

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Verrechnungspreise und Digitalisierung

I. Verrechnungspreise in digitalen und sich digitalisierenden Geschäftsmodellen –
Bestandsaufnahme und Leitlinien

Dr. Björn Heidecke

Dr. Stefan Stein

Prof. Dr. Christian Schwarz

Kati Fiehler

Susann van der Ham

Michael Freudenberg

Silke Lappe

Arundhati Pandeya-Koch

Prof. Dr. Aloys Prinz

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Heidecke et al., ifst-Schrift 536 (2020)

ISBN: 978-3-89737-198-9

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Marienstraße 31, 10117 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Verrechnungspreise und Digitalisierung

I. Verrechnungspreise in digitalen und sich digitalisierenden Geschäftsmodellen –

Bestandsaufnahme und Leitlinien

Dr. Björn Heidecke

Deloitte GmbH

Dr. Stefan Stein

Stein & Partner mbB

Prof. Dr. Christian Schwarz

Hochschule Düsseldorf

Kati Fiehler

Susann van der Ham

PricewaterhouseCoopers GmbH

Michael Freudenberg

KPMG AG

Silke Lappe

Arundhati Pandeya-Koch

Deloitte GmbH

Prof. Dr. Aloys Prinz

Westfälische Wilhelms-Universität Münster

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 536:

**Verrechnungspreise und Digitalisierung:
I. Verrechnungspreise in digitalen und sich
digitalisierenden Geschäftsmodellen –
Bestandsaufnahme und Leitlinien**

Die Zuordnung der Besteuerungsrechte für die Gewinne einer zunehmend digitalisierten Wirtschaft ist *die* große Herausforderung des internationalen Steuerrechts. Die OECD arbeitet seit 2019 unter der Bezeichnung Pillar One an einer anteiligen Zuordnung von Besteuerungsrechten zu Marktstaaten. Im Unterschied zu der Sichtweise, die der herkömmlichen Gewinnaufteilung auf der Grundlage von Verrechnungspreisen zugrunde liegt, wird diese Zuordnung dadurch gerechtfertigt, dass der Staat, in dem Umsätze erzielt werden, zur Entstehung von Einkommen beiträgt. Dies hat das ifst veranlasst, der Verrechnungspreisbestimmung digitaler Geschäftsmodelle zwei Schriften (Nr. 536 und 537) zu widmen.

Eine Unterscheidung zwischen Digitalwirtschaft und traditionellen Geschäftsmodellen ist nicht möglich. Gleichwohl lassen sich Geschäftsmodelle nach dem Grad der Digitalisierung systematisieren und analysieren. Dies ist Gegenstand der ifst-Schrift 536. Untersucht wird zudem, welche Auswirkungen sich für die jeweiligen Geschäftsmodelle auf die Verrechnungspreisbestimmung ergeben.

Eingebettet werden die Ergebnisse der Bestandsaufnahme in die aktuelle Reformdiskussion.

Institut Finanzen und Steuern

Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Oktober 2020

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung (Dr. Björn Heidecke)	1
II.	Auswirkung der Digitalisierung auf die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung	6
1.	Vollständig digitale Geschäftsmodelle (Dr. Björn Heidecke).....	6
a.	Begriffliche Einordnung.....	6
b.	Vollständig digitale Geschäftsmodelle.....	8
aa.	Portal-Modell (auch Werbe- oder Litfaß-Modell).....	11
aaa.	Überblick.....	11
bbb.	Wertschöpfung.....	12
bb.	Vermittlermodell (auch Agenten-Modell).....	14
aaa.	Überblick.....	14
bbb.	Wertschöpfung.....	14
cc.	Storefront-Modell (auch Eigenhändler-Modell).....	17
aaa.	Überblick.....	17
bbb.	Wertschöpfung.....	18
dd.	Abonnenten-Modell (auch Verlags-Modell).....	20
aaa.	Überblick.....	20
bbb.	Wertschöpfung.....	22
ee.	Dienstleister-Modell.....	23
aaa.	Überblick.....	23
bbb.	Wertschöpfung.....	24
ff.	Synopse.....	25
gg.	Reflexion der Ergebnisse in der Verrechnungspreisanalyse..	29
aaa.	Benennung „Nicht-Routine“-Funktionen.....	29
bbb.	Immaterielle Wirtschaftsgüter.....	33
ccc.	Bedeutung von Algorithmen und Nutzerdaten.....	37
ddd.	Überlegungen zur Routinevergütung.....	43
2.	Klassische Wirtschaft mit digitalisierten Geschäftselementen....	47
a.	Digital Labs (Dr. Stefan Stein und Prof. Dr. Christian Schwarz)..	47
aa.	Einleitung.....	47
bb.	Digital Labs und Start-up-Philosophie.....	48
cc.	Erfolgsfaktoren.....	51

aaa.	Vorabüberlegungen	51
bbb.	Mitarbeiter und Organisation.	52
ccc.	Rahmenbedingungen	52
ddd.	Liquiditätsbereitstellung	53
eee.	Risiko und versunkene Kosten („Sunk Costs“)	53
fff.	Chancen und Erträge	54
dd.	Konzepte zur Bestimmung von Wertschöpfungsbeiträgen im Rahmen der gruppeninternen Gewinnallokation	55
aaa.	DEMPE-Konzept – Abgrenzung rechtliches vs. funktionales Eigentum	56
bbb.	Dimension der Wertschöpfungsbeiträge	57
ccc.	RACI-Analyse	58
ddd.	Stage-Gate-Konzept.	60
eee.	CRISP-DM	61
fff.	Shapley Value	62
ggg.	Veranschaulichung der Konzepte anhand verschiedener Kooperationsformen.	64
ee.	Eigenentwicklung durch Digital Labs (Entsendungs-Szenario)	65
aaa.	Organisation der Entwicklung im Digital Lab	65
bbb.	Mitarbeiterentsendung	66
ccc.	Finanzierung und Risikosteuerung	69
ddd.	Zurechnung der Erträge aus kommerzieller Verwertung	70
eee.	Zwischenfazit.	71
ff.	Auftragsentwicklung für das Digital Lab (Dienstleistungs-Szenario)	71
aaa.	Organisation der Entwicklung in einem Digital Lab.	71
bbb.	Abgrenzung von Innovations-Dienstleistungen.	73
ccc.	Finanzierung und Risikosteuerung	77
ddd.	Zurechnung der Erträge aus kommerzieller Verwertung.	78
gg.	Gemeinschaftsforschung im Digital-Lab-Netzwerk	80
aaa.	Organisationform und Mitarbeiter	80
bbb.	Finanzierung und Risikosteuerung	81

ccc. Zurechnung der Erträge aus kommerzieller Verwertung.	83
ddd. Zwischenfazit.	84
hh. Zusammenfassung	84
b. “In between”: Cloud-Computing als Geschäftsmodell und als integraler Bestandteil von Wertschöpfungsketten (<i>Kati Fiehler und Susann van der Ham</i>)	86
aa. Einleitung.	86
bb. Cloud-Computing.	89
cc. IaaS, PaaS und SaaS – Eine beispielhafte Analyse	90
aaa. Funktions- und Risikoanalyse	92
bbb. Verrechnungspreisanalyse gemäß derzeit gültigen Regeln	97
ccc. OECD-Vorschläge zur Bestimmung der Gewinnverteilung.	105
ddd. Zusammenfassung	105
dd. Cloud-Computing innerhalb klassischer Geschäftsmodelle . .	106
aaa. Funktions- und Risikoanalyse sowie Charakterisierung der Unternehmenseinheiten	107
bbb. Verrechnungspreisanalyse	109
ccc. Zusammenfassung	111
c. Mobile Produktion (<i>Michael Freudenberg</i>)	112
aa. Einführung	112
bb. Merkmale der Additiven Fertigung	113
aaa. Abgrenzung zu konventionellen Produktionsverfahren. .	114
bbb. Implikationen für die Wertschöpfung	115
ccc. Auswirkung auf das Entstehen von geistigem Eigentum	122
ddd. Abgrenzung zu weiteren digitalen Geschäftsmodellen . .	123
cc. Verrechnungspreisaspekte von 3D-Druck-basierten Geschäftsmodellen	125
aaa. Funktionsverlagerung	125
bbb. Laufende Vergütung.	129
d. Konzerninterne Open-Source-Entwicklung (<i>Silke Lappe und Arundhati Pandeya-Koch</i>)	132

aa. Vorwort.	132
bb. Einleitung.	132
aaa. Überblick über Formen von Open-Source-Entwicklungen.	132
bbb. Kommerzialisierung von Open-Source-Entwicklungen.	136
cc. Verrechnungspreisbezogene Kernthemen im Zusammenhang mit Open-Source-Entwicklungen	137
aaa. Durchführung von Open-Source-Entwicklungsleistungen.	139
bbb. Kommerzialisierung von Open-Source-Entwicklungen.	142
dd. Zusammenfassung	142

III. Über die Digitalsteuer hinaus:

Optionen für eine Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung (Prof. Dr. Aloys Prinz)	143
1. Einführung.	143
2. Fundamentale ökonomische Veränderungen: Digitalisierung und Immaterialisierung.	146
3. Folgen eines „Kapitalismus ohne Kapital“ (Haskel & Westlake) für die Unternehmensbesteuerung.	149
a. Nationale Unternehmensbesteuerung.	149
b. Internationale Unternehmensbesteuerung	151
4. Reformoptionen für die internationale Unternehmensbesteuerung	153
a. Digitalsteuer (EU): erster Kreis der Reformoptionen	153
b. Besteuerung der Gewinne von Marketing-Immaterialgütern (OECD): zweiter Kreis der Reformoptionen	158
c. Absatzmarkt-orientierte Gewinnbesteuerung mittels einer Destination Based Cash Flow Tax (DBCFT): dritter Kreis der Reformoptionen	165
5. Wie weit werden die Ziele der Reformbestrebungen erreicht?	167
6. Fazit: In welche Richtung wird sich die nationale und internationale Unternehmensbesteuerung entwickeln?	169

Literaturhinweise	171
--------------------------------	------------

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Stufen der Digitalisierung	7
Abbildung 2:	Wertschöpfung Portalmodell	13
Abbildung 3:	Wertschöpfung Vermittlermodell	16
Abbildung 4:	Wertschöpfung Storefrontmodell (Storefront als Händler)	19
Abbildung 5:	Wertschöpfung Storefrontmodell (Storefront als Produzent)	19
Abbildung 6:	Wertschöpfung Abonnenten-Modell	22
Abbildung 7:	Wertschöpfung Dienstleistermodell	24
Abbildung 8:	Funktionszusammenhang: Datenverarbeitung und Datenqualität: Konstanter Grenznutzen	39
Abbildung 9:	Funktionszusammenhang: Datenverarbeitung und Datenqualität: Fallender Grenznutzen	40
Abbildung 10:	Funktionszusammenhang: Datenverarbeitung und Datenqualität: Steigender Grenznutzen	41
Abbildung 11:	Beispielhafter Datenfluss Vermittlermodell	43
Abbildung 12:	Stage-Gate-Modell	61
Abbildung 13:	CRISP-DM-Ansatz	61
Abbildung 14:	Übersicht Fall-Konstellationen	65
Abbildung 15:	Schematische Darstellung Stage-Gate im Entsendungs-Szenario	66
Abbildung 16:	Schematische Darstellung Stage-Gate im Dienstleistung- Szenario für Low-Value Adding Services	72
Abbildung 17:	Schematische Darstellung Stage-Gate im Dienstleistung- Szenario für High-Value Adding Services	72

Abbildung 18: Schematische Darstellung des Stage-Gate-Konzepts bei der Gemeinschaftsforschung	81
Abbildung 19: Gartner Hyper Cycle 3D Printing 2018	113
Abbildung 20: Vergleich der Kostenstruktur von additiven mit konventionellen Verfahren	115
Abbildung 21: Konventionelle Wertschöpfung	116
Abbildung 22: Szenario 1 – Additive Fertigungsverfahren im Produktionsbereich	117
Abbildung 23: Szenario 2 – Additive Fertigungsverfahren im Vertriebsbereich	117
Abbildung 24: Szenario 3 – 3D-Fertigung beim Kunden	118
Abbildung 25: Veränderung der Wertschöpfungstiefe durch 3D-Druck	119
Abbildung 26: Value Shop Diagramm	121
Abbildung 27: Reformziele im Rahmen der internationalen Unternehmensbesteuerung	144
Abbildung 28: Reformoptionen für die internationale Unternehmensbesteuerung	154
Abbildung 29: Daten-, Geld- und Güterströme bei Digitalgütern	155

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1:	Synoptischer Überblick Digitale Geschäftsmodelle	26
Tabelle 2:	Werttreiber kreierende Funktionen	33
Tabelle 3:	Beispielhafte Darstellung von Nicht-Routine-Funktionen . .	33
Tabelle 4:	Analyse Werttreiber als Intangibles.	35
Tabelle 5:	Dimensionen der Wertschöpfung	58
Tabelle 6:	RACI-Ansatz.	59
Tabelle 7:	Schritte im CRISP-DM Ansatz	62
Tabelle 8:	Digital Lab als Eigenentwickler (Entsendungsszenario). . .	71
Tabelle 9:	Referenzwerte für Kostenaufschlagssätze bei Auftragsentwicklung	74
Tabelle 10:	Überblick Tatbestandsmerkmale für die Begründung einer Betriebsstätte	76
Tabelle 11:	Auftragsentwicklung für den Incubator-Hub	79
Tabelle 12:	OECD Unterscheidung bei CCA bzgl. Wertschöpfungsbeiträge	82
Tabelle 13:	Gemeinschaftsforschung im Digital-Lab-Netzwerk	84
Tabelle 14:	Zusammenfassung zentraler Merkmale der Kooperationsformen bei Digital Labs.	85
Tabelle 15:	Wertschöpfung und Konsum bei unterschiedlichen Arten von Gütern und Dienstleistungen	159
Tabelle 16:	Anteile immateriellen Marketing-Vermögens und sonstigen immateriellen Vermögens am Unternehmenswert nach Sektoren.	163
Tabelle 17:	Reformoptionen und Zielerreichung.	167

I. Einleitung (*Dr. Björn Heidecke*)

In den letzten Jahren ist die „Digitalisierung“ zunehmend sowohl in den steuerpolitischen als auch in den steuerpraktischen Diskursen angekommen. Zu nennen sind hier sicherlich die Diskussionen steuerpolitischer Provenienz um neue steuerliche Anknüpfungspunkte für ausgewählte Geschäftsmodelle mit digitaler Prägung, maßgeblich forciert durch die Arbeiten der OECD. Im Rahmen der sogenannten Säule 1 diskutiert die OECD¹ einen neuen steuerlichen Anknüpfungspunkt nebst Gewinnzuordnung.² Zuletzt wurde hierzu ein Statement des Inclusive Frameworks im Januar 2020 veröffentlicht,³ dem weitere Papiere vorausgingen wie ein dezidiertes Arbeitsprogramm aus Mai 2019⁴ und ein Konsultationspapier aus Herbst 2019.⁵ Anfang September 2020 wurde eine detaillierte Weiterbearbeitung als Blueprint Pillar 1 „geleakt“.⁶ Die Diskussionen um die Besteuerung der Digitalisierung ist eng

-
- ¹ Vgl. etwa *Förster/Greil/Hilse*, Taxing the Digital Economy – The OECD Secretariat’s new Transfer Pricing A-B-C – An alternative courses of action, in *International Transfer Pricing Journal*, 2020 (Volume 27), No. 1; *Greil/Wargowske*, The taxation of the digital economy and reallocation of taxing rights – Entering in a new; world order, *BIT* 2019 (Volume 73), No 10; *Greil*, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft und Zuordnung von Besteuerungsrechten – A Brave New World, *DStR* 2019, 1653–1660.
 - ² Die Arbeiten um digitale Geschäftsmodelle sind nicht neu. Zu nennen sind etwa: A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce” on 8 October 1998; *Cockfield*, The Law and Economics of Digital Taxation, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 2002, 606–620. Vgl. auch *Becker/Englisch*, *Wirtschaftsdienst*, 97. Jahrgang, 2017, 801–808.
 - ³ Vgl. OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.
 - ⁴ Vgl. OECD (2019a), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy sowie detailliert dazu *Heidecke* (2019) Das Arbeitsprogramm der OECD zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Überblick und Würdigung, Nr. 13 IWB.
 - ⁵ Vgl. OECD (2019b), Public consultation document Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One sowie detailliert dazu *Heidecke et al.* (2019), Quo vadis Verrechnungspreise – die OECD auf Abwegen? – Der Entwurf zur „Säule 1“ v. 9.10.2019, Nr. 23 IWB.
 - ⁶ Vgl. *Martin* (2020), Revised (Sept 16) draft pillar one and two digital tax blueprints now available; verfügbar unter: <https://mnetax.com/revised-sept-16-draft-pillar-one-and-two-digital-tax-plan-blueprints-available-40328>.

verknüpft mit der Diskussion um Fairness und der fairen Besteuerung.⁷ Dies dokumentiert auch das jüngste Statement von Ursula von der Leyen im Rahmen einer Rede vor dem Europäische Parlament am 16.9.2020: “We will spare no effort to reach agreement in the framework of OECD and G20. But let there be no doubt: should an agreement fall short of a fair tax system that provides long-term sustainable revenues, Europe will come forward with a proposal early next year. I want Europe to be a global advocate for fairness.”⁸ Ob hierfür jedoch zum Beispiel neue Besteuerungskonzepte benötigt werden, weil die traditionellen Konzepte nicht mehr ausreichend sind,⁹ oder „lediglich“ ein fairer Steuerwettbewerb mit einer Mindestbesteuerung notwendig ist, um auf diese Weise Steuerarbitragemöglichkeiten zu senken, kann an dieser Stelle offenbleiben und soll hier nicht vertieft werden. *Prinz* setzt sich in Abschnitt III. dieser Schrift gleichwohl dezidiert mit Optionen zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung auseinander.

Neben der steuerpolitischen Arbeit der OECD sowie des Inclusive Frameworks, aber auch der Arbeit der EU¹⁰ ist die Digitalisierung von Wertschöpfungsketten zunehmend Gegenstand von Verrechnungspreisanalysen in Unternehmen und von steuerlichen Außenprüfungen. Hierbei geht es um die Frage, wie die Gewinne neuer digitaler Geschäftsmodelle auf die Konzern-einheiten zugeordnet und folglich, wo sie besteuert werden sollen. Aber auch bei tradierten Geschäftsmodellen ist zu analysieren, wo die Gewinne aus digitalen Elementen der Wertschöpfungsketten zu besteuern sind. Als digitale Geschäftsmodelle werden alle Geschäftsmodelle verstanden, die Umsätze durch den Vertrieb digitaler Güter (z.B. Software oder digitale Dienstleistungen, wie z.B. Online-Werbung, Vermittlungen, Datenmanagement, Hosting, Plattformdienste etc.) generieren und durch eine hohe Intensität sozio-technischer Interaktion aller an der Wertschöpfung beteiligter Akteure sowie des

⁷ *Greil/Schwarz/Stein*, Do tax experts and non-tax experts differ in their sense of fairness about a more even distribution of “digital” profits across countries? – Evidence from a survey in Germany, *Journal of Tax Administration*, Vol 6:1 2020.

⁸ Vgl. State of the Union Address by President von der Leyen, 16.9.2020.

⁹ *Devereux/Vella*, Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century?; *Schreiber/Simons/Greil/Lagarden*, Why the Arm’s Length Principle Should Be Maintained, *International Transfer Pricing Journal*, 2020 (Volume 27), No. 6. *Müller/Greil/Olbert*, Transfer Pricing for Digital Business Models – Early Evidence on Challenges and Options for Reform, *WTJ* 4/2019.

¹⁰ Vgl. Statement oben von *von der Leyen*.

Endkunden charakterisiert sind; hier auch als digitale Wirtschaft¹¹ bezeichnet. Sich digitalisierende Geschäftsmodelle sind Geschäftsmodelle traditioneller Industrien (z.B. Maschinenbauindustrie, Automobilindustrie, Pharmazeutische Industrie), in denen sich die Wertschöpfung und die Umsatzformen durch den Einsatz moderner Informationstechnologien im Zuge der Digitalisierung verändern und in denen digitale Güter eine wachsende Bedeutung erlangen.

Auch wenn sich die Gewinnabgrenzung zwischen Nahestehenden für digitale und sich digitalisierende Geschäftsmodelle an den übernommenen Funktionen, den getragenen Risiken und den eingesetzten Wirtschaftsgütern orientiert, ist die praktische Umsetzung häufig schwierig. Dies mag an den folgenden Aspekten liegen, die die OECD als charakterisierend für digitale und sich digitalisierende Geschäftsmodelle sieht:¹²

1. Mobilität von immateriellen Werten, Nutzern und Unternehmensfunktionen:
 - Die Mobilität von Unternehmensfunktionen und Personal sowie die Technik führen bspw. dazu, dass Forschung und Entwicklung weltweit zur gleichen Zeit in virtuellen Teams ausgeübt werden kann und eine eindeutige Zuordnung zu Unternehmen einer Unternehmensgruppe schwerlich möglich erscheint.

¹¹ „Der Begriff ‚digitale Wirtschaft‘ wird in zwei Bedeutungen verwendet. Einerseits wird er verwendet, um den Wirtschaftszweig der Informations- und Kommunikationstechnik (IKT) und Internetbranche zu bezeichnen, andererseits, um das Phänomen der zunehmenden Digitalisierung der Wirtschaft zu beschreiben.“ Müller et al., Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, Studien zum deutschen Innovationssystem Nr. 13-2016, fortiss Technische Universität München, Februar 2016, 4. Vor dem Hintergrund der Feststellung der OECD, dass die Digitalisierung mittlerweile sämtliche Wirtschaftszweige durchdrungen hat, sprechen gute Gründe dafür, weniger von einer „digitalen Wirtschaft“ als vielmehr von einer „Digitalisierung der Gesamtwirtschaft“ zu sprechen. S. G20/OECD-Abschlussbericht zu BEPS-Aktionspunkt 1, Rz. 115: „... because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy“.

¹² Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Interessant ist, dass genau diese Aspekte, die die OECD noch 2015 im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft feststellt, bei der aktuellen Ermittlung von Amount A von Säule 1 keine Berücksichtigung mehr finden.

- Die mobile Produktion, wie etwa der 3D-Druck, verändert Wertschöpfungsprozesse; so kann das 3D-Druck-Verfahren im Cloud-Producing genutzt werden, sodass bspw. Daten von Ersatzteilen in einer Datenbank gespeichert werden und jeder Befugte überall auf der Welt auf diese zugreifen kann, um die Ersatzteile vor Ort zu drucken, wodurch sich Lagerhaltung und Logistik reduzieren können.
 - Die steigende Bedeutung von immateriellen Werten in globalen vernetzten Wertschöpfungsprozessen¹³ stellt neue Herausforderungen in der Zuordnung der Wertschöpfung auf einzelne Unternehmenseinheiten.
2. Abhängigkeit von (Kunden-)Daten und deren verstärkte Einbeziehung in die Wertschöpfungskette:
- Die Bedeutung von Daten im Wertschöpfungsprozess wird mitunter als Rohöl des 21. Jahrhunderts bezeichnet;¹⁴ sie können wertvoll sein und zur Steigerung des Unternehmenswertes beitragen,¹⁵ wobei das Zusammenspiel zwischen Daten und Algorithmus bzw. Software zur Gewinnung von Information aus den Daten im Hinblick auf die Werthaltigkeit nicht eindeutig zu sein scheint¹⁶.

¹³ Siehe bspw. World Intellectual Property Report 2017: Intangible capital in global value chains. Geneva: World Intellectual Property Organization.

¹⁴ “Machine data as well as user-generated data are an important raw material in the data driven economy. If companies have access to this raw material, these data can contribute significantly to improved production and sales processes, product development and innovation, and to more successful marketing.” *Schweitzer/Peitz*, Datenmärkte in der digitalisierten Wirtschaft: Funktionsdefizite und Regelungsbedarf?, ZEW Discussion Paper No. 17-043. So sollen Daten auch entsprechend besteuert werden, siehe bspw. <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/diginomics/radikale-steuerreform-merkel-will-daten-besteuern-15612688.html>. Siehe aber auch <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/diginomics/warum-merkels-vorschlag-einer-datensteuer-nicht-sinnvoll-ist-15613274.html>.

¹⁵ So bewerteten die Anleger einen Dollar Umsatz von Amazon mit circa 3,50 Dollar. Hingegen wurde 1 Dollar Umsatz von Wal-Mart mit 0,68 Dollar bewertet. Ein Grund soll in dem von Amazon gehaltenen Datenbestand liegen. *Knop*, Wem gehört unser digitaler Zwilling?, FAZ v. 19.2.2018.

¹⁶ Vgl. *Olbert/Spengel* (2017), International taxation in the digital economy: challenge accepted?, Nr. 9, WTJ.

3. Vermehrtes Auftreten von Netzwerkeffekten:
 - “The benefit that a consumer derives from the use of a good often is an increasing function of the number of other consumers purchasing compatible items.”¹⁷
4. Mehrseitige Geschäftsmodelle:
 - Es besteht ein wachsendes Interesse an mehrseitigen Plattformgeschäftsmodellen (multi-sided platforms – MSPs), die zwei oder mehrere Seiten zusammenführen und eine Interaktion zwischen diesen erlauben (bspw. eBay oder Uber). Hierdurch verändern sich vertikal integrierte Geschäftsmodelle zu MSP-Modellen.¹⁸
5. Aufgrund der Netzwerkeffekte besteht die Gefahr einer vermehrten Entstehung von Oligopolen und Monopolen.
6. Hohe Volatilität aufgrund der niedrigen Eintrittsschwellen und der schnellen technologischen Weiterentwicklung in der digitalen Wirtschaft.

Die vorliegende Schrift sucht Leitlinien zu erarbeiten, wie die Gewinne von digitalen und sich digitalisierende Geschäftsmodelle im Konzern abgegrenzt werden können. Abschnitt II. stellt die Analysen zusammen. Zunächst geht *Heidecke* auf vollständige digitale Geschäftsmodelle ein. Es folgen Ausarbeitungen zu sich digitalisierenden Geschäftsmodellen. *Stein* und *Schwarz* analysieren Digital Labs. *Fiehler* und *van der Ham* befassen sich mit Cloud Computing. *Freudenberg* stellt Überlegungen zur mobilen Produktion dar. *Lappe* und *Pandeya-Koch* betrachten Open-Source-Entwicklungen.

Die gemachten Ausführungen stellen den aktuellen Stand der Diskussion dar. Gleichwohl lädt die Schrift Wissenschaft, Verwaltung, Beraterschaft und Unternehmen zum Diskurs zu diesen vergleichsweise neuen Themen ein, um zunehmend Rechtssicherheit zu bieten.

¹⁷ *Katz/Shapiro*, Oxford Economic Papers, New Series 1986, 146 (146). Ein klassisches Beispiel dafür ist das Faxgerät: Je mehr Personen ein Faxgerät besitzen, desto größer ist der Nutzen für jeden Einzelnen.

¹⁸ Dazu umfassend *Hagiu/Wright*, International Journal of Industrial Organization 43 (2015), 162–174. Siehe zur „Taxation and the Peer-to-Peer Economy“ *Aslam/Shah*, IMF Working Paper, WP/17/187.

II. Auswirkung der Digitalisierung auf die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung

1. Vollständig digitale Geschäftsmodelle (*Dr. Björn Heidecke*)

a. Begriffliche Einordnung

Digitalisierung ist die Überführung von analogen Informationen in digitale Formate zur informationstechnischen Verarbeitung und Speicherung. Das digitale Signal besteht dabei in der Regel nur aus binären Werten. Dies ist zunächst nichts Neues. Das Verfassen eines Geschäftsbriefes auf einem Computer und die Speicherung auf einer Diskette ist ein Vorgang der Digitalisierung. Gleichmaßen ist die Programmierung einer CNC-Fräse ein Vorgang der Digitalisierung. Beide Vorgänge sind lange bekannt, wenn nicht bereits überholt. Neu sind indes die zunehmende Digitalisierung von Wertschöpfungsketten von Unternehmen sowie der Einfluss der Digitalisierung auf das Konsumverhalten von Endverbrauchern etwa durch neue Produkte oder Anwendungen. Es entstehen vollständig digitale Geschäftsmodelle. Der Grund ist die zunehmende Verarbeitungs- und Speicherkapazität in den letzten Jahren.

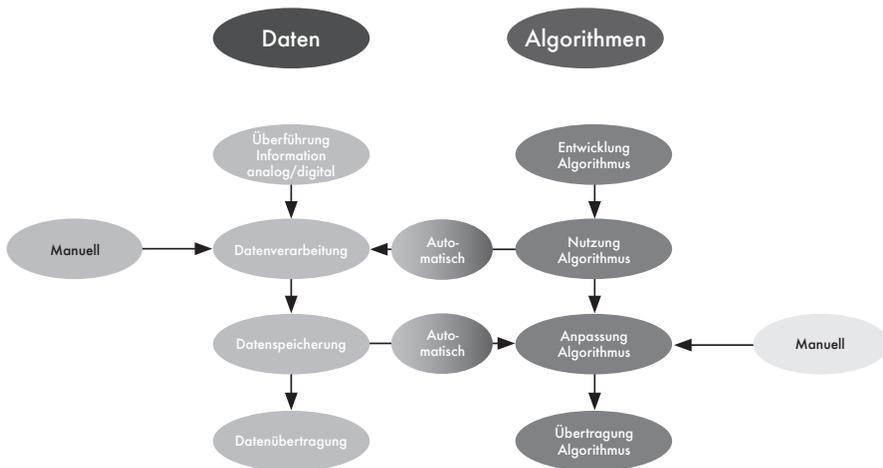
Vor dem Hintergrund einer möglichst differenzierten Betrachtung regt dieser Beitrag eine zweidimensionale Betrachtung der Digitalisierung an.¹⁹ Erstens, auf Ebene der Güter zu differenzieren: Handelt das Unternehmen ein analoges oder ein digitales Gut? Zweitens ist auf Ebene der Wertschöpfungskette zu unterscheiden: Welche Elemente der Wertschöpfungskette sind von der Digitalisierung betroffen oder ist eine gänzlich neue Wertschöpfungskette zu denken?

Neben diesen zwei Ebenen ist zu erörtern, wie die *Digitalisierung* auf Produkt- und Wertschöpfungsebene ausdifferenziert ist. Umgangssprachlich ausgedrückt: Was meinen wir, wenn wir von Digitalisierung sprechen? Dies ist präzise zu beschreiben. Digitalisierung wird hierbei nicht nur als Digitalisierung im eigentlichen bzw. engen Sinne (Umwandlung analoger Informa-

¹⁹ Mit Blick auf das Geschäftsmodell wird auf das jeweilige Produkt bzw. die Dienstleistung abgestellt, d.h. bei Unternehmen, die mit verschiedenen Produkten am Markt agieren, können verschiedenen Geschäftsmodelle betrachtet werden. Für eine weitere Diskussion zum Geschäftsmodellbegriff siehe etwa *Chaudhury und Kuilboer (2002)*. Demnach beschreibt ein Businessmodell das Marktsegment, in dem operiert wird, das Produkt bzw. die Dienstleistung, die angeboten wird, und wie das Produkt oder die Dienstleistung hergestellt wird.

tion in digitale Formate und mithin Entstehung von Daten; zumeist binär) verstanden, sondern soll auch die Verarbeitung und Speicherung von Daten sowie die Programmierung, Nutzung und Anpassung von Algorithmen umfassen. Mit Blick auf die Verarbeitung der Daten sind Vorgänge wie z.B. Clustering, Auswertung und Visualisierung denkbar. Dies geschieht nach hinterlegten Algorithmen automatisch oder manuell. Die Speicherung von Daten meint die informationstechnische Sicherung der Daten im jeweiligen Zustand. Die Schritte Verarbeitung und Speicherung können hierbei in beliebig häufigen Wiederholungen auftreten. Gleichermaßen können die gespeicherten Daten zwischen verschiedenen informationstechnischen Apparaten übertragen werden. Ebenso können programmierte Algorithmen genutzt und weiterentwickelt sowie übertragen werden. Die Weiterentwicklung erfolgt entweder händisch oder selbstlernend²⁰ unter Berücksichtigung der gespeicherten Daten. Die folgende Abbildung veranschaulicht diesen Zusammenhang. Sie zeigt zudem die Schnittstellen zwischen Daten und Algorithmen auf. Demnach können Daten manuell und durch Algorithmen ausgewertet werden. Gleichermaßen können Algorithmen neben einer händischen Anpassung auf gespeicherte Daten zugreifen und sich anpassen.

