet sein, iv) die Möglichkeit von Überbesteuerung weitestgehend begrenzen, v) die Auswirkungen auf Startups, Unternehmensgründungen und kleine Unternehmen generell möglichst gering halten und vi) Kosten und Komplexität auf ein Mindestmaß reduzieren. Diese verschiedenen Punkte werden nachstehend näher erläutert.

6.3.1 Einhaltung internationaler Verpflichtungen

413. Jede neue Steuer, die ein Staat einführt, muss mit seinen bestehenden internationalen Verpflichtungen im Einklang stehen. Die Staaten müssen den Wortlaut all ihrer bestehenden Abkommen prüfen und bestimmen, inwieweit sie sich auf eine Übergangsmaßnahme auswirken würden. Zu diesen Verpflichtungen gehören Auflagen im Rahmen von bilateralen Steuerabkommen und von Handelsabkommen, einschließlich der Mitgliedschaft in der Welthandelsorganisation (WTO), sowie Verpflichtungen, die sich aus der Mitgliedschaft in regionalen politischen und wirtschaftlichen Zusammenschlüssen wie der Europäischen Union (EU) und dem Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) ergeben.

414. Solche Auflagen können die Gestaltungsmöglichkeiten für Übergangsmaßnahmen erheblich einschränken. Insbesondere seine bilateralen Steuerabkommen können den Besteuerungsstaat daran hindern, bestimmte Einkünfte oder Einkünfteposten zu besteuern, und die Handels- oder sonstigen internationalen Verpflichtungen können zu zusätzlichen Einschränkungen führen, beispielsweise durch die Auflage, die Steuer sowohl bei Gebietsansässigen als auch bei Gebietsfremden zu erheben. Diese Einschränkungen und ihre potenziellen Auswirkungen auf die Ausgestaltung einer Übergangsmaßnahme werden nachstehend eingehender beschrieben.

Die Übergangsmaßnahme darf nicht im Widerspruch zu Steuerabkommen stehen

415. Wie in Kapitel 5 dargelegt, können die Gewinne eines in einem Vertragsstaat ansässigen Unternehmens nach den meisten Steuerabkommen – von wenigen Ausnahmen abgesehen – ausschließlich von diesem Staat besteuert werden, sofern das Unternehmen nicht im anderen Staat durch eine Betriebstätte eine Geschäftstätigkeit ausübt². Steuerabkommen, die dem OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD, 2017_[1]) entsprechen, werden Staaten deshalb generell daran hindern, die Einkünfte eines Gebietsfremden aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen zu besteuern, wenn dies durch eine Steuerart geschehen soll, die von diesem Steuerabkommen erfasst wird.

416. Artikel 2 (Unter das Abkommen fallende Steuern) des OECD-Musterabkommens sieht vor, dass das Abkommen „ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung“ für „Steuern vom Einkommen“ oder „von Teilen des Einkommens“ gilt. Laut Artikel 2 gilt das Abkommen auch für alle neuen Steuern, die „gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art“ wie die dort aufgeführten Steuern sind. Dem Kommentar zu Artikel 2 des OECD-Musterabkommens zufolge besteht das Ziel von Artikel 2 darin, den Anwendungsbereich des Abkommens so weit wie möglich auszudehnen, indem die von den verschiedenen Gebietskörperschaften der Vertragsstaaten erhobenen Steuern so weit wie möglich und im Einklang mit deren innerstaatlichen Rechtsvorschriften erfasst werden, um zu vermeiden, dass jede Änderung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften den Abschluss eines neuen Abkommens erfordert, und um sicherzustellen, dass jedem Vertragsstaat die in den Steuergesetzen des anderen Staats eingetretenen bedeutsamen Änderungen mitgeteilt werden³.

417. Angesichts dieses breiten Anwendungsbereichs ist in diesem Kontext möglicherweise nicht immer klar, ob eine Steuer unter ein Steuerabkommen fällt oder nicht. Bei der Unterscheidung von „Steuern vom Einkommen“ bzw. „Teilen des Einkommens“, also Ertragsteuern, von anderen Steuerarten kann helfen, dass Ertragsteuern – zumindest auf konzeptueller Ebene – auf den Empfänger des Einkommens und nicht auf den Verbraucher bestimmter Waren oder Dienstleistungen abzielen. Ertragsteuern werden in der Tat üblicherweise beim Einkommensempfänger erhoben und richten sich nach den Merkmalen und der wirtschaftlichen Lage des Empfängers einer Zahlung.

418. Die Bemessungsgrundlage einer Ertragsteuer ist normalerweise das Nettoeinkommen eines Steuerpflichtigen, wobei die Trennungslinie in der Praxis unscharf werden kann, wenn eine Steuer auf den Bruttobetrag der Einkünfte erhoben wird. So würde eine auf den Bruttobetrag einer Lizenzgebühr im Staat des Zahlungsleiters erhobene Quellensteuer im Allgemeinen vom Zahlungsleister von der für die Nutzung des geistigen Eigentums gezahlten Vergütung abgezogen und wäre auf die Ertragsteuerschuld des Zahlungsempfängers in dessen Staat anrechenbar.

419. Eine Ertragsteuer wird in der Regel als Belastung der Einkünfte des Empfängers wahrgenommen; bei der Feststellung, ob eine Steuer unter Artikel 2 fällt, macht es jedoch keinen Unterschied, ob sie als Abzugsteuer an der Quelle erhoben wird oder ob sie sich auf einen Netto- oder Bruttobetrag bezieht. Das Gleiche gilt für die Methode der Steuerveranlagung oder die Art der Steuererhebung nach innerstaatlichem Recht.

420. Artikel 2 gilt nicht nur für „Steuern vom Einkommen“, sondern auch für Steuern von „Teilen des Einkommens“. Eine Übergangsmaßnahme, die einen Teil des Einkommens besteuert und an die Merkmale oder die wirtschaftliche Situation des Empfängers geknüpft ist, beispielsweise die Ertragslage des Anbieters, läuft Gefahr, als Steuer innerhalb des Geltungsbereichs von Artikel 2 betrachtet zu werden. Demgegenüber würde eine Übergangsmaßnahme mit größerer Wahrscheinlichkeit nicht als eine unter ein Abkommen fallende Steuer gelten, wenn sie auf die eigentliche Leistung und nicht auf den Anbieter abzielt und wenn sie ausschließlich auf die Ausgabenseite der Zahlung – d.h. die Art und den Wert der Leistung – ausgerichtet ist. Die bloße Tatsache, dass die Steuer beim Anbieter erhoben werden kann und dass ein Schwellenwert erreicht werden muss, bevor eine Person zur Registrierung und Abführung der Steuer verpflichtet ist, reicht in der Regel nicht aus, um die Steuer in den Anwendungsbereich des Abkommens zu bringen.

421. Wie vorstehend erwähnt, zielt eine von Steuerabkommen erfasste Steuer im Allgemeinen auf den Anbieter ab und nicht auf die Leistung. Dass eine Verbrauchsteuer auf E-Dienstleistungen keine Steuer vom Einkommen ist, die von Steuerabkommen erfasst würde, ist auch leichter zu begründen, wenn die Steuer i) auf die Erbringung einer definierten

Kategorie oder mehrerer definierter Kategorien von E-Dienstleistungen erhoben wird und von den an der Leistung Beteiligten ohne Bezugnahme auf die konkrete wirtschaftliche oder steuerliche Situation des Anbieters zu entrichten ist, ii) zu einem festen Satz erhoben wird, der (ohne Bezugnahme auf die Nettoeinkünfte des Anbieters oder die durch die Leistung erzielten Einkünfte) auf die für diese Dienstleistungen gezahlte Vergütung berechnet wird, und iii) nicht auf eine auf dieselbe Zahlung erhobene Ertragsteuer anrechenbar ist oder zu einer anderweitigen Entlastung Anlass gibt.

422. Eine Verbrauchsteuer dürfte nicht unter das OECD-Musterabkommen fallen (mit Ausnahme einiger Artikel wie denen zum Austausch von Informationen, zur Amtshilfe bei der Steuererhebung oder zur Gleichbehandlung), sofern diese Steuer (der Form oder der Sache nach) keine „Steuer vom Einkommen“ oder „von Teilen des Einkommens“ ist. Die Bezeichnung der Steuer ist nicht maßgebend, und so könnten unter Artikel 2 des OECD-Musterabkommens Steuern fallen, die als Verbrauchsteuern bezeichnet werden, aber der Sache nach Ertragssteuern sind. Eine Verbrauchsteuer auf eine bestimmte Art von Zahlung unterscheidet sich nach den innerstaatlichen Rechtsvorschriften einiger Staaten möglicherweise nicht wesentlich von einer Steuer auf die Bruttozahlung von Lizenzgebühren oder Dienstleistungsgebühren. Außerdem weichen viele bilaterale Abkommen von der Definition im OECD-Musterabkommen ab, und so ist es schwierig allgemein festzulegen, wann eine Steuer in den Anwendungsbereich eines bestimmten Steuerabkommens fällt. Die meisten Steuerabkommen folgen zwar Artikel 2 des OECD-Musterabkommens, nicht wenige weichen jedoch davon ab, zumeist indem auf die ersten beiden Absätze verzichtet wird. Das bedeutet, dass sich ihr Anwendungsbereich nach Artikel 2 auf die in Absatz 3 aufgeführten Steuern sowie neue Steuern gemäß Absatz 4 erstreckt.

423. Ob eine Übergangsmaßnahme in den Anwendungsbereich eines bestimmten Steuerabkommens fällt, muss von jedem Staat auf der Basis der genauen Merkmale der Übergangsmaßnahme und des Wortlauts des einschlägigen Steuerabkommens bestimmt werden. Die Staaten müssen den Wortlaut aller ihrer bilateralen Abkommen prüfen und bestimmen, ob und in welchem Umfang sie sich auf die Ausgestaltung einer Übergangsmaßnahme auswirken würden.

424. Eine Steuer, die nicht in den Anwendungsbereich von Steuerabkommen fällt, dürfte nicht auf die vom Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen erhobene Ertragsteuer anrechenbar sein und dürfte nach keinem mit diesem Staat geschlossenen Steuerabkommen anzurechnen sein.

- a) Die Anwendung der Übergangsmaßnahme auf Gebietsfremde führt nicht generell zu Ungleichbehandlung gemäß bilateraler Steuerabkommen

425. Obwohl Steuerabkommen insgesamt nur für „Steuern vom Einkommen“ (oder „von Teilen des Einkommens“) gelten, beziehen sich einige Bestimmungen auch auf andere Arten von Steuern, so beispielsweise der Artikel zur Gleichbehandlung. Eine Maßnahme, die nur für Gebietsfremde gilt, dürfte abgesehen von den nachstehend erörterten Ausnahmen jedoch keine Fragen im Hinblick auf Gleichbehandlungsbestimmungen aufwerfen, die Artikel 24 des OECD-Musterabkommens entsprechen.

426. Artikel 24 des OECD-Musterabkommens beschäftigt sich mit der Beseitigung steuerlicher Ungleichbehandlung unter genau festgelegten Umständen. Der Artikel und der Kommentar erkennen an, dass die Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden ein normales und übliches Merkmal von Ertragsteuersystemen ist und eingehalten werden sollte. So ist es beispielsweise normal, Quellensteuern auf den Bruttobetrag von an Gebietsfremde geleisteten Zins- oder Dividendenzahlungen zu erheben,

Gebietsansässige aber von einer solchen Steuer auszunehmen; bei Gebietsansässigen erfolgt die Besteuerung solcher Einkünfte hingegen im Allgemeinen auf Nettobasis. Artikel 24 Absatz 1, der eine Ungleichbehandlung aufgrund der Nationalität (z.B. Staatsangehörigkeit oder Handelsregistereintragung) verbietet, sieht vor, dass Staatsangehörige des einen Staats „unter gleichen Verhältnissen insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit“ nicht weniger günstig behandelt werden dürfen als Staatsangehörige des anderen Staats. Dies verdeutlicht, dass die Ansässigkeit einer der maßgeblichen Faktoren ist, um zu bestimmen, ob sich Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Situation befinden. Ein Steuerpflichtiger, der kein Gebietsansässiger eines Vertragsstaats ist, befindet sich nicht in der gleichen Situation wie eine Person, die in diesem Staat ansässig ist, weshalb er anders besteuert werden kann. Steuermaßnahmen, die die Abzugsfähigkeit bestimmter Zahlungen an Gebietsfremde begrenzen, unterliegen hingegen den Gleichbehandlungsbestimmungen von Artikel 24 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens; diese Bestimmungen gelten jedoch nicht im Fall einer Übergangsmaßnahme, die die Abzugsfähigkeit von Zinsen, Lizenzgebühren oder sonstigen Zahlungen (oder den Abzug von Schulden bei Steuern vom Vermögen) nicht begrenzt.

b) Mitgliedschaft in der EU und im EWR

427. Für Mitgliedstaaten der Europäischen Union und Vertragsparteien des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) muss eine Übergangsmaßnahme mit EU-Recht vereinbar sein, einschließlich der in den EU-Verträgen festgelegten Grundfreiheiten und des Verbots staatlicher Beihilfen.

428. Um sicherzustellen, dass die Maßnahme die Niederlassungs- oder Dienstleistungsfreiheit nicht einschränkt, sollte sie folglich sowohl für gebietsansässige als auch für gebietsfremde Steuerpflichtige gelten. Jedes Gestaltungselement, das zu einer Ungleichbehandlung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden führt, würde nur dann mit diesen Freiheiten in Einklang stehen, wenn es nach einem der wenigen vom Europäischen Gerichtshof im Kontext der direkten und indirekten Besteuerung anerkannten Rechtfertigungsgründe gerechtfertigt ist und dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht.

429. Um sicherzustellen, dass die Maßnahme, wenn sie von einzelnen Staaten angewandt wird, keine unzulässige staatliche Beihilfe darstellt, muss sie so konzipiert werden, dass sie keiner Gruppe von Steuerpflichtigen einen selektiven Vorteil gewährt. Eine Übergangsmaßnahme muss also eine unterschiedliche Behandlung von Unternehmen, die sich rechtlich und faktisch in einer vergleichbaren Lage befinden, vermeiden.

430. Für EU-Mitgliedstaaten sollte die Übergangsmaßnahme außerdem so ausgestaltet werden, dass sie nicht die Form einer Mehrwertsteuer annimmt, die mit der EU-Richtlinie über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem unvereinbar wäre.

c) Mitgliedschaft in der WTO

431. Jede Übergangsmaßnahme sollte außerdem andere bestehende internationale Verpflichtungen berücksichtigen, einschließlich der Verpflichtungen, die sich aus der Mitgliedschaft in der WTO ergeben. Dazu gehören die Nichtdiskriminierungspflichten in Bezug auf die Inländerbehandlung und die Meistbegünstigungsklausel.

Vorübergehender Charakter

432. Jede Übergangsmaßnahme sollte im Bewusstsein eingeführt werden, dass ihr steuerpolitischer Zweck ein vorübergehender ist; ihre Geltungsdauer endet, sobald eine globale Antwort auf die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung vereinbart ist und

umgesetzt wird. Dies folgt direkt aus den steuerpolitischen Beweggründen, die die Einführung einer Übergangsmaßnahme rechtfertigen. Zudem entspricht es dem Konsens aller Mitglieder des Inclusive Framework, dass eine umfassende globale Lösung besser ist als unilaterale Maßnahmen, unabhängig davon, ob sie einzeln oder gemeinsam auf regionaler Ebene, beispielsweise im EU-Kontext, umgesetzt werden.

433. Es ist von entscheidender Bedeutung, dass die Staaten an ihrem Ziel festhalten, einen breiten globalen Konsens zu erreichen, und sicherstellen, dass die vereinbarte globale Lösung rasch und koordiniert umgesetzt werden kann und dass eine Übergangsmaßnahme genau dies bleibt, nämlich vorübergehend, ohne globale Maßnahmen zu beeinträchtigen oder zu gefährden. Wenn ein Staat bereits eine Übergangsmaßnahme verabschiedet hat, sollten diese Prinzipien für diese Maßnahme in gleicher Weise gelten.

Zielgerichtetheit

434. Angesichts der möglichen negativen Auswirkungen der Einführung einer Übergangsmaßnahme ist es wichtig, diese Maßnahme so gezielt wie möglich auf die Unternehmen auszurichten, die als die größten Risikofaktoren wahrgenommen werden. In einer Reihe von Staaten sind dies die Unternehmen, die ihre Geschäftstätigkeit an einem Ort stark ausdehnen können, ohne dort über entsprechende Masse zu verfügen, und deren Geschäftsmodelle sich stark auf Nutzerbeteiligung und Netzwerkeffekte stützen. Da die Übergangsmaßnahme keine umfassende Lösung bieten soll, sollte sie nicht darauf abzielen, sämtliche Geschäftsvorfälle zu erfassen, bei denen die zunehmende Digitalisierung tatsächlich oder anzunehmenderweise Risiken mit sich bringt.

435. Der Anwendungsbereich der Maßnahme sollte klar und zielgerecht abgegrenzt sein, um die Einhaltung der Vorschriften und die Verwaltung zu erleichtern und die Nebenwirkungen der Maßnahme auf andere Bereiche des innerstaatlichen und internationalen Steuersystems auf ein Minimum zu begrenzen.

436. Die Übergangsmaßnahme sollte nicht für Lieferungen physischer Waren gelten, wenn es sich beim Anbieter lediglich um den Eigentümer der Waren handelt, der das Eigentum an diesen Waren im Rahmen eines online geschlossenen Vertrags auf den Verkäufer überträgt. Der Online-Verkauf von Waren kann von den weiter unten eingehender erörterten Mittlerdiensten unterschieden werden, bei denen eine Online-Plattform als Intermediär den Handel mit physischen Waren zwischen Dritten erleichtert. Angesichts der Bedeutung der physischen Infrastruktur für den Verkauf physischer Waren (einschließlich Bestandsverwaltung, Lagerung und Logistik) und der jüngsten Arbeiten im Rahmen der Aktionspunkte 7 bis 10 des BEPS-Projekts gehört der Online-Warenhandel nicht zu den Geschäftsmodellen, die jene Art von Risiken mit sich bringen, die zur Einführung einer Übergangsmaßnahme führen sollten. Außerdem hätte die Einführung einer Übergangsmaßnahme in Bezug auf die Lieferung von Waren überaus weitreichende Auswirkungen und würde sicherlich über den eigentlichen Zweck einer Übergangsmaßnahme hinausgehen, da sie beispielsweise den Online-Handel des örtlichen Supermarkts mit Lebensmitteln erfassen würde.

437. Die Übergangsmaßnahme sollte außerdem auf bestimmte festgelegte E-Dienstleistungen beschränkt werden und nicht automatisch für alle Dienstleistungen gelten, die über das Internet angeboten werden. Unter eine derart breite Definition von E-Dienstleistungen würden auch Unternehmen fallen, bei denen die Intensität der Nutzerbeteiligung, wie in Kapitel 2 dargelegt, relativ gering ist. Eine Verbrauchsteuer, von der ein breiter Fächer von Unternehmen betroffen wäre, die sich in Bezug auf Rentabilität und Grad der Digitalisierung erheblich unterscheiden, könnte einen disruptiven und unvorhersehbaren Effekt auf

die Binnenwirtschaft haben und so die Innovationstätigkeit und das Wachstum im Bereich digitaler Dienstleistungen und Lösungen beeinträchtigen.

438. Eine breitbasierte vorübergehende Steuer auf alle E-Dienstleistungen könnte auch zu Unklarheiten und Anomalien führen, die unerwartete Erfüllungs- und Verwaltungskosten sowie Steuerplanungsmöglichkeiten mit sich bringen könnten. So könnte es beispielsweise schwierig sein zu bestimmen, ob eine bestimmte Dienstleistung über das Internet erbracht wurde, wenn der E-Service-Anbieter auch über andere Wege mit seinem Kunden kommunizieren kann. Eine breitbasierte Steuer auf alle E-Dienstleistungen könnte außerdem eine unterschiedliche steuerliche Behandlung zur Folge haben, je nachdem, ob eine Leistung in physischer oder digitaler Form erfolgt. Eine Steuer, die für alle online erbrachten Dienstleistungen, aber nicht für den Online-Handel mit Waren gilt, würde beispielsweise die elektronische Lieferung von Musik, Software, Filmen und anderen urheberrechtlich geschützten Produkten besteuern, die Lieferung der gleichen Produkte in materieller Form (d.h. als CD, Schallplatte oder DVD) aber nicht erfassen. Ein breiter gefasster Anwendungsbereich könnte außerdem mögliche Kaskadeneffekte und Überbesteuerungsprobleme verschärfen.

439. Mehrere Staaten sind der Auffassung, dass eine gezielte Übergangsmaßnahme für Internetwerbung und digitale Mittlerdienste sinnvoll sein könnte, weil sie davon ausgehen, dass die betreffenden E-Dienstleistungsunternehmen in der Regel ortsungebunden agieren und stark von immateriellen Werten, Daten, Nutzerbeteiligung und Netzwerkeffekten abhängig sind. Dies bedeutet ihrer Ansicht nach, dass eine Wertschöpfung in ihrem Staat stattfindet.

a) Internetwerbung

440. Bei Internetwerbung handelt es sich um allgemein bekannte, weitverbreitete Dienstleistungen, die infolge der Digitalisierung rasch expandieren. Diese Dienstleistungen können ortsungebunden erbracht werden, ohne dass der Leistungserbringer eine steuerpflichtige Präsenz in dem Staat einrichten müsste, auf den die Werbung abzielt. Wie in Kapitel 2 erörtert, ist Internetwerbung durch starke Netzwerkeffekte gekennzeichnet und in der Regel von der Verwertung von Daten abhängig, die durch die Beteiligung der Nutzer erhoben werden.

441. Eine Steuer auf Internetwerbung würde auf die Übermittlung einer bestimmten werbewirksamen oder verkaufsfördernden Botschaft an einen Endnutzer über das Internet erhoben. Eine solche Steuer würde nur für bezahlte Werbung oder Verkaufsförderung gelten. Sie würde beispielsweise bei einem Website-Betreiber erhoben, der anderen Websites Verlinkungen zu ihrer Website in Rechnung stellt, oder wenn ein Produkthersteller eine Werbeagentur oder ein Social-Media-Unternehmen dafür bezahlt, dass sie Werbung für sein Produkt auf einer Online-Plattform schalten. Sie würde dagegen nicht den Nutzer einer Social-Media-Plattform betreffen, der Fotos oder Videos mit Werbeinhalten hochlädt, es sei denn, die Plattform stelle dem Nutzer das Posten dieser Inhalte effektiv in Rechnung.

442. Bei der Festlegung des Anwendungsbereichs einer Verbrauchsteuer auf Online-Werbung kann sich die Frage stellen, wie bei einer für ein Leistungspaket gezahlten Vergütung der Teil ermittelt werden kann, der auf Online-Werbung entfällt. Die Steuerverwaltungen müssten beispielsweise klarstellen, ob Werbung in einem Print-Medium wie die Erbringung (oder Teilerbringung) einer E-Dienstleistung behandelt werden soll, wenn die Publikation den Lesern auch online zur Verfügung gestellt wird. Die Staaten sollten außerdem Missbrauchsbekämpfungsvorschriften in Erwägung ziehen, um Unternehmen daran zu hindern,

ihre Dienstleistungen zur Umgehung der Steuer umzuqualifizieren, beispielsweise indem sie die rechtliche Bezeichnung der Leistung ändern, ohne deren Inhalt zu verändern.

b) Mittlerdienste

443. Digitale Mittlerdienste (auch Plattformen genannt) sind Websites und mobile Anwendungen, die den Austausch von Waren oder Dienstleistungen zwischen Dritten erleichtern. Die Anbieter von Mittlerdiensten sind in der Regel von aktiver Nutzerbeteiligung und indirekten Netzwerkeffekten abhängig, um einen virtuellen Marktplatz zu schaffen. Die Definition von E-Dienstleistungen umfasst jede Art von virtuellem Marktplatz, der es Dritten ermöglicht, Waren oder Dienstleistungen zu verkaufen oder auszutauschen. So könnten beispielsweise Mehrspieler-Online-Spiele insoweit erfasst werden, als sie den Austausch von Dienstleistungen innerhalb des Spiels ermöglichen. Die Staaten sollten in Erwägung ziehen, bei dieser Definition Plattformen auszuklammern, die die Erbringung von Finanzdienstleistungen (wie Kreditvergabe, Versicherungsleistungen oder Wertpapier- bzw. Rohstoffhandel) ermöglichen, weil es angesichts des Regulierungsumfelds und dessen steuerlicher Folgen gerechtfertigt sein kann, derartige Dienstleistungen aus dem Anwendungsbereich einer Übergangsmaßnahme auszunehmen. Außerdem können für diese Art von Dienstleistungen bereits bestimmte Finanztransaktionssteuern (beispielsweise Stempelgebühren) gelten.

444. Die betreffende Kategorie von E-Dienstleistungen würde nur die Vermittlung von Transaktionen zwischen Dritten gegen eine Vergütung und nicht den direkten Online-Verkauf von Dienstleistungen an Kunden über die eigene Website des Anbieters umfassen. So könnte ein Buchungsportal, über das Reisende Flüge oder Übernachtungen online bei Fluggesellschaften und Hotels buchen können, beispielsweise als Anbieter von Mittlerdiensten behandelt werden; die Verbrauchsteuer könnte dann auf die Provision erhoben werden, die von den Fluggesellschaften oder Hotels für die einzelnen über die Website durchgeführten Buchungen gezahlt wird. Wenn ein Flug oder eine Übernachtung jedoch direkt bei der Fluggesellschaft oder dem Hotel über deren eigene Websites gebucht wird, liegt keine Erbringung von Mittlerdiensten vor, und die Verbrauchsteuer findet keine Anwendung⁴. Eine Aufteilung zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerpflichtigen Leistungselementen kann erforderlich sein, wenn es sich nur bei einem Teil der Leistung um einen Mittlerdienst handelt.

445. Online-Mittlerdienste sind ebenso wie Werbeleistungen allgemein bekannte, allgegenwärtige Dienstleistungen, die in der Regel ortsungebunden erbracht werden, ohne dass der Leistungserbringer in dem Staat, in dem die Dienstleistungen verkauft oder erbracht werden, eine physische Präsenz einrichten müsste. Würde die Übergangsmaßnahme nur für Internetwerbung gelten, könnte dies einige Unternehmen dazu veranlassen, ihr Geschäftsmodell in das eines Mittlerdiensts umzuwandeln. Einige Mittlerdienste erfordern jedoch einen geringeren Grad an Nutzerbeteiligung als andere (beispielsweise wenn das Produkt oder die Dienstleistung allgemeiner Art und austauschbar ist und die Zahl der potenziellen Kunden und/oder Anbieter begrenzt ist). Im Vergleich zu den Geschäftsmodellen der Internetwerbung unterscheiden sich die Geschäftsmodelle von Mittlerdiensten stärker in Bezug auf ihre Abhängigkeit von direkten und indirekten Netzwerkeffekten. Einige Online-Mittlerdienste dürften hauptsächlich indirekte Netzwerkeffekte nutzen, wobei direkte Netzwerkeffekte keine große Rolle spielen und die Nutzerbeteiligung weniger „aktiv“ und weniger entscheidend für das Geschäftsmodell ist. Eine Verbrauchsteuer könnte dazu führen, dass vertikal integrierte Unternehmen steuerlich günstiger behandelt werden als Online-Plattformen, was die Anbieter von Mittlerdiensten dazu veranlassen könnte, ihr

Geschäftsmodell und die Nutzungsbedingungen zu ändern, um die Steuer zu umgehen. Eine Steuer auf Mittlerdienste könnte auch Auswirkungen auf kleinere Unternehmen haben, die zur Vermarktung ihrer Waren und Dienstleistungen von Mittlerdiensten abhängig sind. Die Staaten sollten deshalb die Vor- und Nachteile einer Ausweitung des Anwendungsbereichs einer Übergangsmaßnahme auf Mittlerdienste sorgfältig abwägen.

Begrenzung des Risikos der Überbesteuerung

446. Bei der Gestaltung einer Übergangsmaßnahme ist ein ausgewogener Ansatz entscheidend, um das eigentliche Ziel der Maßnahme umzusetzen, d.h. den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft rasch zu begegnen, ohne das Risiko einer Überbesteuerung der von der Maßnahme betroffenen Steuerpflichtigen entstehen zu lassen. Sowohl der Steuersatz als auch der Anwendungsbereich der Maßnahme spielen hierbei eine wichtige Rolle. Je breiter der Anwendungsbereich ist, desto größer ist die Wahrscheinlichkeit, dass bestimmte Steuerpflichtige übermäßig belastet werden, was dem ursprünglichen Sinn und Zweck der Maßnahme zuwiderlaufen würde. Der Steuersatz sollte auf einem niedrigen Niveau angesetzt werden, das in einem angemessenen Verhältnis zur Gewinnspanne der betroffenen Unternehmen steht. Die Festlegung eines angemessenen Steuersatzes ist schwieriger, wenn die Steuer auf Bruttobasis erhoben wird, und wird in der Praxis noch schwieriger, wenn sich die Maßnahme auf einen breiten Fächer von Dienstleistungen und Dienstleistungsanbietern erstreckt. E-Dienstleistungsunternehmen unterscheiden sich in Bezug auf Gewinnspannen, Cashflows und Kreditkosten, was je nach den für die Verbuchung der Zahlungen und die Steuererklärungen geltenden Vorschriften dazu führen kann, dass die Steuer einen unvorhersehbaren und unverhältnismäßigen Effekt auf bestimmte E-Dienstleistungsunternehmen hat.

447. Wenn eine Übergangsmaßnahme über eine Verbrauchsteuer auf den für eine Leistung gezahlten Nettobetrag umgesetzt wird, kann sie zu wirtschaftlicher Doppelbesteuerung führen. Wie weiter oben dargelegt, kann es zu wirtschaftlicher Doppelbesteuerung kommen, wenn eine Verbrauchsteuer sowohl bei Gebietsansässigen als auch bei Gebietsfremden erhoben wird, ohne dass die Möglichkeit einer Anrechnung der Steuer auf die Körperschaftsteuer besteht, in deren Bemessungsgrundlage die betreffende Zahlung ebenfalls berücksichtigt ist. Dies kann paradox wirken, da die Leichtigkeit, mit der ein Gebietsfremder E-Dienstleistungen im Besteuerungsstaat erbringen kann, ohne dort eine steuerpflichtige Präsenz zu unterhalten, einer der Hauptgründe für die Einführung einer Übergangsmaßnahme ist.

