

Kapitel 2

Grundprinzipien der Besteuerung

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

2.1 Die grundlegenden Prinzipien der Steuerpolitik

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2 Steuern auf Einkommen und Verbrauch

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

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

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

2.3 Körperschaftsteuer

Ihre Besteuerungsgrundlage kann zwar auf vielerlei Weise definiert werden, im Allgemeinen beruht die Körperschaftsteuer, d.h. die Steuer auf das Einkommen von juristischen Personen, jedoch auf einer breiten Steuerbasis, in der alle Formen von Einkünften gleich welcher Art berücksichtigt sind, die die betreffende juristische Person bezieht¹, also die normale Eigenkapitalrendite zusätzlich zu dem, was als „reine“ oder „ökonomische Renten“ bezeichnet werden kann, d.h. dem, was das Unternehmen auf Grund besonderer kompetitiver Vorteile einnimmt,

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

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

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

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

2.3.1 Die Besteuerung grenzüberschreitender Einkünfte nach innerstaatlichem Körperschaftsteuerrecht

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

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

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

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

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

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

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

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

Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Regeln)

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

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

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

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

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

2.3.2 Die Besteuerung grenzüberschreitender Einkünfte im Rahmen von Doppelbesteuerungsabkommen

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

2.3.2.1 Historischer Überblick über die konzeptuellen Grundlagen der Verteilung der Besteuerungsrechte

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

internationalen steuerrechtlichen Rahmen dienen könnten, mit dem sich Doppelbesteuerung, insbesondere von Unternehmensgewinnen, verhindern ließe². Im Rahmen dieser Arbeiten identifizierte die Gutachtergruppe das Konzept der wirtschaftlichen Zugehörigkeit als Basis für die Gestaltung eines solchen internationalen Regelwerks. Die Wirtschaftszugehörigkeit beruht auf Faktoren, anhand derer das Vorliegen und der Umfang von wirtschaftlichen Beziehungen zwischen einem bestimmten Staat und dem zu besteuernenden Einkommen bzw. der zu besteuernenden Person gemessen werden soll. Die vier Gutachter identifizierten vier Faktoren der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, nämlich (i) Ursprung des Vermögens oder Einkommens, (ii) Ort des Vermögens oder Einkommens, (iii) Durchsetzbarkeit der Ansprüche auf das Vermögen oder Einkommen und (iv) Ansässigkeitsort bzw. Wohnsitz des Verfügungsberechtigten über das Vermögen oder Einkommen.

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

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

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

Viele der Schlussfolgerungen des Berichts lösten Kontroversen aus und wurden nicht in vollem Umfang in Doppelbesteuerungsabkommen umgesetzt. Insbesondere die von den Gutachtern befürwortete Befreiung aller „ins Ausland fließenden Einkommen“ im Quellenstaat als zweckmäßige Methode zur Vermeidung von Doppelbesteuerung⁴ wurde vom Völkerbund ausdrücklich abgelehnt, der als Grundstruktur für sein Musterabkommen von 1928 die Methode der „Klassifizierung und Zuteilung der Quellen“ (*classification and assignment of sources*) wählte, die darin besteht, bestimmte Arten von Einkünften in vollem oder begrenztem Umfang an der Quelle zu besteuern und die Rechte zur Besteuerung anderer Einkünfte ausschließlich dem Wohnsitzstaat zuzuweisen. Dennoch haben die theoretischen Grundlagen, die im Bericht von 1923 dargelegt sind, die Zeit überdauert und werden allgemein als das „geistige Fundament“ (Ault, 1992, S. 567) betrachtet, auf dem die verschiedenen Musterverträge des Völkerbunds (und in der Folge fast alle modernen bilateralen Steuerabkommen) aufbauten (Avi-Yonah, 1996).