Abbildung 1: Stufen der Digitalisierung – Quelle: Eigene Darstellung



²⁰ Durch Systeme künstlicher Intelligenz setzt sowohl aus vergangenheitsbezogenen Daten als auch aus dem aktuellen Kontext ein Prozess des Lernens dieser ein, in welchem der Präzisionsgrad der durch KI verarbeiteter und bereitgestellter Daten zunimmt [McKinsey&Company, Healthcare, 2017, 2 f.].

Aufbauend auf dieser Abgrenzung kann für jede Wertschöpfungskette erstens durchdekliniert werden, welche Elemente der Wertschöpfungskette digital und welche analog sind, und zweitens, sofern sie digital sind, wie die Digitalisierung ausdifferenziert ist (d.h. das Zusammenspiel von Daten und Algorithmen an welcher Stelle). Zudem benötigt die Geschäftsmodellbeschreibung drittens die Information, ob es ein analoges oder digitales Produkt ist und was das Unternehmen produziert bzw. handelt. Von einem vollständig digitalen Geschäftsmodell soll dann gesprochen werden, wenn sämtliche Schritte der Wertschöpfungskette²¹ sowie das Produkt digitalisiert sind.²²

b. Vollständig digitale Geschäftsmodelle

Der folgende Abschnitt gibt einen Überblick nebst möglichen Verrechnungspreisfragestellungen und Lösungsmöglichkeiten von vollständig digitalen Geschäftsmodellen. Es werden Ausführungen zu Beispielunternehmen, Preissetzung und Werttreibern verbunden mit einer graphischen Illustration der Wertschöpfungskette gemacht, um sodann die Implikationen für die Verrechnungspreisanalysen abzuleiten und Lösungsansätze vorzuschlagen. Die Verrechnungspreisimplikationen werden nach einer kursorischen Darstellung der vollständig dargestellten Geschäftsmodelle geliefert, um Redundanzen zu vermeiden.

Die dargestellte Clusterung in Portal-Modell (Online-Werbeplattform), Storefront-Modell (Online-Eigenhändler), Vermittler-Modell (Online-Agent), Abonnement-Modell sowie Dienstleistermodell ergibt sich aus Praxiserfahrungen in Anlehnung an typische Funktionen innerhalb der Wertschöpfungskette.²³ Das Thema Cloud-Computing²⁴ wird in dem Abschnitt nicht erörtert.

²¹ Nicht zwangsläufig die unterstützenden Prozesse wie IT, HR sowie Steuern- und Rechnungswesen.

²² Vgl. so auch *Pinkernell*, ifst-Schrift 494, 2014, 25.

²³ Der vorliegende Beitrag geht nicht auf Modelle im Bereich Banking und Versicherung ein.

²⁴ Es kann diskutiert werden, ob Cloud-Computing ein vollständig digitales Geschäftsmodell ist, da letztlich die Produktion des Produktes bzw. der Dienstleistung, nämlich des Speicherplatzes, in einem analogen, d.h. physischem Server erfolgt. Vor dem Hintergrund wird Cloud-Computing in Abschnitt II.2.b. erörtert. Da Cloud-Computing gleichwohl ein Geschäftsmodell ist, das mit der digitalen Wirtschaft orthosprachlich in Verbindung gesetzt wird, könnte es auch unter II.1. diskutiert werden.

Eine alternative Clusterung bieten sowohl die OECD im Zwischenbericht zu Aktionspunkt 1²⁵ als auch die EU-Kommission in ihrem Vorschlag zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Die EU-Kommission führt aus²⁶:

- Online-Händler-Modell: Online-Plattformen verkaufen Waren oder stellen die Verbindung zwischen Verkäufern und Käufern her und erhalten im Gegenzug eine Transaktionsgebühr oder Platzierungskommission. Beispiele für dieses Modell sind Amazon, Zalando, Alibaba.
- Social-Media-Modell: Der Besitzer eines Netzwerks erzielt Werbeeinnahmen, indem er Verbrauchern gezielte Werbebotschaften sendet. Beispiele dafür sind Facebook, Xing, Qzone.
- Abonnenten-Modell: Plattformen erheben Abonnement-Gebühren für den ständigen Zugang zu einer digitalen Dienstleistung (z.B. Musik oder Videos). Beispiele hierfür sind Netflix, Spotify, iQiyi.
- Kooperationsplattform: Digitale Plattformen stellen die Verbindung zwischen freien Kapazitäten und Nachfrage her, verwenden Reputationsmechanismen zur Stützung des Konsums und versetzen die Menschen in die Lage, den „Zugang“ zu Vermögenswerten zu teilen, statt diese nur zu besitzen. Auf jeden Umsatz entfällt eine feste oder variable Gebühr. Beispiele sind Airbnb, Blablacar, Didi Chuxing.

Die Vorschläge der EU-Kommission (dort als Beispiele ausgeführt) sind verhältnismäßig dicht an den hier vorgeschlagenen Modellen, weil sich die EU auch stark an der Wertschöpfungskette orientiert. Während wir vorschlagen, zwischen Eigenhandel und Agententätigkeit zu differenzieren, nimmt die OECD bei den Kooperationsplattformen (Vergütung des Betreibers in der Regel über eine Provision) und bei den Online-Händlern („stellen Verbindung her“) Elemente von Agenten auf. Bei den Online-Händlern („verkaufen Waren“) ist allerdings gleichermaßen das Storefront-Modell abgebildet. Das Social-Media-Modell der EU-Kommission (Vergütung über Werbung) ist Teil unseres Portal-Modells. Deckungsgleichheit besteht beim Abonnentenmodell. Bei den Ausführungen der EU-Kommission fehlen das Dienstleistungsmodell sowie die Betreiber, die über Werbung Einnahmen erzielen, weil

²⁵ Nr. 58 OECD (2018) Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report. Abrufbar unter: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

²⁶ Genannt als Beispiele in: Europäische Kommission (2017), MITTEILUNG DER KOMMISSION AN DAS EUROPÄISCHE PARLAMENT UND DEN RAT Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt, COM(2017) 547 final, 6. In den weiteren Fassungen etwa vom 21. März 2018 so nicht mehr ausgeführt.

sie Portale anbieten (Suchmaschinen oder auch Nachrichtenseiten). Insofern erscheint unser Vorschlag umfassender und gleichzeitig differenzierter. Gleichwohl legt er eine ähnliche Denkart wie das EU-Papier zu Grunde: Eine Analyse ausgehend von den Funktionen bzw. der Art, wie die Wertschöpfung erfolgt.

Die OECD schlägt in ihrem Zwischenbericht vier Gruppen vor: Multi-Sided-plattformen, Resellers, vertically integrated firms und Input suppliers. Multi-Sided plattformen sind Plattformen, die den Kontakt zwischen Endnutzern herstellen, wie etwa soziale Netzwerke, aber auch Uber oder Airbnb. Resellers kaufen Waren ein und verkaufen sie über das Internet. Vertically integrated firms kaufen die Produkte nicht ein, sondern haben die Einkaufsseite in die Wertschöpfungskette integriert (z.B. Netflix mit dem Bereich der Filmproduktion oder Amazon, insofern sie Logistik integriert haben). Input suppliers sind Lieferanten für Zwischenprodukte.²⁷

Die Darstellung der OECD ist mit Blick auf die Multi-Sided plattformen und die Reseller ähnlich zu den im Folgenden dargestellten Ansätzen. Das Reseller Modell ähnelt dem Storefront-Modell, während das Multi-sided Modell etwas weiter gefasst ist. Es fasst sowohl das im Folgenden betrachtete Agenten- bzw. Vermittlermodell als auch Teile des Portalmodells zusammen. Wir schlagen eine differenzierte Betrachtung vor, weil sich die Wertschöpfung im Vermittlermodell (letztlich ein digitaler Agent) vom Portalmodell (letztlich ein digitaler Anbieter von Werbeflächen) sehr unterscheidet. Die vertically integrated firms überzeugen gänzlich nicht. Hier wird nicht mehr auf die Wertschöpfung und einzelne Funktionen abgestellt, sondern gefragt, ob ein Unternehmen bzw. eine Unternehmensgruppe verschiedene Funktionen wie Logistik und Vertrieb in sich vereint. Das Vorliegen von solch integrierten Firmen ist üblich. Daher erscheint eine Orientierung an den Funktionen zielführender, weil trennschärfer. Die Einführung der Kategorie „input suppliers“ scheint ebenso wenig geglückt. Hier wird nicht auf die Wertschöpfungsfunktion abgestellt, sondern darauf, ob das Produkt als Zwischenprodukt oder Endprodukt verkauft wird. Mithin erscheint der OECD-Ansatz in

²⁷ Neben diesen vier Kategorien nimmt die OECD Bezug auf ein Papier von *Stabell und Fjeldstad* (1998), um ergänzend zur Value Chain nach *Porter* (1985) noch das Value Network und den Value Shop einzufügen. Die gemachten Ausführungen überzeugen nicht, da sie nicht trennscharf sind. Vielmehr wird durch einzelne Beispiele versucht, Abgrenzungen herzustellen. Deshalb wird auf diese Konzepte hier nicht eingegangen.

dem Zwischenbericht nicht hinreichend differenziert und vermag nicht voll zu überzeugen.

Im Folgenden werden die vorgeschlagenen Modellgruppen ausgeführt und mögliche Lösungen für Verrechnungspreisfragen beleuchtet. Hierbei werden zunächst die fünf Modelle ausgeführt und synoptisch verglichen. Im Anschluss werden Verrechnungspreisproblemstellungen aufgezeigt und Lösungsansätze vorgeschlagen. Die einzelnen Modelle werden getrennt dargestellt, auch wenn Unternehmen möglicherweise verschiedene Funktionen (etwa Online-Eigenhändler und gleichermaßen Portal) in sich vereinen. So geben es auch die Verrechnungspreisanalysen vor, die Funktions- und Risikoanalysen je Geschäftsbereich bzw. Transaktion fordern.

aa. Portal-Modell (auch Werbe- oder Litfaß-Modell)

aaa. Überblick

Portalmodelle bieten den Nutzern einen Zugang²⁸ ins Internet und damit auf eine Vielzahl hinterlegter Informationen. Zu unterscheiden sind horizontale und vertikale Portale: Während horizontale Portale wie Suchmaschinen (z.B. Google und Bing, aber auch soziale Netzwerke wie Facebook), aber auch Seiten wie web.de Informationen zu einem sehr breiten Spektrum ermöglichen, fokussieren vertikale Portale, wie kicker.de oder wetter.com, Informationen zu einem speziellen Thema und gehen hier stärker in die Tiefe.²⁹

Die Anbieter der Portale generieren Umsätze durch Werbung und Premiummitgliedschaften, ggf. verbunden mit Zugriff auf weitere Information und Services.³⁰ Zudem erhalten die Anbieter – vor allem in vertikalen Portalen – Umsatz durch Vermittlung auf andere Websites. Die Portale agieren dann als sogenannte Affiliates. Beispielhafte Preismodelle für Affiliates sind Vergütung per Klick oder eine Vergütung basierend auf einem durch den Klick vermittelten Umsatz (Cost per Klick oder Cost per Order bzw. Cost per Sales). Mithin sind die Anbieter bestrebt, mehr Werbung³¹ an Unternehmen zu verkaufen oder Klicks bzw. vermittelte Umsätze zu generieren (beides mithin

²⁸ Bzw. etwas pathetischer Eingang oder auch „Portal“.

²⁹ Vgl. etwa *Qin* (2009).

³⁰ Sofern der Service im Vordergrund steht und nicht die Werbung, ist eine Zuordnung in das Dienstleistermodell angebracht.

³¹ Die Verkäufe von Platzierungen in Suchmaschinen (d.h. SEA) sind letztlich auch Werbeeinnahmen.

B2B-Umsätze aus Betreibersicht). Ferner erzielen die Betreiber Umsätze von Endkunden, sofern diese Premiummitgliedschaften buchen (B2C-Umsätze). Außerdem könnte ein Unternehmen mit einem Portal-Geschäftsmodell die gespeicherten Nutzerdaten verkaufen. Mithin erscheint es sachgerecht, Portale als moderne Werbemodelle oder auch – in Anlehnung an die Litfaßsäule – als Litfaß-Modelle zu definieren, deren Betreiber dafür Geld erhalten haben, dass Werbung ursprünglich auch verbunden mit Nachrichten plakatiert wurde.³²

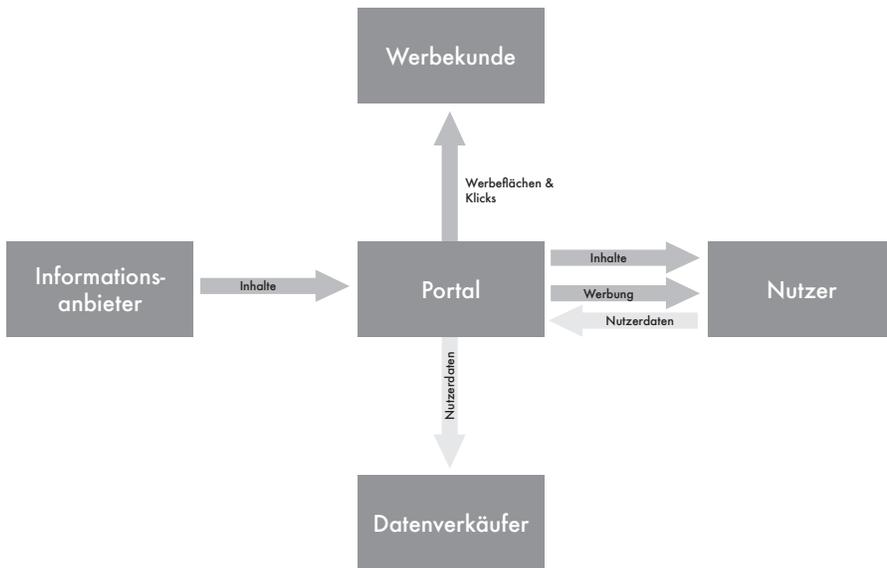
bbb. Wertschöpfung

Bei der Nutzung eines Portals werden Daten erhoben (Überführung analoger Informationen in digitale – siehe Modell oben), die unter Einsatz von Algorithmen verarbeitet, d.h. mit Blick auf Präferenzen und Userverhalten klassifiziert, und dann gespeichert werden. Ausgehend von den gespeicherten Daten können die Betreiber beim nächsten Besuch der Nutzer entsprechende Suchergebnisse ausspielen und zielgerichtet Werbung anbieten. Ferner kann durch die Auswertung des Portal selbst mit Blick auf Design und Funktionalitäten verbessert werden.

Durch die neuerliche Nutzung entstehen neue Daten, die, mit den bestehenden Daten verknüpft, ausgewertet und wieder gespeichert werden. Die Auswertungsalgorithmen sind entweder statisch basierend auf den Eingaben oder dynamisch selbstlernend. Durch das Ausspielen von möglichst passgenauen Inhalten und Funktionalitäten steigt die „User Experience“ und damit isoliert betrachtet in Zukunft die Zahl der Besucher. Eine passgenaue Werbung erhöht in einer isolierten Betrachtung die Klicks und mithin die Werbeeinnahmen des Betreibers, entweder direkt bei einem Affiliate-Programm oder indirekt, weil der Werbende feststellt, dass hinreichend Kontakte durch die Werbung entstehen. Eine passgenaue Werbung und passgenaue Inhalte nebst Funktionalitäten führen sonach im Zusammenspiel zu höheren Werbeeinnahmen, gleich ob über Affiliate-Programme oder über Direktvermarktung der Werbeflächen. Die folgende Abbildung fasst die vereinfachte Wertschöpfungskette eines Portal-Modells zusammen.

³² Vgl. <https://www.stroeer.com/presse/themenspecials/litfasssaeule.html>.

Abbildung 2: Wertschöpfung Portalmodell – Eigene Darstellung



Sowohl in der **Erhebung der Daten**³³ als auch in deren **Verarbeitung unter Einsatz von Algorithmen** liegt mithin ein wesentlicher Erfolgsfaktor eines Portals, um User Experience und Passgenauigkeit der Werbung zu erhöhen. Eine gut **designte Website bzw. App** unter Nutzung der erhobenen Daten ist ein weiterer wesentlicher Werttreiber.

Neben den Algorithmen, die die Daten verarbeiten, ist eine stabile **IT-Infrastruktur** verbunden mit einer angebotenen **Sicherheit** kritisch für den Erfolg von Portalmodellen, um Abschreckung der Besucher zu vermeiden. Entsprechend investieren Unternehmen in IT-Sicherheitsmaßnahmen zum Schutz von Nutzerdaten und Netzwerken.

Unabhängig sowohl von den Algorithmen sowie den gespeicherten Daten als auch der IT-Infrastruktur ist die **Marktstellung** verbunden mit der **Bekanntheit der Website** erfolgskritisch. Die **Generierung von Inhalten, d.h. die Redaktion** ist unterschiedlich relevant. Während horizontale Portale oft nur Zugriff auf bereits hinterlegte Inhalte (etwa Suchmaschinen) bieten, investieren vertikale Geschäftsmodelle (etwa kicker.de) in eigene Inhalte bzw. kaufen die Inhalte über Agenturen zu. Sofern Mitgliedschaften angeboten werden, ist ein weiterer Erfolgsfaktor die Vermarktung dieser Zusatzan-

³³ Vgl. etwa Heggmaier (2014).

gebote. In vielen Portalmodellen sind Premiummitgliedschaften indes nur untergeordnet relevant.

bb. Vermittlermodell (auch Agenten-Modell)

aaa. Überblick

Vermittlermodelle³⁴ stellen eine Beziehung zwischen Käufer und Verkäufer von Waren und Dienstleistungen her. Die Vermittler agieren auch als Abgrenzung zum Storefront-Modell bzw. dem Dienstleistermodell als Agent, d.h. sie übernehmen kein Eigentum an den Waren bzw. erbringen die Dienstleistung nicht im eigenen Namen. Die Vermittler halten mithin kein Inventar. Sie übernehmen nicht die Lieferung und sind nicht in die Zahlungsströme zwischen Käufer und Verkäufer involviert. Oft bezieht sich ihre Einbindung auf die Abwicklung der Zahlung und die Organisation der Logistik, d.h. neben der Vermittlung bieten sie weitere Services an. Einige Vermittlerportale unterstützen Anbieter zudem in der Übernahme der Haftung für erfolglose Transaktionen.³⁵ Da Vermittler letztlich in Abgrenzung zu dem Storefront-Modell kein Eigentum an der Ware übernehmen, sondern die Geschäfte nur anbahnen, sind es letztlich virtuelle Agenten-Modelle.

Beispiele für Vermittlermodelle sind Buchungsportale wie Booking.com und Expedia (für Dienstleistungen), Amazon Marketplace und Zalando-Marketplace (für Waren) sowie Anzeigeportale wie Ebay-Kleinanzeigen, aber auch Unternehmen der Shared-Economy (auch Kooperationsplattformen) wie Airbnb, Uber und Blablacar.

Die Vermittler erheben für ihre Services eine Vermittlergebühr, bestehend aus fixen und variablen Bestandteilen – auch unter Berücksichtigung von zusätzlich erbrachten Services, wie Zahlungsabwicklung, Logistikorganisation und Haftungsübernahme.

bbb. Wertschöpfung

Vermittlermodelle haben ihre Relevanz durch eine Reduktion von Transaktions- bzw. Suchkosten aus Sicht sowohl von Anbieter als auch Käufer. Dem Verkäufer stehen ohne Einbeziehung eines Vermittlers weniger Kundenkontakte offen. Zudem profitiert er vom Marktwissen des Vermittlers,

³⁴ Auch als Market-Place-Modell, Agenten-Modell oder Broker-Modell geläufig.

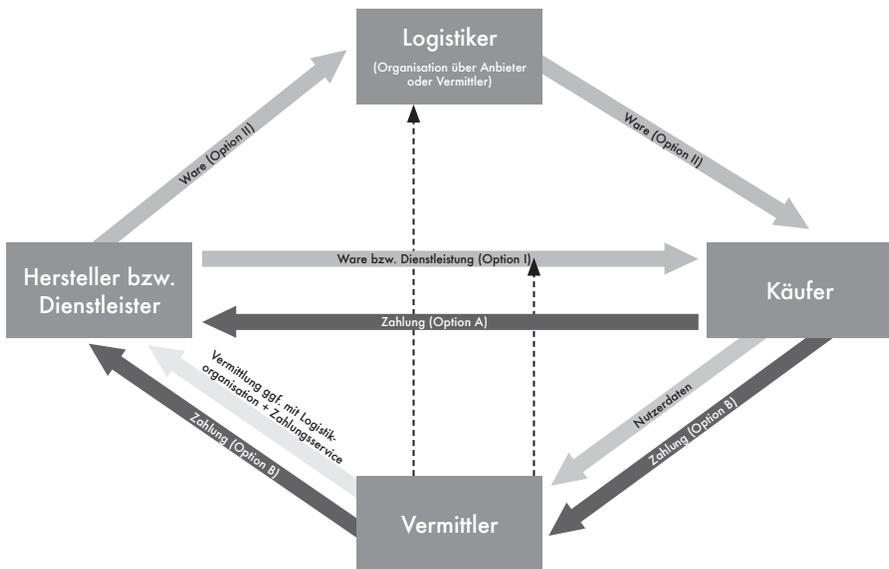
³⁵ <https://www.airbnb.de/help/article/279/what-is-the-airbnb-host-guarantee>.

etwa mit Blick auf die Preisbildung oder die Platzierung der Waren bzw. Dienstleistungen. Der Käufer reduziert durch die Einbeziehung eines Vermittlers das Risiko, dass die Ware bzw. Dienstleistung nicht oder nicht in der gewünschten Qualität geliefert wird. Aus einem unbekanntem Verkäufer wird ein bekannter Vermittler, der ihm bei der Abwicklung mehr Sicherheit suggeriert.

Ein erfolgreicher Vermittler vermittelt nicht nur möglichst viele Waren bzw. Dienstleistungen des Verkäufers, sondern vermittelt sie zu einem Preis, der dicht an der Zahlungsbereitschaft des Käufers ist. Der eingesetzte Matching-Algorithmus sollte deshalb über eine reine Suchfunktion für Käufer hinausgehen und das bereits gespeicherte Kaufverhalten und die gespeicherten Interessen des Kunden (d.h. bereits gespeicherte Daten, die zuvor erhoben und verarbeitet wurden) nutzen, um die richtigen Produkten zu den besten Preisen, d.h. möglichst nahe an der Zahlungsbereitschaft, auszuspielen. Die erhobenen, unter Nutzung von Algorithmen verarbeiteten und letztlich gespeicherten Daten können auch genutzt werden, um das Design der Website sowie die „User Experience“ zu verbessern. Zudem kann ausgehend von der Datenbasis Cross-Selling angeboten werden, wie zum Beispiel Online-Reiseagenturen, die neben Hotels gleichzeitig Flüge, Mietwagen und andere damit verbundene Angebote vermitteln.

Die folgende Abbildung fasst die Wertschöpfung des Vermittlermodells nebst Akteuren zusammen. Sie zeigt zudem, dass Vermittler nicht nur die Transaktion zwischen Käufer und Verkäufer, d.h. dem Hersteller bzw. dem Erbringer der Dienstleistung anbahnen, sondern auch in die Organisation der Logistik sowie die Abwicklung der Zahlung eingebunden sind, indem sie die Zahlung für den Verkäufer abwickeln, obwohl der Verkäufer direkt an den Käufer verkauft. Anders als beim Storefront-Modell (auch Eigenhändler-Modell) bzw. Dienstleister-Modell (direkte Erbringung der Dienstleistung im eigenen Namen) ist der Vermittler nicht Hersteller bzw. Dienstleister, d.h. nicht in die Kreierung der Ware bzw. Dienstleistung involviert, sondern erst im Vertriebsprozess.

Abbildung 3: Wertschöpfung Vermittlermodell – Eigene Darstellung



Wie auch das Portal-Modell ist das Vermittler-Modell auf einen guten **Algorithmus** und hinreichend **Nutzerdaten** in aufbereiteter Form angewiesen. Im Vermittlermodell ist ein Algorithmus nötig, der Käufer und Verkäufer unter Berücksichtigung von Interessen und Zahlungsbereitschaften zusammenbringt. Der Algorithmus sollte gute **Pricing-Eigenschaften** aufweisen, um die Zahlungsbereitschaft des Käufers möglichst gut zu absorbieren.

Damit möglichst viele Kunden die Website des Vermittlers besuchen und zunächst Daten erheben, ist eine hohe Bekanntheit der Website, das heißt eine gute **Marke** nötig. Eine erfolgreiche Marke im Vermittlermodell vermittelt Vertrauen, da der Kunde die Ware nicht direkt sehen kann und somit zunächst in einer Situation der Asymmetrie ist. Diese Asymmetrie – etwa durch Bewertungen – abzubauen ist Aufgabe des Vermittlers. Aus Sicht des Verkäufers ist ein Vermittler interessant, der einen großen **Kundenstamm** besitzt und möglichst gute Preise vermittelt. Neben Entwicklungsaufwendungen für die Algorithmen investieren Vermittler in Marketing sowie gezielte Werbung auf Portalen. Eine **gezielte Werbestrategie** ist mithin entscheidend. Überdies ist das **Design der Website bzw. App** im Sinne der User Experience ein wichtiger Erfolgsfaktor. Wie auch beim Portal-Modell ist eine stabile **IT-Infrastruktur** wichtig. Sofern über den Vermittler auch

die Zahlungen abgewickelt werden, sind besondere Anforderungen an die Zahlungsabwicklung zu berücksichtigen.

cc. Storefront-Modell (auch Eigenhändler-Modell)

aaa. Überblick

Das Storefront-Modell bzw. Eigenhändler-Modell beschreibt den Verkauf von Waren direkt vom Hersteller an den Endkunden bzw. von einem Zwischenhändler an einen Endkunden. In Abgrenzung zum Vermittlermodell ist der Storefront-Betreiber Eigentümer der Ware (deshalb auch „Eigenhändler-Modell“³⁶). Er verkauft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung.³⁷

Die Kontaktaufnahme zwischen Storefront-Betreiber und Kunden folgt dabei dem Distanzprinzip³⁸, d.h. zwischen den beiden Akteuren entsteht kein physischer Kontakt. Vielmehr übernehmen Kataloge im Internet die Informationsfunktion. Bei einem selbst-produzierenden Storefront-Händler wird das Vertriebsmodell häufig als Ergänzung zu bereits bestehenden „Brick And Mortar“-Läden betrieben, um eine größere Kundenreichweite zu erlangen.

Beispiele für Storefront-Modelle sind Modeunternehmen, die überdies einen Online-Shop betreiben, wie Esprit oder Adidas, aber auch Unternehmen, die vorrangig im Internet präsent sind, wie Zalando und Amazon, vorausgesetzt, sie handeln im eigenen Namen mit Waren. Sofern die Unternehmen auf der Website auch Waren vermitteln (d.h. als Marktplatz agieren), ist dieser Geschäftsbereich dem Vermittlermodell zuzuordnen. Ein Beispiel ist Amazon Marketplace.

Die Vergütung im Storefront-Modell ergibt sich aus der Bruttomarge aus dem Einkaufspreis bzw. den Herstellkosten der Ware und dem Verkaufspreis.

³⁶ Sofern ein Kommissionärsmodell verfolgt wird, könnte dies sowohl dem Vermittler-Modell als auch dem Storefront-Modell zugeschlagen werden. Weil aber auch der Kommissionär nicht seine eigene Ware einkauft, sondern letztlich vermittelt, wird vorgeschlagen, es dem Vermittler-Modell zuzuschlagen.

³⁷ Vgl. etwa *Qin* (2009).

³⁸ Vgl. *Heinemann* (2018).

bbb. Wertschöpfung

Das Storefront-Modell integriert verschiedene Wertschöpfungsschritte: Einkauf der Waren (bzw. die Produktionsfunktion), Bewerbung und Verkauf der Waren über die Website, sichere Zahlungsabwicklung sowie die Organisation der Logistik und Pflege der Nutzerdaten. Während beim Vermittlermodell die Zahlungsabwicklung und die Logistikorganisation oft als ergänzende Services angeboten werden, ist es im Storefront-Modell integriert. Überdies übernimmt der Storefront-Betreiber – anders als der Vermittler – auch das Gewährleistungsrisiko. Um die Produkte anzubieten, erstellen die Anbieter einen Online-Katalog, der als Datenbank hinterlegt ist. Eine wichtige Technologie für die Einkaufsabwicklung ist der Warenkorb („Shopping Cart“). Mit einer hinreichenden Bestellprozess-Technologie können Kunden verschiedene Waren auswählen, in den Warenkorb legen und weiter einkaufen.

Um den Kunden die passenden Waren zum höchstmöglichen Preis anzubieten, ist wie auch beim Vermittlermodell ein Matching-Algorithmus nötig. Ausgehend von eingegebenen Daten werden die Daten mit Algorithmen verarbeitet und gespeichert. Sobald ein Nutzer auf die Website kommt, werden ausgehend von den gespeicherten Daten möglichst passgenaue Produkte ausgespielt. Durch das dadurch initiierte neue Nutzerverhalten werden neue Daten eingegeben und diese wiederum verarbeitet und gespeichert. Hinreichend viele Nutzungen ermöglichen passendere Angebote nebst besserer Preise. Ausgehend von den gespeicherten Daten können Produktions-, Lagerhaltungs- und Versandprozesse optimiert und somit erhebliche Kosteneinsparungen realisiert werden.

Die folgende Abbildung 4 veranschaulicht ein typisches Storefront-Modell zunächst für den Fall, dass der Storefront-Betreiber als Händler agiert. In der Abbildung 5 vertreibt der Produzent ohne Zwischenhändler über die Storefront. Die Stufen „Produktion“ und „Storefront“ können in einem Unternehmen bzw. einer Gruppe zusammenfallen. Gleichwohl sind es zwei aufeinanderfolgende Prozesse, auch wenn der Produzent direkt vertreibt.

Wenn der Betreiber der Storefront auch Brick-and-Mortar-Läden betreibt, können diese als Flagships verstanden werden. Durch die Flagships bzw. allgemeiner die Brick-and-Mortar-Läden entsteht ein Werbeeffekt für die Marke, der auf den Online-Kauf einwirkt. Viele Modeläden unterhalten Online-Shops als Storefront und gleichzeitig physische Läden.

Abbildung 4: Wertschöpfung Storefrontmodell (Storefront als Händler) –
Eigene Darstellung

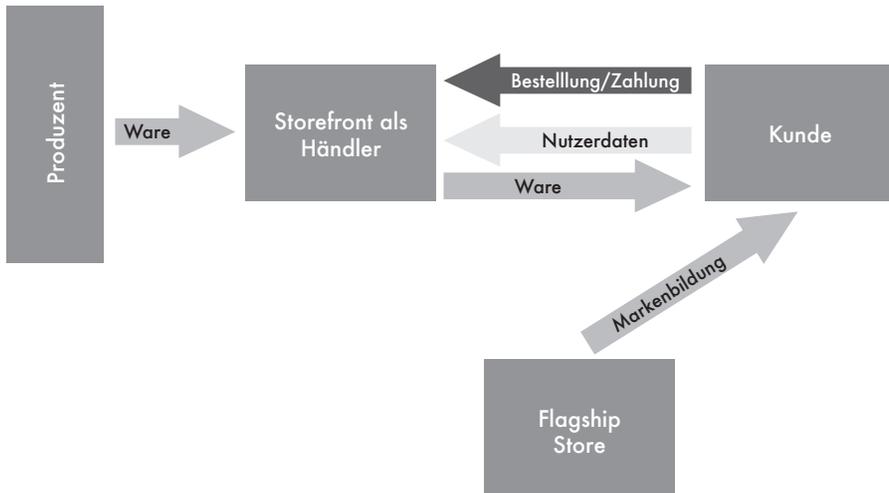


Abbildung 5: Wertschöpfung Storefrontmodell (Storefront als Produzent) –
Eigene Darstellung



Wie auch beim Vermittlermodell ist für das Betreiben einer Storefront ein Matching-Algorithmus nötig, der die passenden Produkte zum aus Sicht des Verkäufers besten Preis ermöglicht. Anders als im Vermittlermodell ist bei der Preisfunktion die Wechselwirkung zum stationären Handel insb. dann zu berücksichtigen, wenn die gleichen Produkte im Internet und stationär angeboten werden. Die Technologie muss aber auch den Bestell-, Lager- und ggf. Produktionsprozess beachten. Mithin ist in Abgrenzung zum Vermittlermodell ein ausgeprägter **Supply-Chain-Algorithmus** nötig. Sowohl für den Matching- als auch den Supply-Chain-Algorithmus sind **Nutzerdaten** nötig, die zunächst eingegeben und dann verarbeitet werden und so als Grundlage weiterer Angebote und mithin Eingaben dienen.