448. Eine weitere Art von Doppelbesteuerung kann in Fällen entstehen, in denen E-Dienstleistungen an eine Person erbracht werden, die diese Leistungen in eine andere Leistung einbringt, die nach innerstaatlichem oder ausländischem Recht der Verbrauchsteuer unterliegt. Das Ausmaß dieses Kaskadeneffekts hängt von der Ausgestaltung der Steuer, einschließlich ihres Anwendungsbereichs, des Steuersatzes und etwaiger Geringfügigkeitsgrenzen ab. Es kann schwierig sein, solche Kaskadeneffekte zu vermeiden, ohne die Gestaltung der Steuer zu ändern oder die Art und Weise zu beeinflussen, wie das E-Dienstleistungsunternehmen die betreffenden Leistungen im Besteuerungsstaat erbringt, was zu zusätzlichen Verwaltungs- und Erfüllungskosten führt.

449. Um solchen Kaskadeneffekten entgegenzuwirken, könnte eine Ausnahme von der Verbrauchsteuer gewährt werden, wenn der Anbieter nachweisen (zertifizieren) kann, dass die E-Dienstleistung in eine andere steuerpflichtige Leistung einfließt. Die von den Staaten mit dieser Art von Mechanismus (z.B. im Kontext von Einzelhandelsumsatzsteuern) gewonnenen Erfahrungen zeigen jedoch, dass er in der Praxis manchmal schwer umzusetzen ist, erhebliche Betrugsmöglichkeiten schafft und möglicherweise nicht alle zu Doppelbesteue-

rung führenden Kaskadeneffekte beseitigt. Die Alternative, d.h. dem Leistungsempfänger zu erlauben, die dem Anbieter gezahlte Verbrauchsteuer anzurechnen, hätte dagegen den Effekt, die Übergangsmaßnahme stärker einer Mehrwertsteuer anzugleichen. Dadurch dürfte die Ausgestaltung der Steuer noch komplexer werden, was insbesondere angesichts des vorübergehenden Charakters der Maßnahme unangemessen wäre.

Begrenzung der Auswirkungen auf Startups, Unternehmensgründungen und kleine Unternehmen im Allgemeinen

450. Bei der Ausgestaltung einer Übergangsmaßnahme muss in Anbetracht der positiven Effekte der Digitalisierung auf Wirtschaftswachstum und Produktivität (vgl. Kapitel 2 zu Geschäftsmodellen und Wertschöpfung) auch darauf geachtet werden, dass unerwünschte Auswirkungen auf durch die Digitalisierung begünstigte Unternehmensgründungen begrenzt werden. Anlass zur Sorge, dass eine Übergangsmaßnahme die wirtschaftliche Tragfähigkeit bestimmter Unternehmen gefährden könnte, besteht vor allem im Fall von Startups (und kleinen Unternehmen im Allgemeinen), deren finanzielle Situation angespannter sein dürfte als die größerer und reiferer Unternehmen. Kleine Unternehmen können auch indirekt betroffen sein, da sie u.U. in großem Umfang digitale Dienstleistungen nutzen. Dieses Risiko wird noch verschärft, wenn die Steuer auf Bruttobasis erhoben wird.

451. In diesem Zusammenhang ist auch festzustellen, dass eine Übergangsmaßnahme Erfüllungspflichten mit sich bringt, die den Unternehmen indirekte wirtschaftliche Lasten aufbürden. In den Frühphasen der Unternehmensgründung können diese Kosten hoch und die durch die Steuer erzielten Einnahmen niedrig sein. Dies kann auch der Fall sein, wenn alles unternommen wurde um sicherzustellen, dass die Übergangsmaßnahme einfach umzusetzen und zu verwalten ist. Daran zeigt sich, wie wichtig es ist, darauf zu achten, dass eine solche Maßnahme Startups, Unternehmensgründungen und kleine Unternehmen im Allgemeinen nicht beeinträchtigt.

452. Bei einer vorübergehenden Steuermaßnahme müsste also ein Schwellenwert vorgesehen werden. Dieser müsste so konzipiert und festgelegt sein, dass Startups, Unternehmensgründungen und kleine Unternehmen im Allgemeinen nicht behindert, bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen ansonsten aber weder begünstigt noch benachteiligt werden. Dabei muss auch berücksichtigt werden, dass es kleineren Unternehmen schwerer fällt, den Erfüllungsaufwand zu bewältigen und dass sowohl in der Internetwerbung als auch bei Mittlerdiensten generell erst bei höheren Umsätzen ein Rentabilitätsniveau erreicht wird, bei dem die Erhebung einer Verbrauchsteuer vertretbar ist. Auch die administrativen Kosten und Lasten der Steuerverwaltung sprechen für einen sinnvollen Schwellenwert. Jeder Schwellenwert sollte mit Bezug auf die Ergebnisse der vorhergehenden Rechnungsperiode festgelegt werden, damit Gewissheit über seine Anwendung besteht.

453. Eine Möglichkeit, diesen Anforderungen gerecht zu werden, wäre, einen Schwellenwert für den Bruttoumsatz des Gesamtkonzerns mit einem Schwellenwert für den Umsatz im Inland zu kombinieren. Nur digitale Dienstleister, die beide Schwellenwerte überschreiten, wären verpflichtet, sich steuerlich registrieren zu lassen. Ein ebenfalls denkbarer alternativer Ansatz bestünde darin, nur einen Schwellenwert für den Umsatz im Inland anzuwenden.

454. Eine Bruttoumsatzschwelle wäre ein klares, objektives Kriterium, um Unternehmen auszuklammern, die keine bedeutsame globale Präsenz aufweisen. Kleinere Unternehmen, die in den inländischen Markt eintreten, wären so nicht verpflichtet, ihren Umsatz in jedem Besteuerungsstaat einzeln aufzuzeichnen um festzustellen, ob sie von der Übergangsmaßnahme betroffen sind. Außerdem würde dadurch den Steuerbehörden die Verwaltung

der Steuer erleichtert. Die Staaten könnten sich bei der Festlegung des Schwellenwerts an bewährten internationalen Standards wie beispielsweise dem Schwellenwert für die länderbezogene Berichterstattung orientieren. Die Konzernumsatzschwelle der länderbezogenen Berichterstattung von 750 Mio. EUR wurde zwar nicht für diesen Zweck konzipiert, sie hätte jedoch den Vorteil, ein bekannter Standard zu sein, der von Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen verwaltungstechnisch leicht anzuwenden ist. Außerdem würde eine Bruttoumsatzschwelle den Unternehmen, deren Geschäftstätigkeit unter dem Schwellenwert liegt, die Sicherheit geben, dass sie von der Maßnahme nicht betroffen sind.

455. Die Bruttoumsatzschwelle würde mit einer inländischen Umsatzschwelle kombiniert, die E-Dienstleistungsunternehmen ausschließt, deren Umsatz im jeweiligen Staat oder geografischen Markt zu gering ist, um den hohen Verwaltungs- und Erfüllungsaufwand zu rechtfertigen, der mit der Veranlagung und Erhebung der Steuer verbunden ist. Ein niedriger Umsatz wäre auch ein Zeichen dafür, dass die Nutzerbeteiligung und die damit zusammenhängenden Netzwerkeffekte im Absatzstaat gering oder unerheblich sind.

456. Um festzustellen, ob die Umsatzschwelle erreicht ist, müssten die Anbieter von E-Dienstleistungen ihre von der Übergangsmaßnahme betroffenen Umsätze mit denen der anderen Konzernunternehmen aggregieren. Zudem könnten Missbrauchsbekämpfungsvorschriften erforderlich sein, um künstlichen bzw. Wiederverkaufsvereinbarungen mit konzernexternen Gesellschaften entgegenzuwirken, mit denen die inländische Umsatzschwelle umgangen werden soll.

Begrenzung von Kosten und Komplexität

457. Ein wichtiger, bei der Ausgestaltung der Steuerpolitik stets zu berücksichtigender Punkt sind die Kosten, die den Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen durch die zu erfüllenden Auflagen entstehen. Dies gilt in besonderem Maße für Übergangsmaßnahmen, die per definitionem vorübergehend sind und bei denen die Verwaltungskosten und die Komplexität deshalb so gering wie möglich gehalten werden sollten. Diese Aspekte sollten bereits in der Konzeptionsphase berücksichtigt werden und bei der Bewertung der geprüften Maßnahmen großes Gewicht erhalten. Im Interesse einer leichteren Handhabung kann es sich beispielsweise empfehlen, in erheblichem Umfang auf bestehende Steuererhebungsmechanismen und -verfahren zurückzugreifen, wie sie etwa für Mehrwert- oder Verkaufsteuern entwickelt wurden. Die leichtere Handhabung ist auch ein Argument für gezielte Maßnahmen mit begrenztem Anwendungsbereich und sinnvollen Schwellenwerten.

458. Eine Übergangsmaßnahme in der Form einer Verbrauchsteuer auf E-Dienstleistungen würde insbesondere eine gemeinsame Regel für den Leistungsort erfordern, anhand derer bestimmt werden kann, ob die E-Dienstleistungen im Besteuerungsstaat erbracht wurden. Ein einheitlicher Ansatz für die Bestimmung des Leistungsorts von E-Dienstleistungen ist wichtig, um die Unsicherheiten, Kosten und Ineffizienzen zu reduzieren, die entstehen würden, wenn die Staaten Übergangsmaßnahmen dieser Art mit unterschiedlichen Regeln für den Leistungsort einführen würden. Welches die geeignetste Regel für die Bestimmung des Leistungsorts ist, hängt von der Art der E-Dienstleistungen ab, auf die sich die Maßnahme bezieht.

a) Werbeleistungen: Leistungsort ist der Zielstaat der Werbung

459. Eine Reihe von Gründen sprechen dafür, Werbeleistungen so zu behandeln, als würden sie in dem Staat erbracht, auf den die Werbebotschaft abzielt:

- i. Eine Werbebotschaft wird der Sache nach in dem Staat übermittelt, in dem sich die Person befindet, die sie abrufen oder ansieht (d.h. der Endnutzer) (und nicht im Staat des Käufers der Werbeleistungen).
- ii. Wenn der Ort, an dem die Werbebotschaft übermittelt wird, als Leistungsort gilt, bedeutet dies auch, dass die Verbrauchsteuer nicht einfach umgangen werden kann, indem die Werbeleistungen über ein Unternehmen in einem Staat erworben werden, der keine Verbrauchsteuer auf E-Dienstleistungen erhebt.

460. Außerdem ist davon auszugehen, dass Online-Werbeunternehmen gewöhnlich über die erforderlichen Instrumente verfügen, um Informationen über die Zahl und den Ort der Sichtkontakte mit einer bestimmten Werbebotschaft zu erfassen. Sie nutzen diese Informationen vielfach für Rechnungszwecke. Dies dürfte den Online-Werbeunternehmen die Erfüllung der Auflagen und den Steuerbehörden die Verwaltung der Übergangsmaßnahme erleichtern.

461. Staaten, die Übergangsmaßnahmen in Bezug auf Werbeleistungen umsetzen möchten, können sich an den Elementen der Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung orientieren, die die Arten von Informationen beschreiben, auf die sich ein Anbieter stützen kann, um den Ort der Besteuerung von Lieferungen und Leistungen von Unternehmen an Privatkunden (B2C) zu bestimmen. In diesen Leitlinien wird den Staaten geraten, den Anbietern zu gestatten, sich soweit wie möglich auf Daten zu stützen, die sie im Verlauf ihrer normalen Geschäftstätigkeit routinemäßig erheben, solange diese Daten hinreichend verlässliche Informationen über den Ort des Kunden liefern.

462. Zwar dürften nicht alle Online-Werbeunternehmen wie oben beschrieben Informationen über den Standort der Endnutzer erheben, sie dürften aber im Allgemeinen die IP-Adresse kennen, von der aus die Werbeinhalte angesehen wurden, und sie verfügen möglicherweise auch über andere Informationen über die Endnutzer (beispielsweise zu deren Sprachpräferenzen und zum üblichen Ort der Internetnutzung), anhand derer ihr Standort bestimmt werden kann.

b) Mittlerdienste: Als Leistungsort gilt der Staat des Kunden

463. Der durch Mittlerdienste geschaffene virtuelle Marktplatz hat zwar keine physische Präsenz, ein möglicher Ansatz wäre jedoch die Besteuerung der Provision, die auf den auf dem Markt, auf dem der eigentliche Verkauf stattfindet, erzielten Umsatz gezahlt wird. Für einen Intermediär kann es in bestimmten Fällen zwar schwierig sein zu bestimmen, wo die eigentliche Warenlieferung oder Dienstleistung erfolgte, der Standort des Kunden kann jedoch eine zuverlässige Hilfsvariable sein. Bei Mittlerdiensten würde dann die Person als Kunde gelten, mit der der Vertrag über die Erbringung der Mittlerdienste geschlossen wurde. Im Fall von Hotelbuchungsplattformen, bei denen die Provision für den Mittlerdienst in der Regel vom Hotel gezahlt wird, würde die Leistung folglich so behandelt, als wäre sie dem Hotel erbracht worden. Beim Verkauf von Waren, bei dem der Verkäufer dem E-Service-Anbieter für jeden Verkauf eine Provision zahlt, würde der Mittlerdienst dementsprechend als Leistung gegenüber dem Verkäufer der Waren behandelt (in welchem Fall der Ansässigkeitsstaat des Verkäufers und nicht der Ansässigkeitsstaat des Käufers die Steuer erheben würde). In Fällen, in denen der Dienstleister von verschiedenen Beteiligten gesonderte Gebühren für verschiedene Aspekte des gleichen Geschäftsvorfalles erhebt (z.B. sowohl vom Verkäufer als auch vom Käufer der über die Plattform vermittelten Waren oder Dienstleistungen), würde die Lieferung bzw. Leistung so behandelt, als erfolge sie proportional zur gezahlten Vergütung⁵.

Anmerkungen

1. Einige Staaten verwenden hier den Begriff Ausgleichssteuer oder -abgabe.
2. Wie in Kapitel 5 dargelegt, sieht das OECD-Musterabkommen besondere Regeln für bestimmte Arten von Einkünften vor, wie beispielsweise Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, Zinsen, Dividenden oder Lizenzgebühren. Im Fall einer Steuer auf E-Dienstleistungen würde jedoch keine dieser Kategorien Anwendung finden.
3. Wegen weiterer Hintergrundinformationen zum Anwendungsbereich von Artikel 2 vgl. (OECD, 1957^[2])
4. Die Frage, ob eine Person Waren oder Dienstleistungen direkt verkauft oder Mittlerdienste anbietet, müsste unter Bezugnahme auf den konkreten Inhalt der zwischen den Vertragsparteien geschlossenen Vereinbarung geklärt werden. Ein webbasierter Wiederverkäufer von Waren, die Eigentümern Dritter sind, kann so behandelt werden, als stelle er unabhängigen Anbietern eine Online-Handelsplattform zur Verfügung (d.h. als biete er eine E-Dienstleistung an), wenn die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Beteiligten darauf schließen lassen, dass der Wiederverkäufer kein mit den Eigentumsrechten an den über die Website verkauften Waren verbundenes Lagerisiko trägt. Dementsprechend könnte ein Contentprovider so behandelt werden, als stelle er eine Online-Handelsplattform zur Verfügung, über die Urheberrechtsinhaber ihre Inhalte direkt an Nutzer verkaufen oder lizenzieren können, wenn er in der Praxis nur begrenzt an der Festlegung der auf der Plattform angebotenen Inhalte und deren Kontrolle beteiligt ist und wenn die Lizenzvereinbarungen mit den Urheberrechtsinhabern im Wesentlichen einer Provisionsvereinbarung entsprechen.
5. Um zu bestimmen, ob Mittlerdienste in einem bestimmten Staat erbracht wurden, könnten die Staaten, insbesondere in Fällen, in denen ein Kunde möglicherweise in mehr als einem Staat niedergelassen ist, den in den *Internationalen Leitlinien für die Mehrwertbesteuerung* beschriebenen Ansatz für Lieferungen und Leistungen von Unternehmen an Unternehmen (B2B) anpassen und die Lieferung oder Leistung so behandeln, als erfolge sie in dem Staat, in dem sich das Unternehmen befindet, das die Dienstleistung oder den immateriellen Wert nutzt.

Literaturverzeichnis

- OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. [1]
- OECD (1957), "Listing and Definition of Taxes on Income and Capital", Dok.-Nr. FC/WP3 (57)1, Working Party No. 3 of the Fiscal Committee, <http://www.taxtreatieshistory.org/>. [2]

Kapitel 7

Sonderthema: Auswirkungen der Digitalisierung auf Aspekte des Steuersystems jenseits der internationalen Steuerregeln

Dieses Kapitel behandelt die Effekte, die die Digitalisierung über die internationalen Steuerregeln hinaus auf das Steuersystem hat. Es untersucht Chancen und Risiken für steuerpolitische Entscheidungsträger und Steuerverwaltungen und benennt Bereiche, in denen weitere Arbeiten den zuständigen staatlichen Stellen, insbesondere in Entwicklungsländern, helfen werden, die neuesten technologischen Entwicklungen zu nutzen.

7.1 Überblick

465. In Kapitel 1 und 2 dieses Berichts werden die weitreichenden Folgen der Digitalisierung beschrieben. Neben den internationalen Steuerregeln sind auch andere Elemente des heutigen Steuersystems von den disruptiven Effekten der Digitalisierung betroffen, die sowohl Chancen als auch Herausforderungen mit sich bringen. Wesentliche Entwicklungen, die sich auf das Steuersystem von seiner Konzeption bis hin zur Steuerverwaltung auswirken, sind u.a. die Entstehung von Geschäftsmodellen, die das Wachstum der Gig Economy und der Sharing Economy¹ sowie die Zunahme anderer Peer-to-Peer-Transaktionen (P2P) fördern, die Entwicklung von Technologien wie Blockchain und die gestiegenen Kapazitäten für Datenerhebung und Datenabgleich. In diesem Kapitel werden einige dieser Veränderungen erörtert und Bereiche für weitere Arbeiten in den kommenden Jahren identifiziert. Diese Arbeiten sollen den Staaten helfen, die Veränderungen und die mit ihnen verbundenen Chancen besser zu verstehen und zu nutzen und zugleich die Wirksamkeit des Steuersystems zu sichern. Dabei gilt es auch zu klären, wie einige der Fortschritte in diesem Bereich in Entwicklungsländern, in denen besondere Sachzwänge und Umstände zu berücksichtigen sind, effektiv umgesetzt werden können.

7.2 Online-Plattformen und ihr Effekt auf die formelle und informelle Wirtschaft

466. Eine der wesentlichen Veränderungen der Wirtschaft, die die Digitalisierung mit sich brachte, ist das rasche Wachstum mehrseitiger Online-Plattformen. Mehrseitige Online-Plattformen ermöglichen häufig sogenannte Peer-to-Peer-Transaktionen (P2P-Transaktionen), d.h. Geschäfte zwischen privaten Verkäufern von Produkten und Dienstleistungen und privaten Konsumenten, die außerhalb traditioneller Unternehmensstrukturen stattfinden (z.B. auf „Marktplätzen“). Online-Plattformen fördern insbesondere die zunehmende Ausbreitung der Sharing Economy und der Gig Economy. Bekannte Beispiele sind die vorübergehende Vermietung von Gästezimmern, ungenutztem Wohnraum oder Parkplätzen oder die Erbringung von Dienstleistungen, wie z.B. Lieferdiensten, haushaltsnahen Dienstleistungen oder Transport- bzw. Taxidiensten.

467. Einige der Geschäfte, die durch Online-Plattformen unterstützt werden, wie etwa P2P-Transaktionen, fanden früher schon auf anderen Wegen statt, z.B. über persönliche Empfehlungen, physische Marktplätze oder lokale Werbeausgänge und Netzwerke. Für die Steuerbehörden war es unter diesen Gegebenheiten schwierig, den Umfang und Wert der Transaktionen zu kontrollieren und zu erfassen. Folglich spielten sich diese Aktivitäten häufig in der informellen Wirtschaft ab. Wie in Kapitel 2 erörtert, fördert die Digitalisierung die Entstehung mehrseitiger Plattformen, da digitale Unternehmen dank der globalen Reichweite des Internets schnell und relativ kostengünstig ihren Kundenstamm vergrößern und große Netzwerke aufbauen können, die sich auf verschiedene Marktseiten sowie verschiedene Staaten erstrecken können. Da zuvor informelle Geschäfte, z.B. vom Typ Peer-to-Peer, jetzt über Online-Plattformen kanalisiert und erfasst werden, bieten sich den Steuerbehörden neue Möglichkeiten, zuvor nicht gemeldete Einkünfte zu überwachen und steuerlich zu veranlagern.

468. Der Umfang der Gig Economy und der Sharing Economy ist gegenwärtig noch nicht genau erfasst. Trotz ihres raschen Wachstums gehen die meisten Schätzungen nach wie vor von einer relativ geringen Größe aus (vgl. Kasten 7.1). Die Merkmale dieser Geschäftsmodelle lassen insgesamt jedoch den Schluss zu, dass ihr Anteil an der Wirtschaftstätigkeit weiter deutlich wachsen dürfte. Dafür sprechen die teils geringe Auslastung vieler Wirtschaftsgüter in privater Hand, die mutmaßlich bestehende, aber ungedeckte Nachfrage nach anderen

Kasten 7.1 **Umfang der Gig Economy und der Sharing Economy**

Es mangelt an verlässlichen Daten zum Umfang der Gig Economy und der Sharing Economy, was u. a. auf uneinheitliche Definitionen zurückzuführen ist. Berechnungen von Vaughan und Hawksworth (2014) zufolge beliefen sich die Umsätze der „kollaborativen Wirtschaft“ im Jahr 2014 weltweit auf 15 Mrd. USD und könnten bis 2025 auf 335 Mrd. USD steigen. Für die Europäische Union (EU) schätzen Vaughan und Daverio (2016), dass die Plattformunternehmen in den 5 wichtigsten Sektoren der Sharing Economy 2015 fast 4 Mrd. EUR erwirtschafteten und der Gesamtwert der über sie abgewickelten Transaktionen bei 28 Mrd. EUR lag. Diese Zahlen stellen frühere Wachstumserwartungen in den Schatten. Laut Schätzungen von Goudin (2016) beläuft sich der wirtschaftliche Wert, der in der EU durch die Nutzbarmachung unterausgelasteter Kapazitäten freigesetzt werden könnte, auf rd. 572 Mrd. EUR pro Jahr. Erhebungsdaten zeigen, dass immer mehr Menschen P2P-Transaktionen nutzen. Eine Erhebung des Pew Research Centre (2016) unter 4 787 Erwachsenen ergab, dass geschätzt rd. 72% der Erwachsenenbevölkerung in den Vereinigten Staaten einen von 11 verschiedenen Shared- oder On-Demand-Diensten genutzt hatten. Schätzungen von Stokes et al. (2014) zufolge hatten 2014 25% der Erwachsenenbevölkerung im Vereinigten Königreich P2P-Plattformen genutzt, um Wirtschaftsgüter oder Ressourcen zu teilen.

Arbeitsformen sowie die Tatsache, dass die Plattformen sowohl für Käufer als auch für Verkäufer einfach zu nutzen sind und mit starken vertrauensschaffenden Mechanismen versehen sind. Dies kann positive Wirtschafts- und Wohlfahrtseffekte haben, da zusätzliche wirtschaftliche Aktivitäten gefördert, die Wahlmöglichkeiten des Einzelnen verbessert und Tätigkeiten möglicherweise aus der informellen in die formelle Wirtschaft überführt werden. Diese Effekte dürften sich positiv auf die Steuereinnahmen auswirken. Allerdings werfen diese Geschäftsmodelle auch eine Reihe von Fragen für die Politikgestaltung auf. Dabei geht es sowohl um den fairen Wettbewerb mit anderen Anbietern als auch um die Auswirkungen auf die soziale Absicherung, die Renten, den Verbraucherschutz und die Staatseinnahmen, insbesondere Steuern und Sozialversicherungsbeiträge. Beispielsweise erwirtschaften im OECD-Raum immer mehr Arbeitskräfte Einkünfte außerhalb traditioneller Arbeitnehmer-Arbeitgeber-Beziehungen. Dieser Trend ist in verschiedenen OECD-Ländern bereits seit geraumer Zeit zu beobachten. Er ist jedoch zuletzt stärker in den Blickpunkt gerückt, weil die Entwicklungen in der digitalen Wirtschaft bewirken, dass immer mehr Dienstleistungen von selbstständig Beschäftigten über mehrseitige Plattformen erbracht werden.

469. Aus steuerlicher Sicht bringen mehrseitige Plattformen zweierlei Vorteile mit sich:

- i. **Stärkere Integration in die formelle Wirtschaft.** Wenn zuvor nicht gemeldete Transaktionen (insbesondere Bargeschäfte) über mehrseitige Online-Plattformen durchgeführt werden und dadurch ein größerer Teil oder die Gesamtheit der Einnahmen ausgewiesen wird, werden mehr Steuerpflichtige und Wirtschaftstätigkeiten in die formelle Wirtschaft integriert. Sollte dagegen der erwartete Zuwachs bei den Transaktionen über mehrseitige Plattformen nicht mit entsprechenden Zuwächsen bei den gemeldeten Einnahmen einhergehen, ist mit einem Wachstum der informellen Wirtschaft zu rechnen.
- ii. **Steigerung des Wachstums und der Staatseinnahmen.** Häufig fördern mehrseitige Plattformen nicht nur eine Verlagerung von Aktivitäten in die formelle Wirtschaft, sondern eröffnen auch neue Geschäftschancen. Das kann das Wachstum ankurbeln und die Staatseinnahmen erhöhen. Die Wachstumseffekte können direkt über eine Steigerung der wirtschaftlichen Tätigkeit oder indirekt über positive Ausstrahlungseffekte

auf andere Wirtschaftsbereiche zustande kommen. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein verbessertes Mobilitätsangebot zu mehr Tourismus oder einer stärkeren Nachfrage nach Dienstleistungen führt. Die Auswirkungen auf das Wachstum und die Staatseinnahmen hängen bis zu einem gewissen Grad auch davon ab, ob die Wirtschaftstätigkeit, die über mehrseitige Plattformen abgewickelt wird, zulasten bestehender direkter Wettbewerber geht. Die positiven Wachstums- und Einnahmeeffekte sind für alle Staaten wichtig, dürften für Entwicklungsländer mit einem großen informellen Sektor aber von besonderer Bedeutung sein.

470. Um diese positiven Effekte freizusetzen und einigen der Herausforderungen im Zusammenhang mit Online-Plattformen zu begegnen, müssen verschiedene Fragen angegangen werden.

7.2.1 Steuerliche Auswirkungen von Veränderungen der Arbeitswelt

471. Die Expansion der Gig Economy und der Sharing Economy kann Veränderungen in der steuerlichen Zusammensetzung der Erwerbsbevölkerung nach sich ziehen, beispielsweise wenn sich abhängig Beschäftigte selbstständig machen oder Unternehmen gründen. Dies kann erhebliche Auswirkungen haben. Wenn sich der Steuerstatus von Arbeitskräften ändert, unterliegen sie u.U. anderen Regelungen, etwa im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen oder auf Schwellenwerte für die Einkommensteuer und für Sozialversicherungsbeiträge. Kommt es bei einem erheblichen Teil der Erwerbsbevölkerung zu solchen Änderungen des Steuerstatus, hat dies Folgen für die Staatseinnahmen. Zudem stellen sich andere Politikherausforderungen, etwa aufgrund des Wegfalls bestimmter Arbeitnehmerrechte. Solche Statusänderungen können eintreten, weil Arbeitskräfte auf eigenen Wunsch eine andere Erwerbsform wählen oder weil sich die Präferenzen der Arbeitgeber, zumindest in einigen Bereichen ihrer Geschäftstätigkeit, ändern; es kann auch sein, dass beide Faktoren zusammentreffen. Möglicherweise verringert sich die relative Zahl der Normalarbeitsverhältnisse unter dem Einfluss der zunehmenden Verbreitung von Plattformen in bestimmten Sektoren bereits.

472. Die gesetzlichen Regelungen einiger Staaten sehen für atypische Erwerbsformen beispielsweise niedrigere Sozialversicherungsbeiträge vor. In anderen Staaten bietet das Steuersystem den Arbeitskräften Anreize, ihre Arbeitsleistungen nicht als abhängig Beschäftigte, die einem höheren Einkommensteuersatz unterliegen, sondern als Kleinunternehmer zu erbringen. Solche steuerlichen Regelungen könnten zu Steuermindereinnahmen führen, wenn sich in einer Volkswirtschaft die Erwerbsform und der Steuerstatus vieler Arbeitskräfte ändern. Sollen Ausgabenkürzungen vermieden werden, müssten diese Einnahmeeinbußen durch eine höhere steuerliche Belastung von weniger elastischen Bemessungsgrundlagen, z.B. unbeweglichem Vermögen und Konsum, kompensiert werden. Die Notwendigkeit einer Verlagerung auf andere, weniger variable Steuerquellen könnte zudem durch die (in anderen Kapiteln dieses Berichts erörterten) Schwierigkeiten bei der Erhebung der Körperschaftsteuer von digitalisierten Unternehmen verschärft werden. Der Effekt dieser Veränderungen auf die Steuereinnahmen und den Steuermix muss aus steuerpolitischer Sicht berücksichtigt werden, wenn im Rahmen einer globalen und umfassenden Analyse untersucht wird, ob eine solche Verlagerung positive Wohlfahrts-effekte für die Gesamtbevölkerung hat.

473. Viele Staaten und Gerichte setzen sich bereits mit diesen Fragen auseinander. Beispielsweise können sich durch die Entstehung solcher Plattformen und die Art der Verträge zwischen den Plattformen und ihren Nutzern mehr Möglichkeiten ergeben, Tätigkeiten so zu gestalten, dass Steuerschuld und Steuerbemessungsgrundlage möglichst gering ausfallen.

474. Es wäre sinnvoll, den Einfluss von Plattformen auf die Veränderung des Steuerstatus von Wirtschaftsakteuren in verschiedenen Beschäftigungsformen näher zu untersuchen. Die OECD steht für weitere Arbeiten auf diesem Gebiet zur Verfügung. Es wurden bereits erste Schritte zur Analyse verschiedener Steueranreize unternommen, die Plattformen und generell Arbeitgeber dazu bewegen, Arbeitskräfte in atypischen Erwerbsformen zu beschäftigen, und Arbeitnehmer dazu veranlassen, ihre Arbeitsleistung als Selbstständige oder Kleinunternehmer anzubieten.

7.2.2 Förderung von Innovationen und steuerliche Gleichbehandlung mit vergleichbaren herkömmlichen Tätigkeiten

475. Um neue Wirtschaftstätigkeiten zu fördern und eine angemessene steuerliche Behandlung sicherzustellen, müssen die Auswirkungen des Verwaltungsaufwands auf die Nutzer von Online-Plattformen berücksichtigt werden. Diese Frage stellt sich schon seit Längerem. Viele Staaten haben daher bereits vereinfachte Steuerregelungen für Kleinstunternehmen und kleine und mittlere Unternehmen sowie für nicht in erster Linie als Geschäftstätigkeit ausgeübte Aktivitäten eingeführt.

476. Weitergehende Maßnahmen, z.B. die Einführung besonderer Steuerregelungen für Tätigkeiten, die über Plattformen abgewickelt werden, sind nicht unbedingt sinnvoll, da solche Tätigkeiten in direktem Wettbewerb mit herkömmlichen Geschäftstätigkeiten stehen können (etwa Taxidiensten). Dies könnte dazu führen, dass im Wesentlichen identische Tätigkeiten unterschiedlich besteuert werden. Vereinfachte Übergangsregelungen könnten demgegenüber ein geeignetes Instrument darstellen, um die Integration herkömmlicher und neuer Tätigkeiten in die formelle Wirtschaft zu fördern und der mutmaßlichen Unerfahrenheit einiger Plattformnutzer in Steuerfragen Rechnung zu tragen. In weiteren

Kasten 7.2 Steuerpolitische Maßnahmen für die Sharing Economy

In Dänemark stellten die Ministerien für Industrie, Wirtschaft und Finanzen, Verkehr, Bau und Wohnen sowie Steuern kürzlich die Strategie der dänischen Regierung für Wachstum durch die Sharing Economy vor. Diese Strategie umfasst 22 Maßnahmen, darunter höhere Freibeträge bei Einnahmen aus der Vermietung von Immobilien, Autos und Booten, wenn Dritte (z.B. Plattformen) der Steuerverwaltung alle Einnahmen melden. Sie sieht auch die Entwicklung einer digitalen Lösung für die Meldung von Einkünften aus der Sharing Economy vor.

In Italien wurde eine neue Regelung für Einkünfte aus Kurzzeitvermietungen eingeführt, wonach der Steuerpflichtige für eine Ersatzsteuer von pauschal 21% auf seine Bruttoeinnahmen aus der Vermietung (anstelle einer Versteuerung zu seinem Einkommensteuersatz) optieren kann. Die neue Regelung gilt für Vermietungen bis zu 30 Tagen und schließt sowohl online als auch auf traditionellem Weg abgeschlossene Mietverträge ein.

Im Vereinigten Königreich wurden 2 separate Steuerfreibeträge für natürliche Personen von je 1 000 GBP pro Jahr für Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit und Einkünfte aus Immobilien eingeführt. Ziel der Maßnahme ist, das Steuersystem zu vereinfachen und die Entwicklung der digitalen Wirtschaft und der Sharing Economy zu fördern. Wenn die Einnahmen (vor Abzug von Aufwendungen) niedriger sind als der entsprechende Freibetrag, muss der Steuerpflichtige diese Einnahmen weder melden noch versteuern. Sind die Einnahmen höher als der Freibetrag, kann der Steuerpflichtige bei der Ermittlung seines steuerpflichtigen Gewinns wahlweise entweder den Freibetrag oder die tatsächlichen abzugsfähigen Aufwendungen geltend machen.

Arbeiten könnten Optionen analysiert werden, um den Erfüllungsaufwand für bestimmte Marktteilnehmer zu verringern und zugleich faire Wettbewerbsbedingungen zu sichern. Angesichts der in Kasten 7.2 erörterten Expansion der Gig Economy und der Sharing Economy ist dies besonders wichtig.

7.2.3 Verbesserung der effektiven Besteuerung von Tätigkeiten, die über Online-Plattformen abgewickelt werden

477. Wenn eine Transaktion nicht uneigennützig oder auf Basis einer Kostenbeteiligungsvereinbarung (z.B. Benzinkostenbeitrag von Mitfahrern), sondern gegen eine Zahlung von einer Privatperson an eine andere erfolgt, können sich für die Beteiligten Besteuerungsergebnisse ergeben. Plattformen können die Nutzer vor steuerliche Herausforderungen stellen, z.B. aufgrund von Unklarheiten über ihre Steuerpflichten. Dies dürfte insbesondere bei P2P-Transaktionen der Fall sein.

478. Für die Steuerverwaltungen ergeben sich die Herausforderungen im Zusammenhang mit Online-Plattformen und insbesondere P2P-Transaktionen vor allem aus dem Mangel an Informationen über die Identität der Nutzer sowie über die Zahlungen für die Tätigkeiten, die über die Plattform abgewickelt werden. Diese Informationen sind besonders schwierig zu erlangen, wenn sich die Plattform nicht in dem Staat befindet, in dem sich der Empfänger der Zahlung für die Transaktion befindet und in dem die Steuerschuld zu entrichten ist.

479. Es gibt verschiedene Möglichkeiten, diesen Herausforderungen zu begegnen, beispielsweise durch gezielte Aufklärungskampagnen für Steuerpflichtige oder die Beschaffung von Informationen bei den Plattformen selbst. Diese beiden Ansätze werden im Folgenden näher erörtert.

Bessere Aufklärung der Steuerpflichtigen und Selbstveranlagung

480. Je nachdem, welche vertraglichen Vereinbarungen zwischen den Plattformen und ihren Nutzern getroffen wurden, liegen möglicherweise keine Beschäftigungsverhältnisse oder anderweitigen Geschäftsbeziehungen im herkömmlichen Sinn vor. Folglich sind die Zahlungen für die Steuerverwaltungen im Allgemeinen nicht so transparent, wie dies in vielen Ländern beispielsweise bei abhängig Beschäftigten der Fall ist, bei denen üblicherweise auch eine Besteuerung an der Quelle vorgenommen wird. Die Besteuerung der Einkünfte kann daher voraussetzen, dass der Steuerpflichtige eine Selbstveranlagung durchführt, sofern keine umfassendere Zusammenarbeit zwischen den Plattformen und den Steuerverwaltungen sowie zwischen den einzelnen Steuerverwaltungen besteht. Bei Selbstveranlagung ist in der Regel am ehesten mit vollständigen Angaben zu rechnen, wenn den Steuerpflichtigen bewusst ist, dass sich die Steuerverwaltung die Daten selbst beschaffen kann, oder wenn die Daten der Steuerverwaltung direkt gemeldet werden, was noch wirkungsvoller ist.

481. Eine lückenhafte Selbstveranlagung kann auch darauf zurückzuführen sein, dass sich die Plattformnutzer nicht über ihre Steuerschuld im Klaren sind bzw. nicht wissen, ob die Tätigkeit steuerpflichtig ist. Dies kann ein komplizierter Sachverhalt sein, wobei insbesondere die Bestimmung des richtigen Erwerbsstatus und möglicherweise geltender Einkommensgrenzen sowie die Frage, ob eine Aktivität als Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, Schwierigkeiten bereiten können. Einige Plattformnutzer betrachten ihre Aktivitäten möglicherweise eher als eine Art Hobby oder Freizeitbeschäftigung denn als Geschäftstätigkeit, und manche sind überhaupt nicht steuerlich registriert. Folglich scheinen viele Plattformnutzer die betreffenden Einnahmequellen nicht zu melden. Hier

Kasten 7.3 **Aufklärung der Steuerpflichtigen über Steuerpflichten im Zusammenhang mit der Plattformwirtschaft**

Die Website der kanadischen Steuerbehörde (Canada Revenue Agency – CRA) enthält seit einiger Zeit auch Informationen über die Einkommensteuer- und Mehrwertsteuerpflichten, die bei Einkünften aus der Sharing Economy im Hinblick auf Steuerregistrierung, -berechnung und -abführung sowie die Meldung der Einkünfte zu beachten sind. Einige dieser Informationen richten sich speziell an Steuerpflichtige, die möglicherweise in früheren Jahren Einkünfte nicht gemeldet haben und nun ihre Steuerangelegenheiten in Ordnung bringen wollen. Die CRA arbeitet zudem mit einer großen Unterkunftsplattform zusammen, um die Nutzer über das plattformeigene Kommunikationsmedium über ihre steuerlichen Verpflichtungen aufzuklären. Ähnliche Kooperationen mit kleineren Plattformen sind geplant.

In Frankreich wurden P2P-Plattformen verpflichtet, ihre Nutzer über ihre Steuer- und Sozialversicherungspflichten zu informieren. Diese Verpflichtung gilt als erfüllt, wenn die Nachricht, die die Nutzer nach jeder Transaktion von der Plattform erhalten, sachlich richtige, unmissverständliche und transparente Informationen zu diesen Pflichten enthält und deutlich erkennbar die Hypertext-Links zu den Websites der Steuerbehörden und Sozialversicherungsträger aufführt. Darüber hinaus müssen die Plattformen ihren Nutzern jährlich (vor dem 31. Januar) eine Aufstellung der Bruttozahlungen zusenden, die die Nutzer für ihre Transaktionen über die Plattform bezogen haben.

kann es sehr nützlich sein, wenn die Steuerbehörden zeitnah Orientierungshilfen zur korrekten steuerlichen Behandlung und zu den Meldepflichten im Zusammenhang mit neuen Geschäftsmodellen bereitstellen. Selbst Steuerpflichtige, die sich ihrer Pflichten bewusst sind, können durch den Mangel an öffentlich verfügbaren Informationsmaterialien und komplexe Verfahren für die Meldung der Einnahmen davon abgehalten werden, diesen Pflichten nachzukommen, auch weil sie davon ausgehen, dass die Risiken und potenziellen Strafen gering sind.

482. Eine bessere Aufklärung von Steuerpflichtigen, die Waren und Dienstleistungen über P2P-Plattformen anbieten, könnte entscheidend zu einer effektiven Besteuerung von Aktivitäten beitragen, die über Online-Plattformen abgewickelt werden. Bei der Erörterung dieser Fragen könnten frühere Arbeiten zugrunde gelegt werden, bei denen weltweit optimale Verfahrensweisen für die Aufklärung der Steuerpflichtigen zusammengetragen wurden, wie z.B. im Bericht *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship*² von 2015. So könnte gezielt untersucht werden, wie Steuerpflichtige im Bereich der Online-Plattformen erreicht werden können, wo auch grenzüberschreitende Belange eine Rolle spielen. Wenn zugleich der Informationszugang der Steuerverwaltungen verbessert wird, wie nachstehend erörtert, dürften sich erhebliche Fortschritte bei der wirksamen Selbstveranlagung der aus solchen Aktivitäten resultierenden Steuerschuld erzielen lassen.

Beschaffung von Steuerdaten zu Transaktionen, die über Plattformen abgewickelt werden

483. Die Steuerdisziplin in diesem Bereich ließe sich erheblich steigern, wenn die Steuerverwaltungen mehr Informationen über die Identität der Steuerpflichtigen hätten, die die Plattformen nutzen. Dies gilt besonders im Fall von P2P-Transaktionen. Wie in Kapitel 2 erörtert, betätigen sich manche mehrseitige Plattformen häufig als Zahlungsintermediäre. Andere vermitteln demgegenüber nur die Transaktionen, während die Zahlung direkt

zwischen den Nutzern erfolgt. In beiden Fällen verfügt die Plattform in der Regel zumindest über einige relevante Informationen, z.B. über den Betrag der Transaktion und die Identität der Beteiligten. Auch sonstige Dritte verfügen möglicherweise über relevante Informationen zu Transaktionen, die über Plattformen abgewickelt werden, so etwa Zahlungsdienstleister, die an die Plattform angebunden sind.

484. Falls entsprechende Befugnisse nicht bereits bestehen, könnten gesetzgeberische Maßnahmen ergriffen werden, um Plattformen oder sonstige Dritte zu verpflichten, Zahlungs- und Identifikationsdaten von P2P-Nutzern zu übermitteln, und/oder den Steuerverwaltungen Sammelauskunftsersuchen zu ermöglichen. Auf diese Weise würden die Steuerverwaltungen die nötigen Informationen erhalten, um die Steuerdisziplin zu erhöhen oder um die Fallauswahl für Steuerprüfungen zu verbessern. Allein die Tatsache, dass Daten gemeldet werden, dürfte eine größere Zahl von Plattformnutzern dazu veranlassen, ihre Einkünfte anzugeben. Die Steuerverwaltungen sind dank einer immer besseren Datennutzung zunehmend in der Lage, diese Informationen mit anderen Einkommensdaten zu verknüpfen. Dadurch werden vorausgefüllte Steuererklärungen oder automatische Prüfungen von Steuererklärungen möglich. Ein weiteres denkbare Instrument wäre eine verpflichtende Besteuerung an der Quelle. Je nach Ausgestaltung dieser Besteuerung könnte dies aber zu größeren administrativen Schwierigkeiten für die Steuerverwaltung, die Plattform oder den Steuerpflichtigen führen.

485. Innerstaatliche Rechtsvorschriften entfalten allerdings u.U. keine direkte Wirkung, wenn sich die Daten in einem anderen Staat als dem Staat des Verkäufers, der über die Plattform agiert, befinden. In solchen Fällen kann möglicherweise die Zustimmung der Plattform zu einer direkten Übermittlung von Informationen an die Steuerverwaltung erlangt werden. In einigen Staaten könnte dies jedoch einen Verstoß gegen die Datenschutzbestimmungen darstellen, sofern nicht das Einverständnis des Plattformnutzers eingeholt wird. Informationen von Plattformen mit Sitz in anderen Staaten können auch durch

Kasten 7.4 **Beschaffung von Steuerinformationen direkt von den Plattformen**

Die estnische Steuer- und Zollbehörde (MTA) hat ein Kooperationsabkommen mit zwei bekannten Fahrdienstplattformen über den Austausch von Informationen getroffen. Die Plattformen holen zunächst die Einwilligung der Fahrer ein, Informationen über ihre Einnahmen an die MTA zu übermitteln. Wenn die Zustimmung des Fahrers vorliegt, stellt die Plattform eine Datei mit den entsprechenden Angaben – Name, Personenkennziffer und Einnahmen – zusammen und schickt diese Datei vor Beginn der Einreichungsfrist für die Einkommensteuererklärung an die MTA. Anhand der übermittelten Daten erstellt die MTA eine vorausgefüllte Einkommensteuererklärung. Der betreffende Steuerpflichtige muss die vorausgefüllten Daten prüfen, bei Bedarf korrigieren und die Einkommensteuererklärung einreichen. Das Verfahren läuft vollständig elektronisch ab.

Die Bemühungen der finnischen Steuerverwaltung konzentrieren sich auf Plattformen für das Beherbergungsgewerbe, Peer-to-Peer-Kredite und Crowdfunding. Innerstaatliche Rechtsvorschriften erwiesen sich dabei als wirksames Instrument, um Drittdaten von P2P- und Crowdfunding-Plattformen innerhalb Finnlands anzufordern, sie können jedoch nicht angewandt werden, wenn die Plattform lediglich über eine Präsenz in einem Drittstaat verfügt. Zusätzlich nutzt die finnische Steuerverwaltung Web-Scraping-Techniken und internationale Amtshilfeverfahren, einschließlich des spontanen Informationsaustauschs. Allerdings sind die auf diesem Weg erhaltenen Daten oft nicht vollständig; zudem gilt es bei ihrer Beschaffung administrative Hürden zu überwinden.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

In Mexiko kooperiert die Steuerverwaltung mit einer Fahrdienst-Plattform, um dafür zu sorgen, dass alle Fahrer dieser Plattform die Steuerbestimmungen einhalten. Dazu gehört auch, dass sie allen ihren Kunden elektronische Rechnungen schicken. Zu diesem Zweck verlangt die Fahrdienst-Plattform von den Fahrern, dass sie sich vor ihrer Registrierung bei der Plattform zunächst das erforderliche elektronische Zertifikat beschaffen, um Rechnungen digital unterzeichnen zu können. Die Fahrer können die plattformeigenen Systeme nutzen, um die Rechnungen zu speichern, an die Kunden und die Steuerverwaltung zu senden und für ihre Buchhaltung herunterzuladen.

In Ecuador hat die Steuerverwaltung mit einem Taxiunternehmen vereinbart, dass das Unternehmen für jeden Fahrgast eine monatliche elektronische Rechnung über dessen Plattformnutzung (d.h. die Fahrten) erstellt, speichert und an den Fahrgast verschickt. Zusätzlich stellt jeder Fahrer eine elektronische Rechnung für die Zahlung aus, die er von dem Taxiunternehmen erhält. Die Steuerverwaltung erhält alle diese Rechnungen in elektronischer Form.

individuelle Auskunftersuchen bei der zuständigen Steuerverwaltung beschafft werden. Um als legitimes Ersuchen zugelassen zu werden, müssten dafür jedoch hinreichende Informationen vorliegen, um den betreffenden Steuerpflichtigen zu identifizieren, oder die Kriterien für ein Sammelauskunftersuchen erfüllt sein, sofern im Rahmen internationaler Übereinkünfte vorgesehen. Dieser Ansatz ist oft weder besonders kosteneffizient noch schnell. Einige Steuerverwaltungen haben versucht, die Zahl der Auskunftersuche durch Web Scraping (d.h. Verfahren zur automatischen Extraktion von Daten oder Gewinnung von Informationen aus dem Web) zu erhöhen. Dies ist allerdings nicht einfach, und die Wirksamkeit dieses Ansatzes kann davon abhängen, welche Systeme die Plattformen verwenden.

Kooperative Lösungsansätze

486. Vor diesem Hintergrund ist es sinnvoll, dass Steuerverwaltungen und Plattformen gemeinsam Möglichkeiten erörtern, den Zugang zu den Transaktions- und Identifikationsdaten zu gewährleisten, die mehrseitigen Plattformen vorliegen, insbesondere im Fall von P2P-Transaktionen. Im Rahmen des Forums Steuerverwaltung der OECD haben sich 50 Steuerverwaltungen bereit erklärt, an einem solchen Projekt mitzuwirken. Das Projekt, das 2018 abgeschlossen werden soll, umfasst vier Teilziele:

1. Entwicklung eines gemeinsamen Verständnisses in Bezug auf die verschiedenen Arten von Plattformen, die an sie geknüpften Herausforderungen und Chancen sowie den Ort und die Zugänglichkeit der Plattformdaten.
2. Analyse der Ansätze, die von verschiedenen Steuerverwaltungen bereits angewendet werden, um die Steuerehrlichkeit von Plattformnutzern zu steigern, z.B. Aufklärungskampagnen, Gesetzesänderungen und Kooperationen mit den Plattformen.
3. Klärung von Art und Umfang der Informationen, die die Steuerverwaltungen benötigen, um die Einnahmen aus Tätigkeiten, die über eine Plattform abgewickelt werden, den in ihren Staaten steuerlich ansässigen Nutzern zuzuordnen. Diese Informationen dürften sich in vielerlei Hinsicht mit dem decken, was nach dem gemeinsamen Meldestandard verlangt wird. Dieser sieht eine jährliche Übermittlung von Informationen zu in anderen Staaten gehaltenen Finanzkonten vor, die die Identifikation des wirtschaftlich

berechtigten Kontoinhabers in dem Staat ermöglichen, der die Informationen erhält. Auch in Fällen, in denen die Plattform nicht der Zahlungsintermediär ist und die Zahlungen von einem sonstigen Dritten oder zwischen den an der Transaktion Beteiligten erfolgen, kann die Plattform über relevante Informationen verfügen.

4. Konsultationen mit einigen der größeren grenzüberschreitend tätigen Plattformen zur Vereinbarung eines einheitlichen Katalogs von Informationen, den diese Plattformen bei Vorliegen einer geeigneten Rechtsgrundlage an alle Steuerverwaltungen der Ansässigkeitsstaaten ihrer Nutzer übermitteln könnten. Eine derartige gemeinsame Lösung würde wahrscheinlich innerstaatliche Rechtsvorschriften für die Bereitstellung von Daten in Kombination mit Vereinbarungen zwischen den Steuerverwaltungen für einen spontanen Informationsaustausch erfordern. Sie würde aber den Aufwand verringern, der den Plattformen und den Steuerverwaltungen andernfalls entsteht, wenn viele Steuerverwaltungen einzeln Informationen in verschiedenen Formaten und zu unterschiedlichen Zeiten anfordern. Bei den hier zu klärenden Fragen geht es um die Festlegung des einheitlichen Katalogs an Informationen, eines einheitlichen Formats und Mechanismus für die Übermittlung der Informationen, eines einheitlichen Zeitplans sowie erforderliche innerstaatliche Rechtsvorschriften.

Möglichkeit des Abschlusses mehrseitiger Vereinbarungen für den Datenautausch

487. Neben der Erörterung verschiedener Optionen für den Zugang zu Einnahmen- und Identifikationsdaten durch Kooperationen zwischen Steuerverwaltungen und Plattformen könnte es auf Basis der Ergebnisse dieser Arbeiten auch zweckmäßig sein, die Möglichkeit einer mehrseitigen Vereinbarung zwischen verschiedenen Staaten zu prüfen. Ein solches Übereinkommen könnte analog zum gemeinsamen Meldestandard alle Plattformen, die bestimmte Arten von Tätigkeiten ausüben, dazu verpflichten, in einem standardisierten Format Informationen zu Plattformnutzern, Transaktionen und Einnahmen an die Steuerbehörde ihres Sitzstaats zu übermitteln, damit diese Informationen über geeignete Rechtsmechanismen mit dem steuerlichen Ansässigkeitsstaat des Nutzers ausgetauscht werden können. Der Katalog zu übermittelnder Informationen sowie die zugrunde liegenden Rechtsvorschriften und internationalen Übereinkommen dürften weitgehend dem entsprechen, was nach dem gemeinsamen Meldestandard vorgesehen ist.

7.3 Digitalisierung und Steuerehrlichkeit

488. Wie vorstehend erörtert, ermöglichen Online-Plattformen die Aufzeichnung von P2P-Transaktionen, die sich zuvor u.U. nur sehr schwer erfassen ließen. Wenn diese Informationen den Steuerbehörden zur Verfügung gestellt werden, können sie in Datenabgleichsanalysen einbezogen werden, um die Steuerdisziplin zu erhöhen. Die technologische Entwicklung vergrößert auf verschiedenste Weise die Möglichkeiten der Steuerverwaltungen, wirksamere Maßnahmen zur Förderung der Steuerehrlichkeit zu ergreifen, die Serviceleistungen für die Steuerpflichtigen zu verbessern und den Erfüllungsaufwand zu verringern. Nachstehend werden einige der neuesten Entwicklungen auf diesem Gebiet sowie potenzielle Risiken der Digitalisierung beschrieben.

7.3.1 Wirksame Maßnahmen zur Förderung der Steuerehrlichkeit

489. In den letzten Jahren nahm der Umfang der Drittdaten, die den Steuerbehörden zur Verfügung stehen, erheblich zu, während zugleich die Speicherkosten zurückgingen und Fortschritte bei den Analyseverfahren erzielt wurden. Bei diesen Drittdaten handelt es sich

unter anderem um Daten zu Transaktionen und Einnahmen, aus den Interaktionen der Steuerpflichtigen mit der Steuerverwaltung gewonnene Verhaltensdaten, Geschäftsdaten zu Eigentumsverhältnissen, Person und Standort sowie Open-Source-Daten, z.B. aus sozialen Medien und Werbung. Diese Daten können entweder als separate Quellen oder kombiniert genutzt werden, um eine Teil- oder Gesamterfassung steuerpflichtiger Einkünfte zu ermöglichen und festzustellen, ob Einkünfte zu niedrig ausgewiesen wurden oder ob Fälle von Steuerhinterziehung oder Betrug vorliegen. Sie können auch dazu dienen, das Verhalten der Steuerpflichtigen besser nachzuvollziehen, den Effekt von Maßnahmen zu messen und die jeweils wirksamsten proaktiven und reaktiven Maßnahmen zu ermitteln.

490. Immer mehr Steuerverwaltungen greifen zunehmend auf Algorithmen zurück, um die große Bandbreite an Daten, die ihnen mittlerweile zur Verfügung stehen, auszuwerten und Risiken effektiver bestimmen zu können. Diese neuen Prozesse ersetzen einige Prüfschritte, z.B. die Auswahl der zu prüfenden Steuerpflichtigen, und sonstige Überprüfungen, die zuvor von Menschen durchgeführt wurden. Dank dieser Entwicklung können die Steuerverwaltungen mehr Prüfungen durchführen, sodass anstelle eines kleinen Prozentsatzes aller Steuererklärungen ein wesentlich höherer Anteil geprüft werden kann. Dadurch steigen wiederum die Steuereinnahmen, die durch korrekte Veranlagung erzielt werden.

491. Neue Technologien werden auch eingesetzt, um zu verhindern, dass Einnahmen zu niedrig oder Betriebsausgaben durch Falschfakturierung zu hoch ausgewiesen werden. Diese Formen der Steuerhinterziehung wurden ihrerseits durch die Nutzung von Technologien erleichtert, wie etwa Umsatzverkürzungssoftware oder hoch entwickelte Fälschungstechnologien. Eine Reihe von Steuerverwaltungen schreibt mittlerweile die Nutzung von Datenaufzeichnungssoftware vor, mit der Umsatzdaten unmittelbar zum Zeitpunkt der Transaktion aufgezeichnet, gespeichert und in einigen Fällen in Echtzeit an die Steuerbehörden übermittelt werden. In einigen Staaten führte die Verpflichtung, derartige elektronische Datenaufzeichnungstechnologien zu nutzen, zu einer Erhöhung der Mehrwertsteuereinnahmen um bis zu 20%³, wobei es auch zur strafrechtlichen Verfolgung von Steuerhinterziehern kam. Auch für Unternehmenseigentümer haben sich diese Technologien als nützlich erwiesen, um sich vor Diebstahl durch Mitarbeiter zu schützen und ihre steuerlichen Verpflichtungen effizienter zu erfüllen.

492. Der technologische Fortschritt hat zudem für erhebliche Verbesserungen bei der Steuertransparenz auf internationaler wie auch auf nationaler Ebene gesorgt, insbesondere durch den verstärkten Informationsaustausch zwischen den Steuerverwaltungen. Dank des gemeinsamen Meldestandards CRS (Common Reporting Standard) der OECD für den automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten (Automatic Exchange of Financial Account Information – AEOI) stehen den Steuerbehörden Informationen zu Auslandstransaktionen und -konten zur Verfügung, die ihnen zuvor weder bekannt waren noch bekannt sein konnten. Mittels der Technologien des von der OECD entwickelten gemeinsamen Übertragungssystems, der Plattform für den sicheren bilateralen Informationsaustausch zwischen den beteiligten Steuerverwaltungen, werden diese Informationen nun in regelmäßigen Abständen automatisch ausgetauscht. Angesichts des großen Umfangs an AEOI-Daten müssen die Steuerbehörden einen effektiven Umgang mit diesen Daten sicherstellen und sie mit bestehenden Informationsquellen zu den betreffenden Steuerpflichtigen abgleichen.

493. Um hier weitere Fortschritte zu erzielen, hat das OECD-Forum Steuerverwaltung Arbeiten an innovativen Ansätzen für die Analyse der Daten eingeleitet, die im Rahmen des CRS mittlerweile zur Verfügung stehen. Unter anderem ist vorgesehen, dass die Steuerbehörden

Kasten 7.5 Effekt von Datenaufzeichnungstechnologien und elektronischer Rechnungsstellung bei der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug

- In Ungarn erhöhten sich die Mehrwertsteuereinnahmen aus den betreffenden Branchen durch die Verpflichtung zur Einführung elektronischer Registrierkassen um 15% und überstiegen damit die Kosten für die Einführung des neuen Systems.
- In Kanada wurden allein in Quebec durch die Installation von Datenaufzeichnungstechnologie im Gaststättengewerbe mehr als 1,2 Mrd. CAD hereingeholt. Den Erwartungen zufolge dürfte 2018-2019 ein Gesamtbetrag von 2,1 Mrd. CAD erreicht werden.
- In Ruanda erhöhten sich die Mehrwertsteuereinnahmen in den 2 Jahren nach der Einführung elektronischer Registrierkassen im März 2013 um 20%.
- In der Slowakischen Republik wurde nach der Einführung von Verfahren zum elektronischen Rechnungsdatenabgleich in einem Zweijahreszeitraum Mehrwertsteuerbetrug im Umfang von über 500 Mio. EUR aufgedeckt.
- In Mexiko bewirkte die Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnungsstellung, dass 4,2 Millionen Kleinstunternehmen in den formellen Sektor überwechselten.
- In Russland hat die Steuerverwaltung ein System eingeführt, mit dem sie die Einhaltung der Mehrwertsteuervorschriften landesweit zumeist in Echtzeit überwachen kann. Dadurch wurden die Betrugsmöglichkeiten drastisch reduziert. Der verfolgte Ansatz beruht auf einem automatischen Abgleich aller abgeführten Mehrwertsteuerbeträge mit allen geltend gemachten Mehrwertsteuerbeträgen. 2016 waren die Mehrwertsteuereinnahmen um 8,5% höher als 2015. Mit Blick auf 2014 ergab sich ein Anstieg von 12,2% bzw. 16,8%.

gemeinsam systematischere Methoden zur Analyse von Verhaltensmustern bei Nichterfüllung steuerlicher Pflichten/Steuerhinterziehung auf innerstaatlicher und grenzüberschreitender Ebene entwickeln, wobei verschiedene Kategorien von Steuerpflichtigen, z.B. Privatpersonen, Kleingewerbetreibende und Kleinstunternehmen, berücksichtigt werden sollen. Dank solcher Ansätze wird es in der Zukunft möglich sein, nicht nur retrospektiv Steuerhinterziehung aufzudecken, sondern solche Verhaltensweisen auch präventiv durch gezielte Maßnahmen zu verhindern.

7.3.2 Verbesserung der Serviceleistungen für Steuerpflichtige

494. Die zunehmende Datenverfügbarkeit und Fortschritte bei der Datenanalyse ermöglichen auch Verbesserungen der Serviceleistungen für Steuerpflichtige. Dazu zählen Entwicklungen, die es den Steuerpflichtigen leichter machen, ihre Steuerpflichten zu verstehen und zu erfüllen. Beispielsweise können umfangreiche Datensätze analysiert werden, um Unsicherheitsbereiche und fehlerhafte Angaben zu identifizieren, und zu verstehen, wo klarere Anleitungen und Informationen für die Steuerpflichtigen erforderlich sind oder wo die Prozesse der Steuerverwaltung möglicherweise umgestaltet werden müssen. Die Nutzung solcher Verfahren kann auch Erkenntnisse zu Verhaltensweisen liefern und den Steuerverwaltungen einen wirksameren Einsatz von Nudging-Methoden ermöglichen, um das Verhalten der Steuerpflichtigen zu beeinflussen. Beispielsweise könnte durch frühzeitige Handlungsanstöße verhindert werden, dass sich Steuerrückstände akkumulieren, oder könnten Steuerpflichtige durch systematische Hinweise auf andere Steuerpflichtige in vergleichbaren Situationen oder auf bereits über sie vorliegende Informationen dazu bewegt werden, potenzielle Fehler in ihren Steuererklärungen zu korrigieren.

Kasten 7.6 **Verbesserung der Serviceleistungen für Steuerpflichtige durch Technologie**

In Indien wurde eine landesweite biometrische Datenbank mit Fingerabdrücken und Iris-Scans von über einer Milliarde Einwohnern angelegt. Die Betroffenen erhalten eine 12-stellige Identifikationsnummer, die in vielen Verfahren des staatlichen und privaten Sektors, z.B. bei Einkommensteuererklärungen, zu Sicherheitszwecken angegeben werden muss.

Die peruanische Steuerverwaltung führte im Februar 2015 erstmals eine mobile Anwendung ein. Mit dieser Anwendung können über Tablet oder Mobiltelefon rund um die Uhr verschiedene Serviceleistungen in Anspruch genommen werden, z.B. Steuerregistrierung, Rechnungsstellung, ein virtueller Steuerleitfaden und Möglichkeiten zur Meldung von Steuerhinterziehung.

Die dänische Steuerverwaltung arbeitet zusammen mit Softwareentwicklern an der Integration von steuerbezogenen Anleitungen und Funktionen in Buchhaltungssoftware von Drittanbietern, deren Zielgruppe vor allem Kleinunternehmen sind. Langfristig soll erreicht werden, dass Transaktionsdaten, die von Banken an Buchhaltungssysteme fließen, die Grundlage für einen halbautomatischen Prozess bilden, der in die Prozesse der Steuerverwaltung eingebunden werden kann.

495. Viele Steuerverwaltungen bemühen sich mittlerweile, die Kommunikationskanäle zu nutzen, die für die Steuerpflichtigen am einfachsten sind, und bieten Self-Service-Optionen über mobile und webbasierte Anwendungen an. Die Steuerpflichtigen können über solche Anwendungen beispielsweise ihre persönlichen Daten ändern, sich für Steuerzwecke (und andere von den Steuerverwaltungen angebotene Dienste) registrieren, Steuererklärungen elektronisch hochladen und elektronische Benachrichtigungen empfangen. Dies ging in den meisten Steuerverwaltungen mit einer verstärkten Ausrichtung auf nutzerzentrierte Konzepte einher, die vorbehaltlich etwaiger Datenschutzauflagen auch in umfassendere E-Government-Initiativen integriert werden können.

496. Angesichts der gestiegenen Erwartungen vieler Steuerpflichtiger im Hinblick auf das Serviceniveau und die Erreichbarkeit der Steuerverwaltung soll die zunehmende Umstellung auf Online-Dienste dazu beitragen, dass möglichst viele Steuerpflichtige ihren steuerlichen Verpflichtungen freiwillig nachkommen. Eine stärkere Nutzung von Self-Service-Diensten erfordert auch bessere Sicherheitsmaßnahmen, um vertrauliche Informationen zu schützen und Betrug einzudämmen. Einige Steuerverwaltungen setzen daher mittlerweile auf anspruchsvollere Authentifizierungsmethoden, z.B. über Mehrfaktor-Authentifizierung und individuelle Merkmale wie etwa biometrische Daten.

497. Da neue Technologien zur effektiveren Erbringung von Serviceleistungen für Steuerpflichtige die Interaktion der Steuerpflichtigen mit dem Steuersystem bedeutend erleichtern können, sollte ihre Erprobung und flächendeckende Einführung weiterverfolgt werden. Die gegenwärtigen Bemühungen, optimale Verfahrensweisen der Steuerverwaltungen zusammenzutragen und deren Wissensaustausch zu fördern, um die Qualität der Serviceleistungen für Steuerpflichtige weltweit zu steigern, sollten verstärkt werden. Dabei sollte sichergestellt werden, dass die Steuerverwaltungen von Entwicklungsländern sowohl zu diesen Entwicklungen beitragen als auch von ihnen profitieren können.

7.3.3 Verringerung des Erfüllungsaufwands

498. Zahlreiche Steuerverwaltungen bemühen sich seit Längerem, den Erfüllungsaufwand für abhängig Beschäftigte zu verringern, beispielsweise durch die automatische Meldung von Einkünften oder die periodische Steuerabführung an der Quelle durch die Arbeitgeber. Derartige Ansätze, die auf Informationen von Dritten beruhen, haben auch zur Erhöhung der Steuerehrlichkeit beigetragen. Diese automatisierten Verfahren werden nun dank der wachsenden Verfügbarkeit von Daten zu anderen Einkunftsquellen weiter optimiert. Dadurch können in einigen Staaten mittlerweile weitgehend vorausgefüllte Steuererklärungen bereitgestellt werden. Die Steuerverwaltungen untersuchen zunehmend, wie solche „Compliance-by-Design“-Ansätze, bei denen die Konzeption des Systems die Einhaltung der Vorschriften gewährleistet, bei Unternehmen und natürlichen Personen eingesetzt werden können.

499. Die Verfügbarkeit digitaler Informationen und die Technologienutzung der Steuerpflichtigen ermöglichen es den Steuerverwaltungen vermehrt, steuerliche Anforderungen und Berichtspflichten in die bestehenden Systeme der Steuerpflichtigen einzubetten (z.B. in Buchhaltungssoftware und Belegverwaltungssysteme, Onlinebanking-Systeme, elektronische Registrierkassen und mobile Anwendungen). Die Steuerverwaltungen arbeiten zunehmend mit externen Softwareanbietern und Steuerdienstleistern zusammen, entwickeln aber auch eigene Lösungen, z.B. Anwendungen zur Erfassung, Berechnung, Meldung und Entrichtung von Steuern. Wenn Maßnahmen für eine bessere Erfüllung der Vorschriften, einschließlich einer Vorabverifizierung, bei der Konzeption von Steuerverwaltungssystemen eingeplant werden, lässt sich der Verwaltungsaufwand erheblich reduzieren. Dies entlastet sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen und erhöht zugleich die Steuerehrlichkeit insgesamt.

500. Eine weitere Entlastung der Steuerpflichtigen kann durch die Steigerung der Effizienz und Sicherheit bei der Meldung von Einkünften und Transaktionen erreicht werden. Einige Steuerverwaltungen erwägen für diesen Zweck auch den Einsatz der Blockchain-Technologie. Blockchain ist eine Distributed-Ledger-Technologie, die zum Speichern aller Arten von Daten, einschließlich Finanztransaktionen, verwendet werden kann. Da die Blockchain den Zeitpunkt und Gegenstand einer Transaktion (z.B. Übertragung des Eigentums an Vermögenswerten) aufzeichnet und Gewissheit bietet, dass die geltenden Geschäftsregeln eingehalten wurden, ohne eine zentralisierte Prüfstelle zu erfordern, bietet sie nützliche Einsatzmöglichkeiten für Steuerbehörden. So stellt die Blockchain beispielsweise eine sichere Methode für die Registrierung und Authentifizierung von Steuerpflichtigen oder für die Aufzeichnung von Transaktionen dar (z.B. Grundstücksregister).

501. Ebenso wie andere Technologien birgt die Blockchain auch gewisse Risiken, die insbesondere damit zusammenhängen, dass es keinen zentralen regelsetzenden Aufsichtsmechanismus gibt. Zudem können einige Anwendungsformen der Blockchain, z.B. Kryptowährungen⁴, neue Möglichkeiten bieten, die Identität der Sender und Empfänger von Zahlungen zu verschleiern. Dadurch könnten sich neue Transparenzrisiken ergeben, die bei Ausbleiben von Gegenmaßnahmen die Fortschritte untergraben könnten, die im Verlauf der letzten zehn Jahre bei der Bekämpfung grenzüberschreitender Steuerhinterziehung erzielt wurden. Generell dürfte der Einfluss von Kryptowährungen auf Steuervergehen und andere Finanzstraftaten ein Bereich sein, der näher untersucht werden sollte.

502. Durch eine stärkere Integration staatlicher und externer Informationssysteme sowie eine effektivere Prozessgestaltung kann der Erfüllungsaufwand für die Steuerpflichtigen verringert werden. Wie bei allen neuen Technologien ist es wichtig zu gewährleisten, dass nicht nur die Chancen, sondern auch die Risiken in vollem Umfang bekannt sind und

Kasten 7.7 **Nutzung elektronischer Daten zur Erhöhung der Steuerehrlichkeit**

Viele Steuerverwaltungen haben bereits vorausgefüllte Steuererklärungen für einen Teil oder die Gesamtheit der Einkunftsquellen natürlicher Personen eingeführt. In einigen Staaten, darunter Belgien, Dänemark, Finnland, Island, Litauen, Malaysia, Malta, Norwegen, Singapur, Slowenien und Ungarn, gilt bei vorausgefüllten Steuererklärungen nach Ablauf einer Einspruchsfrist die „Zustimmungsfiktion“. In einer Reihe von Staaten ist das System mittlerweile so ausgereift, dass für nahezu 100% aller Einkommensteuerpflichtigen vollständig vorausgefüllte Steuererklärungen erstellt werden können.

Die australische Steuerbehörde ermöglicht es den Nutzern ihrer mobilen Anwendung, abzugsfähige Aufwendungen direkt zu erfassen. Die Steuerpflichtigen können mit der Kamera ihres mobilen Endgeräts Quittungen fotografieren und Ortungsfunktionen nutzen, um berufliche Fahrten aufzuzeichnen und die Fahrzeugnutzung steuerlich geltend zu machen. Dadurch werden physische Belege überflüssig.

Die kenianische Steuerbehörde führte 2013 das iTax-System ein. Dabei handelt es sich um ein internetfähiges System für die Steuererhebung, das eine vollständig integrierte und automatisierte Lösung zur Verwaltung von Einkommensteuern (einschließlich im Abzugsverfahren erhobener Lohnsteuern), Mehrwertsteuern und Quellensteuern, bietet. Die Steuerpflichtigen können über das System ihre Registrierungsdaten ändern, Steuererklärungen einreichen, alle Steuerzahlungen registrieren und Statusabfragen zur Echtzeitüberwachung ihrer Steuerakte durchführen.

soweit wie möglich eingedämmt werden. Da viele dieser Technologien weltweit eingesetzt werden, würden künftige gemeinsame Arbeiten verschiedener Steuerverwaltungen in diesem Bereich eine kosteneffiziente Nutzung von Ressourcen darstellen und zugleich für eine wirksame Verbreitung der Ergebnisse sorgen.

7.4 Künftige Herausforderungen im Bereich Steuern und Digitalisierung

503. Die Beispiele in diesem Kapitel veranschaulichen nur einige der weitreichenden Auswirkungen, die neue durch die Digitalisierung ermöglichte Technologien auf das gesamte Steuersystem haben könnten. Dazu zählen u.a. die Auswirkungen von Automatisierung und künstlicher Intelligenz auf die Erwerbsbevölkerung, die potenziellen Veränderungen der Wertschöpfungsketten durch 3D-Druck und erweiterte Realität sowie die Möglichkeiten, durch Big Data und Datenanalysen die Steuerpolitik und die Maßnahmen zur Erhöhung der Steuerehrlichkeit radikal umzugestalten und verstärkt individuelle Echtzeitmaßnahmen zu entwickeln.

504. Angesichts der sich ergebenden Möglichkeiten, die Serviceleistungen für Steuerpflichtige zu verbessern, die Steuerehrlichkeit zu steigern und Steuerbetrug und Steuerhinterziehung einzudämmen, wären weitere Arbeiten zu den in diesem Kapitel aufgeworfenen Fragen sinnvoll. Dabei sollte auch untersucht werden, wie weniger entwickelten Staaten dabei geholfen werden kann, diese Chancen zu nutzen. Die Arbeiten an einigen dieser Fragen wurden bereits aufgenommen. Sie betreffen u.a. folgende Aspekte:

- Effekt von Online-Plattformen auf den Steuerstatus von Wirtschaftsakteuren in verschiedenen Erwerbsformen. Dabei geht es insbesondere um die Ablösung von Normalarbeitsverhältnissen durch atypische Erwerbsformen, z.B. die Erbringung von

Arbeitsleistungen als Selbstständiger oder Kleinunternehmer. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden 2019 vorgelegt.

- Optionen für Steuerbehörden, auf im Besitz der Online-Plattformen befindliche Informationen zu den einkünftegenerierenden Aktivitäten zuzugreifen, die über diese Plattformen abgewickelt werden. Diese Arbeiten werden 2018 abgeschlossen. Ausgehend von den dabei gewonnenen Erkenntnissen könnten auch weitere Arbeiten zur Einrichtung eines multilateralen Datenaustauschmechanismus erwogen werden, um den Plattformen vorliegende Informationen automatisch in regelmäßigen Abständen an die Steuerbehörden zu übermitteln.
- Analyse der Finanzkontodaten, die den Steuerbehörden nun aufgrund des gemeinsamen Meldestandards zur Verfügung stehen, um Verhaltensmuster bei Nichterfüllung steuerlicher Pflichten/Steuerhinterziehung auf innerstaatlicher und grenzüberschreitender Ebene zu identifizieren. Dadurch soll die Aufdeckung solcher Aktivitäten und die Entwicklung wirksamer Abschreckungsmaßnahmen verbessert werden. Die Ergebnisse dieser Arbeiten werden 2019 vorgelegt.
- Konzeption von Maßnahmen, die den Erfüllungsaufwand für neue, innovative Marktteilnehmer verringern, zugleich aber faire Wettbewerbsbedingungen für vergleichbare herkömmliche Geschäftstätigkeiten sicherstellen.

505. Darüber hinaus könnten weitere Arbeiten zu den folgenden in diesem Kapitel angesprochenen Themen durchgeführt werden:

- Weiterentwicklung der gegenwärtigen steuerpolitischen Arbeiten zur Evaluierung der Auswirkungen, die die Ablösung von Normalarbeitsverhältnissen durch atypische Beschäftigungsverhältnisse für die Steuereinnahmen und den Steuermix hat. Insbesondere bedarf es einer globalen und umfassenden Untersuchung der Frage, ob eine derartige Verlagerung positive Wohlfahrtseffekte für die Gesamtbevölkerung hat.
- Weiterentwicklung bestehender optimaler Verfahrensweisen für die Aufklärung der Steuerpflichtigen, um an grenzüberschreitenden Online-Geschäftsaktivitäten Beteiligte besser über ihre steuerlichen Verpflichtungen zu informieren und die Selbstveranlagung zu erleichtern.
- Wissensaustausch zwischen den Steuerverwaltungen mit dem Ziel, eine Datenbank mit optimalen Verfahrensweisen zu erstellen und neue Entwicklungen beim Einsatz innovativer Technologien zur Verbesserung der Serviceleistungen für Steuerpflichtige zu beobachten.
- Analyse der Chancen, die die Integration der Informationssysteme staatlicher Stellen und Dritter im Hinblick auf die Verringerung des Erfüllungsaufwands der Steuerpflichtigen bietet, sowie der damit einhergehenden Risiken. Dabei sollten auch Möglichkeiten zur Eindämmung der Risiken und zur effektiven Verbreitung der Vorteile untersucht werden.
- Analyse der Steuerhinterziehungsrisiken, die von Kryptowährungen und der Blockchain-Technologie insgesamt ausgehen, sowie möglicher Lösungen; dazu zählen beispielsweise gesetzgeberische Maßnahmen, die Handelsplattformen für digitale Vermögenswerte oder andere Dritte verpflichten, Transaktionen mit digitalen Vermögenswerten wie z.B. Kryptowährungen zu melden, und/oder die Steuerverwaltungen berechtigen, Informationen zu solchen Transaktionen anzufordern, und die einen gezielten Informationsaustausch vorsehen.

506. Wichtig ist, bei allen diesen laufenden und geplanten Arbeiten sicherzustellen, dass Entwicklungsländer als gleichberechtigte Mitglieder des Inclusive Framework on BEPS unter Berücksichtigung ihrer spezifischen Sachzwänge und Umstände sowohl zu diesen Entwicklungen beitragen als auch von ihnen profitieren können. Dies beinhaltet gegebenenfalls eine Zusammenarbeit mit den regionalen Steuerverwaltungsorganisationen sowie der Plattform für Zusammenarbeit in Steuerfragen (Platform for Collaboration on Tax).

507. Darüber hinaus sollte die TFDE (Task Force on the Digital Economy) angesichts des Tempos des durch die Digitalisierung angestoßenen Wandels weiterhin neue Entwicklungen, z.B. digitale Innovationen, beobachten, die sich auf die Wirksamkeit der Steuersysteme – von der Steuerpolitik bis hin zur Steuerverwaltung – auswirken könnten. Die bei diesen verschiedenen Themen erzielten Fortschritte werden auch im Abschlussbericht des Inclusive Framework zu den steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung erörtert werden, der 2020 vorgelegt werden soll.

Anmerkungen

1. „Gig Economy“ bezieht sich auf einen Arbeitsmarkt, an dem kurzfristige und oft atypische Beschäftigung oder die Auftragsvergabe an Freiberufler (statt unbefristeter Arbeitsverhältnisse und regulärer Arbeitsverträge) üblich sind. „Sharing Economy“ bezeichnet einen Markt, an dem Privatpersonen entweder umsonst oder gegen Gebühr Güter oder Dienstleistungen mit anderen teilen. Sowohl die Gig Economy als auch die Sharing Economy haben mit der Digitalisierung und insbesondere der Nutzung des Internets an Bedeutung gewonnen, weil dadurch eine rasche Ausweitung dieser Aktivitäten auf globaler Ebene möglich wurde.
2. Weitere Informationen zu früheren Arbeiten der OECD auf diesem Gebiet sind diesem Bericht von 2015 zu entnehmen (OECD/FIIAPP, 2015^[1]).
3. OECD (2017^[2]).
4. Eine Kryptowährung ist ein digitaler Vermögenswert, der als Tauschmittel verwendet wird und Kryptografie nutzt, um die Sicherheit der Transaktionen zu gewährleisten, die Schaffung zusätzlicher Einheiten zu kontrollieren und die Übertragung von Vermögenswerten zu verifizieren. Es handelt sich um eine Form von virtueller Währung, d.h. eine digitale Tauscheinheit, der kein von einem Staat ausgegebenes gesetzliches Zahlungsmittel zugrunde liegt.

Literaturverzeichnis

- OECD (2017), *Technische Lösungen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug*, OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud-DE.pdf>. [2]
- OECD/FIIAPP (2015), *Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264205154-en>. [1]

Kapitel 8

Schlussfolgerungen des Zwischenberichts über die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung

Dieses Kapitel greift die in diesem Zwischenbericht beschriebenen Bereiche auf, in denen weitere Arbeiten erforderlich sind, und erläutert das Vorgehen des Inclusive Framework on BEPS bei diesen Arbeiten. Über den Stand dieser Arbeiten soll 2019 informiert werden, bevor 2020 ein Abschlussbericht vorgelegt wird.

509. Der Bericht von 2015 zu BEPS-Aktionspunkt 1 benannte eine Reihe von steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit der Digitalisierung, die über die Problematik der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung hinausgehen. Sie betreffen Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung. Außerdem erörterte der Bericht Optionen, um einige dieser grundsätzlicheren Herausforderungen zu bewältigen. Allerdings wurde 2015 keine Einigung darüber erzielt, ob eine dieser Optionen umgesetzt werden sollte. Da kein Konsens gefunden wurde, haben mehrere Staaten in der Folge begonnen, unabgestimmte und unilaterale Maßnahmen zu prüfen und umzusetzen (vgl. Kapitel 4).

510. Nach der Vorlage des BEPS-Pakets wurde vereinbart, dass die Taskforce Digitale Wirtschaft (Taskforce on the Digital Economy – TFDE) ihre Arbeiten im Rahmen des Inclusive Framework fortsetzt und 2018 einen Zwischenbericht vorlegt, auf den 2020 ein Abschlussbericht folgen soll. Seither wurden bedeutende weitere Erkenntnisse darüber gewonnen, wie sich der Digitalisierungsprozess auf Geschäftsmodelle und Wertschöpfung auswirkt. In Kapitel 2 werden neue Wertschöpfungsprozesse und eine Reihe besonderer Merkmale beschrieben, die bei hoch digitalisierten Geschäftsmodellen häufig zu beobachten sind, nämlich Ausdehnung ohne Masse, starke Abhängigkeit von immateriellen Werten sowie die wichtige Rolle von Daten und Nutzerbeteiligung. Die tiefgreifenden Veränderungen, die mit der Digitalisierung einhergehen, breiten sich rasch auf immer mehr Unternehmen aus. Wie der Bericht zu BEPS-Aktionspunkt 1 feststellte, ist eine Abgrenzung der digitalen Wirtschaft vom Rest der Wirtschaft daher schwierig bis unmöglich.

511. Die über 110 Mitglieder des Inclusive Framework, die ein breites Spektrum von Volkswirtschaften mit unterschiedlichem Entwicklungsstand repräsentieren, sind sich bewusst, dass der Erhalt eines relevanten und kohärenten internationalen steuerlichen Regelwerks in ihrem gemeinsamen Interesse liegt. Die zunehmende Verbreitung unilateraler Ansätze dürfte sich negativ auf die Investitionstätigkeit und das Wachstum auswirken und birgt das Risiko, dass es vermehrt zu Doppelbesteuerung kommt und die Komplexität sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Steuerbehörden zunimmt.

512. Die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung sind jedoch technisch komplex. Dieser Zwischenbericht beschreibt die unterschiedlichen Ansichten der einzelnen Länder darüber, ob und inwieweit die Merkmale hoch digitalisierter Geschäftsmodelle und die Digitalisierung im Allgemeinen zu Änderungen der internationalen Steuerregeln führen sollten. Generell befürwortet wird eine kohärente, gemeinsame Überprüfung zweier wesentlicher Aspekte des bestehenden steuerlichen Regelwerks – nämlich der Anknüpfungs- und der Gewinnzurechnungsregeln – unter Berücksichtigung der Auswirkungen der Digitalisierung.

513. Die erforderlichen Arbeiten, um die Diskussionen über diese komplexen Fragen weiter voranzubringen, werden in Kapitel 5 erörtert. Neben einer genaueren Analyse des Wertschöpfungsbeitrags bestimmter Aspekte der Digitalisierung werden auch technische Lösungen erkundet, um die Durchführbarkeit verschiedener Optionen zu prüfen. Zusätzlich zu dem laufenden Dialog zwischen den Mitgliedern des Inclusive Framework wird dieser Prozess auch einen kontinuierlichen Austausch mit verschiedenen Gruppen von Akteuren, u.a. aus Wirtschaft, Zivilgesellschaft und Wissenschaft, umfassen. Das Inclusive Framework wird 2019 Informationen über die bis dahin verzeichneten Fortschritte vorlegen und darauf hinarbeiten, bis 2020 eine konsensbasierte Lösung zu erzielen.

514. Da kein Konsens über den Nutzen oder die Notwendigkeit von Übergangsmaßnahmen besteht, gibt dieser Bericht keine Empfehlung für die Einführung solcher Maßnahmen. Wie in Kapitel 6 festgestellt wird, sind eine Reihe von Staaten nicht der Meinung, dass Merkmale wie Ausdehnung ohne Masse, eine starke Abhängigkeit von immateriellen Werten

oder Nutzerbeteiligung eine Grundlage für die Einführung von Übergangsmaßnahmen darstellen. Sie befürchten, dass Übergangsmaßnahmen ungeachtet etwaiger Auflagen für ihre Ausgestaltung Risiken und negative Effekte mit sich bringen, u.a. aufgrund von Unsicherheit und Doppelbesteuerung. Die Staaten, die die Einführung von Übergangsmaßnahmen befürworten, sind sich dieser Herausforderungen bewusst. Sie sind jedoch der Auffassung, dass wenigstens ein Teil der möglichen negativen Folgen durch die Ausgestaltung der Maßnahmen abgemildert werden kann und dass in Ermangelung einer globalen Konsenslösung dringender Handlungsbedarf besteht, um sicherzustellen, dass die von bestimmten Unternehmen in ihrem Staat entrichteten Steuern der Wertschöpfung entsprechen, die ihrer Ansicht nach auf ihrem Staatsgebiet stattfindet. Die Staaten, die die Einführung von Übergangsmaßnahmen in Erwägung ziehen, haben mehrere Punkte identifiziert, die ihrer Meinung nach berücksichtigt werden sollten, um potenzielle Divergenzen und mögliche negative Nebenwirkungen zu begrenzen.

515. Sieht man von den grundsätzlicheren steuerlichen Herausforderungen ab und betrachtet speziell die BEPS-Probleme, die durch die Digitalisierung verschärft werden könnten, gibt es erste Anzeichen dafür, dass die Umsetzung des BEPS-Pakets von OECD und G20 Wirkung zeigt. Wie in Kapitel 3 beschrieben, macht sich der Effekt des im Oktober 2015 verabschiedeten BEPS-Pakets und vor allem der Maßnahmen mit besonderer Relevanz für die Digitalisierung (Aktionspunkte 3, 5, 6, 7 sowie 8-10) bereits bemerkbar. Nach ihren ersten Reaktionen zu urteilen, haben einige hoch digitalisierte multinationale Unternehmen auch begonnen, ihre Unternehmensstrukturen stärker mit ihrer realen wirtschaftlichen Tätigkeit in Einklang zu bringen. Ein wichtiger Teil der zukünftigen Arbeiten der TFDE besteht darin, die weitere Wirkung des BEPS-Pakets zu beobachten, insbesondere nach der US-Steuerreform von 2017.

516. Zusätzlich zu seinen Effekten auf die internationalen Steuerregeln wirkt sich der digitale Wandel auch in erheblichem Maße auf andere Aspekte des Steuersystems aus. Wie in Kapitel 7 beschrieben, kommt es beispielsweise zu Veränderungen des Steuerstatus von Wirtschaftsakteuren, weil atypische Beschäftigungsverhältnisse zunehmen. Außerdem werden neue Instrumente entwickelt, die es den Steuerverwaltungen ermöglichen, den Steuerpflichtigen bessere Serviceleistungen anzubieten und einen effektiveren Datenabgleich vorzunehmen, und die ihre Kapazitäten zur Aufdeckung und Untersuchung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug vergrößern.

517. Einige Arbeiten zu diesen Themen, die den Effekt der Digitalisierung auf andere Aspekte des Steuersystems betreffen, sind bereits im Gange. Daneben wurden in Kapitel 7 weitere Arbeitsbereiche identifiziert, um sicherzustellen, dass das Steuersystem – angefangen von der Steuerpolitik bis hin zur Steuerverwaltung – weiterhin in der Lage ist, auf die neuesten Entwicklungen der digitalen Technologie zu reagieren und sich diese zunutze zu machen.

518. Es ist eine bedeutende Herausforderung sicherzustellen, dass unsere Steuersysteme für den digitalisierungsbedingten Wandel gerüstet sind, dass die Chancen der Digitalisierung genutzt werden und dass die damit möglicherweise einhergehenden Risiken eingedämmt werden. Um die detaillierten, oft komplexen Arbeiten durchzuführen, die zur Erfüllung dieser Ziele erforderlich sind, bedarf es politischer Unterstützung – nicht zuletzt, weil das Steuersystem auch ein zentrales Element der Beziehung zwischen dem Staat und seinen Bürgern ist.

ORGANISATION FÜR WIRTSCHAFTLICHE ZUSAMMENARBEIT UND ENTWICKLUNG

Die OECD ist ein in ihrer Art einzigartiges Forum, in dem Regierungen gemeinsam an der Bewältigung der wirtschaftlichen, sozialen und umweltbezogenen Herausforderungen der Globalisierung arbeiten. Die OECD ist auch Vorreiterin bei den Bemühungen, neue Entwicklungen und Aufgaben besser zu verstehen und die Regierungen dabei zu unterstützen, Antworten auf diese Herausforderungen zu finden. Dazu gehören Corporate Governance, die Informationsökonomie sowie die Bevölkerungsalterung. Die Organisation bietet den Regierungen einen Rahmen, der es ihnen ermöglicht, Erfahrungen aus verschiedenen Politikbereichen auszutauschen, nach Lösungsansätzen für gemeinsame Probleme zu suchen, gute Praktiken aufzuzeigen und auf eine Koordinierung nationaler und internationaler Politiken hinzuarbeiten.

Die OECD-Mitgliedsländer sind: Australien, Belgien, Chile, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Island, Israel, Italien, Japan, Kanada, Korea, Lettland, Litauen, Luxemburg, Mexiko, Neuseeland, die Niederlande, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, die Schweiz, die Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, die Tschechische Republik, die Türkei, Ungarn, das Vereinigte Königreich und die Vereinigten Staaten. Die Europäische Union beteiligt sich an der Arbeit der OECD.

OECD Publishing sorgt für eine weite Verbreitung der Ergebnisse der statistischen Erhebungen und Untersuchungen der Organisation zu wirtschaftlichen, sozialen und umweltpolitischen Themen sowie der von den Mitgliedstaaten vereinbarten Übereinkommen, Leitlinien und Standards.

OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018

INCLUSIVE FRAMEWORK ON BEPS

Die Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) ist Staaten weltweit ein zentrales Anliegen. 2013 verabschiedeten die OECD- und G20-Staaten in gleichberechtigter Zusammenarbeit einen 15-Punkte-Aktionsplan gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung. Zusätzlich zur Sicherung der Steuereinnahmen durch eine an Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung ausgerichtete Besteuerung besteht das Ziel des BEPS-Projekts von OECD und G20 darin, einheitliche und konsensbasierte internationale Steuervorschriften zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu schaffen, um das Steuersubstrat zu schützen und den Steuerpflichtigen zugleich mehr Rechts- und Planungssicherheit zu bieten. 2016 richteten OECD und G20 das Inclusive Framework on BEPS ein, um interessierten Staaten und Gebieten die Möglichkeit zu bieten, zusammen mit den OECD- und G20-Mitgliedern Standards für BEPS-Fragen zu erarbeiten und die Umsetzung des BEPS-Pakets insgesamt zu prüfen und zu begleiten. Über 110 Staaten und Gebiete sind dem Inclusive Framework beigetreten.

Dieser Zwischenbericht des Inclusive Framework on BEPS von OECD und G20 ist Teil der Folgearbeiten zu den 2015 vorgelegten Arbeiten an Aktionspunkt 1 des BEPS-Projekts zu den Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Er erläutert die im Rahmen des Inclusive Framework vereinbarte Ausrichtung der Arbeiten, die bis 2020 zu den Auswirkungen der Digitalisierung auf die internationalen Steuerregeln durchgeführt werden sollen. Außerdem beschreibt er, wie sich die Digitalisierung auf andere Bereiche des Steuersystems auswirkt und den Steuerbehörden neue Möglichkeiten eröffnet, die Serviceleistungen für die Steuerpflichtigen zu verbessern, die Steuererhebung effizienter zu gestalten und Steuerhinterziehung aufzudecken.

Diese Publikation kann online eingesehen werden unter: <https://doi.org/10.1787/9789264310438-de>.

Diese Studie ist in der OECD iLibrary veröffentlicht, die alle Bücher, periodisch erscheinenden Publikationen und statistischen Datenbanken der OECD enthält.

Weitere Informationen finden Sie unter: www.oecd-ilibrary.org.