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

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

2.3.2.2 Verteilung der Besteuerungsrechte in Steuerabkommen

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

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

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

Das Betriebsstättenprinzip fungiert als ein Schwellenkriterium, das durch die Messung des Grads der wirtschaftlichen Präsenz eines ausländischen Unternehmens in einem bestimmten Staat anhand objektiver Elemente die Umstände bestimmt, unter denen das ausländische Unternehmen als so sehr in die Wirtschaft eines Staats integriert betrachtet werden kann, dass eine Besteuerung durch diesen Staat gerechtfertigt ist (Holmes, 2007; Rohatgi, 2005). Somit lässt sich berechtigterweise ein Zusammenhang zwischen dem Erfordernis eines ausreichenden Grads an wirtschaftlicher Präsenz nach dem geltenden Betriebsstättenkriterium und den Faktoren der wirtschaftlichen Zugehörigkeit herstellen, die die Gutachtergruppe vor über achtzig Jahren ausgearbeitet hat. Auf dieses historische Erbe wird in der Fachliteratur immer wieder hingewiesen (Skaar, 1991), und es drückt sich auch in den bestehenden Kommentaren der OECD aus, wo es heißt, dass das Schwellenkriterium für die Existenz einer Betriebsstätte „eine lange Geschichte (hat) und den internationalen Konsens (widerrspiegelt), wonach es generell, solange ein Unternehmen nicht über eine Betriebsstätte in einem anderen Staat verfügt, nicht angemessen wäre, davon auszugehen, dass dieses Unternehmen so sehr am Wirtschaftsleben des anderen Staats teilnimmt, als dass dieser andere Staat Besteuerungsrechte in Bezug auf seine Gewinne haben sollte“⁴⁵. Indem es einen ausreichenden Grad an wirtschaftlicher Präsenz voraussetzt, soll dieses Schwellenkriterium auch sicherstellen, dass ein Quellenstaat, der Steuern erhebt, die Durchsetzungshoheit, also die administrative

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

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

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

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

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

Im Fall von ins Ausland fließenden Dividenden-, Zins- und Lizenzgebührrzahlungen erheben die Staaten üblicherweise nach innerstaatlichem Recht eine Quellensteuer, die auf eine Bruttobemessungsgrundlage angewandt wird (d.h. auf eine nicht durch den Abzug von Betriebsausgaben verringerte Bemessungsgrundlage). In bilateralen Steuerabkommen ist üblicherweise ein Höchstsatz für die Quellensteuer festgelegt, die der Quellenstaat erheben kann, wobei die Auffangkompetenz zur Erhebung von Steuern beim Ansässigkeitsstaat liegt⁶. Ist der Vermögenswert, mit dem die betreffenden Einkünfte erzielt werden, allerdings effektiv an eine Betriebsstätte des gebietsfremden Unternehmens im selben Staat geknüpft, sind die Regeln für die Zurechnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte maßgeblich (Artikel 10 Absatz 4, Artikel 11 Absatz 4 und Artikel 12 Absatz 3 des OECD-Musterabkommens).

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

2.4 Mehrwertsteuern und sonstige indirekte Verbrauchsteuern

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

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

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

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

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

2.4.1 Wichtigste Ausgestaltungsmerkmale einer Mehrwertsteuer

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

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

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

2.4.1.2 Das zentrale Ausgestaltungsmerkmal einer Mehrwertsteuer – Gestaffelter Erhebungsprozess

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

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

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

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

2.4.2 Mehrwertsteuer auf grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle – das Bestimmungslandprinzip

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

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

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

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

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

2.4.3 Umsetzung des Bestimmungslandprinzips

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

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

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

2.4.3.1 Umsetzung des Bestimmungslandprinzips – Waren

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

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

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

2.4.3.2 Umsetzung des Bestimmungslandprinzips – Dienstleistungen

Die Mehrwertsteuergesetze vieler Länder tendieren dazu, eine „Dienstleistung“ negativ als alles zu definieren, was „nicht unter eine andere Definition fällt“ bzw. alles als „Dienstleistungserbringung“ zu definieren, was keine „Warenlieferung“ ist. Obwohl dies im Allgemeinen auch immaterielle Werte umfasst, betrachten einige Staaten immaterielle Werte als gesonderte Kategorie. Im Sinne dieses Abschnitts umfassen „Dienstleistungen“, sofern nicht anders angegeben, jedoch auch immaterielle Werte⁷.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Anmerkung

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

Literaturverzeichnis

- Alessi, A., J. de Goede und W. Wijnen (2011), "The Treatment of Services in Tax Treaties", *Bulletin for International Taxation*, 2012, Vol. 66, No. 1.
- Ault, H.J. (1992), "Corporate Integration, Tax Treaties and the Division of the International Tax Base: Principles and Practice", *47 Tax L. Review*, S. 567.
- Avi-Yonah, R.S. (1996), "The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification", *74 Tax L. Review*, S. 1301.
- Beale, J.H (1935), *A Treatise on the Conflict of Laws*, Vol. 1, S. 275.
- Bird, R.M. (2002), "Why Tax Corporations?" *Bulletin for International Tax*, Vol. 56, No. 5, IBFD, Amsterdam.
- Bruins et al. (1923), *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee*, No. E.F.S. 73.F.19, League of Nations, Genf.
- Cockfield, A. et al. (2013), *Taxing Global Digital Commerce*, Kluwer Law International BV, Niederlande.
- Ebrill, L. et al. (2001), *The Modern VAT*, Internationaler Währungsfonds, Washington, DC.
- Hellerstein, W. (2009), "Jurisdiction to Impose and Enforce Income and Consumption Taxes: Towards a Unified Conception of Nexus in Value Added Tax and Direct Tax: Similarities and Differences", IBFD, Niederlande.
- Holmes, K. (2007), *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, IBFD Publications, Niederlande.
- Lamensch, M. (2012), "Are 'reverse charging' and the 'one shop scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?" in *World Journal of VAT Law*, Vol 1, Issue 1.
- OECD (2014), *International VAT/GST Guidelines*, OECD, Paris.
- OECD (2013), *Revenue Statistics 1965-2012*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2013-en-fr.
- OECD (2012), *Model Tax Convention on Income and Capital 2010 (updated 2010)*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264175181-en>.
- OECD (2011), "Taxing Consumption" in *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2010-en>.
- OECD (2003a), *Consumption Taxation of Cross Border Services and Intangible Property in the context of E-commerce, Guidelines on the Definition of Place of Consumption*, OECD, Paris.
- OECD (2003b), *Electronic Commerce-Commentary on Place of Consumption for Business to Business Supplies (Business Presence)*, OECD, Paris.
- OECD (2003c), *Electronic Commerce-Simplified Registration Guidance*, OECD, Paris.
- OECD (2003d), *Verification of Customer Status and Jurisdiction*, OECD, Paris.
- OECD (2001), *Taxation and Electronic Commerce-Implementing the Ottawa Framework Conditions*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264189799-en>.

- Pinto, D. (2006), “The Need to Reconceptualise the Permanent Establishment Threshold”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD S. 266-279.
- Rohatgi, R. (2005), *Basic International Taxation, Volume I: Principles*, Second Edition, Richmond Law and Tax Ltd, Vereinigtes Königreich.
- Tadmor, N. (2007), “Source Taxation of Cross-Border Intellectual Supplies-Concepts, History and Evolution into the Digital Age”, *Bulletin for International Taxation*, S. 2-16.
- Vann, R.J. (2010), “Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World”, *World Tax Journal*, Vol. 2, No. 3.
- Vogel, K. (1988), “Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part III)”, *Intertax*, Vol. 16, Issue 11, S. 393-402.
- Schön, W. (2010), “Persons and territories: on international allocation of taxing rights”, *British Tax Review*, S. 554-562.
- Skaar, A.A. (1991), *Permanent Establishment, Erosion of a Tax Treaty Principle*, Series on International Taxation, Kluwer Law and Taxation Publishers, Niederlande.



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), "Grundprinzipien der Besteuerung", in *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264237100-5-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. 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 or the Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) at contact@cfcopies.com.