Überdies muss der Betreiber der Storefront eine Datenbank mit den angebotenen Waren anlegen und für eine möglichst gute User Experience eine Warenkorbfunktion programmieren. Wie auch in den anderen dargestellten Geschäftsmodellen ist eine gut **designte Website bzw. App** nötig, die auf einer stabilen **IT-Infrastruktur** läuft. Da die Zahlung über die Storefront abgewickelt wird, ist eine hinreichend sichere Website zu gewährleisten.

Um eine erfolgreiche Website zu betreiben, ist eine bekannte **Marke** wichtig, um einen großen **Kundenstamm** aufzubauen. Deshalb ist ein definiertes Marketingkonzept unter Einbindung der Platzierung von Werbung auf Portalen und einer guten Verhandlung des Pricings mit den Portalen (z.B. klick- oder order-basiert) nötig. In Abgrenzung zum Vermittlermodell profitieren die Storefronts von der physischen Präsenz im stationären Handel, die zu einer Markenbildung beitragen.

dd. Abonnenten-Modell (auch Verlags-Modell)

aaa. Überblick

Der Begriff Abonnement beschreibt einen für längere Zeit vereinbarten und deshalb meist verbilligten Bezug bestimmter Leistung (z.B. Musik, Filme, Online-Spiele, Zeitungen, Zeitschriften usw.).³⁹ Dabei entsteht der Zugriff auf solche Leistung gegen ein Entgelt. Durch neue Technologien wie internetfähige Fernseher steigen die Akzeptanz und Nachfrage der Konsumenten nach Fernsehserien und Filmen, die sich direkt über das Internet beziehen

³⁹ <https://www.duden.de/rechtschreibung/Abonnement>.

lassen, bzw. durch Smartphones die Nachfrage nach z.B. Online-Musikangeboten.⁴⁰

Beim Abonnenten-Modell erheben Plattformen Gebühren für bestimmte Leistungen – i.d.R. im B2C-Segment – wie z.B. den unbegrenzten Zugang zu Musik, E-Books, Spielfilmen, TV-Serien, Software oder den kostenfreien Versand bestimmter Produkte.⁴¹ Der Abonnent kann diese Leistungen regelmäßig beziehen. Dies erfolgt bei Produkten der Film- und Musikbranche in der Regel durch Streaming (z.B. Netflix, Spotify, Amazon). Die Streaming-Anbieter unterliegen einem hohen Konkurrenzdruck. Nur diejenigen Anbieter, die den Abonnenten ein besonders umfangreiches Spektrum an Filmen, E-Books oder Musik liefern, werden sich auf Dauer etablieren können.

Im Bereich Gaming (Onlinespiele, PC- und Konsolenspiele) wird ein Abonnentenmodell umgesetzt, indem der Kunde für die Laufzeit des Abonnements kostenlosen Zugang zu den jeweiligen Spielen erhält (z.B. Blizzard Entertainment mit „World of Warcraft“ oder Microsoft mit dem „Xbox Game Pass“). Vergleichbar wird dem Kunden im Bereich der Software-Abonnements für die vereinbarte Laufzeit der Zugang zu Software-Produkten ermöglicht (z.B. Symantec, Kaspersky, Microsoft).

Die Haupteinnahmequelle bei Abonnement-Modellen sind die Abonnement-Gebühren, welche die Anbieter im Gegenzug für die zur Verfügung gestellten Produkte erhalten. Die Laufzeit der Abonnements beträgt häufig zwischen einem Monat und einem Jahr, so dass die Zahlung entsprechend monatlich oder jährlich erfolgt. In einigen Geschäftsmodellen (z.B. Spotify) besteht auch die Möglichkeit, zwischen einer kostenfreien, aber eingeschränkten Version mit Werbung oder einer kostenpflichtigen Premiumversion zu wählen. Die kostenfreie Version mit Werbung ist im Sinne einer trennscharfen Darstellung als Portal-Modell zu definieren. In diesem Fall erzielt der Anbieter Einnahmen über Werbung.

Viele Abonnement-Anbieter bieten zusätzlich weitere Produkte an, die nicht im kostenpflichtigen Standard-Abonnement enthalten sind und somit eine weitere Zahlung erfordern. Dies ist vor allem bei neu erscheinenden Fernsehserien und Spielfilmen der Fall.

⁴⁰ Netflix Annual Report 2017, 1.

⁴¹ Amazon Annual Report 2014, 4.

bbb. Wertschöpfung

Im Abonnenten-Modell erwirbt zunächst der Anbieter ein Nutzungsrecht am Werk eines Autors, an einem Film oder einem Musikstück oder aber auch einem Spiel oder einer Software (allg. ausgedrückt an einem Medium eines Produzenten). Er verlegt das Werk online und ist für die Werbung verantwortlich. Der Abonnement-Anbieter hat deshalb die Funktion eines Verlegers, sodass auch vom Verlags-Modell gesprochen werden kann. Mithin ist der Abonnement-Anbieter zunächst auf den Bezug von Rechten angewiesen. Auch wenn er die Werke selbst produziert, bezieht er sie gedanklich von der Produktionsfunktion. Da die Streamingdienste Nutzerdaten sammeln, können mittels der Konsumentenprofile Filme und Serien produziert werden, die speziell auf die Nachfragesituation angepasst sind. Mithin gibt der Abonnement-Anbieter Nutzerdaten an den Produzenten. Die folgende Abbildung veranschaulicht das Abonnenten-Modell.

Abbildung 6: Wertschöpfung Abonnenten-Modell – Eigene Darstellung



Die Wertschöpfung bei Abonnement-Anbietern erfolgt durch den Ausbau der angebotenen **Inhalte**. Da die Nutzer das Abonnement häufig monatlich kündigen können, ist die ständige Aktualisierung und Erweiterung des Angebots besonders wichtig. David Wells (CFO von Netflix) sagte jüngst “Let’s continue to add content – it’s working, it’s driving growth.”⁴² Viele Streaming-Anbieter bieten neben dem durch Lizenzverträge mit Inhaltsanbietern erworbenen Material auch eigene Produktionen an und schließen Verträge mit Künstlern, um durch Exklusivinhalte Kunden an sich zu binden und ein größeres Wachstum zu erreichen.⁴³ Langfristige **Nutzungsrechte** und selbst **produzierte Angebote** (gedanklich in einer vorgelagerten Produktionsfunktion) sind mithin wichtig, um einen großen **Kundenstamm** aufzubauen und

⁴² <https://finance.yahoo.com/news/netflix-apos-8-billion-content-220500427.html?guccounter=2>.

⁴³ <https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-08-26/spotify-said-to-retaliate-against-artists-with-apple-exclusives>.

zu halten. Anders als bei den zuvor dargestellten Modellen steht beim Abonnement-Modell eine passgenaue Produktion bzw. ein passgenaues Lizenzieren von Nutzungsrechten im Mittelpunkt. Mithin ist ein **Algorithmus** nötig, der das Nutzerverhalten analysiert und Prognosen ableitet.

Zudem ist eine gute **Nutzererfahrung** über eine optimierte Website bzw. die Apps nötig. Wie auch bei den anderen Modellen ist eine Marketingstrategie zur Bildung einer starken **Marke** und einer guten **Pricing-Strategie** erforderlich.

Insbesondere im Streaming und beim Gaming sind stabile IT-Systeme mit großen Datenkapazitäten notwendig. Unbenommen davon sind zum Schutz der Kundendaten und der Zahlungsabwicklung sichere und stabile **IT-Systeme** nötig.

ee. Dienstleister-Modell

aaa. Überblick

Durch die Digitalisierung werden zunehmend Dienstleistungen im B2B- und B2C-Bereich online erbracht. Hierbei kann unmittelbar die Rückkoppelung aus dem Nutzerverhalten in die Dienstleistungserbringung eingebunden werden. Beispiele dafür sind die Online-Erstellung der Steuererklärung, Trading-Plattformen, Kredite oder digitale Vermögensverwaltung durch „maxblue“ bei der Deutschen Bank oder das Verschicken von selbst gestalteten Postkarten oder von kundenspezifischer Werbung bei der Deutschen Post. Der Vorteil aus Sicht des Nutzers sind besser zugeschnittene, schneller verfügbare und kostengünstigere Dienstleistungen im Vergleich zu traditionellen Dienstleistern.

Im Dienstleistermodell wird die Dienstleistung direkt erbracht und an den Nutzer verkauft. Sofern die Dienstleistung, wie etwa das Vermieten eines Zimmers, über einen Vermittler erfolgt, soll dieses Geschäftsmodell dem Vermittlermodell zugeschlagen werden, um eine klare Trennung zwischen Vermittlung einer Dienstleistung und eigener Erbringung im eigenen Namen abzubilden.

Die Vergütung der Dienstleistungsanbieter erfolgt durch Transaktions-, Zugangs-, Verwaltungs- oder einmalige Gebühren für Dienstleistungen. Ebenso kann die Vergütung des Dienstleisters durch den Erwerb eines Abonnements erfolgen.

bbb. Wertschöpfung

Der wichtigste Wertschöpfungstreiber eines Dienstleistungs-Anbieters ist die Entwicklung und Bereitstellung einer konkreten Dienstleistung inklusive Weiterentwicklung und Instandhaltung. Im Rahmen der Dienstleistungsentwicklung greift der Dienstleister auf das Nutzerverhalten der Kunden zurück, was in den Nutzerdaten gespeichert ist.

Da Kunden zunehmend integrierte Lösungen aus einer Hand nachfragen, müssen die Dienstleister Schnittstellen anbieten und im Rahmen der Dienstleistung verschiedene aufeinander abgestimmte Aspekte berücksichtigen. So besteht für den Kunden bei Finanzdienstleistern oft die Möglichkeit, neben einem Girokonto auch ein Depot für den Handel mit Aktien, Währungen, Rohstoffen, Optionen und Indizes zu eröffnen. Die folgende Abbildung fasst das Dienstleistermodell ausgehend von der Entwicklung der Dienstleistung zusammen, d.h. der Entwicklung der Software bzw. der App, über die die Dienstleistung erbracht wird.

Abbildung 7: Wertschöpfung Dienstleistermodell – Eigene Darstellung



Ausgangspunkt des Anbietens der Dienstleistung ist die **Entwicklung** dieser. Hierbei kommt der Programmierung eine große Bedeutung zu. Die **Nutzerdaten** werden vom Kunden an den Dienstleister übermittelt, der sie an die Entwicklung weitergibt, oder aber vom Kunden direkt durch die Nutzung an die Entwicklung übertragen. Die Nutzerdaten werden ausgewertet und die Produkte angepasst oder neue Produkte oder neuer Schnittstellen entwickelt. Auch wenn die Entwicklung innerhalb der gleichen Einheit wie der Vertrieb der Dienstleistung liegt, sind es gedanklich zwei Funktionen.

Zum Vermitteln der Dienstleistung ist eine gut **designte Website** bzw. eine **intuitive App** nötig, die aus Kundensicht gut zu bedienen ist. Wie auch in den anderen Online-Modellen wird die Information aus dem Nutzerverhalten hierbei berücksichtigt. Gleichmaßen sind **Vertriebs- und Marketingaktivitäten** mündend in einer starken **Marke** nötig, um einen großen **Kunden-**

stamm aufzubauen. Zum Abgreifen der Konsumentenrente ist eine **Pricing-Strategie** unter Berücksichtigung des Nutzerverhaltens zu entwickeln.

Darüber hinaus investieren Dienstleistung-Anbieter zum Schutz von Nutzerdaten und Netzwerken in **IT-Sicherheitsmaßnahmen**. Dies ist insbesondere in der Finanzbranche zu beobachten. Weitere branchenspezifische Erfolgsfaktoren, die sich über die jeweilige Dienstleistung ergeben, sind zu berücksichtigen.

ff. Synopse

Nach den Darstellungen der stilisierten Geschäftsmodelle soll eine Synopse angestellt werden. Die folgende Tabelle fasst die verschiedenen Modelle synoptisch zusammen. Neben der Bezeichnung und einer kurzen Beschreibung werden die Werttreiber dargestellt und Beispiele genannt.

Tabelle 1: Synoptischer Überblick Digitale Geschäftsmodelle

Geschäftsmodell	Portal-Modell	Vermittler-Modell	Storefront-Modell	Abonnement-Modell	Dienstleister-Modell
Synonym	Litfaßsäulen-Modell	Agenten-Modell	Eigenhändler-Modell	Verlags-Modell	Online-Dienstleister-Modell
Kurzzusammenfassung	Anbieter bietet Online Werbeflächen an. Nutzer profitieren von Informationen	Vermittlung von Waren und Dienstleistungen im fremden Namen auf fremde Rechnung online	Verkauf von selbst produzierten oder als Zwischenhändler bezogenen Waren online	Angebot von selbst produzierten oder lizenzierten medialen Angeboten online	Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen auf eigene Rechnung
Vergütung	Werbeflächen, Per-Klick-Modelle	Vermittlungsprovision	Bruttomarge	Abonnement-Gebühr	Dienstleistungsentgelt
Beispiele	Google, web.de, facebook	Booking, Amazon (.Market-Place)	Adidas, Amazon (Nicht-Market-Place)	Netflix	maxblue, Felix1
	Algorithmen	Hoch	Hoch	Hoch	Mittel
	Verarbeitete Nutzerdaten	Hoch	Hoch	Hoch	Mittel
	Usability Website / App	Hoch	Hoch	Hoch	Hoch
	IT-Infrastruktur	Mittel	Mittel	Hoch	Hoch
Pricing-Modell	Hoch	Hoch	Mittel	Mittel	Mittel

Werttreiber	Marke / Marketing	Hoch	Hoch	Hoch	Hoch	Hoch
	Kundenstamm	Hoch	Hoch	Hoch	Hoch	Hoch
	Integration Liefer- und Zahlungskette (Supply Chain Mgmt.)	Niedrig	Mittel	Hoch	Niedrig	Niedrig
	Passgenaue Inhalte (Content)	Hoch	N/A	N/A	Hoch	N/A
	Passgenaue Produkte Dienstleistungen	N/A	Hoch	Hoch	N/A	Hoch
Hauptanwendung Algorithmen zur Optimierung der Daten	Ausspielen passgenaue Inhalte und Werbung	Matching-Angebot und Nachfrage zum besten Preis	Matching-Angebot und Nachfrage, Algorithmen zur Supply-Chain-Steuerung	Auswertung der Medienpräferenzen	Optimierung Dienstleistungsangebot	

Die Tabelle zeigt, dass die Geschäftsmodelle mit Blick auf die Frage, wie die Erträge generiert werden, ähnlich zu bereits bestehenden Geschäftsmodellen sind; nur eben „online“. Es werden Online-Waren, Dienstleistungen und Verlagsprodukte angeboten bzw. vermittelt. Zudem sind viele Websites moderne Litfaßsäulen, die mit einem interessanten Inhalt Nutzer anziehen, um Werbung anzubieten. Die Ähnlichkeit zwischen „Offline“- und „Online“-Modellen wird jedoch auf den zweiten Blick unscharf bzw. löst sich auf.

Die Besonderheit liegt zunächst darin, dass aufgrund von Digitalisierung und Online-Stellung dieser Vorgänge eine hinreichende IT-Infrastruktur benötigt wird. Dort, wo über die IT-Systeme auch Zahlungen abgewickelt und Nutzerdaten eingegeben werden, sind besonders hohe Sicherheitsanforderungen zu berücksichtigen.⁴⁴

Überdies nutzen erfolgreiche Geschäftsmodelle gute Algorithmen. Beim Litfaßsäulen-Modell geht es darum, möglichst passgenaue Inhalte und Werbebotschaften auszuspielen – abhängig von den Vorlieben des Nutzers. Beim Vermittler- und Storefront-Modell sind Angebot und Nachfrage effizient zusammenzubringen, Preise zu optimieren und überdies insb. beim Storefront-Modell die integrierte Wertschöpfungskette mit Zahlungs- und Logistikabwicklung optimal zu definieren. Beim Abonnenten-Modell können die Nutzerpräferenzen besser abgegriffen werden. Zusammenfassend ist die Rückmeldung der Kunden an die Anbieter, gleich welcher Form, schneller und transparenter als offline. Wurden auch in der klassischen Marktforschung Kundenverhalten abgefragt und Produkte optimiert, so ist dies digital deutlich schneller und detaillierter möglich. In der Literatur hat sich für dieses Phänomen der Einbindung der Nutzer (zumindest der Nutzerdaten) in den weiteren Entwicklungsprozess der Begriff des *Prosumenten* etabliert.⁴⁵

Da die Algorithmen die zunächst durch die Nutzer eingegebenen Daten bearbeiten, speichern und dann beim nächsten Besuch ausspielen, gibt es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Nutzerdaten und den Algorithmen: Je besser die Algorithmen die eingegebenen Nutzerdaten verarbeiten und sie mit bestehenden Daten (z.B. bestehende Nutzerdaten oder Daten zu den Produkten) verknüpfen, desto besser ist die Qualität der nach der Verarbeitung gespeicherten Daten, auf die dann bei der nächsten Nutzeranfrage zurückgegriffen werden kann. Mithin sind Nutzerdaten, die erstmalig eingegeben

⁴⁴ So schon *Abrams und Doernberg* (1997).

⁴⁵ Vgl. etwa *Bruns* bei *Greil/Fehling* (2017).

wurden, weniger „aufgeladen“ als jene, die bereits mehrfach verknüpft und angewendet wurden.

Abschließend kommt dem Marketing verbunden mit der Markenbildung, aber auch dem Einsatz vom Pricing ein deutliches höheres Gewicht zu. Weil die Marke in vielen Fällen unmittelbar mit der Domain verbunden ist, ist eine starke Marke die Eingangstür in die Internetpräsenz bzw. die App. Sofern die Marke weniger bekannt ist, muss der Zugriff auf die Website wegen der Möglichkeit, viele Informationen über die Kunden und das Nutzerverhalten abzugreifen, über ein Portal-Modell animiert werden.

Zusammenfassend sind eine umfangreiche IT-Struktur sowie eine nutzerfreundliche Website bzw. App, gute Algorithmen, welche die Daten verarbeiten und zu Daten mit hoher Qualität, d.h. zu Daten für das beabsichtigte Ziel, führen sowie eine starke Marke für alle Geschäftsmodelle wichtige Erfolgsfaktoren.

Ein stabiler Kundenstamm, gute Produkte und Dienstleistungen sowie eine optimierte Lieferkette nebst Zahlungsabwicklung erscheinen ähnlich relevant im Vergleich zu nicht digitalen Geschäftsmodellen.

gg. Reflexion der Ergebnisse in der Verrechnungspreisanalyse

Der folgende Abschnitt zeigt für die vollständig digitalen Geschäftsmodelle denkbare Lösungsansätze für wichtige Verrechnungspreisfragestellungen auf. Da im vorherigen Abschnitt mit stilisierten Geschäftsmodellen gearbeitet wurde, sollte Ausgangspunkt einer jeden Verrechnungspreisanalyse eine genaue Beschreibung des konkreten Geschäftsmodells nebst der Funktions- und Risikoverteilung zwischen den Konzerngesellschaften unter Berücksichtigung dieser stilisierten Geschäftsmodelle sein. Die folgenden Ausführungen sind mithin beispielhafte Ausführungen und Lösungen, die gleichwohl so auch in der Praxis immer wieder isoliert diskutiert wurden.

aaa. Benennung „Nicht-Routine“-Funktionen

Ausgangspunkt der Verrechnungspreisanalyse ist eine Analyse der von den Unternehmen der Gruppe ausgeübten Funktionen für die betrachteten Transaktionen mit Blick auf ihre Klassifizierung als „Routine-Funktion“ bzw.

„Nicht-Routine-Funktion“.⁴⁶ Die Charakterisierung beeinflusst u.a.⁴⁷ die Auswahl der Verrechnungspreismethode, die Identifikation von Vergleichsunternehmen und die Anwendung der Methode.

Der Begriff der „Routine“ ist nicht definiert. So sind etwa die Ausführungen in 3.4.10.2 a) Verwaltungsgrundsätze-Verfahren tautologisch: „Ein Unternehmen, das lediglich Routinefunktionen ausübt, [...] („Unternehmen mit Routinefunktionen“). Auch eine Definition des Begriffs „Routine“ als Abgrenzung in „Routine“ und „Nicht-Routine“ bleibt tautologisch. *Engler/Kachur* (2015) regen an, dass es sich bei Routineunternehmen wohl meist um Dienstleister handelt.⁴⁸ Dann wäre allerdings zu definieren, was ein Dienstleister ist. Die Gegenposition des Entrepreneurs als dasjenige Unternehmen, das über die wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter verfügt, die wesentlichen, für den Unternehmenserfolg entscheidenden Funktionen ausübt und die wesentlichen Risiken übernimmt,⁴⁹ wirkt da schon trennschärfer. Die „Nicht-Routine“-Funktion wäre dann eine, die für den Unternehmenserfolg wesentlich ist, weil aus ihr ggf. im Zusammenspiel mit anderen Funktio-

⁴⁶ Vgl. 3.4.10.2 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren.

⁴⁷ Vgl. *Engler/Wellmann*, in *Vögele/Borstell/Engler* (2015), Verrechnungspreise Tz 124.

⁴⁸ Vgl. *Engler/Kachur* (2015), in *Vögele/Borstell/Engler* (2015), Verrechnungspreise, Tz. 74.

⁴⁹ Vgl. 3.4.10.2 b) Verwaltungsgrundsätze-Verfahren.

nen wesentliche Werttreiber wie immaterielle Wirtschaftsgüter resultieren.⁵⁰ In der Konsequenz wäre dann all dasjenige „Routine“, was keine Entrepreneur-Eigenschaft aufweist und als Dienstleistung operativ ausgelagert werden kann.⁵¹ Das eingeführte Mittelunternehmen oder auch Hybridunternehmen bliebe bei so einer Abgrenzung aber außen vor.⁵²

Trotz dieser mangelnden Trennschärfe, die in Betriebsprüfungen schon heute bei Diskussionen zu traditionellen Geschäftsmodellen immer wieder zu Fragen der Vergütung führt, insb. wenn man die Position der Finanzverwaltung vertritt, dass die transaktionsbezogene Nettomargenmethode nur für Routineunternehmen anzuwenden ist,⁵³ erscheint der zwischen den Zeilen vorfindliche Gedanke „Routine“ als etwas, das nicht den Kern des Unternehmenserfolges ausmacht und Dienstleistungscharakter hat, als Arbeitshypothese zumindest konsensfähig. Der Begriff der Dienstleistung ist indes selbst

⁵⁰ Hierbei geht es um die prägenden Funktionen, auch wenn bei den Entwicklungen der immateriellen Wirtschaftsgüter bzw. allgemeiner von wesentlichen Werttreibern immer Routine-Funktionen involviert sind. Mit Blick auf die Frage der Werttreiber wird im Folgenden auf vermeintlich greifbare Werttreiber eingegangen, d.h. solche, die zumindest definitorisch in der Nähe eines Wirtschaftsgutes zu verorten sind und nicht unspezifische Konstrukte wie „Unternehmenskultur“, „Strategie“ oder „Unternehmenskultur“ darstellen. Der Begriff des Werttreibers ist gleichwohl nicht abschließend definiert. Auch die Frage, was den „Wert von Unternehmen“ treibt, ist umstritten. So scheint die Erfolgsfaktorenforschung die Gründe für Unternehmenserfolg noch nicht abschließend eruiert zu haben. Beispielhaft sei auf einen Disput zwischen Nicolai/Kieser (2002) und Bauer (2002) verwiesen (vgl. http://dialog-erfolgsfaktorenforschung.de/DBW_Replik_zu_Nicolai-Kieser_lang.pdf). Während erste die Erfolgsfaktorenforschung nebst den Methoden sehr kritisch sehen, kritisiert Bauer die Argumente und zeigt die Relevanz und die Möglichkeiten der Erfolgsfaktorenforschung auf. Klar ist jedoch, dass die Frage nach den Erfolgsfaktoren von Unternehmen in der Verrechnungspreisanalyse maßgeblich ist. Sofern es allerdings empirischen Zweifel an dem Einfluss gewisser Faktoren auf etwa die Profitabilität gibt, wäre der typische Dreiklang: Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter beeinflussen die Profitabilität zu hinterfragen.

⁵¹ Unbenommen der Diskussion um digitale Geschäftsmodelle ist eine zirkelfreie Darstellung von „Routine“ und „Nicht-Routine“ wünschenswert.

⁵² Vgl. 3.4.10.2 c) Verwaltungsgrundsätze-Verfahren bzw. Engler/Kachur (2015), in *Vögele/Borstell/Engler* (2015), Verrechnungspreise Tz. 76.

⁵³ Vgl. etwa 3.4.10.3 b) Verwaltungsgrundsätze-Verfahren und die kritischen Hinweise bei Engler/Kachur (2015), in *Vögele/Borstell/Engler* (2015), Verrechnungspreise Tz. 81, dass die Sicht der Finanzverwaltung zu eng greift und nicht über § 1 AStG gedeckt ist.

weder in den Verwaltungsgrundsätzen noch der OECD ausgeführt. Vielmehr werden nur Beispiele gegeben. Eine zivilrechtliche Abgrenzung scheint nicht deckungsgleich, sodass auch der Dienstleistungsbegriff unpräzise bleibt.⁵⁴

Für die Analyse der digitalen Geschäftsmodelle wird deshalb vorgeschlagen, die Funktionen als „Nicht-Routine“ zu klassifizieren, die zu Werttreibern führen, die den Kern des Unternehmenserfolges ausmachen. Bei einem Auseinanderfallen von Funktionsausübung und Verantwortung über die Funktionen und die damit verbundene Risikotragung, d.h. im Fall der Auslagerung als Dienstleistung, ist das „Nicht-Routine“-Element der Funktion bei dem Entscheider und Risikoträger zu sehen, wohingegen die reine Ausübung der Funktionen Routinecharakter hat.⁵⁵

In Anlehnung an die dargestellte Synopse ist erstens zu fragen, welche Werttreiber durch welche Funktionen entstehen, und zweitens, welche Relevanz diese Werttreiber für die Geschäftsmodelle haben. Die Einheiten, denen die Nicht-Routine-Funktion zugeordnet wird, sind die, die diese wesentlichen Funktionen ausüben, bzw. im Fall der Auslagerung in eine Dienstleistung die Einheiten, die über die Funktionen entscheiden und die Risiken tragen. Die folgende Tabelle stellt die Funktionen dar, die zu den Werttreibern führen. Wie in den Ausführungen zu den Modellen dargestellt, werden in verschiedenen Bereichen wie Marketing, Supply Chain und Produktentwicklung Algorithmen eingesetzt, um Daten zu verarbeiten und die Auswertungsergebnisse in Markenbildung, Pricing, Produktentwicklung und Supply Chain Management zu berücksichtigen. Mithin bestehen Schnittstellen zwischen Software-Entwicklung und den Funktionen bzw. die Software-Entwickler und Daten-Analysten sind direkt in den Funktionen integriert.

⁵⁴ So auch *Engler/Wellmann* (2015), in *Vögele/Borstel/Engler* (2015), *Verrechnungspreise*, Kapitel N.

⁵⁵ Dies deckt sich auch mit den OECD-Überlegungen, wonach weniger die Funktion als vielmehr die Kontrolle über die Funktion maßgeblich ist (vgl. *OECD Guideline* (2017), 6.47 ff.).

Tabelle 2: Werttreiber kreierende Funktionen

Werttreiber	Kreierende Funktion
Algorithmen	Software-Entwicklung / Data-Analytics
Verarbeitete Nutzerdaten	Ergebnis aus Algorithmus und Marke / Marketing (siehe auch weiter unten unter ddd.), d.h. keine eigene Funktion)
Usability Website / App	Software-Entwicklung und Marketing
IT-Infrastruktur	IT
Pricing-Modell	Marketing
Marke / Marketing	Marketing
Kundenstamm	Vertrieb und Marketing
Integration Liefer- und Zahlungskette	Supply Chain
Passgenaue Inhalt (Content)	Redaktion
Passgenaue Produkte / Dienstleistungen	Einkauf / Suppliermanagement (Vermittler-Modell) / Produktentwicklung (Storefront- und Dienstleister-Modell)

Mithin ergeben sich für die fünf stilisierten Geschäftsmodelle folgende Nicht-Routine-Funktionen. Die Ausprägung der Werttreiber, aber auch der Funktionen, die diese Werttreiber hervorbringen, sind im jeweiligen Sachverhalt gleichwohl zu analysieren. Die Tabelle kann nur eine erste Übersicht liefern.

Tabelle 3: Beispielhafte Darstellung von Nicht-Routine-Funktionen

Portal-Modell	Vermittler-Modell	Storefront-Modell	Abonnement-Modell	Dienstleister-Modell
Software-Entwicklung / Data-Analytics, Marketing / Vertrieb, Redaktion	Software-Entwicklung / Data-Analytics, Marketing / Vertrieb, Einkauf / Supplier Management	Software-Entwicklung / Data-Analytics, Marketing / Vertrieb, IT, Produkt-Entwicklung, Supply Chain	Software-Entwicklung / Data-Analytics, Marketing / Vertrieb, IT, Content-Produktion / Redaktion	Software-Entwicklung / Data-Analytics, Marketing / Vertrieb, IT, Produkt-Entwicklung

bbb. Immaterielle Wirtschaftsgüter

Abzugrenzen von den Funktionen sind die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter. Die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter sind

vielmehr das Ergebnis der Ausübung von Funktionen. So entsteht z.B. aus der Marketing-Funktion und ggf. der Vertriebsfunktion die Marke. Die Ertragsberechtigung aus den immateriellen Wirtschaftsgütern ergibt sich nach Vorstellungen der OECD aus der Kontrolle und Finanzierung der DEMPE-Funktionen.⁵⁶ Es ist deshalb zu fragen, wer die DEMPE-Funktionen mit Blick auf die immateriellen Wirtschaftsgüter der digitalen Geschäftsmodelle ausübt. Wenn anstatt des Begriffs des immateriellen Wirtschaftsgutes für Zwecke der Verrechnungspreisanalyse auf den Begriff „Intangibles“ abgestellt wird, liegt nahe, dass die oben herausgearbeiteten Werttreiber „Intangibles“ oder aber materielle Wirtschaftsgüter sind. Zunächst seien die Tatbestandsmerkmale dargestellt: Nach der OECD ist ein Intangible erstens kein physisches oder finanzielles Asset, zweites kontrollierbar und drittens würde die Nutzung unter fremden Dritten vergütet.⁵⁷ Es ergibt sich dann folgende Einschätzung:⁵⁸

⁵⁶ Vgl. OECD Guidelines (2017) 6.52 ff.

⁵⁷ Vgl. OECD Guidelines (2017) 6.6.

⁵⁸ Siehe auch OECD Guidelines (2017) 6.18 ff.

Table 4: Analyse Werttreiber als Intangibles

Werttreiber	Materielles Wirtschaftsgut / Intangibles?		
	Kein finanzielles / physisches Asset?	Kontrollierbar?	Unter Dritten zu vergüten?
Algorithmen	Ja	Ja	Ja
Verarbeitete Nutzerdaten	Ja	Ja, da gespeichert	Ja
Usability Website / App	Ja	Ja	Ja
IT-Infrastruktur	Physisch bzgl. Hardware, Software nicht physisch	Ja	Ja
Pricing-Modell	Ja	Ja, wenn als Know-how proprietär	Ja
Marke / Marketing	Ja	Ja; Marketing, wenn als Know-how proprietär	Ja
Kundenstamm	Ja	Ja	Ja
Integration Liefer- und Zahlungskette (Supply Chain Mgmt.)	Ja	Ja, wenn als Know-how proprietär	Ja
Passgenaue Inhalt (Content)	Ja	Ja	Ja
Passgenaue Produkte / Dienstleistungen	Physisches Asset	N/A	N/A

Im Ergebnis sind die meisten Werttreiber auch Intangibles nach den Vorstellungen der OECD. Die IT-Infrastruktur mit Blick auf die Hardware und die Produkte sind materielle Wirtschaftsgüter. Informationen zum Pricing und allgemeines Know-how zum Marketing und dem Supply Chain Management müssten proprietär sein, d.h. dass spezifisches Wissen zu dem Unternehmen vorhanden sein muss, was kontrollierbar, d.h. abgrenzbar und auch übertragbar sein muss. Allgemeines Erfahrungswissen würde indes zwi-

schen fremden Dritten nicht vergütet, da es seinen Wert erst mit der Anwendung entwickelt.⁵⁹

Sofern im Rahmen des Verrechnungspreismodells die vorgenannten Intangibles übertragen werden, ist eine fremdübliche Vergütung zu berücksichtigen. Gleichwohl ist vor allem bei der Bestimmung der Höhe nach zu fragen, welchen Nutzen der Empfänger erwartet. Mit Blick auf den Wert insbesondere des Algorithmus und der Daten sei auf Abschnitt ccc. verwiesen.

Neben den Überlegungen zur isolierten Betrachtung der Intangibles sind in der Praxis mit Blick auf die Werttreiber komplementäre Überlassungen von Marke, Technologie und Zugriff auf Dienstleistungen zu beobachten. Bei einem solchen „Basket-Ansatz“ ist zu fragen, ob die Nutzungsüberlassung als Basket eine höhere Vergütung mit sich bringt als die Vergütung der einzelnen Teile. Eine höhere Vergütung würde etwa einem Franchise-Konzept entsprechen. Im Sinne der Systemtheorie⁶⁰ ist das Ganze mehr als die Summe der Teile. Wenn man dem zustimmt, müsste eine Vergütung für ein Franchise-Modell mehr sein als die Vergütung für die Überlassung der Marke, der Technologie und das Empfangen einer Dienstleistung.⁶¹ Für eine Berücksichtigung des Systemgedankens in der Vergütung spricht, dass es Wechselwirkungen zwischen den einzelnen Elementen gibt, die sonst nicht berücksichtigt werden. Dagegen spricht indes eine reine Fokussierung auf Funktionen, Risiken und Assets. Wechselwirkungen werden nicht berücksichtigt und, sofern sie als passive Gruppen-Synergien verstanden werden, von der OECD als Intangible sogar abgelehnt.⁶² Es bliebe dann nur eine Routinevergütung für die Koordinationsfunktion. Dies ist kritisch zu sehen. Es wird damit verkannt, dass das „dirigierende“ oder neudeutsch orchestrierende einen Wert hat. Es geht um das kreative und ordnende Element, was sich sowohl in der Entwicklung von einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern zeigt, wo auch viele einzelnen Teile zusammenwirken, aber auch im Zusammenspiel von verschiedenen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern. Eine Negierung bzw. eine Reduzierung auf eine reine routinierte Organisation würde das Wesen von Kreativität und Ordnung

⁵⁹ Vgl. *Bank/Heidecke* (geplant), in Heidecke et al. (Hrsg.), *Intangibles in the World of Transfer Pricing*.

⁶⁰ Vgl. etwa von *Bertalanffy* (1948, 1950) oder später vor allem für soziale Systeme *Luhmann* (1984).

⁶¹ Mögliche Vergütungsansätze finden sich bei *Heidecke/Voll* (2014), in *Wilmanns/Menninger/Lagarden*, *ifst-Schrift* 505, 99 f.

⁶² Vgl. *OECD Guidelines* (2017), 6.30.

nicht berücksichtigen. Ähnlich unscharf ist die Betrachtung von Plattform- oder Netzwerkeffekten. Sie sind in der aktuellen Verrechnungspreisanalyse nicht zu vergüten, weil sie ähnlich der Synergien nicht kontrolliert werden können. Auch dies verkennt den hohen Wert eines Netzwerks mit vielen Nutzern. Ein möglicher Ausweg könnte ein Modell mit einem steigenden Grenznutzen für zusätzliche Kunden sein. Ein fremder Dritter wäre bereit einem Kunden, der zu seinem Netzwerk hinzutritt, ein Entgelt zu zahlen, was dem Grenznutzen entspricht. Im Bereich der Netzwerke ist weitere Forschung nötig, so dass dieses Thema hier nur benannt wird.

ccc. Bedeutung von Algorithmen und Nutzerdaten

Wie ausgeführt sind die Algorithmen und die Nutzerdaten für alle fünf dargestellten stilisierten Geschäftsmodelle sehr wichtige Werttreiber. Auch wenn die Liefer- und Leistungsbeziehungen in den stilisierten Geschäftsmodellen auf den ersten Blick den offline vorfindlichen Pendanten ähnlich scheinen, so wird bei näherer Betrachtung klar, dass die Nutzung von Algorithmen zur Auswertung von eingegangenen Daten nebst Verknüpfung mit bereits verfügbaren Daten ein wesentlicher Erfolgsfaktor ist. Das Ergebnis der Datenverarbeitung und Speicherung sind Daten, die eine höhere Qualität haben, z.B. für die Entwicklung von passgenaueren Produkten, dem Ausspielen von passgenauen Inhalten auf den Websites (d.h. Content) bzw. von Werbung und der Optimierung von Pricing-Modellen. Es entstehen dadurch Wechselbeziehungen zwischen dem Besuch eines Nutzers einer Website heute und dem, was ihm morgen angeboten wird. Die lineare Wertschöpfungskette verliert an Gewicht und wird durch eine interdependente Wertschöpfungskette ersetzt. Auch wenn in der Offline-Welt Vergleichbares durch Marktforschung möglich war, so erlauben Algorithmen schnellere und genauere Auswertungen.

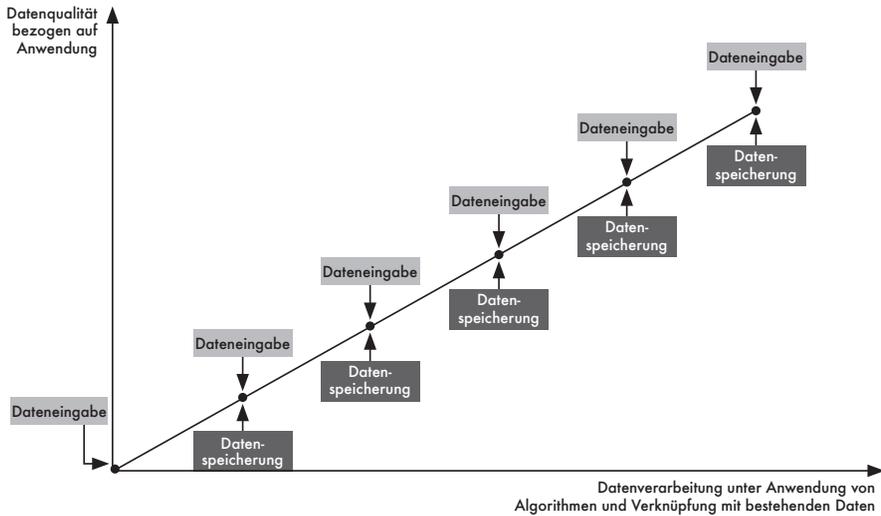
Bei all der Euphorie für Daten und Algorithmen scheint dennoch ein differenzierter Blick wichtig: Erstens haben Daten und Algorithmen keinen Wert an sich. Die Daten gehen vielmehr etwa ins Marketing, die Werbung, die Produktentwicklung oder das Supply Chain Management ein und werden dort genutzt. Es geht also darum, welche Qualität die Daten für das spezifische Anwendungsgebiet haben. Der Wert der Daten hängt damit stark vom Einsatzgebiet ab, sowohl mit Blick auf die Inhalte als auch die Art, wie die Daten verarbeitet und gespeichert wurden. Der Teilwertgedanke scheint hierbei besonders im Fokus und stark abweichend vom gemeinen Wert.

Ferner entstehen zweitens Daten nicht einfach so und verändern sich auch nicht einfach so. Vielmehr beginnt die Dateneingabe damit, dass ein Nutzer, z.B. animiert durch Werbung, seine Nutzerdaten eingibt. Diese Daten werden dann z.B. durch Algorithmen verarbeitet und gespeichert. Bereits bestehende Daten werden bei der Datenverarbeitung etwa zur Mustererkennung berücksichtigt und zusammengebracht. Die Qualität der Daten ist also nicht nur von der Anwendung her zu beurteilen, sondern ist eine Funktion aus der Qualität des Algorithmus und der bereits bestehenden Daten ausgehend von einer „Initialzündung“ etwa durch eine Werbung und weiter verstärkt durch weitere Eingaben, die wiederum durch Werbung, aber auch die Zufriedenheit des Users mit dem Angebot hervorgerufen werden.

In den folgenden drei Abbildungen sind drei beispielhafte Funktionsverläufe für die Qualität der Daten abhängig vom Algorithmus und den bereits bestehenden Daten dargestellt. Es werden unterschiedliche Grenzdatenqualitätsverläufe illustriert. Eine vollkommen horizontale Verlaufsform zeigt, dass die Qualität der Daten durch weitere Eingaben und die Datenverarbeitung nicht zunimmt. Eine vollkommen vertikale Verlaufsform zeigt, dass die Datenqualität sprunghaft ohne Verarbeitung nach jeder Eingabe steigt. Die Graphiken illustrieren Zwischenformen mit veränderlichen Verläufen abhängig von dem Umgang der bereits vorgenommenen Datenverarbeitung.

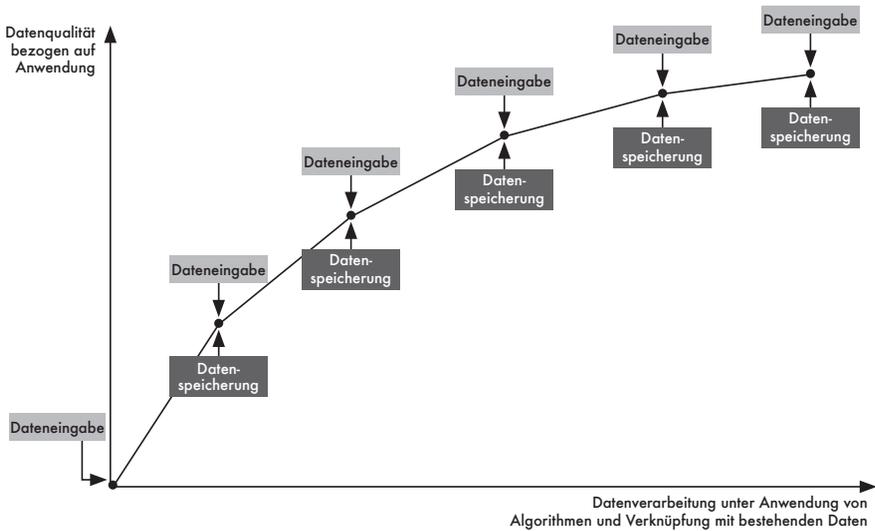
Bei einem konstanten Grenznutzen wird unterstellt, dass die Datenverarbeitung von zusätzlich eingegebenen Daten zu zusätzlicher Datenqualität führt; allerdings nur proportional. Die Datenqualität ließe sich etwa über den Umsatz messen, der mit den Daten erzielt werden kann. Ein konstanter Grenznutzen ließe sich damit erklären, dass wenige Verknüpfungen mit bestehenden Daten hervorkommen und/oder der Algorithmus nicht in der Lage ist, durch neue Daten besser zu werden bzw. zusätzliche Informationen zu generieren.

Abbildung 8: Funktionszusammenhang: Datenverarbeitung und Datenqualität:
Konstanter Grenznutzen – Eigene Darstellung



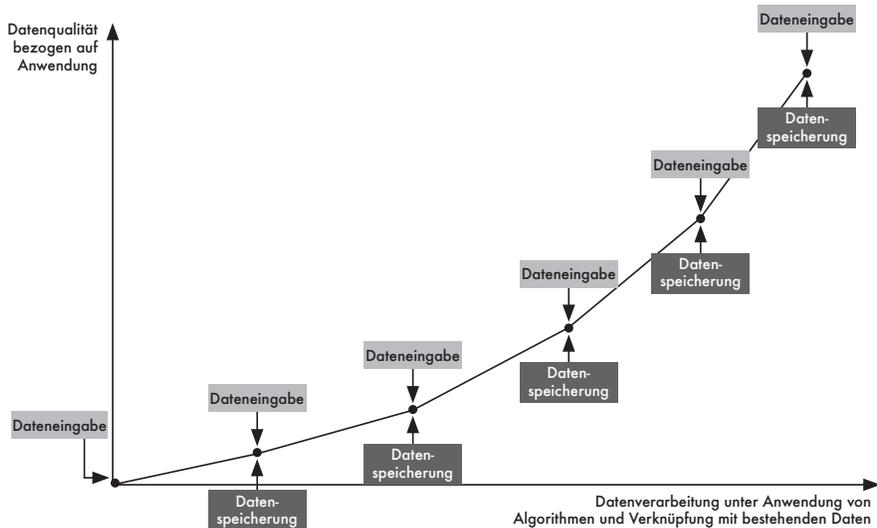
Bei einem fallenden Grenznutzen nimmt der Wert der zusätzlichen Dateneingabe und der dann folgenden Datenverarbeitung mit Blick auf die Datenqualität ab. Das ließe sich z.B. dadurch erklären, dass die Qualität der Daten schon ein hinreichendes Niveau erreicht hat oder der Algorithmus die Daten nicht mehr hinreichend in Verbindung setzen kann. In einem solchen Fall könnte das Investment in einen besseren Algorithmus dienlich sein oder aber ein Algorithmus, der besser zu den Daten passt, notwendig werden.

Abbildung 9: Funktionszusammenhang: Datenverarbeitung und Datenqualität: Fallender Grenznutzen – Eigene Darstellung



Bei einem steigenden Grenznutzen gelingt es, mit dem Algorithmus sehr gute zusätzliche Datenqualitäten mit Blick auf die gewünschte Anwendung zu erzielen. Die Datenverarbeitung nutzt die bereits bestehenden Daten sehr gut aus und es wird ein zunehmender Nutzen generiert. Dieser Idealtyp spricht für eine gute Qualität des Algorithmus. Es steht allerdings zu erwarten, dass ab einem gewissen Punkt der Datenqualität der Grenznutzen wieder abnimmt, weil keine weitere Datenqualität mehr erzeugt werden kann. Der Verlauf wäre dann s-förmig.

Abbildung 10: Funktionszusammenhang: Datenverarbeitung und Datenqualität: Steigender Grenznutzen – Eigene Darstellung

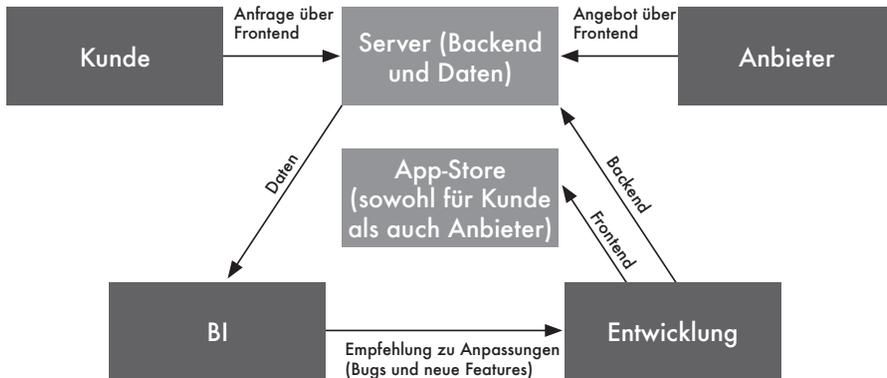


Aus Sicht der Verrechnungspreisanalyse lassen sich folgende Erkenntnisse aus dem Zusammenspiel von Daten und Algorithmus ableiten:

- Zunächst haben Daten keinen Wert an sich. Vielmehr ist die Frage, wie die Daten für einen konkreten Verwendungszusammenhang aufbereitet und genutzt werden können.
- Die Qualität des Algorithmus hängt davon ab, welches Level an „Sättigung“ die Daten bereits haben. Ein guter Algorithmus erzielt bei einem hinreichend guten Datensatz möglicherweise nur noch einen geringen Zusatznutzen.
- Für die Bewertung des Algorithmus sind die zukünftigen Einsatzgebiete und der funktionale Zusammenhang mit Blick auf die Verbesserung der Datenqualität zu berücksichtigen.
- Es sollte eine Doppelverrechnung vermieden werden, weil durch die Wechselwirkungen von Daten und Algorithmus ein besserer Algorithmus zu besseren Datenqualitäten führt.
- Die Qualität der Daten ist abhängig von den Dateneingaben, die wiederum Ergebnis von z.B. der Marke, der Werbung und der Zufriedenheit des Kunden mit dem Content und den Produkten sind. Auch hier sollte beachtet werden, dass keine Doppelverrechnung etwa einer werthaltigen Marke und einer hohen Datenqualität vorliegt.

Neben diesen Aspekten ist zu fragen, bei welchen Einheiten im Konzern die Daten liegen, an wen sie übertragen werden und wer sie nutzt. Hierzu ist jeder Sachverhalt auch vor dem Hintergrund der technischen Abläufe zu analysieren. Die folgende Abbildung illustriert einen vereinfachten Ablauf eines Vermittlermodells. Hierbei ist es nicht so, dass eine lokale Einheit die Daten sammelt und an die Entwicklung weitergibt. Vielmehr haben der dritte Kunde und der dritte Anbieter jeweils ein Frontend, z.B. eine App. Die Kunden geben ihre Anfrage in der App des Vermittlers ein. Die Anbieter platzieren in der App ihr Angebot bzw. nehmen eine Anfrage an. Das Zusammentreffen der Anfragen kundenseitig und anbieterseitig erfolgt auf einem Server, der häufig von einem Dritten unterhalten wird. Auf dem Server liegt ein Backend des Vermittlers, d.h. der Algorithmus, der Angebot und Nachfrage zusammenbringt. Auf dem Server werden dann die Daten gespeichert. Sie liegen also zunächst gar nicht in der lokalen Einheit vor. Von dem Server lädt sie ein BI-Team in der Entwickler-Einheit des Konzerns herunter, z.B. ansässig in der Konzernzentrale. Das BI-Team wertet die Daten aus und gibt sie an das Entwicklerteam oft in der gleichen Einheit weiter. Die Entwickler-Einheit lädt dann die angepassten Frontends in die App-Stores und die angepassten Backends auf den Server. In diesem Fall liegt überhaupt keine konzerninterne Transaktion vor, wenn angenommen wird, dass der Server von einem Dritten unterhalten wird und BI und Entwicklung in derselben Gesellschaft liegen. Dies Beispiel zeigt, dass jeder Sachverhalt zu analysieren und der Datenfluss nebst Zugriffsrechten zu berücksichtigen ist.

Abbildung 11: Beispielhafter Datenfluss Vermittlermodell – Eigene Darstellung



ddd. Überlegungen zur Routinevergütung

In digitalen Geschäftsmodellen sind Nicht-Routine-Funktionen – häufig konkretisiert über die geschaffenen Intangibles – zu vergüten, aber auch die Routine-Funktionen zu berücksichtigen. In Hinblick auf die Routine-Funktionen ist zunächst eine Funktions- und Risikoanalyse der lokalen Einheit durchzuführen. Darauf aufbauend ist die lokale Einheit entweder als Service-Anbieter zu klassifizieren, der etwa Marketing- und Vertriebsservices anbietet, oder aber mit einem umfangreicheren Funktionsprofil als Lizenzgesellschaft einzuordnen. Letztere hat einen umfangreicheren Einfluss etwa auf die lokalen Marktentscheidungen, die Preispolitik und die Vertriebsstrategie. Sie zahlt eine Lizenz- oder Franchisegebühr, auf deren Grundlage sie selbst am Markt aktiv wird und Risiken trägt. Wenn auch das Marktrisiko nebst -chance bei einer Lizenzgesellschaft größer ist als bei einer reinen Servicegesellschaft, so wird sich auch bei einer Lizenzgesellschaft die erzielte Marge an einer Routinevergütung orientieren. Denkbar ist etwa ein Modell, das abhängig von der lokalen Performance der Gesellschaft eine Abweichung oberhalb und unterhalb der Routine-Vergütung erlaubt. In der Praxis werden sogenannte Floor-Cap-Mechanismen implementiert. Neben der Verrechnungspreisvergütung sind bei einem Lizenzmodell Quellensteuern und bei Zahlungen aus Deutschland überdies gewerbesteuerliche Hinzurechnungen (vgl. § 8 GewStG), die Lizenzschränke (vgl. § 4j EStG) sowie Abzugsverpflichtungen nach § 50a EStG zu überprüfen.

In Hinblick auf die Routinefunktion und das Benchmarking seien noch einige Gedanken ergänzt. Mit Blick auf das Benchmarking und die Auswahl

der Vergleichsunternehmen kommt den Funktionen und Risiken regelmäßig höheres Gewicht zu als der Vergleichbarkeit der Produkte. Für die digitalen Geschäftsmodelle scheinen für die Praxis insbesondere vier Fragen relevant:

1. Wie kann der Kostenaufschlag für IT-Infrastruktur-Services ermittelt werden?
2. Wie kann der Kostenaufschlag für Software-Entwicklung / Entwicklung von Algorithmen vergütet werden?
3. Welche Vergleichsunternehmen lassen sich für lokale Marketing-Aktivitäten finden?
4. Wie können Unternehmen vergütet werden, die auch die Zahlungen abwickeln, obwohl sie als Vermittler auftreten bzw. weil sie die Zahlung als zusätzlichen Service abwickeln?

Der Hintergrund der Fragen und mögliche Lösungen seien aufgezeigt.

Ad1: Sofern die IT nicht vom Entrepreneur erbracht, sondern an einen Konzerndienstleister unter der Hoheit und auf das Risiko des Entrepreneurs ausgelagert wird, so stellt sich die Frage nach dem Benchmarking. Die IT-Infrastruktur ist für viele digitale Unternehmen ein wesentlicher Werttreiber. Insbesondere wenn Bestell- und Bezahlvorgänge über die Website bzw. die App abgewickelt werden, stellen die Kunden hohe Anforderungen an die Sicherheit. Überdies erfordern die Geschäftsmodelle, wie z.B. Streaming und Gaming, im Rahmen der Abonnentenmodelle hinreichend stabile IT-Systeme. Die OECD führt aus, dass IT-Services als Low-Value Adding Services klassifiziert werden können, wenn sie nicht Kern des Geschäftsmodells, sondern unterstützend sind. Bei IT-Pflege und Wartung wäre dies der Fall.⁶³ Da die IT für die digitalen Geschäftsmodelle ein wesentlicher Werttreiber ist, ist diskutabel, ob Services mit Blick auf die IT-Infrastruktur als „low value“ zu klassifizieren sind. Gleichwohl betont die OECD, dass nicht zwangsläufig eine höhere Vergütung gefordert werden kann. Für den Steuerpflichtigen wird dies aber bedeuten, dass er Benchmarkstudien für IT-Services erstellen muss, da die vereinfachte Lösung des Kostenaufschlags von 5 % so nicht überzeugen dürfte.⁶⁴

⁶³ Vgl. OECD Guidelines (2017), insb. 7.45 und 7.49.

⁶⁴ Vgl. OECD Guidelines (2017), insb. 7.52.

Ad2: Gleichermaßen ist bei der Entwicklung der Algorithmen bzw. allgemeiner der Software, der Websites und der Apps zu argumentieren. Die Entwicklung von Software ist *expressis verbis* ausgenommen von Low-Value-Adding Services, sofern es nicht eine untergeordnete Tätigkeit ist.⁶⁵ Da, wie herausgestellt, die Algorithmen eine der wesentlichen Werttreiber in den fünf stilisierten Geschäftsmodellen sind, erscheint eine Argumentation der Vergütung von ausgelagerten Entwicklungstätigkeiten als Low-Value nicht naheliegend. Gleichwohl erscheint eine Vergütung kostenbasiert sachgerecht, sofern auch unter fremden Dritten eine kostenbasierte Vergütung – etwa reflektiert in aufwandsbasierten Stundensätzen – durchgeführt wird. Insbesondere Entwicklungen sind mit einem hohen Risiko verbunden, sofern sie nicht erfolgreich sind. Der fremde Dritte hat dieses Risiko nicht zu tragen, sodass eine Verzinsung seines Aufwandes, d.h. seiner Kosten und mithin die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode plausibel erscheint.

Ad3: In digitalen Geschäftsmodellen agieren regelmäßig lokale Gesellschaften zur Unterstützung des Marketings und die Begleitung der lokalen Werbung. Die Umsätze werden nicht über diese Gesellschaften, sondern direkt mit dem Entrepreneur oder einer separaten Vertriebsgesellschaft abgeschlossen. Ebenso haben die Landesgesellschaften oft keinen Zugriff auf die Daten, wenn sie auf einem Server liegen, auf den sie keinen Zugriff haben. Wenn eine wesentliche Aufgabe der lokalen Gesellschaften als Dienstleister auch die Auswertung von lokalen Daten und die Mitentwicklung an der Software ist, ist es ratsam, auch derartige digitale Komponenten in den Vergleichsunternehmen zu reflektieren. Reine Werbeagenturen oder Marketing-Service-Provider wie Messebeschicker (etwa Vermittler von Messe-Hostess-Services) ohne digitale Komponenten decken insofern das Funktionsprofil nicht vollständig ab. Wenn etwa in der Marketingabteilung der digitalen Gruppen z.B. BI-Manager oder Daten-Analysten sitzen, sollte danach gefragt werden, dieses Profil auch in den Vergleichsunternehmen abzubilden.

Ad4: Sofern die lokalen Gesellschaften auch die Zahlungen abwickeln, obwohl sie funktional Vermittler sind, ist zu fragen, welche Gewinnkennzahl, und zwar auf welche Umsätze, anzuwenden ist. Weil sich die Wertschöpfung in einem solchen Geschäftsmodell nicht über die Umsätze ergibt, sondern vielmehr über den ergänzenden Marketing-Service und den Service der Zahlungsabwicklung, erscheint die Anwendung der Berry Ratio überlegenswert. Die Berry Ratio fragt nach der fremdüblichen Vergütung auf die operativen Aufwendungen, aber ohne Wareneinstandskosten. Eine Anwen-

⁶⁵ Vgl. OECD Guidelines (2017), 7.47.

derung der gesamten Aufwendung neben dem Warenbezug bzw. einer Lizenz, mit der letztlich die Zahlung vom Dritten abgesaugt wird, erscheint zu hoch.⁶⁶

eee. Storefront: Webshop

Eine Besonderheit des Storefront-Modells ist die Vergütung der stationären Vertriebsseinheiten für die Umsatzgenerierung über den Webshop sowie die Apps. In solch einem Modell des „mobilen Umsatzes“⁶⁷ sind die Vertriebsseinheiten in der Markenentwicklung involviert; der Umsatz wird aber in anderen Gesellschaften, ggf. auch im Ausland erzielt. Fraglich wäre, ob fremde Dritte sich für die lokalen Aktivitäten von dem Webshop-Betreiber eine Vergütung hätten zahlen lassen. Zunächst wird es auf die Frage ankommen, ob die Vertriebsgesellschaft ein exklusives Vertriebsrecht z.B. in Deutschland hat. Wenn dies der Fall ist, wäre zu fragen, ob sie ein Nutzungsentgelt für die Überlassung des Vertriebsrechts einfordern kann bzw. wie das Vertriebsrecht auszugestalten ist, um derartige Ansprüche auszuschließen.

Sofern kein exklusives Nutzungsrecht eingeräumt wurde, ist fraglich, ob überhaupt eine zu vergütende Geschäftsbeziehung vorliegt. Letztlich könnte auch ein fremder Dritter die Waren des Produzenten kaufen und online anbieten, ohne dass sich die lokale Vertriebsgesellschaft dagegen verwehren und eine Vergütung für die Abstrahlwirkungen einfordern kann.

⁶⁶ Auch *Schmidtke* (im Erscheinen) schlägt in einem derartigen Fall die Anwendung der Berry Ratio vor.

⁶⁷ Vgl. *Schmidtke* (im Erscheinen).

2. Klassische Wirtschaft mit digitalisierten Geschäftselementen

a. Digital Labs (*Dr. Stefan Stein und Prof. Dr. Christian Schwarz*)

aa. Einleitung

Die Digitalisierung etablierter Geschäftsmodelle und Technologien, aber auch die Entwicklung neuer digitaler Geschäftsmodelle (im Folgenden zusammenfassend als „digitale Geschäftsmodelle“ bezeichnet) steht weit oben auf der Agenda von Großkonzernen sowie mittelständischen Unternehmen gleichermaßen. Nicht zuletzt wird der künftige und nachhaltige Unternehmenserfolg eng an die Digitalisierung des eigenen Geschäftsmodells geknüpft, mit der Folge, dass erhebliche Investitionen in diesen Bereich fließen. Digitalen Geschäftsmodellen ist gemein, dass diese auf der Generierung, Sammlung, Auswertung und Vernetzung von Daten basieren. Das (mittelfristige) Ziel von digitalen Geschäftsmodellen ist die zunehmende Interaktion und Vernetzung aller am unternehmerischen Handeln Beteiligten an einer Wertschöpfungskette über Unternehmens- und Konzerngrenzen hinweg.⁶⁸

Mit digitalen Geschäftsmodellen verändern sich zunehmend auch die Art und Weise der Wertschöpfung sowie die Wahrnehmung der eigenen Produkte und Dienstleistungen aus der Nutzerperspektive. Für viele etablierte Unternehmen fordern diese oftmals starken („disruptiven“) Veränderungen ein grundlegendes Umdenken und ein „Neuerfinden“ bzw. eine Neuausrichtung des eigenen Unternehmens und Geschäftsmodells getreu dem Motto „Zurück auf Los“ (bspw. in Bezug auf Plattformökonomien). Hierbei sehen sich etablierte Unternehmen zunehmend im Wettbewerb mit agilen und innovativen Start-up-Unternehmen oder gänzlich neuen Wettbewerbern, welche im Begriff sind, den etablierten Unternehmen den Platz streitig zu machen. Daher verwundert es nicht, dass in den letzten Jahren vermehrt Berichte über die Implementierung gruppeninterner Abteilungen zur Entwicklung digitaler Geschäftsmodelle, sog. Digital Labs, auch in der allgemeinen Presse zu lesen waren. Zwei Drittel aller DAX-Unternehmen haben bereits mindestens ein Digital Lab gegründet, und in Deutschland existieren etwa 150 derartiger Innovationszentren.⁶⁹ Für diese Digital Labs werden Rahmenbedingungen

⁶⁸ Vgl. *Schwarz/Stein*, DB, 2017, 1525–1530.

⁶⁹ Vgl. eine Umfrage von CAPITAL und Infront, *Konzerne auf den Spuren von Startups 2018*, https://www.infront-consulting.com/relaunch/wp-content/uploads/2018/06/20180620_Online_final_komp.pdf.

(Stichwort „Inkubationsatmosphäre“) geschaffen, die eine Start-up-Mentalität fördern und Raum für neue Ideen schaffen sollen.

Aus der großen Bedeutung der Neuentwicklung digitaler Geschäftsmodelle für den künftigen Unternehmenserfolg sowie der globalen Vernetzung von Personalressourcen und Ideen ergeben sich grundlegende Fragstellungen für die steuerliche Würdigung von Digital Labs im internationalen Kontext. Der vorliegende Beitrag stellt erste Überlegungen hinsichtlich der Einordnung von Digital Labs aus einer steuerlichen Verrechnungspreisperspektive vor und analysiert verschiedene Ausgestaltungen von Digital Labs vor dem Hintergrund geltender steuerrechtlicher Normen aus einer deutschen Perspektive.

bb. Digital Labs und Start-up-Philosophie

Um die Potenziale digitaler Geschäftsmodelle zu erschließen, werden zunehmend Digital Labs als „Ableger“ zum übrigen Unternehmen implementiert (bspw. Lufthansa Innovation Hub, Daimler DigitalLife Hub, EnBW Innovationsmanagement, Linde Digital Base Camp).

In Digital Labs verschwimmen etablierte Strukturen der bestehenden Unternehmensstruktur: flache Hierarchiestufen (sog. transformationale Führungsstile und neue agile Methoden der Führung⁷⁰), experimentierfreundliche Rahmenbedingungen sowie eine offene und unternehmensübergreifende Arbeitsatmosphäre sollen den Ideen- und Informationsaustausch fördern und intensivieren. Verbunden mit der nahezu unbegrenzten Möglichkeit, Informationen und Ideen in einer global vernetzten Welt auszutauschen, können globale Teams flexibel und rund um die Uhr in Digital Labs das technologische Fundament für den künftigen Unternehmenserfolg entwickeln. Die neuen Formen der Zusammenarbeit werden durch neue Formen der Ideenentwicklung und des Projektmanagements verstärkt (Scrum, Design Thinking oder Kanban).

Aus einer Geschäftsmodell-Perspektive⁷¹ sind Digital Labs häufig Teil von sog. Open-Business-Modellen.⁷² Diese sollen – auch in Zusammenarbeit

⁷⁰ Vgl. *Franken*, Führen in der Arbeitswelt der Zukunft, 2016, Springer Verlag.

⁷¹ Vgl. *Osterwaler/Pigneur*, Business Model Generation, 2010, 109 ff., Wiley Verlag.

⁷² Vgl. *Chesbrough*, The Era of Open Innovation, MIT Sloan Management Review.

mit externen Partnern – Innovation im eigenen Unternehmen stimulieren (sog. „Outside-In“-Innovation) oder Innovations-Impulse an externe Partner geben (sog. „Inside-Out“-Innovation). Während die Outside-In-Variante auf eine eigene Innovationstätigkeit zielt, kann auch die Inside-Out-Variante im Rahmen von Lizenzen, Joint Ventures oder Spin-offs neue Gewinnpotenziale erschließen. Vor allem die Nutzung von bislang ungenutzten Technologien durch externe Partner erlaubt die vergleichsweise „einfache“ Erschließung neuer Gewinnpotenziale des eigenen Unternehmens.

Die Welt der Digital Labs ist vielfältig. Ganz grundsätzlich und vereinfachend können Digital Labs danach unterschieden werden,

1. ob diese ausschließlich auf eigenen internen **Personalressourcen** (Inhouse-Innovation-Strategie) oder der Einbeziehung externer Personalressourcen (Open-Innovation-Strategie) basieren und
2. wie hoch der **Freiheitsgrad** der Entwicklungs-Teams hinsichtlich der zu entwickelnden neuartigen digitalen Geschäftsmodelle und Ideen ist.⁷³

Je nach Ausgestaltung dieser beiden Dimensionen können exemplarisch die in der folgenden Tabelle dargestellten Ausprägungen Innovation Lab, Company Builder, Accelerator und Inkubator unterschieden werden.⁷⁴

⁷³ Vgl. <https://berlinvalley.com/uebersicht-digital-labs-deutschland/>.

⁷⁴ Vgl. ebenda.

Geschäftsmodellentwicklung		
	Geringerer Freiheitsgrad	Höherer Freiheitsgrad
Inhouse-Innovation-Strategie	Innovation Lab	Company Builder
	Mitarbeiter aus verschiedenen Abteilungen der Unternehmensgruppe arbeiten an einem neuen digitalen Geschäftsmodell, das an die Anforderungen und Vorgaben der Unternehmensgruppe gebunden ist.	Mitarbeiter der Unternehmensgruppe arbeiten an einem neuen digitalen Geschäftsmodell mit dem Ziel, grundlegend neue Geschäftsmodelle hervorzu- bringen, die nicht zwingend einen Zusammenhang zu den Kernprodukten der Unterneh- mensgruppe haben müssen. Im Gegensatz zum Innovation Lab sind die Geschäftsideen, die der Company Builder hervorbringt, nicht unmittelbar auf das Kern- produkt des Mutterkonzerns abgestimmt.
Open- Innovation- Strategie	Accelerator	Inkubator
	Externe Start-ups nehmen an einem Förderprogramm teil, das in der Regel auf wenige Monate begrenzt ist. Der Konzern stellt die Räumlichkeiten zur Verfü- gung und fungiert als Ratgeber.	Externen Start-ups werden Rahmenbedingungen zur Entwicklung neuer Geschäfts- modelle – vergleichbar dem Accelerator – bereitgestellt. Allerdings ist der Inkubator weniger formalisiert und häufig zeitlich flexibler und längerfris- tig ausgerichtet.

Schätzungsweise entfallen 66 % aller Digital Labs auf die beiden Ausprägungen Innovation Lab (51 %) und Company Builder (15 %).⁷⁵ Im Rahmen des weiteren Beitrags wird der Fokus daher auf die Inhouse-Innovations-Strategie gelegt (d.h. Innovation Lab und Company Bilder) und die Besonderheiten aus ertragsteuerlicher Sicht werden im Falle einer grenzüberschreitenden Kooperation, insbesondere in Bezug auf Verrechnungspreise, analysiert.

⁷⁵ Vgl. eine Umfrage von CAPITAL und Infront, „Konzerne auf den Spuren von Startups 2018“, https://www.infront-consulting.com/relaunch/wp-content/uploads/2018/06/20180620_Online_final_komp.pdf.

cc. Erfolgsfaktoren

aaa. Vorüberlegungen

Anknüpfend an die operative Ausgestaltung von innovativen Digital Labs müssen für steuerliche Zwecke die sachgerechten Rechtsfolgen getroffen werden. Die Steuerabteilungen, steuerlichen Berater, aber auch Finanzbeamte sehen sich bei Digital Labs allerdings mit innovativen Organisationsformen konfrontiert, welche sich stark von den klassischen Organisationsformen etablierter Unternehmensgruppen unterscheiden können. In steuerlicher Hinsicht besteht dabei die Herausforderung insbesondere darin, die unterschiedlichen Ausprägungsformen von Digital Labs mittels adäquater Steuer- und Verrechnungspreiskonzepte abzubilden. Die Konzerne sehen sich mit der Herausforderung konfrontiert, innovative Formen der Kooperation grenzüberschreitend zu implementieren und umzusetzen und dabei die nationalen Besonderheiten in den einzelnen Ländern zu berücksichtigen. Es ist zu befürchten, dass das Risiko von Doppelbesteuerungen in diesen Organisationsformen zunehmen wird und die Notwendigkeit globaler Streitbeilegungsmechanismen unterstreicht.

Die Einordnung und Abbildung von Digital Labs in etablierten Steuer- und Verrechnungspreiskonzepten setzt in einem ersten Schritt voraus, dass die zentralen Erfolgsfaktoren (Werttreiber) für die erfolgreiche Entwicklung neuer Geschäftsmodelle in Digital Labs identifiziert, analysiert und bewertet werden. Dies können u.a. sein:

- **Recruiting** geeigneter Mitarbeiter sowie die **Organisation** der globalen Zusammenarbeit in multinationalen Teams;
- **Rahmenbedingungen** für kreatives und innovatives Arbeiten;
- Zurverfügungstellung **ausreichender Liquidität zur Finanzierung** des Digital Labs;
- Bereitschaft, echte Innovationen zu fördern und auch Verluste aus fehlgeschlagenen Entwicklungen in Kauf zu nehmen (**Sunk Costs**) und
- Implementierung und **Verwertung** erfolgreich entwickelter Geschäftsmodelle.

Zwischen den verschiedenen Erfolgsfaktoren können Zielerreichungskonflikte bestehen, sodass möglicherweise nicht für jeden der Erfolgsfaktoren die optimale Umsetzung erfolgen kann. So können beispielsweise die Gewährung von (steuerlichen) Subventionen in einem Zielerreichungskonflikt mit der Verlustnutzung oder der Verfügbarkeit geeigneter Mitarbeiter

stehen. Daher sind die einzelnen Erfolgsfaktoren und Ziele zu bewerten und eine Zielhierarchie zu bestimmen, sodass eine bestmögliche Umsetzung der einzelnen Erfolgsfaktoren entsprechend den individuellen Präferenzen der Entscheidungsträger erfolgen kann.

bbb. Mitarbeiter und Organisation

Ein zentraler Erfolgsfaktor für die erfolgreiche Implementierung von Digital Labs und die damit verbundene Entwicklung neuer digitaler Geschäftsmodelle und Technologien liegt in der Rekrutierung geeigneter Mitarbeiter. Im Rahmen von Inhouse-Innovationsstrategien erfolgt die Rekrutierung global über Landesgrenzen hinweg aus Mitarbeitern der eigenen Unternehmensgruppe. Hierbei können die Mitarbeiter über diverse Kooperationsformen in ein Digital Lab integriert werden:

1. Der lokale Arbeitgeber bleibt für den Mitarbeiter disziplinarisch und organisatorisch verantwortlich, sodass die lokale Gruppengesellschaft eigenständige Leistungen durch den Mitarbeiter gegenüber dem Digital Lab erbringt. In diesem Fall ist die lokale Gruppengesellschaft rechtlicher und wirtschaftlicher Arbeitgeber.
2. Der lokale Arbeitgeber bleibt rechtlicher Arbeitgeber, allerdings wird der Mitarbeiter organisatorisch in das Digital Lab eingebunden und ist diesem disziplinarisch und organisatorisch unterstellt (d.h. das Digital Lab kann wirtschaftlicher Arbeitgeber werden⁷⁶). Hierbei ist es möglich, dass der Mitarbeiter seine Entwicklungsleistungen von seinem Heimatland aus oder an einem anderen Entwicklungsstandort des Digital Lab erbringt, falls dieser in einem anderen Staat belegen ist.
3. Das Digital Lab schließt einen Arbeitsvertrag mit dem Mitarbeiter und dieser wird dem Digital Lab disziplinarisch und organisatorisch unterstellt. In diesem Fall ist das Digital Lab rechtlicher und wirtschaftlicher Arbeitgeber.

ccc. Rahmenbedingungen

Häufig versuchen Konzerne, durch eine Entkopplung der Digital Labs vom übrigen Konzern eine Keimzelle für kreative Ideen zu schaffen. Aufgrund der Sonderstellung im Konzern werden Digital Labs daher oftmals außerhalb

⁷⁶ Siehe zu dieser Problemstellung allgemein auch *Wehnert/Ortega*, TPI 1/2020, 34.

bestehender Räumlichkeiten des Konzerns aufgebaut, um diesen besonderen Organisationsformen gerecht zu werden.

Die für Digital Labs geeigneten Orte können nach verschiedenen Kriterien ausgewählt werden und müssen nicht zwingend am Ort der Konzernzentrale liegen. Primäre Selektionsfaktoren für die Ansiedlung von Digital Labs in einer Region können beispielsweise die verfügbaren personellen Ressourcen, die vorherrschende Infrastruktur, die Lebensqualität oder die geographische Lage sein. Neben diesen Faktoren sind auch steuerliche Rahmenbedingungen (etwa Steuersatz, steuerliche Förderungen von Forschung und Entwicklung) und andere finanzielle Subventionsangebote entscheidungserhebliche Determinanten für die Lokation eines Digital Labs.

ddd. Liquiditätsbereitstellung

Der Aufbau eines Digital Labs sowie die Finanzierung der laufenden Innovationstätigkeit in Digital Labs erfordern die Bereitstellung erheblicher finanzieller Ressourcen. Aufgrund der großen Unsicherheiten im Zusammenhang mit den Innovationstätigkeiten in Digital Labs muss die Liquidität oftmals zu erheblichen Teilen aus Eigenkapital oder einer gruppeninternen Fremdfinanzierung bereitgestellt werden. Somit kommt der nachhaltigen (Eigen-) Kapitalaufbringung zur Finanzierung der Digital Labs eine zentrale Bedeutung zu.

Aufgrund des hohen Liquiditätsbedarfs kann es für ein einzelnes Konzernunternehmen schwer sein, ein Digital Lab zu finanzieren, weshalb verschiedene Kooperationsmodelle, bspw. in Form einer Gemeinschaftsforschung im Konzern, in Betracht gezogen werden sollten. Ausgangspunkt für die Wahl der Kooperationsform bilden regelmäßig die Kostentragfähigkeitsanalyse (können die Kosten getragen werden) sowie die Liquiditätsplanung (wer ist für die Liquiditätsbereitstellung verantwortlich), denen die steuerlichen Überlegungen folgen.⁷⁷

eee. Risiko und versunkene Kosten („Sunk Costs“)

Die versunkenen Kosten (englisch „Sunk Costs“) bezeichnen die Kosten des Ressourcenverbrauchs einer Investition, die bereits angefallen sind und

⁷⁷ Vgl. Tz. 8.4 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

damit irreversibel sind.⁷⁸ Es handelt sich um investierte Kosten, die im Falle des Abbruchs eines Innovationsprojekts häufig verloren sind bzw. bei erfolgreichem Abschluss durch die Verwertungserträge der Entwicklungsergebnisse des Digital Lab amortisiert werden müssen.

Die Bereitstellung von Risikokapital bildet eine weitere essentielle Ressource zur Entwicklung neuer Geschäftsmodelle. Die Finanzierung von Digital Labs ist risikobehaftet: Denn im Zeitpunkt der Implementierung und des Aufbaus eines Digital Labs ist ungewiss, ob die Entwicklung erfolgreich verläuft (Entwicklungsrisiko) bzw. bei einem erfolgreichen Abschluss in der Zukunft ausreichend Verwertungserträge zur Amortisation der Entwicklungskosten erzielt werden können (Vergütungs- und Verwertungsrisiko).⁷⁹ Daher ist ein weiteres Entscheidungskriterium die Möglichkeit der Nutzung steuerlicher Verluste (z.B. innerhalb von Organschaften sowie grenzüberschreitend).

Aus betriebswirtschaftlicher und steuerrechtlicher Sicht ist ebenfalls zu bestimmen, welche Gruppengesellschaft über die finanziellen Kapazitäten zur Kostentragung verfügt und auch die geeigneten Mitarbeiter zur Analyse, Beurteilung und Steuerung von Risiken hat. Insbesondere wenn verschiedene Gruppenunternehmen die Aktivitäten eines Digital Lab gemeinsam finanzieren und ausführen, muss sichergestellt werden, dass die Entwicklungskosten sachgerecht von den beteiligten Gesellschaften getragen werden (wertschöpfungsbeitragsorientierte Aufteilung). Ein mögliches Konzept zur Bestimmung der individuellen Wertschöpfungsbeiträge wird erläutert.

fff. Chancen und Erträge

Mit der erfolgreichen Umsetzung einer Idee und dem Abschluss der Entwicklungstätigkeit für ein digitales Geschäftsmodell beginnt die Verwertungsphase. Wenngleich im Hintergrund (Weiter-)Entwicklungen erfolgen, muss das digitale Geschäftsmodell in das Produktportfolio des Konzerns integriert und bei potenziellen Kundengruppen vermarktet werden.

Die hinter einem digitalen Geschäftsmodell stehenden immateriellen Werte (z.B. Algorithmen, Technologien, Sensorikdaten) können nunmehr von den

⁷⁸ Vgl. etwa *Behringer*, Konzerncontrolling, Berlin/Heidelberg 2011, 131.

⁷⁹ Zu den Risiken der Forschung und Entwicklung in einem Verrechnungspreiskontext siehe auch *Stein*, Verlagerung von Forschungs- und Entwicklungsfunktionen in multinationalen Konzernen, Köln-Lohmar 2014, 161–163.

(rechtlichen oder wirtschaftlichen) Eigentümern verwertet werden. Die Verwertung kann beispielsweise durch den Eigentümer selbst im Rahmen der eigenen Vermarktung des digitalen Geschäftsmodells sowie der Lizenzierung oder Eigentumsübertragung an andere (Konzern-)Unternehmen erfolgen.⁸⁰

Im Ergebnis kann dies zu einer Bündelung der Ertragspotenziale beim Eigentümer der immateriellen Werte führen. Es ist zu erwarten, dass diese im Falle eines erfolgreichen digitalen Geschäftsmodells erheblich sind, weshalb sich bei der Strukturierung die steuerrechtliche Frage stellt, in welchem Ansässigkeitsstaat vorteilhafte steuerliche Rahmenbedingungen vorherrschen, damit die Erträge möglichst gering besteuert werden (z.B. durch die Ausnutzung nationaler steuerlicher Entwicklungsförderungen⁸¹).

Sollten mehrere Gruppengesellschaften an der Entwicklung eines digitalen Geschäftsmodells beteiligt sein, so stellt sich die Herausforderung einer sachgerechten – im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz stehenden – Zurechnung von Aufwendungen während der Entwicklungsphase und dazu korrespondierend den Erträgen in der Verwertungsphase.

dd. Konzepte zur Bestimmung von Wertschöpfungsbeiträgen im Rahmen der gruppeninternen Gewinnallokation

Die Erfolgs- und Aufwandsverteilung aus Geschäftsbeziehungen innerhalb multinationaler Unternehmensgruppen muss nach geltender Rechtslage unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes erfolgen. Da es für die Entwicklung digitaler Geschäftsmodelle in Digital Labs und damit verbundene immaterielle Werte im Allgemeinen keine hinreichenden Marktbeobachtungen gibt, muss der Fremdvergleichsgrundsatz in hypothetischen Modellen sachgerecht abgebildet werden. Ziel dieser Gedankenmodelle ist es, unter Bezugnahmen auf betriebswirtschaftliche Konzepte eine Erfolgs- und Aufwandsverteilung innerhalb multinationaler Unternehmensgruppen sicherzustellen, die auch unter vergleichbaren Bedingungen zwischen fremden Dritten zustande kommen würde.

⁸⁰ Ausführlich zu den Möglichkeiten der Verwertung siehe *Stein*, Verlagerung von Forschungs- und Entwicklungsfunktionen in multinationalen Konzernen, Köln-Lohmar 2014, 164–167.

⁸¹ Siehe etwa zur niederländischen Innovationsbox *Hop/Schrievers/Schwarz/Stein*, RIW 2019, 714–718.

Zunächst wird im Folgenden eine Abgrenzung zwischen dem rechtlichen und funktionalen Eigentum an den Forschungs- und Entwicklungsergebnissen vorgenommen. Daran anknüpfend werden verschiedene Dimensionen der Wertschöpfung als zentrale Triebfedern der grenzüberschreitenden Gewinnaufteilung in multinationalen Unternehmensgruppen zur Umsetzung des DEMPE-Konzepts vorgestellt. Darauf aufbauend werden betriebswirtschaftliche Konzepte vorgestellt, durch welche das DEMPE-Konzept operationalisierbar gemacht und letztlich eine verursachungsgerechte Aufteilung von Erträgen und Aufwendungen aus Digital Labs ermöglicht werden soll. Beispielhaft werden die RACI Analyse, das Stage-Gates-Konzept, der CRISP-DM-Ansatz sowie das nobelpreisprämierte, spieltheoretische Konzept des Shapley Value überblickartig vorgestellt.⁸²

aaa. DEMPE-Konzept – Abgrenzung rechtliches vs. funktionales Eigentum

Im Kontext der Forschung und Entwicklung und damit auch von Digital Labs hat die OECD vergleichsweise konkrete Anforderungen durch das sogenannte DEMPE-Konzept hinsichtlich der Gewinnaufteilung innerhalb multinationaler Unternehmensgruppen definiert. Zu beachten ist hierbei, dass das rechtliche bzw. wirtschaftliche Eigentum an den Werttreibern eines digitalen Geschäftsmodells (z.B. Algorithmus, Plattformen, Daten) durch das DEMPE-Konzept grundsätzlich unberührt bleibt und der rechtliche oder wirtschaftliche Eigentümer das Recht auf Verwertung des immateriellen Werts hat.⁸³

Vielmehr soll für Zwecke der grenzüberschreitenden Gewinnaufteilung in multinationalen Konzernen der Ertrag aus der Verwertung des immateriellen Werts verursachungsgerecht auf die Gruppengesellschaften aufgeteilt werden, die an der (Weiter-)Entwicklung, der Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung maßgeblich beteiligt waren. Gruppengesellschaften, die nicht Eigentümer des immateriellen Werts sind, haben einen (vertraglichen) Anspruch auf Beteiligung an den Verwertungserträgen für ihre (Dienst-)

⁸² Weitergehend siehe *Stein/Schwarz/Burger*, IStR 2020, 87; *Schwarz/Stein*, TPI 2017, 137 ff.; *Schwarz/Stein*, DB 2017, 1527 ff.; *Stein/Schwarz/Holinski* (2017), DStR, 01/2017, 118 f.

⁸³ Vgl. *Greinert*, in FWBS, Außensteuerrecht, § 1, Anm. 2420; *Puls/Heravi*, IStR 2018, 725 ff.; *Schwarz/Stein*, Quantitative Verrechnungspreise, Wiley-VCH 2018, 112.

Leistungen (z.B. auf Basis eines Margensplits).⁸⁴ Dieser Anspruch führt zu einer wirtschaftlichen Aushöhlung des immateriellen Werts und kann nach OECD-Auffassung so weit gehen, dass dem bloßen Eigentümer eines immateriellen Werts kein oder nur ein sehr marginaler Verwertungsertrag zuzurechnen ist.⁸⁵

Im Ergebnis führt das DEMPE-Konzept zu einem verursachungsgerechten „Fruchtziehungsrecht“ an einem immateriellen Wert, das – in Abgrenzung zum rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum – als eine Art „funktionales Eigentum“ an einem immateriellen Wirtschaftsgut bezeichnet werden kann.⁸⁶

bbb. Dimension der Wertschöpfungsbeiträge

Der unternehmerischen Wertschöpfung wird im Rahmen des DEMPE-Konzepts eine erhebliche Bedeutung beigemessen. Somit ist ein grundlegendes Verständnis über die Dimensionen der Wertschöpfung im Kontext von digitalen Geschäftsmodellen und den diesen zugrundeliegenden Werttreibern bzw. immateriellen Werten für Verrechnungspreiszwecke wichtig.⁸⁷ Zur strukturierten Analyse der Wertschöpfung bietet es sich an, verschiedene Dimensionen getrennt zu betrachten, die in Anlehnung an die Verrechnungspreispraxis wie folgt untergliedert werden können:⁸⁸

⁸⁴ So etwa *Nientimp/Stein/Schwarz/Holinski*, BB 2017, 410; *Engler/Kachur*, in *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise, Beck Verlag 2015 Kapitel O, Anm. 99; zur Abgrenzung der Einkunftsart für die Verrechnung von DEMPE-Funktionen *Jochimsen*, IStR 2018, 673 f.

⁸⁵ Vgl. Tz. 6.47 und 6.54 OECD-Leitlinien 2017.

⁸⁶ Vgl. *Greinert*, in *FWBS*, Außensteuerrecht, § 1, Anm. 2420; *Holinski/Schwarz/Stein*, Der Konzern, 316 (320); *Jochimsen*, IStR 2018, 670 (672); *Nientimp/Stein/Schwarz/Holinski*, DStR 2017, 118 (119 f.); *Puls/Heravi*, IStR 2018, 721 (723 ff.).

⁸⁷ Siehe allgemein zur Analyse von Geschäftsmodellen im Rahmen von Verrechnungspreisen *Schwarz/Stein*, Quantitative Verrechnungspreise, Wiley VCH 2018, 48 f.

⁸⁸ Vgl. *Schwarz/Stein*, Quantitative Verrechnungspreise, Wiley VCH 2018, 14 f.

Tabelle 5: Dimensionen der Wertschöpfung

Dimension	Beschreibung
funktionale Wertschöpfung	Wertschöpfung durch die Ausübung unterschiedlicher betrieblicher Funktionen (strategische, taktische operative Aufgaben)
organisatorische Wertschöpfung	Wertschöpfung durch die Übernahmen von Verantwortlichkeiten hinsichtlich der Planung und Risikosteuerung sowie die finanzielle Tragung von Risiken.
werttreiberorientierte Wertschöpfung	Wertschöpfung aus dem Einsatz und der Nutzung geschäftsmodellspezifischer Werttreiber (insbesondere immaterielle Werte).
geografische Wertschöpfung	Wertschöpfung entsprechend der geografischen Herkunft von Wertschöpfungsbeiträgen durch die einzelnen Landesgesellschaften

Sind verschiedene Gruppengesellschaften in die Entwicklung neuer Geschäftsmodelle in einem Digital Lab involviert, bietet es sich an, die funktionale, organisatorische und werttreiberorientierte Wertschöpfung zunächst insgesamt zu betrachten und darauf aufbauend die individuellen Wertschöpfungsbeiträge der einzelnen Gruppengesellschaften zu analysieren.

ccc. RACI-Analyse

Die Umsetzung des DEMPE-Konzepts kann durch eine strukturierte Analyse von Aufgaben und Verantwortlichkeiten in Bezug auf die Tätigkeit des Digital Labs weiter präzisiert werden.⁸⁹ Eine Möglichkeit ist die RACI-Analyse (englisch für „Responsible, Accountable, Consulted, Informed“), im Rahmen derer Verantwortlichkeiten in Bezug auf die Innovationsprozesse in Digital Labs strukturiert analysiert werden können. Ergebnis einer RACI-Analyse sind die transparente Übersicht unterschiedlicher Verantwortungsrollen sowie eine detaillierte Darstellung der involvierten Mitarbeiter oder Abteilungen in einem Digital Lab. Das RACI-Konzept unterscheidet vier Rollen-Typen:

⁸⁹ Siehe zur Umsetzung des RACI-Konzepts im Rahmen der Innovationstätigkeiten *Stein/Schwarz/Holinski*, DSStR 2017, 122; *Baumhoff/Liebchen*, in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl., Anm. 4.614; *Liebchen*, in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 9, Rn. 553.

Tabelle 6: RACI-Ansatz

Typ	Beschreibung
Responsible	sind Personen bzw. Konzerngesellschaften mit einer Durchführungsverantwortung, die für die operative Funktionsausübung im Digital Lab verantwortlich sind, bspw. für die absatzseitige Ausgestaltung des neuen digitalen Geschäftsmodells.
Accountable	sind Personen bzw. Konzerngesellschaften mit Kosten- bzw. Gesamtverantwortung, die die Verantwortung für die Budgets und die Funktionsausübung tragen und die funktionspezifischen Risiken managen. Dies kann im Rahmen des Digital Labs insbesondere die Verantwortung des Innovationsbudgets sein. Durch Accountable Personen kann eine Unterbeauftragung von F&E-Tätigkeiten erfolgen, bspw. wenn im Digital Lab bestimmte Tätigkeiten durch andere Gesellschaften im Rahmen eine Dienstleistung erbracht werden.
Consulted	sind Personen bzw. Konzerngesellschaften, die üblicherweise über keine Durchführungsverantwortung und weder Kosten- noch Gesamtverantwortung verfügen, sondern lediglich für die Funktionsausübung notwendige Informationen bzw. Kenntnisse partiell beisteuern, bspw. zu markenrechtlichen Fragestellungen bei einem digitalen Geschäftsmodell beraten.
Informed	sind Personen bzw. Konzerngesellschaften mit einem Informationsrecht über den Verlauf bzw. das Ergebnis eines Innovationsprozesses.

Die beiden Rollen „Responsible“ und „Accountable“ sind in Bezug auf die Innovationstätigkeiten klar voneinander abzugrenzen, um letztlich eine möglichst aussagekräftige Wertschöpfungsbeitragsanalyse zu erhalten. Weitere zu berücksichtigende Determinanten sind die Art der Tätigkeit sowie das mitarbeiterspezifische Qualifikationsniveau.

ddd. Stage-Gate-Konzept

Im Rahmen eines Stage-Gate-Modells werden Ex-ante-Meilensteine, Projektabschnitte und Zeitintervalle definiert und der Innovationsprozess wird in einzelne sequentielle Teilphasen (Stages) aufgeteilt.⁹⁰ Üblicherweise sieht das Stage-Gate-Modell am Ende jeder Teilphase Meilensteine (Gates) vor, in der Entscheidungsträger und Budgetverantwortliche den Zielerreichungsgrad feststellen.

An jedem Meilenstein wird dann über die Fortführung, Anpassung oder Abbruch des konkreten Innovationsprojektes im Digital Lab entschieden. Im Rahmen derart strukturierter Innovationsprozesse sieht das Stage-Gate-Konzept auch regelmäßig die fortlaufende Information der Entscheidungsträger über den Entwicklungsstand vor. Neben der RACI-Analyse eignet sich für die Evaluation der Innovationsprozesse in Digital Labs auch das Stage-Gate-Konzept nicht nur sehr gut, um innerbetriebliche Prozesse und Strukturen zu implementieren bzw. zu managen, sondern auch zur transparenten Dokumentation gegenüber Steuerbehörden.⁹¹

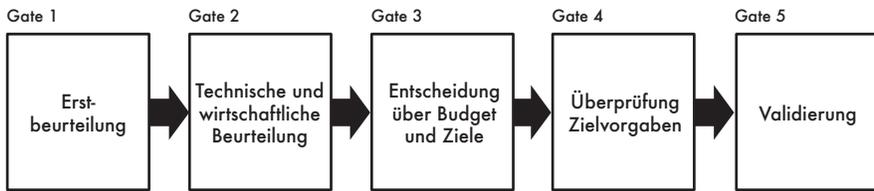
Gerade bei Digital Labs, in denen schnell Innovationserfolge generiert werden sollen (bspw. durch eine kurzfristige intensive Zusammenarbeit), ist das Stage-Gate-Modell empfehlenswert, um nicht nur erfolgreiche, sondern eben auch nicht erfolgreiche Projekte zu dokumentieren und damit in den Evaluierungsprozess einzubeziehen. Aus diesem Prozessmodell lassen sich wertvolle Informationen für die Verrechnungspreisanalyse hinsichtlich der Verteilung von Aufgaben und Verantwortlichkeiten ableiten. Die folgende schematische Übersicht illustriert das Stage-Gate-Modell.⁹²

⁹⁰ Siehe zum Stage-Gate-Prozess als Instrument zur Steuerung der F&E etwa *Cooper*, *Winning at New Products: Creating Value through Innovation*, 4. Aufl. 2011, 81–119; *Wördenweber/Wickord*, *Technologie- und Innovationsmanagement im Unternehmen: Methoden, Praxistipps und Softwaretools*, 2. Aufl. 2004, 168–172. Zur Anwendung des Stage-Gate-Prozesses bei Verrechnungspreisfragen erstmalig *Stein*, *Verlagerung von Forschungs- und Entwicklungsfunktionen in multinationalen Unternehmen*, Josef Eul Verlag 2014, 191 ff.

⁹¹ Ausführlich zur Verknüpfung des Stage-Gate-Konzepts mit dem RACI-Konzept siehe *Stein/Schwarz/Holinski*, *DStR* 2017, 122 ff.; *Nientimp/Stein/Schwarz/Holinski*, *BB*, 2017, 411 ff.

⁹² Vgl. *Nientimp/Stein/Schwarz/Holinski*, *BB*, 2017 (8), 407–414.

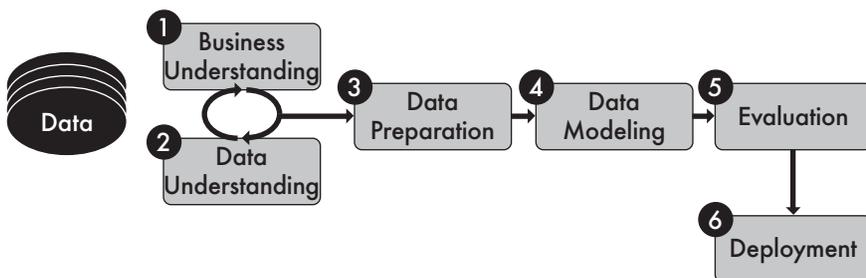
Abbildung 12: Stage-Gate-Modell



eee. CRISP-DM

Neben klassischen Stage-Gate Modellen, die für allgemeine F&E-Projekte entwickelt wurden, wird insbesondere bei der Entwicklung digitaler Geschäftsmodelle bzw. bei Projekten im Bereich Data Analytics der sog. CRISP-DM-Ansatz (englisches Akronym für Cross-Industry Standard Process for Data Mining) häufig eingesetzt.⁹³ Dieser Ansatz beschreibt in sechs Schritten den Ablauf ausgehend vom grundsätzlichen Verständnis des Geschäftsmodells, der technischen Anforderungen, über die Modellierung bis hin zur Validierung. Ferner gibt der CRISP-DM-Ansatz Aufschluss über einen erfolgreichen oder auch einen nicht-erfolgreichen Projektverlauf und unterstützt die projektübergreifende Evaluierung der datenbasierten Entwicklungstätigkeiten. Die nachfolgende Abbildung veranschaulicht den grundsätzlichen Prozess des CRISP-DM-Ansatzes:

Abbildung 13: CRISP-DM-Ansatz



Zum Verständnis der einzelnen Phasen enthält die nachstehende Tabelle eine kurze Beschreibung der einzelnen Phasen („Stages“) des CRISP-DM-Ansatzes.

⁹³ Vgl. Schwarz/Stein/Freudenberg, BB, 2018 (39), 2267 ff.

Tabelle 7: Schritte im CRISP-DM Ansatz

Schritt	Typ	Beschreibung
1 + 2	Business Understanding/ Data Understanding	Im ersten und zweiten (in der Regel iterativen) Schritt wird die Herausforderung des Daten-Analyse-Projekts aus Sicht des operativen Geschäfts definiert (oder das neue digitale Geschäftsmodell entwickelt) und die hierfür notwendige Daten-grundlage im Sinne einer Anforderungsanalyse definiert.
3	Data Preparation	In der Regel müssen vor der Analyse der Daten in einem dritten Schritt die notwendigen Daten bereinigt, ergänzt und kombiniert werden.
4	Data Modeling	Erst dann können in einem vierten Schritt diese mittels verschiedenster Methoden, u.a. durch innovative neue Methoden wie KI, verarbeitet werden. Häufig können aber auch schon die reine Zusammenführung von Daten und die daran anknüpfende deskriptive Visualisierung einen Mehrwert schaffen.
5	(Re-) Evaluations	In der fünften Phase wird überprüft, ob die im ersten Schritt festgelegte Zielsetzung durch das operative Business erreicht wurde bzw. ob eine verfeinerte Analyse vorgenommen werden muss/kann.
6	Deployment	In der finalen Umsetzungsphase sind die Erkenntnisse der Analyse adressatengerecht aufzubereiten (Dash-Boards) und der Prozess der Datenerhebung ist zu standardisieren.

Auch im Rahmen von Digital Labs ist zu erwarten, dass derartige Prozesse zunehmend zur Anwendung kommen und somit auch für Verrechnungszwecke Verwendung finden können.

fff. Shapley Value

Bei digitalen Geschäftsmodellen kann eine verursachungsgerechte Aufteilung von Gewinnen bzw. Verlusten innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe besonders schwierig sein, wenn keine der Gruppengesell-

schaften klassische Routinefunktionen ausführt.⁹⁴ Einfache Scoring-Modelle zur Ermittlung individueller Wertschöpfungsbeiträge kommen bei digitalen Geschäftsmodellen nicht selten an ihre Grenzen, da diese die Interdependenzen und Effekte der Superadditivität auf die involvierten Teilnehmer insbesondere bei Plattform-Geschäftsmodellen nicht abzubilden vermögen.⁹⁵

Um diese Interdependenzen zu modellieren, wurden in der Literatur hierzu, insbesondere auch für Verrechnungspreisfragestellungen, alternative Konzepte vorgestellt.⁹⁶ Diese basieren auf der kooperativen Spieltheorie, die sowohl bei Gewinnen als auch bei Verlusten zu einer Aufteilung zwischen den involvierten Parteien, bspw. im Fall der Gemeinschaftsforschung, führt. Konkret wird für Anwendungsbeispiele im Bereich Verrechnungspreise häufig auf das spieltheoretische Konzept des Shapley Value verwiesen.

Der Shapley Value berücksichtigt, wie alle theoretisch möglichen Koalitionen an involvierten Parteien (bspw. im Rahmen eines Digital Labs) zur Wertschöpfung des zu entwickelnden neuen digitalen Geschäftsmodells beitragen können. Hierbei wird simuliert, auf welche Gewinnaufteilung sich eigeninteressierte und rational unabhängige Parteien einigen würden. Somit kann der Shapley-Value-Ansatz zur Umsetzung des steuerlichen Fremdvergleichsgrundsatzes herangezogen werden.

Um die Mechanik hinter dem Shapley Value kurz zu erläutern, sei im Folgenden N die Gesamtanzahl der involvierten Parteien im Digital Lab und S eine Koalition mit n Parteien (n ist dabei Teilmenge von N). Der Shapley Value ρ bezeichnet die zusätzliche Wertschöpfung der Koalition S , falls Partei i zum Digital Lab beiträgt. Der Shapley Value vergleicht also die Wertschöpfung v der Koalition *mit* und *ohne* Partei i .

⁹⁴ Zu beachten ist allerdings, dass nicht bei jedem digitalen Geschäftsmodell nur Co-Entrepreneure beteiligt sind und daher auch weiterhin den klassischen einseitigen Verrechnungspreismethoden eine wichtige Rolle zukommt. So Postler, IStR 2019, 100 ff.

⁹⁵ Neben den Plattform-Geschäftsmodellen (Value Network) typisiert die OECD noch „Value Chain“ und „Value Shop“ als weitere digitale Geschäftsmodellvarianten, vgl. hierzu Schwarz/Stein, DB, 2017 (27–28), 1525–1530; Schwarz/Stein, Transfer Pricing International, 2017 (2).

⁹⁶ Zur Anwendung auf digitale Geschäftsmodelle siehe auch Pellefigue, in International Transfer Pricing Journal 2015, Vol. 22, Heft 2, 99 f.; allgemein Nientimp, Steuerliche Gewinnabgrenzung im internationalen Konzern, 2003, 186–188; Vögele/Borstell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, Tz. H 196.

Dieses Gedankenexperiment wird für alle denkbaren Koalitionen durchgespielt, so dass sich für den Digital Lab Teilnehmer i der individuelle Shapley Value ρ formal wie folgt darstellen lässt⁹⁷:

$$\rho = \sum_{S \subseteq N \setminus \{i\}} \frac{|S|!(n - |S| - 1)!}{n!} (v(S \cup \{i\}) - v(S))$$

Letztlich führt der Shapley Value zu einer konkreten und eindeutigen Gewinn- oder Verlustallokation aller am Digital Lab beteiligten Parteien. Ebenso berücksichtigt der Shapley Value Interdependenzen zwischen den involvierten Parteien (bspw. Skaleneffekte oder Netzwerkeffekte) und kann so eine verursachungsgerechte Aufteilung gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz simulieren.

ggg. Veranschaulichung der Konzepte anhand verschiedener Kooperationsformen

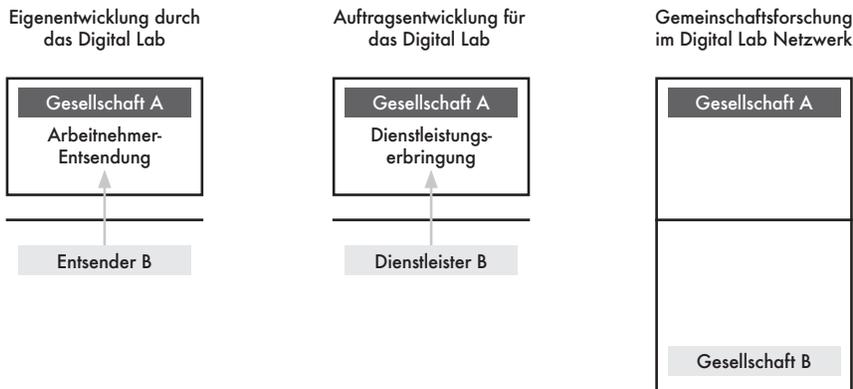
Im Folgenden werden die verschiedenen Konzepte zur Bestimmung von Wertschöpfungsbeiträgen (DEMPE, RACI, Stage Gate, CRISP-DM und Shapley Value) im Rahmen typischer – aber vereinfachter – Kooperationsformen (im Folgenden auch Fallvarianten) für Digital Labs diskutiert, wobei zwischen folgenden Kooperationsformen unterschieden wird:

1. Eigenentwicklung durch das Digital Lab
2. Auftragsentwicklung für das Digital Lab
3. Gemeinschaftsforschung im Digital-Lab-Netzwerk

Zur Komplexitätsreduktion gehen wir davon aus, dass grundsätzlich lediglich zwei Landesgesellschaften A und B in Land A und B einer multinationalen Unternehmensgruppe an dem Digital Lab teilnehmen. Die folgende Abbildung illustriert die drei Fallvarianten nochmals grafisch.

⁹⁷ Vgl. *L. S. Shapley, A Value for n-person Games, Contributions to the Theory of Games, 1953, Vol. II, pp. 307–317, Princeton University Press.*

Abbildung 14: Übersicht Fall-Konstellationen



ee. Eigenentwicklung durch Digital Labs (Entsendungs-Szenario)

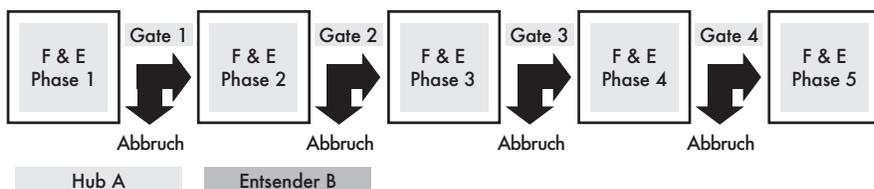
Wird das Digital Lab als Hub organisiert, agiert eine einzelne Gruppengesellschaft im Rahmen der „Eigenentwicklung“ vollkommen eigenständig. Operativ bedeutet dies, dass die Innovationstätigkeit vollumfänglich durch die Gruppengesellschaft organisiert und umgesetzt wird. Der Vorteil der Eigenentwicklung ist darin zu sehen, dass die Informationen und Innovationen vollumfänglich in der jeweiligen Gruppengesellschaft verbleiben und dieser ein Wissens- und Marktvorteil zuzurechnen ist. Der Zugriff auf qualifizierte Personalressourcen anderer Gruppengesellschaften (hier Landesgesellschaft B) erfolgt im Rahmen einer Entsendung an das Digital Lab (hier Landesgesellschaft A), vgl. hierzu Abbildung 14, erste Fallkonstellation.

aaa. Organisation der Entwicklung im Digital Lab

Die verschiedenen Dimensionen der Wertschöpfung im Digital-Lab-Modell können mithilfe des Stage-Gate-Modells strukturiert und analysiert werden. Stage-Gate-Modelle finden in der Praxis forschungsintensiver Unternehmen häufig Anwendung und dienen der Organisation des Entwicklungsprozesses, sodass ggf. auf entsprechende Dokumentationen für nicht steuerliche Zwecke zugegriffen werden kann. Da sich die Art und Weise der Entwicklung digitaler Geschäftsmodelle von der klassischen Produktentwicklung unterscheidet, können die einzelnen Phasen des Stage-Gate-Konzepts mithilfe des CRISP-DM-Ansatzes inhaltlich ergänzt und strukturiert werden (d.h. in Business/Data Understanding, Data Preparation, Data Modeling, Evaluation und Deployment).

Wie die folgende Abbildung illustriert, führt die Landesgesellschaft A im Digital Lab die einzelnen Innovationsphasen operativ aus (d.h. die Stages entsprechend dem CRISP-DM-Ansatz). Die erforderlichen Mitarbeiter werden teilweise durch die Landesgesellschaft B an das Digital Lab entsandt. Da in dieser Variante das Digital Lab grundsätzlich als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist, sind die Innovationstätigkeit des Digital Labs sowie die daraus resultierenden immateriellen Werte vollständig der Landesgesellschaft A zuzurechnen.

Abbildung 15: Schematische Darstellung Stage-Gate im Entsendungs-Szenario



In Bezug auf die organisatorische Wertschöpfungsperspektive veranschaulicht Abbildung 15, dass Landesgesellschaft A den Übergang von jeder Phase in die nächste Phase an den entsprechenden Gates kontrolliert und damit über Abbruch bzw. Fortsetzung des Innovationsprojektes entscheidet. Somit liegen im Sinne der RACI-Analyse sowohl die operative Durchführungsverantwortung (Responsible) als auch die Kosten- bzw. Gesamtverantwortung (Accountable) bei der Landesgesellschaft A. Gegenüber anderen Gesellschaften besteht lediglich ggf. eine Informationsverpflichtung.

In Bezug auf die geographische Wertschöpfung findet diese ausschließlich in Land A statt. In der Abbildung zeigt sich dies zusammenfassend durch die hellgraue Einfärbung sowohl der Phasen als auch der Gates (d.h. der Übergänge zwischen den Phasen).

bbb. Mitarbeiterentsendung

(1) Abgrenzung von Arbeitnehmerentsendungen

Organisatorisch werden oftmals in einem Digital Lab Mitarbeiter aus verschiedensten Unternehmensbereichen und entsprechend verschiedenen rechtlichen Einheiten über Landesgrenzen hinweg eingesetzt. Aus steuerrechtlicher Sicht stellt sich mithin die Frage, wem diese Personalressource zuzurechnen ist und wie letztlich eine Verrechnung der eingesetzten Mitar-

beiter zwischen den Gruppenunternehmen zu erfolgen hat. Zu unterscheiden ist hierbei zwischen einer Entsendung des Arbeitnehmers in das Digital Lab und der Erbringung von Dienstleistungen gegenüber dem Digital Lab.

Zentrales Beurteilungskriterium für die steuerliche Abgrenzung zwischen einer Entsendung auf Grundlage eines Entsendungsvertrags (Arbeitnehmerentsendung) und der Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen eines Dienst- oder Werkvertrags ist der sogenannte „Benefit-Test“, der im Kern überprüft, in wessen originärem Interesse der Mitarbeiter tätig wird (wirtschaftliche Veranlassung).⁹⁸

Hierbei ist im Allgemeinen nach deutscher Auffassung von einer **Arbeitnehmerentsendung** auszugehen, wenn ein Arbeitnehmer mit seinem bisherigen Arbeitgeber (entsendendes Unternehmen) vereinbart, für eine befristete Zeit bei einem verbundenen Unternehmen (aufnehmendes Unternehmen) tätig zu werden und das aufnehmende Unternehmen entweder eine arbeitsrechtliche Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer abschließt oder als wirtschaftlicher Arbeitgeber anzusehen ist.⁹⁹ Das aufnehmende Unternehmen qualifiziert regelmäßig als wirtschaftlicher Arbeitgeber für Verrechnungspreiszwecke, wenn es den Arbeitnehmer in seinen Geschäftsbetrieb integriert, ihm gegenüber weisungsbefugt ist, es insbesondere die Vergütungen für den Arbeitnehmer wirtschaftlich trägt und die Verantwortung für die durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers erzielten Ergebnisse übernimmt.¹⁰⁰ Bei Entsendungsfällen von mehr als drei Monaten wird seitens der deutschen Finanzverwaltung eine Integration in das aufnehmende Unternehmen regelmäßig vermutet, ohne allerdings eine Begründung für die Festlegung dieses Zeitraums zu geben.¹⁰¹

⁹⁸ Die Beurteilung der Mitarbeiterentsendung erfolgt auf Basis der deutschen Grundsätze. Es sei an dieser Stelle explizit auf die Möglichkeit divergierender Auffassungen hinsichtlich der Beurteilung und Behandlung von Mitarbeiterentsendungen in den einzelnen Ländern hingewiesen mit der Folge, dass die steuerlichen Folgen gegenüber den Ausführungen in diesem Beitrag divergieren können.

⁹⁹ Vgl. Tz. 2.1 VerwGr Arbeitnehmerentsendung (kurz VerwGr ArbN).

¹⁰⁰ Vgl. Tz. 2.2 VerwGr ArbN. Siehe auch BMF-Schreiben, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, IV B 2 – S 1300/08/10027, v. 3.5.2018, Tz. 161; OECD-MK, Tz. 8.14 zu Art. 15; aber EuGH, Urt. v. 18.6.2015 – C-586/13 (Martin Meat kft/Géza Simonfay und Ulrich Salburg).

¹⁰¹ Vgl. Tz. 2.2 VerwGr ArbN.

(2) Vergütung bei Arbeitnehmerentsendung

Bei einer Entsendung sind im Allgemeinen die Aufwendungen für den jeweiligen entsandten Arbeitnehmer durch das aufnehmende Unternehmen zu tragen. Im Falle einer Entsendung eines Arbeitnehmers in ein Digital Lab wird bei einer aktiven Beteiligung an den Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten davon auszugehen sein, dass der entsandte Arbeitnehmer im Interesse des Digital Hubs, also des aufnehmenden Unternehmens, tätig wird.¹⁰² Es ist allerdings im Rahmen eines Benefit-Tests darzulegen, inwiefern aus der Tätigkeit des entsandten Arbeitnehmers ein wirtschaftlicher Nutzen für das Digital Lab resultiert (etwa aufgrund seiner Forschungstätigkeit).

Zur Berechnung einer fremdüblichen Vergütung sind grundsätzlich die im Zusammenhang mit der Entsendung stehenden direkten und indirekten Aufwendungen an das aufnehmende Unternehmen weiterzubelasten.¹⁰³ Ein Gewinnaufschlag auf diese Kosten ist bei der Arbeitnehmerentsendung nicht zulässig, da es sich nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung nicht um einen Leistungsaustausch, sondern um originären Aufwand des jeweiligen wirtschaftlichen Arbeitgebers handelt.¹⁰⁴

(3) Eignung zur Begründung einer Betriebsstätte

Im Zusammenhang mit dem grenzüberschreitenden Einsatz von Mitarbeitern in multinationalen Unternehmensgruppen sind stets auch die Risiken der Begründung einer Betriebsstätte zu prüfen. Als Betriebsstätten qualifizieren nach § 12 AO feste Geschäftseinrichtungen oder Anlagen, die der Tätigkeit eines Unternehmens dienen.¹⁰⁵

Da die Tätigkeiten des Entsendeten im Interesse des aufnehmenden Unternehmens ausgeübt und die damit verbundenen Risiken durch das aufnehmende Unternehmen getragen werden (aufnehmendes Unternehmen als

¹⁰² Zu den Problemfeldern der Abgrenzung, in wessen Interesse ein entsandter Arbeitnehmer tätig wird, siehe etwa *Nientimp*, in Kroppen/Rasch, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, VerwGr. ArbN, Rn. Xx.

¹⁰³ Für Sonderthemen im Zusammenhang mit der Verrechnung der Höhe nach siehe z.B. *Nientimp*, in Kroppen/Rasch, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, VerwGr. ArbN, Rn. 16–32.

¹⁰⁴ Vgl. Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung, Tz. 2.3.

¹⁰⁵ Zur Unterscheidung zwischen dem abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff und der Betriebsstättendefinition in § 12 AO siehe etwa *Wassermeyer/Kaesler*, in Wassermeyer, DBA, OECD-MA, Art. 5, 142. EL Juli 2018, Rn. 9 f.

wirtschaftlicher Arbeitgeber), ist grundsätzlich keine Betriebsstätte des entsendenden Unternehmens im Ansässigkeitsstaat des aufnehmenden Unternehmens anzunehmen.

ccc. Finanzierung und Risikosteuerung

Wie erläutert, kommt der Finanzierung des Digital Labs mit Eigenkapital oder Gesellschafterdarlehen eine zentrale Bedeutung zu. Zugleich ist die Innovationstätigkeit in einem Digital Lab stark risikobehaftet, sodass ein nicht unerhebliches Verlustrisiko besteht.

Für Verrechnungspreiszwecke ist im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse einerseits festzustellen, welche Gruppengesellschaften die personellen Ressourcen mit entsprechenden fachlichen Kenntnissen und Kompetenzen zur Steuerung von Entwicklungsrisiken und zur Herbeiführung von Entscheidungen (z.B. Fortführung oder Abbruch eines Projekts) haben.¹⁰⁶ Die Intention besteht darin, den Fremdvergleichsgrundsatz weniger auf die vertragliche Allokation von Risiken, sondern vielmehr auf die verfügbaren (Personal-)Ressourcen mit der fachlichen Qualifikation zur Beurteilung und Steuerung dieser Risiken zu stützen („organisatorische Wertschöpfung“).¹⁰⁷ Zum anderen setzt die Zuordnung von Risiken eine hinreichende finanzielle Ausstattung voraus, damit die finanziellen Risiken letztlich auch von der jeweiligen Gesellschaft wirtschaftlich getragen werden können.¹⁰⁸

Wichtige Informationen hinsichtlich der funktionalen Verantwortlichkeiten sowie der Risikosteuerung können aus den betrieblichen Prozessen und Dokumentationen extrahiert werden. Wie skizziert, folgt die Entwicklung häufig einem strukturierten Entwicklungsprozess (Prozessphasenmodelle), der Fehlentwicklungen frühzeitig identifiziert und entsprechende Maßnahmen (z.B. Beendigung eines Projekts) vorsieht („Fail Fast, Fail Often“). Diese Prozessphasenmodelle können auch zur Abgrenzung operativer Entwicklungsfunktionen (Stages) gegenüber den eher taktischen und strate-

¹⁰⁶ Vgl. Tz. 8.14 ff OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017. Siehe auch zur allgemeinen Bestätigung dieser Grundsätze BMF, Schreiben v. 5.7.2018, IV B 5 – S 1341/0: 003, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen.

¹⁰⁷ Siehe 1.60 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017; ausführlich hierzu *Schwarz/Stein*, Quantitative Verrechnungspreise, Wiley VCH 2018, 64 f.

¹⁰⁸ Vgl. Tz. 8.15 ff. OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

gischen Funktionen in den Gates (funktionale und organisatorische Wertschöpfung) für steuerliche Belange eingesetzt werden.¹⁰⁹

Ist das Digital Lab als Eigenentwickler zu qualifizieren, verantwortet dieses die zentralen Aktivitäten und Entscheidungen in Bezug auf die Innovationsfähigkeit (Planung, Steuerung, Ausführung und Überwachung). Es ist mithin „Responsible“ und „Accountable“ für die Entwicklung, ggf. mit einer Informationsverpflichtung gegenüber anderen Gruppengesellschaften. Durch die Entsendung qualifizierter Mitarbeiter an das Digital Lab ändert sich die Kategorisierung des Digital Lab nicht. Die Mitarbeiter sind dem Digital Lab organisatorisch zuzurechnen und dazu korrespondierend werden die (Personal-)Kosten der entsandten Mitarbeiter an das Digital Lab weiterbelastet.

ddd. Zurechnung der Erträge aus kommerzieller Verwertung

Dem Eigentümer der Innovationsergebnisse (immaterielle Werte) steht das Recht zu deren kommerziellen Verwertung zu. Eine Verwertung kann beispielsweise im Rahmen der eigenen Vermarktung des digitalen Geschäftsmodells, der Lizenzierung oder der Eigentumsübertragung an andere (Konzern-)Unternehmen erfolgen. Voraussetzung für die Realisation derartiger Verwertungserträge ist der erfolgreiche Abschluss der Innovationstätigkeit.

Den Aufwendungen und Risiken der Innovationsphase stehen folglich die Chancen aus der Verwertung der immateriellen Werte gegenüber, die dem Eigenentwickler korrespondierend zuzurechnen sind. Bei der steuerlichen Planung von Digital Labs ist daher zu berücksichtigen, dass infolge der Unsicherheiten während der Innovationsphase erhebliche Aufwendungen und Verluste entstehen können und andererseits im Erfolgsfall die Verwertung der immateriellen Werte erhebliche Ertragspotenziale versprechen können, die grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Digital Labs der Besteuerung unterliegen.

Das entsendende Unternehmen ist hingegen weder an den Entwicklungsrisiken noch an künftigen Verwertungserträgen beteiligt. Vielmehr entastet sich dieses um die direkten und indirekten Kosten im Zusammenhang mit der Arbeitnehmerentsendung gegenüber dem Digital Lab.

¹⁰⁹ Ausführlich hierzu *Schwarz/Stein*, Quantitative Verrechnungspreise, Wiley VCH 2018, 112 f.

eee. Zwischenfazit

Die folgende Tabelle fasst die zentralen Ergebnisse für das Digital Lab als Eigenentwickler im Entsendungsszenario zusammen:

Tabelle 8: Digital Lab als Eigenentwickler (Entsendungsszenario)

Modell	Organisation und Mitarbeiter	Finanzierung und Risiko	Verwertung und IP-Eigentum
Digital Lab (Entsendungs-Szenario)	Ausschließlicher Einsatz eigener Personalressourcen, ggf. auch teilweise auf Grundlage von Mitarbeiterentsendungen	Digital Lab hat ausreichende finanzielle Kapazität und personelle Ressourcen zur Risikosteuerung	Digital Lab ist Eigentümer der Innovationsergebnisse und kann diese eigenständig verwerten.

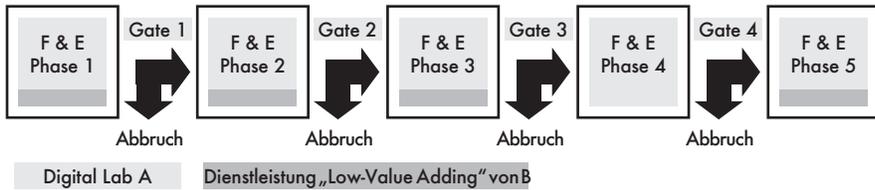
ff. Auftragsentwicklung für das Digital Lab (Dienstleistungs-Szenario)

aaa. Organisation der Entwicklung in einem Digital Lab

In Abgrenzung zur Entsendung von Arbeitnehmern im vorherigen Kapitel können die erforderlichen Mitarbeiterressourcen grundsätzlich auch auf Grundlage einer (dienst-)vertraglichen Vereinbarung von einer anderen Gruppengesellschaft dem Digital Lab zur Verfügung gestellt werden. In dieser Fallvariante erbringt die Gesellschaft B Innovationsdienstleistungen (Auftragsforschung) gegenüber dem Digital Lab (Auftraggeber).¹¹⁰ Die folgenden Abbildungen veranschaulichen für Dienstleistungen mit einer geringen Wertschöpfung (Low-Value Adding Services) und für Dienstleistungen mit einer hohen Wertschöpfung (High-Value Adding Services) die Verantwortlichkeiten und strukturelle Verflechtung zwischen dem Digital Lab (Gesellschaft A) und der im Auftrag forschenden Gesellschaft B.

¹¹⁰ Vgl. Tz. 8.17 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

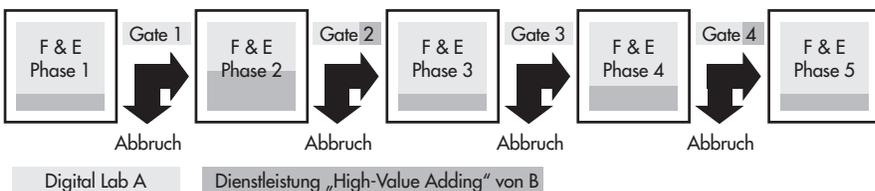
Abbildung 16: Schematische Darstellung Stage-Gate im Dienstleistung-Szenario für Low-Value Adding Services



Im Fall der Erbringung von geringwertigen Auftragsforschungsdienstleistungen sind deren funktionale Wertschöpfungsbeiträge während den einzelnen (Teil-)Phasen des Innovationsprozesses nur gering. Die Leistungen der Gesellschaft B weisen daher lediglich einen Routine-Charakter auf, für welche unter Fremdvergleichsaspekten ein Routineentgelt berechnet werden sollte, das im Regelfall das Gewinn- und Verlustpotenzial der (dienst-)vertraglichen Auftragsforschung begrenzt.

Organisatorisch ist das Digital Lab „Accountable“ und „Responsible“ für den Innovationsprozess, wobei ein klar definierter Innovationsauftrag im Rahmen einer Auftragsforschung an die Gesellschaft B ausgelagert werden kann. In Bezug auf die ausgelagerte Innovationstätigkeit ist die Gesellschaft B zwar „Responsibile“, aber nicht „Accountable“, da ein Auftragsforscher üblicherweise die Leistung, nicht aber einen konkreten Erfolg schuldet. Die organisatorische Wertschöpfung ist folglich dem Digital Lab zuzurechnen (vgl. hellgraue Schattierungen in Abbildung 16).

Abbildung 17: Schematische Darstellung Stage-Gate im Dienstleistung-Szenario für High-Value Adding Services



In der Abgrenzung dazu ist es in Abhängigkeit des jeweiligen Einzelfalls auch möglich, dass die Innovationsleistungen der Gesellschaft B gegenüber dem Digital Lab als stärker wertschöpfend (High-Value Adding Services) zu qualifizieren sind (Abbildung 17). Diese Charakterisierung spiegelt sich in

der Regel in komplexeren und umfassenderen Innovationsleistungen („funktionale Wertschöpfung“) und einer höheren Verantwortung für die eigenen Innovationsleistungen („organisatorische Wertschöpfung“) der im Auftrag forschenden Gesellschaft B wider. Damit einhergehend werden oftmals auch Mitarbeiter der Gesellschaft B in Entscheidungsgremien („Steering-Committees“) vertreten sein, zumindest in beratender Funktion (vgl. dunkelgraue vs. hellgraue Schattierungen in Gate 2 und Gate 4).

Organisatorisch ist das Digital Lab „Accountable“ und „Responsible“ für einen erheblichen Teil des Innovationsprozesses, allerdings werden in einem größeren Umfang auch die „Responsibility“ sowie die „Accountability“ für die ausgelagerten Innovationstätigkeiten auf die Gesellschaft B übertragen. Korrespondierend zu der stärker wertschöpfenden Auftragsforschung der Gesellschaft B ist dieser ein höherer Vergütungsanspruch, ggf. auch in Abhängigkeit von der Höhe der (unsicherheitsbehafteten) Verwertungserträge, unter dem Fremdvergleichsgrundsatz zuzurechnen.

bbb. Abgrenzung von Innovations-Dienstleistungen

Im Unterschied zur Entsendung von Arbeitnehmern ist von der Erbringung einer Dienstleistung auszugehen, wenn die im Auftrag forschende Gesellschaft tatsächlich gegenüber dem Arbeitnehmer weisungsbefugt ist und der Arbeitnehmer weiterhin in deren Organisation eingebunden ist.¹¹¹ Zentral für diese Beurteilung ist der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers, welcher für jeden Einzelfall zur Abgrenzung der Dienstleistungserbringung gegenüber der Arbeitnehmerentsendung zu prüfen ist, wobei weniger die vertragliche Vereinbarung als der tatsächliche ökonomische Gehalt maßgeblich ist. Bleibt das im Auftrag forschende Unternehmen wirtschaftlicher Arbeitgeber, so wird der Arbeitnehmer als Dienstleister für seinen Arbeitgeber tätig und sein Arbeitslohn ist Preisbestandteil der (Dienstleistungs-)Vergütung.¹¹²

Die Ausbreitung digitaler Medien (Clouds, Video-Telefonie etc.) und die zunehmende globale Vernetzung innerhalb multinationaler Unternehmensgruppen tragen zur Flexibilisierung der Tätigkeitsorte bei. Daher können Innovations-Dienstleistungen gegenüber dem Digital Lab geografisch unabhängig im Ansässigkeitsstaat des Digital Labs oder auch einem ande-

¹¹¹ Vgl. Tz. 2.2 VerwGr. ArbN.

¹¹² Vgl. Tz. 2.1 VerwGr. ArbN. Ergänzend siehe auch *Nientimp*, in Kroppen/Rasch, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, VerwGr. ArbN, Rn. 11.

ren geeigneten Ort (z.B. Ansässigkeitsstaat eines Gruppenunternehmens) erbracht werden.

(1) Dienstleistungsvergütung bei geringen Wertschöpfungsbeiträgen

Erbringt ein Gruppenunternehmen (dienst-)vertragliche Innovationsdienstleistungen gegenüber einem Digital Lab, so ist unter dem Fremdvergleichsgrundsatz im Regelfall ein Routine-Entgelt zu verrechnen, das den geringeren Wertschöpfungsbeiträgen entspricht. Der Fremdvergleichspreis ist in diesen Fällen in der Regel mangels beobachtbarer Vergleichspreise am Markt (Preisvergleich) unter Bezugnahme auf die Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen.¹¹³ Hierbei ergibt sich der Fremdvergleichspreis auf Basis der im Zusammenhang mit der Auftragsforschung stehenden direkten und indirekten Kosten zuzüglich eines funktions- und risikoadäquaten Gewinnelements. Die Verrechnung eines angemessenen Gewinnanteils stellt – zumindest nach deutscher Verwaltungsauffassung – einen zentralen Unterschied gegenüber einer Mitarbeiterentsendung dar, bei der grundsätzlich Kosten ohne ein Gewinnelement verrechnet werden.¹¹⁴

Die folgende Tabelle zeigt eine auf Basis von Referenzdaten ermittelte Bandbreite von Kostenaufschlagsätzen für Forschungsdienstleistungen für die Jahre 2014 bis 2016, wobei die Angemessenheit eines Kostenaufschlagsatzes für den jeweiligen Einzelfall zu validieren ist.¹¹⁵

Tabelle 9: Referenzwerte für Kostenaufschlagssätze bei Auftragsentwicklung

Statistik	1. Quartil	Median	3. Quartil
Auftragsentwicklung	1,9 %	5,3 %	12,2 %

¹¹³ Vgl. Tz. 3.2.3 VerwGr. 1983.

¹¹⁴ Vgl. Tz. 8.18 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017. Vgl. Tz. 2.3 VerwGr. ArbN.

¹¹⁵ Unter Bezugnahme auf eine indikative Querschnittsanalyse auf Basis der Amadeus Neo Datenbank der Bureau van Dijk Electronic Publishing GmbH werden in Tabelle 9 indikative Referenzbandbreiten für Innovations-Dienstleistungen dargestellt. Der zugrundeliegende Datensatz umfasst bis zu 3.207 unabhängige Dienstleistungsunternehmen, die in den EU-28-Ländern sowie Norwegen, Island und der Schweiz tätig sind und verschiedenen NACE-Codes zugeordnet werden. Es wird ein Zeitraum von 3 Jahren betrachtet. Vgl. *Schwarz/Stein, Quantitative Verrechnungspreise, Wiley VCH 2018, 116 f.*

(2) Dienstleistungsvergütung bei hohen Wertschöpfungsbeiträgen

Die Wertschöpfungsbeiträge (insb. funktionale und organisatorische Wertschöpfung) eines Auftragsforschers können auf Grundlage einer DEMPE-Analyse näher untersucht werden. Die höheren Wertschöpfungsbeiträge eines Auftragsforschers können sich in Konzernfällen beispielsweise daraus ergeben, dass dieser

- neben den operativen auch taktische und strategische Entwicklungsfunktionen übernimmt und auch
- über die personellen Ressourcen verfügt, die an der Steuerung wichtiger Innovationsrisiken und maßgeblich an Entscheidungen über die Fortsetzung oder den Abbruch eines Innovationsprojekts mitwirken.

Üblicherweise führen höhere Wertschöpfungsbeiträge auch zu einer höheren Vergütung. Ist die Kostenaufschlagsmethode unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls sowie der Verfügbarkeit und Güte an Referenzdaten eine angemessene Verrechnungspreismethode, so ist bei Forschungsdienstleistungen mit einer höheren Wertschöpfung auch eine entsprechend höhere Gewinnmarge zu verrechnen. Neben der Kostenaufschlagsmethode ist es u.E. in Abhängigkeit der Ergebnisse der DEMPE-Analyse auch denkbar, dass die hohen Wertschöpfungsbeiträge eines Auftragsforschers auch einen Margen- oder Profit-Split (transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode) bezogen auf die (risikobehafteten) Verwertungserträge als angemessene Verrechnungspreismethode rechtfertigen.¹¹⁶ Bei dieser Verrechnungspreismethode korreliert der Gewinnanteil des Auftragsforschers aufgrund dessen taktischer und strategischer Wertschöpfungsbeiträge mit den Verwertungserträgen und kann auch negativ sein.

(3) Begründung einer Betriebsstätte

Werden Dienstleistungen durch einen Arbeitnehmer außerhalb der Geschäftsräume des Arbeitgebers erbracht, so ist zu analysieren, ob durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers eine Betriebsstätte begründet worden ist.¹¹⁷ Die folgenden Tatbestandsmerkmale der Begründung einer Betriebsstätte sind daher näher zu analysieren, wenn die vereinbarten Forschungsdienstleistungen außerhalb der Geschäftsräume des Auftragsforschers, insbesondere im Ansässigkeitsstaat des Digital Labs, erbracht werden:¹¹⁸

¹¹⁶ So etwa auch *Nientimp/Stein/Schwarz/Holinski*, Betriebs-Berater 2017, 407 (410).

¹¹⁷ Vgl. Tz. 2.1 VerwGr-ArbN.

¹¹⁸ *Bendlinger, Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA, Art. 5, Rn. 10.

Tabelle 10: Überblick Tatbestandsmerkmale für die Begründung einer Betriebsstätte

Tatbestandsmerkmal	Kurzbeschreibung
Feste Geschäftseinrichtung	Geschäftseinrichtung ist jeder körperliche Gegenstand und jede Zusammenfassung von Sachen (Sachgesamtheit), die geeignet ist, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein. ¹¹⁹ Sie ist fest, wenn sie einen dauerhaften Bezug zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche hat (z.B. Büroräume, Putzkammer oder Labor).
Dauerhaftigkeit	Die Geschäftseinrichtung muss für eine gewisse Dauerhaftigkeit unterhalten werden. Aufgrund der Anforderung an die zeitliche Dimension kann eine Betriebsstätte nur dann anzunehmen sein, wenn sie auf eine gewisse Dauer angelegt ist (Anhaltspunkt: mehr als sechs Monate). ¹²⁰
Verfügbarmacht	Das Unternehmen muss zudem über die Einrichtung eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht haben. Mithin muss dieses eine Rechtsposition innehaben, die dem Unternehmen ohne dessen Mitwirkung nicht ohne Weiteres entzogen werden kann. ¹²¹
Bezug zur unternehmerischen Tätigkeit	Eine feste Geschäftseinrichtung „dient“ der Tätigkeit des Unternehmens, wenn diese für eine gewisse Dauer unmittelbar zu unternehmerischen Zwecken benutzt wird, ¹²² d.h. es muss eine eigene unternehmerische Tätigkeit in der Betriebsstätte entfaltet werden.

Werden Arbeitnehmer des Auftragsforschers im Ansässigkeitsstaat des Digital Labs tätig, so wird oftmals das Tatbestandsmerkmal der festen Geschäftseinrichtung sowie deren Bezug zur unternehmerischen Tätigkeit erfüllt sein. Demgegenüber bedürfen die Dauerhaftigkeit und die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung als weitere Tatbestandsmerkmale einer einzelfallbezogenen Analyse. Bei einer Gesamtdauer von mehr als sechs Monaten verstärken sich häufig die Indizien, dass die Arbeitnehmer des Auf-

¹¹⁹ Vgl. BFH, Urteil v. 3.2.1993, I R 80/91, BStBl. II 1993, 462; BFH, Urteil v. 17.9.2002, I R 12/02, BStBl. II 2004, 396.

¹²⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 19.5.1993, I R 80/92, BStBl. II 1993, 655.

¹²¹ Vgl. BFH, Urteil v. 3.2.1993, I R 80/91, BStBl. II 1993, 462; BFH, Urteil v. 14.7.2004, I R 106/03; BFH, Urteil v. 4.6.2008 I R 30/07.

¹²² Vgl. BFH II R 12/92, BStBl. II 1997, 12.

tragsforschers eine gewisse Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten des Digital Labs innehaben.¹²³

ccc. Finanzierung und Risikosteuerung

Grundsätzlich obliegt die Finanzierung der Innovationstätigkeit und der Entwicklung neuer digitaler Geschäftsmodelle dem Digital Lab als Eigentümer. Werden allerdings Forschungsaktivitäten an eine Gruppengesellschaft ausgelagert, so können sich in Abhängigkeit der Wertschöpfungsbeiträge des Auftragsforschers und der damit verbundenen Systematik der gruppeninternen Dienstleistungsverrechnung die Finanzierungsverantwortung und die Zurechnung von Entwicklungsrisiken vom Digital Lab auf den Auftragsforscher verlagern.

Erbringt der Auftragsforscher lediglich Low-Value Adding Services gegenüber dem Digital Lab, so sind dessen Verantwortlichkeiten in Bezug auf zentrale Projektentscheidungen sowie die Risikosteuerung sehr begrenzt. Konsistent zu den begrenzten Entscheidungskompetenzen des Auftragsforschers sind diesem nur in sehr geringem Umfang Risiken zuzurechnen. Im Rahmen einer Dienstleistungsvergütung wird der Auftragsforscher für seine Leistungen unabhängig vom Projekterfolg vergütet. Hierbei kommt regelmäßig die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung, welche die Vergütung auf Grundlage der angefallenen Kosten zuzüglich eines Gewinnelements bemisst. Aufgrund dieser Vergütungssystematik kommt dem Auftragsforscher bei Low Value Adding Services keine Bedeutung für die Finanzierung der Innovationstätigkeit des Digital Lab zu.

Erbringt der Auftragsforscher hingegen High-Value Adding Services gegenüber dem Digital Lab, so trägt dieser korrespondierend zu seinen höheren Wertschöpfungsbeiträgen oftmals auch eine größere Verantwortung hinsichtlich wichtiger Entscheidungen für das Innovationsprojekt sowie der Risikosteuerung. Damit einhergehend kann es in Abhängigkeit des jeweiligen Einzelfalls in Einklang mit der DEMPE-Analyse unter Fremdvergleichsgesichtspunkten sachgerecht sein, den Auftragsforscher an den Risiken und Chancen der Entwicklung und Verwertung digitaler Geschäftsmodelle zu beteiligen. Die Beteiligung des Auftragsentwicklers an den Chancen und

¹²³ Siehe hierzu auch *Wassermeyer/Kaesler*, in Wassermeyer, DBA, Art. 5 OECD-MA, 142. EL Juli 2018, Tz. 42b; FinMin BaWü, Erl. v. 14.3.1983; BFH, Urteil v. 3.2.1993, I R 80/91, BStBl. II 1993, 462. A.A. etwa BFH, Urteil v. 11.10.1989 I R 77/88, BStBl. II 1990, 166.

Risiken kann in der Praxis durch die Wahl einer geeigneten Verrechnungsmethode (z.B. Profit- oder Margen-Split) gewährleistet werden. Da in diesem Fall die Vergütung des Auftragsforschers von der erfolgreichen Entwicklung eines digitalen Geschäftsmodells abhängt, übernimmt der Auftragsforscher eine Finanzierungsfunktion in Bezug auf die Innovationsaktivitäten des Digital Labs.

ddd. Zurechnung der Erträge aus kommerzieller Verwertung

Dem Digital Lab als Eigenentwickler steht das Recht zur Verwertung des digitalen Geschäftsmodells zu. Die daraus resultierenden Erträge sind in vollem Umfang dem Digital Lab zuzurechnen, durch die zunächst die Aufwendungen während der Innovationsphase amortisiert werden.

Der Auftragsforscher erhält im Falle von Low-Value Adding Services gegenüber dem Digital Lab eine Dienstleistungsvergütung unabhängig von der erfolgreichen Entwicklung eines digitalen Geschäftsmodells. Die Dienstleistungsvergütung an den Auftragsforscher erhöht die Entwicklungsaufwendungen des Eigenentwicklers im Jahr des Dienstleistungsbezugs.

Erbringt der Auftragsforscher High-Value-Adding Services gegenüber dem Digital Lab und wird dieser im Einklang mit der DEMPE-Analyse mittels Profit- oder Margen-Split vergütet, so partizipiert dieser durch die Verrechnungsmethode an den künftigen Erträgen aus der Verwertung eines digitalen Geschäftsmodells. Der Auftragsforscher erwirbt kein Eigentum an den Innovationsergebnissen (z.B. immaterielle Vermögenswerte), sondern hat lediglich einen vertraglichen Anspruch auf Beteiligung an den Gewinnen oder Margen aus der Verwertung eines digitalen Geschäftsmodell („funktionales Eigentum“).

Im Falle der Begründung einer Betriebsstätte durch den Auftragsforscher im Ansässigkeitsstaat des Digital Labs ist die vereinnahmte Dienstleistungsvergütung zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte (nochmals) fremdüblich aufzuteilen. Die Aufteilung hat grundsätzlich nach dem sog. Authorised OECD Approach (AOA) zu erfolgen, welchem eine uneingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte für steuerliche Zwecke zugrunde liegt („Separate Entity Approach“). Demnach sind auf einer ersten Stufe die Wertschöpfungsbeiträge des Stammhauses und der Betriebsstätte im Rahmen einer Funktions- und Risikoanalyse festzustellen.¹²⁴

¹²⁴ Vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 BsGAV.

Daran anknüpfend sind die anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen (Dealings) festzustellen und auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes monetär zu bewerten. In Abhängigkeit der Bedeutung der Personalfunktionen der Betriebsstätte ist zu erwarten, dass ein nicht unerheblicher Teil der Dienstleistungsvergütung der Betriebsstätte des Auftragsentwicklers zuzurechnen ist. Liegt die Betriebsstätte des Auftragsforschers im Ansässigkeitsstaat des Digital Labs, so bleiben die Verwertungserträge insoweit im Ansässigkeitsstaat des Digital Labs steuerverstrickt, als diese der Betriebsstätte unter dem AOA zuzurechnen sind.

eee. Zwischenfazit

Die folgende Tabelle fasst die zentralen Ergebnisse für das Digital Lab als Eigenentwickler im Dienstleistungsszenario zusammen, wobei wiederum zwischen Low-Value Adding Services und High-Value-Adding Services des Auftragsforschers unterschieden wird:

Tabelle 11: Auftragsentwicklung für den Incubator-Hub

Modell	Organisation und Mitarbeiter	Finanzierung und Risiko	Verwertung und IP-Eigentum
Digital Lab (Dienstleistungs-Szenario, geringe Wertschöpfung)	Neben eigenen Personalressourcen werden auch Entwicklungskapazitäten über Dienstleistungen bezogen	Digital Lab hat finanzielle Kapazität und personelle Ressourcen zur Risikosteuerung und trägt die Entwicklungsrisiken.	Digital Lab ist Eigentümer der Innovationsergebnisse und kann diese eigenständig verwerten.
Digital Lab (Dienstleistungs-Szenario, hohe Wertschöpfung)	Neben eigenen Personalressourcen werden auch Entwicklungskapazitäten über Dienstleistungen bezogen	Digital Lab und Auftragsentwickler haben finanzielle Kapazitäten und personelle Ressourcen zur Risikosteuerung, sodass beide Parteien an den Risiken partizipieren	Digital Lab ist Eigentümer der Innovationsergebnisse; der Auftragsentwickler ist an den Verwertungserträgen ggf. zu beteiligen

gg. Gemeinschaftsforschung im Digital-Lab-Netzwerk

aaa. Organisationform und Mitarbeiter

Bei einer Gemeinschaftsforschung im Rahmen eines Kostenumlagevertrags (Cost Contribution Arrangement, CCA¹²⁵) gibt es mehrere gleichberechtigte Forschungspartner, sog. Pool-Gesellschaften („Digital Lab Netzwerk“). Ein Vorteil einer Gemeinschaftsforschung gegenüber einer Eigenforschung kann in der Diversität der Team-Mitglieder sowie der Möglichkeit, auf einen großen Mitarbeiterpool zuzugreifen, gesehen werden. Ein weiterer Vorteil besteht in der gemeinsamen Finanzierungsverantwortung der Forschungspartner und der damit zusammenhängenden Verteilung der Entwicklungsrisiken auf verschiedene Gruppenunternehmen des Digital-Lab-Netzwerks.

Steuerrechtlich ist der Kreis potenzieller Teilnehmer eines CCA auf Gruppengesellschaften begrenzt, die selbst auch von den Zielen bzw. dem erwarteten Nutzen des CCA profitieren.¹²⁶ Diese Poolgesellschaften müssen ein Recht auf Verwertung des gemeinschaftlich entwickelten immateriellen Werts erhalten und zugleich auch in der Lage sein, dieses Recht selbstständig zu verwerten.¹²⁷ Hierbei sollten die eigenen Wertschöpfungsbeiträge (insb. funktionale und organisatorische Wertschöpfung) der Poolgesellschaften konsistent zu den erwarteten Vorteilen aus dem CCA sein, da anderenfalls Ausgleichszahlungen für steuerliche Zwecke zu berücksichtigen sein können.¹²⁸ Die Überprüfung und Dokumentation der individuellen Wertschöpfungsbeiträge kann ggf. durch ein implementiertes Prozessphasenmodell unterstützt werden, aus dem hervorgeht, welche Funktionen und Verantwortlichkeiten in Bezug auf die Gemeinschaftsforschung durch die Poolgesellschaften übernommen werden.

Nicht ausreichend für die Anerkennung als Poolgesellschaft ist aus steuerlicher Sicht, wenn eine Gruppengesellschaft dem CCA lediglich Liquidität bereitstellt und darüber hinaus keine eigenen Wertschöpfungsbeiträge in Bezug auf die Gemeinschaftsforschung erbringt. In diesem Fall sollen die

¹²⁵ Für die Unterscheidung zwischen Development und Services CCAs vgl. Tz. 8.10 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017. Im Folgenden wird von einem Development CCA ausgegangen.

¹²⁶ Vgl. Tz. 8.14 ff. OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

¹²⁷ Vgl. Tz. 8.14 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

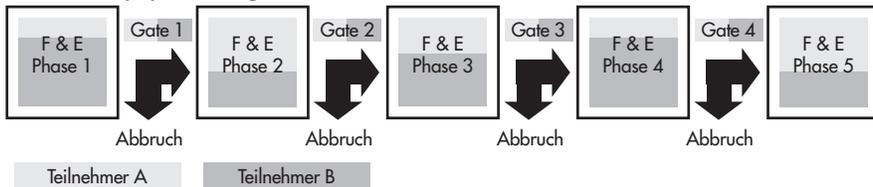
¹²⁸ Vgl. Tz. 8.34 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

Gruppengesellschaften lediglich eine fremdübliche Verzinsung des zur Verfügung gestellten Kapitals erhalten.¹²⁹

Ein CCA kann auch einen Teil der Innovationstätigkeit an Nicht-Poolmitglieder im Rahmen einer Auftragsforschung outsourcen.¹³⁰ Der für das Digital-Lab-Netzwerk tätige Auftragsforscher ist für seine Innovations-Dienstleistungen entsprechend seiner Wertschöpfungsbeiträge angemessen zu vergüten.

Die nachstehende Abbildung veranschaulicht für diese Variante die Wertschöpfungsbeiträge von zwei Poolgesellschaften A und B zu einem CCA unter Verwendung eines Prozessphasenmodells mittels des Stage-Gate-Konzepts. Die Abbildung verdeutlicht, dass beide Poolgesellschaften sowohl operative Innovationstätigkeiten übernehmen (Stages), als auch in taktische und strategische Entscheidungen (Gates), z.B. durch eine Teilnahme in Steuerungs- und Aufsichtsgremien (z.B. Steering Committees), eingebunden sind.

Abbildung 18: Schematische Darstellung des Stage-Gate-Konzepts bei der Gemeinschaftsforschung



bbb. Finanzierung und Risikosteuerung

Die Aufteilung von Gewinnen oder Verlusten unter den Poolgesellschaften soll – im Einklang mit den allgemeinen Grundsätzen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien – die Notwendigkeit der Analyse und Bewertung der einzelnen Wertschöpfungsbeiträge nicht ersetzen.¹³¹ Vielmehr erfordert es der allgemeine Fremdvergleichsgrundsatz, dass die Wertschöpfungsbeiträge der Poolgesellschaften ermittelt und mit deren erwarteten Nutzen aus dem CCA verglichen werden (ökonomischer Gehalt).¹³² Als Wertschöpfungsbeiträge sind aufgrund des Verweises auf die allgemeinen Grundsätze der

¹²⁹ Vgl. Tz. 8.14 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

¹³⁰ Vgl. Tz. 8.14 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

¹³¹ Vgl. Tz. 8.7 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

¹³² Vgl. Tz. 8.23 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

OECD-Verrechnungspreisleitlinien insbesondere die funktionalen Beiträge (z.B. Forschung und Entwicklung, Marketing), die Steuerung und Verantwortung von Risiken¹³³ sowie die Nutzungsüberlassung bzw. Übertragung von (im-)materiellen Werten zu analysieren.¹³⁴

Im Zusammenhang mit der Analyse der Wertschöpfungsbeiträge zu einem Digital-Lab-Netzwerk ist grundsätzlich zwischen Beiträgen aus bereits existierenden Werten und laufenden Beiträgen der Poolteilnehmer zu differenzieren. In Abhängigkeit des Innovationsgrades eines Digital-Lab-Netzwerks dürften die Beiträge aus bereits existierenden Werten von geringerer Bedeutung sein als bei klassischen Gemeinschaftsforschungen.

Tabelle 12: OECD Unterscheidung bei CCA bzgl. Wertschöpfungsbeiträge

Typ	Beispiel	Methode
Beiträge aus bereits existierenden Werten	Patentierete Technologie	Bewertung unter Verwendung allgemein anerkannter Bewertungsmethoden
Laufende Beiträge	Operative F&E-Tätigkeit	Vergütung mittels sachgerechter Verrechnungsmethoden, ggf. auch auf Grundlage der Kosten

Auch im Rahmen von Digital-Lab-Netzwerken stellen laufende Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten Investitionen dar, bei denen erst durch die Verwertung eines immateriellen Werts im Falle eines erfolgreichen Abschlusses des Innovationsprojekts den Vertragsparteien (ungewisse) Vorteile gegenüberstehen.¹³⁵ Der Risikosteuerung und dem Monitoring der operativen Forschungs- und Entwicklungstätigkeit, aber auch den sich ggf. im Projektverlauf verändernden Rahmenbedingungen (bspw. Veränderung der Marktnachfrage) im Rahmen der organisatorischen Wertschöpfung durch die Poolgesellschaften ist somit eine zentrale Bedeutung bei der Umsetzung eines CCA beizumessen.

Der Wert der einzelnen Wertschöpfungsbeiträge soll im Grundsatz auf Basis von Fremdvergleichspreisen im Zeitpunkt der Leistungserbringung ermittelt werden.¹³⁶ Davon abweichend kann in Einzelfällen auch eine Bestimmung

¹³³ Vgl. Tz. 1.60 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

¹³⁴ Vgl. Tz. 8.24 f. OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

¹³⁵ Vgl. Tz. 8.10 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

¹³⁶ Vgl. Tz. 8.25 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

der Wertbeiträge zu Kosten erfolgen, bspw. wenn die Diskrepanz zwischen Fremdvergleichspreis und Kostenansatz nur gering ist.¹³⁷ Allerdings zeigen aktuelle Beispiele, dass Kooperationen im Rahmen von Digital-Lab-Netzwerken zur Entwicklung neuer Technologien zunehmend auch zwischen Dritten an Bedeutung gewinnen (z.B. die Kooperation zwischen Daimler und BMW beim autonomen Fahren¹³⁸). Es ist zu erwarten, dass in der nahen Zukunft weitergehende Erfahrungswerte hinsichtlich der Ausgestaltung entsprechender Kooperationen gesammelt werden und ggf. für einen inneren Fremdvergleich zur Verfügung stehen.

ccc. Zurechnung der Erträge aus kommerzieller Verwertung

Nach Abschluss der Gemeinschaftsforschung im Rahmen eines Digital-Lab-Netzwerks können die Poolteilnehmer die Entwicklungsergebnisse eigenständig verwerten, ggf. bezogen auf bestimmte Regionen oder spezifische Anwendungsbereiche.¹³⁹ Die Verwertung kann beispielsweise im Rahmen der eigenen Vermarktung eines digitalen Geschäftsmodells, der Lizenzierung oder Eigentumsübertragung an andere (Gruppen-)Unternehmen erfolgen.

Im Ergebnis stehen den Aufwendungen und Risiken im Zusammenhang mit der Entwicklung eines digitalen Geschäftsmodells die Chancen auf die künftigen Verwertungserträge gegenüber. Digitale Geschäftsmodelle bergen nach einer erfolgreichen Entwicklung und Markteinführung erhebliche Ertragspotenziale, welche grundsätzlich in den Ansässigkeitsstaaten der Poolteilnehmer besteuert werden können. Dieser Grundsatz kann im Falle der Begründung einer Betriebsstätte im Ausland durchbrochen werden, sofern die Verwertungserträge – zumindest anteilig – dem Betriebsstättenstaat zugerechnet werden. Dies hat zur Folge, dass der Gewinnanteil der Auftragsentwicklungsvergütung im Betriebsstättenstaat zu versteuern ist, der – im Rahmen des Authorised OECD Approach (AOA) – entsprechend der ausgeführten Personalfunktionen (DEMPE-Funktionen) zu bestimmen ist.

¹³⁷ Vgl. Tz. 8.27 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017. Siehe auch *Greil*, in *ISR* 2019, 299–303.

¹³⁸ Vgl. <https://www.handelsblatt.com/dpa/wirtschaft-handel-und-finanzen-roundup-bmw-und-daimler-kooperieren-beim-autonomen-fahren/24049674.html?ticket=ST-238308-ZRAy4baak5vpZRwVvK0A-ap2>.

¹³⁹ Vgl. Tz. 8.11 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017.

ddd. Zwischenfazit

Die folgende Tabelle fasst die Gemeinschaftsforschung im Digital-Lab-Netzwerk zusammen:

Tabelle 13: Gemeinschaftsforschung im Digital-Lab-Netzwerk

Modell	Organisation und Mitarbeiter	Finanzierung und Risiko	Verwertung und IP-Eigentum
Gemeinschaftsforschung im Digital-Lab-Netzwerk	Alle Poolgesellschaften stellen personelle Ressourcen zur Verfügung und sind in die organisatorische Steuerung des CCA eingebunden.	Die Poolgesellschaften haben die finanzielle Kapazität und personellen Ressourcen zur Risikosteuerung und tragen die Entwicklungsrisiken gemeinschaftlich.	Die Poolgesellschaften erhalten jeweils ein Recht zur Verwertung der gemeinschaftlich entwickelten immateriellen Werte.

hh. Zusammenfassung

Verschiedene Kooperationsformen bei Digital Labs bringen unterschiedliche Vor- und Nachteile mit sich. Neben der Sicherstellung bestmöglicher Rahmenbedingungen für die Innovation in Digital Labs sollten auch steuerplanerische Überlegungen frühzeitig in den Aufbau und die Strukturierung von Digital Labs einbezogen werden. Die nachstehende Tabelle fasst nochmals für die verschiedenen Kooperationsformen bei Digital Labs die zentralen Merkmale in Stichpunkten zusammen.

Tabelle 14: Zusammenfassung zentraler Merkmale der Kooperationsformen bei Digital Labs

Modell	Organisation und Mitarbeiter	Finanzierung und Risiko	Verwertung und IP-Eigentum
Digital Lab (Entsendungs-Szenario)	Ausschließlicher Einsatz eigener Personalressourcen, ggf. auch teilweise auf Grundlage von Mitarbeiter-entsendungen.	Das Digital Lab hat ausreichende finanzielle Kapazität und personelle Ressourcen zur Risikosteuerung.	Das Digital Lab ist Eigentümer der Innovationsergebnisse und kann diese eigenständig verwerten.
Digital Lab (Dienstleistungs-Szenario, geringe Wertschöpfung)	Neben eigenen Personalressourcen werden auch Entwicklungskapazitäten über Dienstleistungen bezogen.	Digital Lab hat finanzielle Kapazität und personelle Ressourcen zur Risikosteuerung und trägt die Entwicklungsrisiken.	Digital Lab ist Eigentümer der Innovationsergebnisse und kann diese eigenständig verwerten.
Digital Lab (Dienstleistungs-Szenario, hohe Wertschöpfung)	Neben eigenen Personalressourcen werden auch Entwicklungskapazitäten über Dienstleistungen bezogen.	Digital Lab und Auftragsentwickler haben finanzielle Kapazitäten und personelle Ressourcen zur Risikosteuerung, sodass beide Parteien an den Risiken partizipieren.	Digital Lab ist Eigentümer der Innovationsergebnisse; der Auftragsentwickler ist an den Verwertungserträgen ggf. zu beteiligen.
Gemeinschaftsforschung im Digital-Lab-Netzwerk	Alle Poolgesellschaften stellen personelle Ressourcen zur Verfügung und sind in die organisatorische Steuerung des CCA eingebunden.	Die Poolgesellschaften haben die finanzielle Kapazität und personellen Ressourcen zur Risikosteuerung und tragen die Entwicklungsrisiken gemeinschaftlich.	Die Poolgesellschaften erhalten jeweils ein Recht zur Verwertung der gemeinschaftlich entwickelten immateriellen Werte.

**b. “In between”: Cloud-Computing als Geschäftsmodell
und als integraler Bestandteil von Wertschöpfungsketten
(Kati Fiehler und Susann van der Ham)**

aa. Einleitung

Cloud-Computing und Cloud-Technologie ist ein globaler Megatrend, der die Art und Weise von Informationsspeicherung- und Verarbeitung massiv verändert und weiter verändern wird. Im Jahr 2016 nutzten bereits 50 %¹⁴⁰ der Großunternehmen Cloud-Dienste und ein jährliches Umsatzwachstum i.H.v. 30 % spiegelt die Dynamik und das Potential des Cloud-Computing-Marktes wider. Der globale Gesamtumsatz erreichte im Jahr 2017 eine Höhe von rd. 120,9 Mrd. US-Dollar und es wird prognostiziert, dass sich der Gesamtumsatz des Marktes bis 2022 mehr als verdoppeln und auf eine Höhe von 352 Mrd. US-Dollar anwachsen wird¹⁴¹. Obwohl bereits zum jetzigen Zeitpunkt eine große Anzahl an Unternehmen Cloud-Dienste nutzen, wird demzufolge auch weiterhin mit einem starken Wachstum gerechnet, sodass bereits in naher Zukunft große Teile der Unternehmensdaten extern gespeichert sein werden und Softwareanwendungen auf Cloud-Basis den Normalfall darstellen werden.

Im Allgemeinen bieten Cloud-Anbieter an, bestimmte Soft- und Hardwarefunktionen von Unternehmen zu übernehmen. Die Unternehmen greifen hierbei auf eine externe Soft- und Hardwareinfrastruktur zu, die die Nutzung bestimmter Softwareanwendungen und das Speichern von Daten in beliebigem Umfang zu beliebigen Zeitpunkten ermöglicht und somit Unternehmen eine ungeahnte Flexibilität und Skalierbarkeit offeriert, die mit der bisherigen unternehmensinternen IT-Infrastruktur nicht möglich war¹⁴².

Die auffallendsten Merkmale, die Cloud-Computing-Geschäftsmodelle von traditionellen Unternehmungen abgrenzen, sind die grenzüberschreitende

¹⁴⁰ Vgl. OECD 2018, Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht, 6, abgerufen am 17.1.2018 unter <http://www.oecd.org/publications/steuerliche-herausforderungen-der-digitalisierung-zwischenbericht-2018-9789264310438-de.htm> (OECD 2018, Zwischenbericht).

¹⁴¹ Vgl. MarketLine (2018), Global – Cloud-Computing, 8 f.

¹⁴² Vgl. *Singer, Otto*, Wissenschaftliche Dienste – Deutscher Bundestag. Aktueller Begriff: Cloud-Computing, 2010, abgerufen am 28.12.2018 unter https://www.bundestag.de/blob/191178/22a7553089d81c2e06866e15fc354a0e/cloud_computing-data.pdf.

Ausdehnung mit geringer Masse und die hohe Abhängigkeit von Daten und weiteren immateriellen Werten¹⁴³.

Auch aus steuerlicher Sicht ist das Cloud-Computing-Geschäft von hohem Interesse. Denn die Abbildung der speziellen Unternehmensstrukturen und Wertschöpfungsprozesse digitaler Geschäftsmodelle im Allgemeinen und des Cloud-Computing im Besonderen ist ein global kontrovers diskutiertes Thema, das trotz der enormen Relevanz nur teilweise Einzug in die Gesetzeslage gefunden hat¹⁴⁴.

Dies rührt vor allem daher, dass sich die Geschäftsmodelle, Unternehmensstrukturen und Wertschöpfungsketten von Unternehmen, die im Bereich Cloud-Computing tätig sind, zum Teil erheblich von den Unternehmensstrukturen und Wertschöpfungsprozessen traditioneller Unternehmen unterscheiden. Da unser Besteuerungssystem auf dem Grundprinzip einer wertschöpfungsgerechten Besteuerung basiert, stellt sich in solchen Modellen die Frage, wie diese Zielsetzung sichergestellt werden kann.

In Deutschland versucht man mithilfe der bestehenden Regelungen, die letztlich auf den Grundprinzipien des internationalen Steuerrechts aus den 1920er Jahren basieren, Cloud-Computing-Dienste zu erfassen und zu besteuern. Hierfür wird vor allem das Konzept der Betriebsstätte herangezogen, wenngleich dieses an seine Grenzen gerät, da die Frage des Standortes und der Verfügungsmacht speziell bei der Cloud-Computing-Technologie nur sehr schwer zu beantworten ist. Des Weiteren versucht Deutschland, sich an den Analysen und Handlungsempfehlungen der OECD zu orientieren¹⁴⁵.

Auf internationaler Ebene zeichnet sich ein differenzierteres Bild ab. Die Europäische Kommission ist hierbei ein Vorreiter mit dem konkreten Vorschlag einer Digitalsteuer. Dieses Konzept erfährt jedoch nur eingeschränkte Unterstützung, sodass die Umsetzung unrealistisch erscheint. Die OECD arbeitet aktuell zwar an einer umfassenden Analyse digitaler Geschäftsmodelle und den Besteuerungsmöglichkeiten dieser neuen Geschäftsfelder, jedoch ist erst im Jahr 2020 mit einer abschließenden Stellungnahme und entsprechenden Handlungsempfehlungen zu rechnen¹⁴⁶. Bereits im März 2018

¹⁴³ Vgl. OECD 2018, Zwischenbericht, Tz. 32.

¹⁴⁴ Vgl. *Mazur*, Transfer Pricing Challenges in the Cloud, 2016, Boston College Law Review, Vol. 57, No. 2, 643 ff.

¹⁴⁵ Vgl. *Kroppen* und *van der Ham*, IWB 2018, 334.

¹⁴⁶ Vgl. ebenda.

hatte die OECD einen Zwischenbericht veröffentlicht, der sich zunächst nur mit den Besonderheiten von digitalen und digitalisierten Geschäftsmodellen befasst hatte.¹⁴⁷ Im März 2019 hat die OECD einen weiteren Bericht veröffentlicht, der sich mit Gewinnaufteilungsmechanismen und Besteuerungskonzepten für digitale Geschäftsmodelle beschäftigt¹⁴⁸. Zu diesem Bericht wurden umfangreiche öffentliche Stellungnahmen eingereicht und es wurde eine öffentliche Debatte am 13. und 14.3.2019 in Paris veranstaltet.

Die USA als führende Wirtschaftsnation wiederum hielten sich in der Vergangenheit auffallend bedeckt hinsichtlich möglicher Besteuerungsmodelle digitaler Unternehmen, da sehr starke Eigeninteressen durch die zahlreichen Tech-Unternehmen aus dem Silicon Valley vorliegen und man einen Verlust an Steuersubstrat verhindern möchte¹⁴⁹. Mittlerweile ist man hier jedoch in die Offensive gegangen. Einer der bei der OECD eingegangenen Vorschläge zur Weiterentwicklung des Besteuerungssystems vor dem Hintergrund der Herausforderungen der digitalen Wirtschaft stammt dem Vernehmen nach aus den USA und zielt auf die Definition neuer Regelungen für den steuerlichen Nexus und für die Gewinnallokation ab.¹⁵⁰

Da es aber noch keine konkreten Neuregelungen gibt, müssen derzeit die traditionellen gesetzlichen Regelungen zur steuerlichen Beurteilung von Cloud-Computing-Geschäftsmodellen herangezogen werden. Hierbei stehen Steuerpflichtige und Verwaltung vor großen Herausforderungen.

Der vorliegende Beitrag soll sich schwerpunktmäßig mit den digitalen Geschäftsmodellen des Cloud-Computings befassen, wenngleich auch andere Bereiche der Digitalisierung erhebliche steuerliche Herausforderungen mit sich bringen. Darüber hinaus legt der Beitrag einen Schwerpunkt auf

¹⁴⁷ Vgl. OECD 2018, Zwischenbericht.

¹⁴⁸ Vgl. OECD 2019, „Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy“, abgerufen am 2.5.2019 unter <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (OECD Zwischenbericht 2019).

¹⁴⁹ Vgl. *Pinkernell*, IStR 2014, 8, 273.

¹⁵⁰ Vgl. OECD Tax Talks #11 vom 29.1.2019 (online verfügbar unter <http://www.oecd.org/tax/tax-talks-webcasts.htm>, abgerufen am 19.2.2019) sowie OECD-Meldung vom 29.1.2019 „OECD invites public input on the possible solutions to the tax challenges of digitalisation“ (online verfügbar unter <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>; abgerufen am 19.2.2019).

Verrechnungspreisfragestellungen. Andere ertragssteuerliche Fragestellungen¹⁵¹ sollen ausgeklammert bleiben.

bb. Cloud-Computing

Grundsätzlich bezieht sich Cloud-Computing auf die Bereitstellung von Rechenressourcen über ein Computernetzwerk. Die EU-Kommission versteht unter Cloud-Computing das Speichern, Verarbeiten und Verwenden von Daten auf entfernt liegenden Computern, auf die man über das Internet zugreifen kann¹⁵².

Laut NIST (The National Institute of Standards and Technology)¹⁵³ ist Cloud-Computing ein Konzept für den umfassenden, praktischen und bedarfsgerechten Netzwerkzugang zu einem gemeinsamen Pool von konfigurierbaren Computerressourcen (z.B. Netzwerke, Server, Speicher, Anwendungen und Dienste), die mit minimalem Verwaltungsaufwand schnell bereitgestellt und freigegeben werden können. Darüber hinaus wird zwischen drei Cloud-Computing Diensten unterschieden, die über vier unterschiedliche Nutzungsmodelle zu beziehen sind.

Die drei wesentlichen Dienste unterteilen sich wie folgt:

- **Software as a Service (SaaS)** – Der Anwender nutzt Cloud-Computing-basierte Software, welche auf einer externen IT-Infrastruktur (Server) ausgeführt wird. Diese Server sind im Eigentum anderer Unternehmen und werden auch von diesen betrieben. Der Zugriff erfolgt über das Internet mithilfe eines Web-Browsers.
- **Infrastructure as a Service (IaaS)** – Dem Nutzer werden die IT-Ressourcen, z.B. Server, Netze, Speicher und Kapazitäten im Rechenzentrum, im Rahmen eines nutzungsorientierten Preismodells bereitgestellt. Der Zugriff erfolgt üblicherweise ebenfalls über das Internet mithilfe eines Web-Browsers.
- **Platform as a Service (PaaS)** – Der Nutzer verwendet die Anwendungen und Dienste, die er selbst auf Basis der bereitgestellten IT-Infrastruktur entwickelt bzw. angepasst hat.

¹⁵¹ Vgl. *Becker/van der Ham/Mühlhausen*, IStR 2019, X.

¹⁵² Vgl. Mitteilung der EU-Kommission vom 27.9.2012, COM(2012) 529 final.

¹⁵³ Vgl. *Mell, P. und Grance, P.* (2011). The NIST definition of Cloud-Computing. Special Publication 800-145. Washington, DC: The National Institute of Standards and Technology (NIST). <https://csrc.nist.gov/publications/nist-pubs/800-145/sp800-145.pdf>.

Cloud-Computing stellt folglich ein digitales Geschäftsmodell dar, bei dem durch die Nutzung von digitaler Technologie Leistungen angeboten werden. In der Praxis gibt es Anbieter, die ausschließlich digital mit Cloud-Diensten am Markt agieren (Cloud-Betreiber und Softwareanbieter). Beispielhaft seien hier einige der sog. US-amerikanischen „Internetgiganten“ genannt. Zunehmend steigen jedoch auch Unternehmen mit traditionellen Geschäftsmodellen in das Cloud-Geschäft ein und bieten neben ihren traditionellen Produkten Cloud-basierte Serviceleistungen an. Beispiele hierfür lassen sich in der Automobilindustrie finden (z.B. Smart Cars), im Anlagenbau (z.B. cloudbasierte Softwareangebote zur Datensammlung und Datenanalyse) oder im Bereich der Haushaltstechnik (Cloud-basierte Softwareangebote zur Steuerung vorhandener Haushaltsgeräte (Stichwort „Internet of Things“) finden.

cc. IaaS, PaaS und SaaS – Eine beispielhafte Analyse

Zu den Unternehmen, die Infrastructure as a Service (IaaS) Dienste anbieten, zählen z.B. Amazon Web Service (AWS), Alibaba, Microsoft, IBM, Huawei, Cisco und Intel. Platform as a Service (PaaS) Dienste werden durch AWS, Alibaba, Microsoft, IBM und SAP erbracht. Software as a Service (SaaS) Anbieter gehören auch in diese Kategorie, wenn kundenspezifisch angepasste Softwareapplikationen angeboten werden.

Allen ist gemeinsam, dass sie in der Lage sind, Probleme bzw. Erfordernisse von Kunden mithilfe des gezielten Einsatzes von Ressourcen (Hardware, Software und Fachwissen) zu lösen. Gemäß den Vorschlägen der OECD, die diese im Zwischenbericht „Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung“ am 16. März 2018¹⁵⁴ veröffentlicht hat, wird dieses Geschäftsmodell als sogenannter Wertshop bezeichnet. Dieser kann nach Meinung der OECD beispielsweise die Wertschöpfung von Beratung im Bereich Internet der Dinge und Datenanalyse sowie auch die meisten Cloud-Computing-Geschäftsmodelle gut abbilden.¹⁵⁵ Dabei sind sämtliche Leistungsarten aus dem Cloud-Computing-Portfolio vorzufinden.

Diese iterative Wertschöpfungskette unterscheidet sich maßgeblich von Wertschöpfungsketten traditioneller Geschäftsmodelle. Deshalb zeigen sich gerade hier die größten steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung.

¹⁵⁴ Vgl. OECD 2018, Zwischenbericht, insb. Kapitel 2 „Digitalisierung, Geschäftsmodelle und Wertschöpfung“.

¹⁵⁵ Vgl. OECD 2018, Zwischenbericht, Tz. 99.

Das Konzept des Wertshops umfasst die folgenden fünf primären Aktivitäten¹⁵⁶:

- Problemfindung und Akquise,
- Problemlösung,
- Entscheidung,
- Ausführung sowie
- Kontrolle und Evaluierung.

Daneben umfasst die Wertschöpfungskette von Wertshops auch verschiedene unterstützende Wertschöpfungsschritte (z.B. Infrastruktur, Personalmanagement, Technologieentwicklung und Beschaffung).¹⁵⁷

Die Wertschöpfung eines Cloud-Computing-Unternehmens startet mit der **Problemfindung und Akquise**. In der Regel verfügt ein Cloud-Computing-Unternehmen über ein globales Vertriebsteam, das Kunden (Privatpersonen, Unternehmen sowie staatliche Stellen) weltweit akquiriert. Dabei gilt es, die Kundenerfordernisse zu verstehen und zu identifizieren und durch die richtige Vertriebsstrategie diese als Kunden zu gewinnen (z.B. niedrige Preise, Preisstrategie oder hohes Maß an Sicherheit). Im zweiten Schritt werden mögliche passgenaue **Problemlösungen** für den Kunden unter Berücksichtigung der bestehenden Infrastruktur des Kunden sowie Cloud-Computing-Diensten (IaaS, PaaS, SaaS) erarbeitet. Anschließend werden die verschiedenen Lösungsmöglichkeiten evaluiert und die **Entscheidung** über die Auswahl der Dienste getroffen. Die **Ausführung** umfasst die Kommunikation, Organisation und Umsetzung der gewählten Lösung. Die Kunden erwerben die jeweiligen Dienste gegen Zahlung einer Gebühr und erhalten im Gegenzug die entsprechenden Produkte und Dienstleistungen. Dabei kann eine dauerhafte Beziehung entstehen, die das Cloud-Computing-Unternehmen bzw. die jeweiligen Dienste fest in das technologische Gefüge des Kunden einbindet. Daneben kann das Cloud-Computing-Unternehmen weitere unterstützende Dienste für den Kunden anbieten, wie z.B. zusätzliche Beratung und Technologiesupport sowie Schulungen und Zertifizierungsprogramme. Abschließend wird bei der **Durchführung von Kontrolle und Evaluierung** untersucht, inwiefern das Ausgangsproblem gelöst werden konnte und ggfs. eine Nachsteuerung notwendig wird.

¹⁵⁶ Vgl. OECD 2018, Zwischenbericht, Tz. 95, 237, Abb. 2.A.6.

¹⁵⁷ Vgl. OECD 2018, Zwischenbericht, Tz. 93, Abb. 2.4.

Zur Ausführung dieser Prozessschritte baut das Cloud-Computing-Unternehmen ein globales Netz an intelligenter Infrastruktur auf, welches einen weltweiten Verkauf von Diensten ermöglicht und zeitgleich die Datenschutzbestimmungen der einzelnen Länder und Anforderungen der Kunden erfüllt. Diese Infrastruktur umfasst die Kombination von Hardware, Software und Netzwerk. Um die erforderlichen technischen Kapazitäten zu schaffen, müssen die Cloud-Computing-Unternehmen umfangreiche Investitionen in Hardware und grundlegende Infrastruktur tätigen sowie für deren Instandhaltung sorgen. Die Software ermöglicht komplexe Rechengänge, sorgt für die schnelle und komplikationsfreie Vernetzung der verschiedenen Hardwarekomponenten weltweit und stellt die Einhaltung von Datenschutzerfordernissen sicher. Da die Cloud-Computing-Dienste per Datenfernrechnung erfolgen, sind die Cloud-Computing-Unternehmen auf die Internetdienstleister angewiesen. Ebenso ist der Stromverbrauch bei Cloud-Computing-Unternehmen enorm und erfordert eine geregelte Stromversorgung. Einige Cloud-Computing-Unternehmen fungieren als Stromerzeuger und produzieren die benötigten Mengen an Strom selbst (vgl. Amazon-Windpark).

Das Geschäft von Cloud-Computing-Unternehmen basiert daher im Wesentlichen auf immateriellen Werten (generelles Infrastrukturkonzept, Software, Datenschutzkonzept, Nutzerdaten) sowie auf Hardware, die wenig persönliche Ressourcen erfordert.¹⁵⁸

aaa. Funktions- und Risikoanalyse

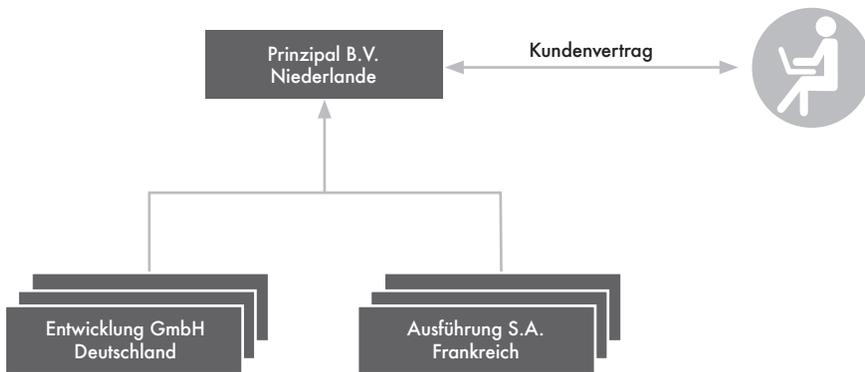
Auch wenn, wie bereits dargestellt wurde, das Cloud-Computing ein teilweise neuartiges Geschäftsmodell ist, muss die Verrechnungspreisbeurteilung noch immer den traditionellen Verrechnungspreisvorschriften folgen. Zwar gibt es, wie bereits angedeutet, auf internationaler Ebene diverse Überlegungen¹⁵⁹, Besteuerungskonzepte zu etablieren, die auch die Verrechnungspreisgestaltung beeinflussen und im extremen Fall obsolet machen würden, allerdings ist keines dieser Konzepte derzeit umgesetzt, so dass sich

¹⁵⁸ Vgl. OECD 2018, Zwischenbericht, Tz. 34, 321, 329.

¹⁵⁹ Siehe dazu OECD 2018, Zwischenbericht; OECD 2019, Konsultationsdokument; Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen v. 21.3.2018 – COM(2018) 148 final, im Folgenden: Digitalsteuer-RL-Vorschlag; abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_de (Seite zuletzt besucht am 13.4.2018) sowie OECD 2019, Zwischenbericht.

die Analyse des Cloud-Computing-Geschäfts derzeit noch der traditionellen Vorgehensweisen und Methoden bedienen muss. Wie bei traditionellen Geschäftsmodellen auch muss also festgestellt werden, welche Arten von konzerninternen Transaktionen beim Cloud-Computing vorliegen können, um daraufhin transaktionsspezifisch zu ermitteln, welche Funktionen und Risiken von den einzelnen Beteiligten ausgeübt werden, welche signifikanten immateriellen und materiellen Wirtschaftsgüter vorliegen und wem diese Wirtschaftsgüter zuzurechnen sind¹⁶⁰. Da dies in der Praxis natürlich je nach Geschäftsmodell unterschiedlich ausgeprägt ist, möchten wir die Implikationen anhand eines vereinfachten Beispiels beschreiben.

Folgendes (stark vereinfachtes) Geschäftsmodell liegt der Funktions- und Risikoanalyse zu Grunde:



Zentrales Kennzeichen des oben aufgeführten stark vereinfachten Geschäftsmodells ist, dass der Kundenkontakt bei einer einzigen Gesellschaft, der Prinzipal B.V., gebündelt wird und diese die Interaktion mit den Kunden übernimmt. Die Aktivitäten der lokalen Gesellschaften, wie die der Entwicklung GmbH und der Ausführung S.A., sind nicht marktorientiert, sondern beschränken sich auf rein konzerninterne Geschäftsbeziehungen.

¹⁶⁰ Vgl. auch Tz 3.4.10.2 Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren, Bundesministerium der Finanzen vom 12.4.2005, IV B 4 – S-1341 – 1/05, BStBl. 2005 I S. 570 (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren); OECD 2017, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, im Folgenden: OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 1.51, 1.54.

Im Detail können die Funktionen und Risiken der Wertschöpfungskette in einem solchen Geschäftsmodell wie folgt verteilt sein (wiederum stark vereinfachte Annahmen). Bei der Darstellung des Funktions- und Risikoprofils folgen wir der von der OECD definierten iterativen Wertschöpfungskette.

Funktionen	Prinzipal B.V.	Entwicklung GmbH	Ausführung S.A.
Problemfindung und Akquise			
Entwicklung der generellen Cloud Computing Infrastruktur (Hardware, Software, Netzwerkverbindungen)	XXXX (Zentralaufgabe des Prinzipal)	X (Unterstützungsfunktion)	
Entwicklung der Software (Basissoftware zum Betrieb der Cloud Computing Dienste, kundenspezifische Software)	XXXX (Zentralaufgabe des Prinzipal)	X (Unterstützungsfunktion)	
Entwicklung eines Datenschutzkonzeptes	XXXX (Zentralaufgabe des Prinzipal)	X (Unterstützungsfunktion)	
Kundenansprache und Akquise	XXXX (Teilaufgabe des Prinzipal, Kundenansprache häufig online mit wenig physischem Kontakt, Plattform wird vom Prinzipal bereitgestellt)	X (Unterstützungsfunktion, insbesondere Umsetzung lokaler Anforderungen)	X (Unterstützungsfunktion im Fall von physischer Kundenansprache, Marktbeobachtung)
Definition des Kundenproblems	XXXX (Teilaufgabe des Prinzipal, Problemklassifizierung bspw. in „Standard“ oder „Spezifisch“)		XX (ggf. physische Kundenbetreuung bei der Problemdefinition)
Problemlösung			
Entwicklung des generellen Service Portfolios (z.B. IaaS, PaaS, SaaS)	XXX (Zentralaufgabe des Prinzipal, Entwicklung von Standardlösungskonzepten)		XX (Anpassung des Standardlösungskonzeptes am lokalen Markt)
Entscheidung			
Kundenspezifische Anpassung der Service Portfolios	XXX (Teilaufgabe des Prinzipal)		XX (Anpassung des Standardlösungskonzeptes an spezifische Kundenbedürfnisse)
Ausführung			
Anschaffung der erforderlichen Hard- und Software sowie Netzwerkverbindungen	XX (Teilaufgabe des Prinzipal, Definition der grundsätzlichen Infrastruktur)		XXX (Anschaffung)
Kommunikation, Organisation und Umsetzung der Soft- und Hardwarelösung an und für den Kunden	XXX (Teilaufgabe des Prinzipal, Kommunikation und Organisation)		XX (Umsetzung und Unterstützung bei physischer Kundenbetreuung)
Umsetzung des spezifischen Datenschutzkonzeptes für den Kunden	XXX (Teilaufgabe des Prinzipal, Kommunikation und Organisation)		XX (Umsetzung und Unterstützung bei physischer Kundenbetreuung)
Kontrolle und Evaluierung			
Monitoring des Problemlösungserfolges der erbrachten Leistung	XX (Teilaufgabe des Prinzipal, Definition der grundsätzlichen Infrastruktur)		XXX (Umsetzung und Unterstützung bei physischer Kundenbetreuung)
Kundenservice	XX (Teilaufgabe des Prinzipal, Definition des grundsätzlichen Kundenbetreuungskonzeptes und Betreuung Online-Kunden)		XXX (Umsetzung und Unterstützung bei physischer Kundenbetreuung)
Kundentraining/Schulungen	X (Teilaufgabe des Prinzipal, Definition des grundsätzlichen Konzeptes)		XXXX (Umsetzung)

Die Aufgaben der Entwicklung GmbH (stellvertretend beschrieben für alle Einheiten im Konzern mit ähnlichen Aufgaben) umfassen im Wesentlichen die Auftragsentwicklung nach den Vorgaben der Prinzipal B.V. Die Prinzipal B.V. gibt inhaltliche Entwicklungsziele vor, steuert den Entwicklungsprozess (auch wenn diese durch agiles Projektmanagement häufig agil organisiert ist) und trifft wesentliche Entscheidungen im Hinblick auf die Kontrolle entwicklungsrelevanter Risiken. Außerdem verfügt die Prinzipal B.V. über die notwendigen finanziellen Ressourcen, um die sich im Zusammenhang mit der Entwicklung ergebenden Risiken zu tragen. Die Ausführung S.A. (beschrieben für alle Einheiten im Konzern mit ähnlichen Aufgaben) hat in der Regel zwei wesentliche Aufgabenbereiche: lokale Kundebetreuung und Betrieb eines Datenzentrums bzw. der Cloud. Da im Cloud-Computing-Geschäft typischerweise der Verkauf von Produkten online erfolgt¹⁶¹, beschränkt sich häufig der lokale Kundenkontrakt auf den Kundendienst (Help Desk). Vertrieb findet eher selten auf lokaler Ebene statt. Typischerweise verfügen Anbieter Cloud-basierter Softwareapplikationen nicht über eine eigene Cloud oder eigene Datenzentren. Vielmehr werden hierbei Cloud-Kapazitäten bei Cloud-Betreibern eingekauft. Im Hinblick auf Hardware lassen sich dennoch zwei Konstellationen unterscheiden. In einigen Unternehmen steht die Hardware (eigene Server/Datenzentren) im Eigentum der lokalen Einheiten (d.h. im Beispielsfall im Eigentum der Ausführung S.A.). Häufiger allerdings wird die Hardware zentral beschafft und steht im Eigentum des Prinzipals (hier die Prinzipal B.V.)¹⁶², die Aufgabe der Ausführung S.A. würde sich bzgl. der Hardware auf technische Unterstützungsleistung beschränken.

Ausgehend von dem hier dargestellten stark vereinfachten Funktions- und Risikoprofil kann davon ausgegangen werden, dass es sich bei der Entwicklung GmbH und der Ausführung S.A. eher um Routinegesellschaften im Sinne der Tz. 3.4.10.2 der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren bzw. um die

¹⁶¹ Cloud-Dienste werden in der Regel über das Internet angeboten und können von den Kunden einfach per Klick gekauft bzw. erworben werden. Dies ist insbesondere im B2C-Bereich der Fall, aber auch bei kleinen und mittleren B2B-Kunden. Nur große B2B-Kunden benötigen typischerweise einen organisierten Vertrieb.

¹⁶² Sich hieraus ggfs. ergebende Betriebsstättenthematiken sollen hier nicht weiter beleuchtet werden.

„less complex party“ im Sinne der OECD-Richtlinien handelt¹⁶³. Die Prinzipal B.V. entwickelt und entscheidet über die wesentliche Geschäftsgrundlage des Cloud-Computing-Geschäfts und bedient sich der Entwicklung GmbH und der Ausführung S.A. im Wesentlichen im Rahmen von unterstützenden Funktionen. Die wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter (Softwareapplikationen bzw. Algorithmen, Kundenstamm) stehen im stark vereinfachten dargestellten Fall im Eigentum der Prinzipal B.V. Ebenso trägt die Prinzipal B.V. die wesentlichen Risiken, da sie diejenige ist, die am Markt auftritt und die Entwicklung GmbH und Ausführung S.A. lediglich im Innenverhältnis agieren. Die Prinzipal B.V. ist somit als Entrepreneur im Sinne der Tz. 3.4.10.2 der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren zu charakterisieren.

Ausgehend von dieser Charakterisierung der Geschäftsbeziehungen erfolgt im Weiteren die Verrechnungspreisanalyse.

bbb. Verrechnungspreisanalyse gemäß derzeit gültigen Regeln

Basierend auf dem zuvor dargestellten Beispiel ist nun fraglich, welche Art von Geschäftsbeziehung und welche Verrechnungspreismethode (sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach) anwendbar sein können.

Wie im Beispielfall dargestellt, haben die Entwicklung GmbH und die Ausführung S.A. jeweils einen Dienstleistungsvertrag mit der Prinzipal B.V. abgeschlossen. Aus deutscher Sicht ist diese zivilrechtliche Vereinbarung auch für das Steuerrecht gültig, da die Finanzverwaltung als „vollziehende Gewalt“ im Sinne des Art 20 Abs. 2 GG gemäß Art. 20 Abs. 3 GG an Gesetz und Recht gebunden ist. Die Finanzverwaltung muss somit grundsätzlich die zivilrechtlich getroffene Vereinbarung berücksichtigen, solange nicht die Ausnahmen der §§ 39 AO bis 42 AO greifen¹⁶⁴. Der Dienstleistungsvertrag kann durch die Finanzverwaltung aus deutscher Sicht also nur reklassifiziert oder negiert werden, wenn die Tatbestände der §§ 39 bis 42 AO greifen.

Demgegenüber nimmt die OECD in den OECD-Richtlinien 2017 eine weitreichendere Sichtweise ein. Gemäß OECD können konzerninterne Geschäftsvorfälle in schriftlichen Verträgen formalisiert sein. Wenn dies der Fall ist,

¹⁶³ Vgl. Tz. 2.65 und 3.18, 3.19 OECD (2017), OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017, OECD Publishing, Paris (OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017), <https://doi.org/10.1787/9789264304529-de>.

¹⁶⁴ Vgl. *Görlich*, Schriften zum Steuerrecht, 1979, 68.

bieten diese Vereinbarungen einen Ausgangspunkt für die Abgrenzung des zwischen ihnen getätigten Geschäftsvorfalles sowie die Bestimmung der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses beabsichtigten Aufteilung der Zuständigkeiten, Risiken und erwarteten Ergebnisse ihrer Zusammenarbeit¹⁶⁵. Wenn sich allerdings die Merkmale des Geschäftsvorfalles, die wirtschaftlich relevant sind, nicht mit dem schriftlichen Vertrag zwischen den verbundenen Unternehmen decken, sollte der tatsächliche Geschäftsvorfall für die Zwecke der Verrechnungspreisanalyse normalerweise entsprechend den Merkmalen des Geschäftsvorfalles, die sich im Verhalten der Beteiligten widerspiegeln, abgegrenzt werden.

Gemäß OECD kann also in der Analyse des Geschäftsvorfalles von den vertraglichen Bedingungen abgewichen werden, wenn wirtschaftliche Gründe dafür sprechen, dass der Geschäftsvorfall nicht im Einklang mit den vertraglichen Regelungen ausgeführt wird. Im vorliegenden Fall könnte dies gegebenenfalls dann zur Anwendung kommen, wenn die Funktionen und Risiken der Entwicklung GmbH und der Ausführung S.A. deutlich von denen eines reinen Dienstleisters abweichen würden. Für die weitere Analyse gehen wir jedoch davon aus, dass dies nicht der Fall ist, so dass das zivilrechtliche Vertragsverhältnis auch die tatsächlich ausgeübten Funktionen und Risiken widerspiegelt.

§ 1 Abs. 3 Satz 1 AStG bestimmt, dass für eine Geschäftsbeziehung Verrechnungspreise vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen sind, wenn Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken (Funktionsanalyse) für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind bzw. sachgerecht angepasst werden können. Gemäß den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren ist unter gewissen Umständen darüber hinaus die Anwendung der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode und der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode nicht zu beanstanden.¹⁶⁶

Gemäß den OECD-Richtlinien 2017 zielt die Auswahl der Verrechnungspreismethode immer darauf ab, für jeden Einzelfall die am besten geeignete Methode zu finden. Weder ist eine Methode für alle denkbaren Situationen geeignet, noch muss nachgewiesen werden, dass eine bestimmte Methode

¹⁶⁵ Vgl. OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 1.42.

¹⁶⁶ Vgl. Verwaltungsgrundsätze 2005, Tz 3.4.10.3.

unter den betreffenden Umständen ungeeignet ist¹⁶⁷. Allerdings gibt die OECD im direkten Vergleich zwischen geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden¹⁶⁸ und geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden¹⁶⁹ (bei gleichermaßen zuverlässiger Anwendbarkeit) der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethode den Vorzug vor der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode. Darüber hinaus ist die Preisvergleichsmethode in den Fällen vorzuziehen, in denen diese und eine andere Verrechnungspreismethode gleichermaßen zuverlässig Anwendung finden können¹⁷⁰.

Für die Dienstleistungen der Entwicklung GmbH sowie der Ausführung S.A. gilt also nach deutschem und OECD-Recht gleichermaßen, dass die Standardmethoden den gewinnorientierten Methoden vorzuziehen sind.

Die Preisvergleichsmethode¹⁷¹, als erste Standardmethode, scheidet regelmäßig bei der Bepreisung von verbundinternen Dienstleistungen aus, da eine Vergleichbarkeit mit Dienstleistungen an, von bzw. zwischen fremden Dritten nicht gegeben ist. Auch die deutschen Verwaltungsgrundsätze sehen bei einer gewerblichen Dienstleistung eine Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode nur in Ausnahmefällen¹⁷². Bezogen auf die Erbringung der Dienstleistungen der Entwicklung GmbH und der Ausführung S.A. scheidet die interne Preisvergleichsmethode schon allein aus dem Grund aus, dass die von beiden Gesellschaften erbrachten Dienstleistungen nur an nahestehende Personen erbracht werden und es insofern an einer entsprechenden Vergleichstransaktion mangelt. Ein externer Preisvergleich wäre darüber hin-

¹⁶⁷ Vgl. OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 2.2.

¹⁶⁸ Hierbei handelt es sich um die Preisvergleichsmethode, die Wiederkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode.

¹⁶⁹ Hierbei handelt es sich um die Transaktionsbezogene Nettomargenmethode und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode.

¹⁷⁰ Vgl. OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 2.3.

¹⁷¹ Die Preisvergleichsmethode vergleicht den in einem konzerninternen Geschäftsvorfall für die Lieferung eines Wirtschaftsguts oder die Erbringung einer Dienstleistung berechneten Preis mit dem Preis, der in einem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall unter vergleichbaren Umständen für eine solche Lieferung oder Leistung berechnet wird. Vgl. OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz 2.14; Verwaltungsgrundsätze 1983, Tz 2.2.2.

¹⁷² Vgl. Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen v. 23.2.1983 (BStBl. I S. 218), Tz. 3.2.3.1, BMF IV C 5 – S 1341 – 4/83, geändert durch BMF v. 30.12.1999, BStBl. I S. 1122 (Verwaltungsgrundsätze 1983).

aus dann nicht möglich, wenn es sich bei den Dienstleistungen um keine für sich allein marktfähigen Leistungen handelt und somit auch keine potentielle Vergleichstransaktion zwischen fremden Dritten vorzuweisen wäre.

Die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode¹⁷³ scheitert im vorliegenden Beispielfall daran, dass keine der Leistungen zwischen den Gruppenunternehmen eingekauft werden, um anschließend einen Wiederkauf vorzunehmen. Somit fehlt es bereits an der Basis der Wiederverkaufspreismethode, nämlich dem Wiederverkaufspreis.

Als letzte verbleibende Standardmethode wird die Kostenaufschlagsmethode sowohl von der deutschen Finanzverwaltung als auch von den OECD-Richtlinien als diejenige Methode angesehen, die regelmäßig bei der Erbringung von Dienstleistungen anwendbar sein sollte¹⁷⁴. Wie der Name sagt, geht man bei der Kostenaufschlagsmethode von den Kosten des Dienstleistungserbringers, also der Entwicklung GmbH und der Ausführung S.A., aus und wendet auf die Kosten einen Gewinnaufschlag an. Die Höhe des Gewinnaufschlags leitet sich aus Vergleichswerten von Transaktionen mit oder zwischen fremden Dritten ab und kann als ein Rohgewinn oder aber auch als ein Nettogewinn dargestellt werden¹⁷⁵. Die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode im Falle der Entwicklung GmbH und der Ausführung S.A. trifft insbesondere bei der Ausführung S.A. auf einige Herausforderungen.

Die Ausführung S.A. ist für die Anschaffung der Gebäude, der Hardware und der Netzwerke verantwortlich. Dies beschafft sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Hierzu muss sie erhebliche finanzielle Mittel aufwenden. Fraglich ist daher, ob die Kostenaufschlagsmethode an sich geeignet

¹⁷³ Die Wiederverkaufspreismethode geht von dem Preis aus, zu dem ein Produkt, das von einem verbundenen Unternehmen gekauft wurde, an ein unabhängiges Unternehmen weiterveräußert wird. Dieser Preis (der Wiederverkaufspreis) wird sodann um eine angemessene Bruttomarge auf diesen Preis (die „Wiederverkaufsmarge“ oder „Handelsspanne“) reduziert, die dem Betrag entspricht, aus dem der Wiederverkäufer seine Aufwendungen für den Vertrieb und sonstige betriebliche Aufwendungen zu bestreiten und einen angesichts der ausgeübten Funktionen (unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken) angemessenen Gewinn zu erzielen sucht. Vgl. 2.27 OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz 2.27; Verwaltungsgrundsätze 1983, Tz 2.2.3.

¹⁷⁴ Vgl. Verwaltungsgrundsätze 1983, Tz. 3.2.3.2.; OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 7.31.

¹⁷⁵ Vgl. OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 2.5.2.

ist, die (im Vergleich zu anderen Dienstleistern) kapitalintensive Ausstattung der Ausführung S.A. angemessen zu reflektieren und falls ja, wie genau die Kostenbasis zu definieren ist. Die kapitalintensive Ausstattung der Ausführung S.A. wird sich grundsätzlich in den in die Kostenbasis einfließenden Abschreibungen widerspiegeln. Die den Abschreibungen zugrundeliegende Nutzungsdauer ist grundsätzlich betriebsindividuell zu ermitteln, allerdings geht die Finanzverwaltung in den Afa-Tabellen von einer Abschreibungsdauer von 3 Jahren für Workstations, PCs, Notebooks und deren Peripheriegeräte und von einer Abschreibungsdauer von 7 Jahren für Großrechner¹⁷⁶ aus. Die Wertminderung der Anlagen wird somit in der Kostenaufschlagsmethode widergespiegelt. Die Abschreibungen werden zu Liquidität, die zur Reinvestition verwendet werden kann. