

## Zusammenfassung

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

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

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

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

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

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

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

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

**Die digitale Wirtschaft hat zudem die Verbreitung von globalen Wertschöpfungsketten, über die multinationale Konzerne ihre weltweite Geschäftstätigkeit integrieren, beschleunigt und deren Form verändert.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **C. Grundsätzlichere steuerpolitische Herausforderungen im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- In diesem Zusammenhang ist es für die Taskforce wichtig, ihre Arbeiten fortzusetzen, um sicherzustellen, dass sich die in anderen Bereichen des BEPS-Projekts angestregten Arbeiten mit BEPS-Fragen in der digitalen Wirtschaft auseinandersetzen und dass sie die Ergebnisse dieser Arbeiten beurteilen, ihre Arbeiten zu den grundsätzlicheren Besteuerungsproblemen und den potenziellen Optionen in Bezug auf Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung fortsetzen und die Auswirkungen der Arbeitsergebnisse des BEPS-Projekts auf deren Relevanz, Dringlichkeit sowie Umfang bewerten und die Evaluierung der Optionen zu ihrer Lösung abschließen kann. Im Einzelnen soll die Taskforce:
  - i. ihre Arbeiten zu den grundsätzlicheren Besteuerungsproblemen der digitalen Wirtschaft, insbesondere zu Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung fortsetzen, Fortschritte hinsichtlich der potenziellen Optionen zu ihrer Lösung erzielen und deren technische Einzelheiten klären, wobei mehrseitigen Geschäftsmodellen und der Mitwirkung von Nutzern und Kunden an der Wertschöpfung gebührend Beachtung zu schenken ist, und evaluieren, wie sich die Ergebnisse des BEPS-Projekts auf diese grundsätzlicheren steuerlichen und administrativen Herausforderungen auswirken;
  - ii. während der gesamten Dauer des BEPS-Projekts als Wissenszentrum zur digitalen Wirtschaft fungieren, um sicherzustellen, dass die in anderen Bereichen des BEPS-Projekts durchgeführten Arbeiten auf Fragen der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft eingehen;
  - iii. beurteilen, inwieweit die in Bezug auf die anderen Aktionspunkte des BEPS-Projekts durchgeführten Arbeiten Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung in der digitalen Wirtschaft beugen;
  - iv. die ökonomische Inzidenz der Mehrwertsteuer und der Körperschaftsteuer und deren Einfluss auf die Optionen zur Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme untersuchen;
  - v. falls im Bereich der direkten Besteuerung weitere Maßnahmen zur Lösung von BEPS-Problemen in der digitalen Wirtschaft nötig sind, über eine Begrenzung der Anwendung potenzieller

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

Folglich wird die Taskforce:

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

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



**From:**  
**Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**

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

**Please cite this chapter as:**

OECD (2015), "Zusammenfassung", in *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264237100-3-de>

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

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

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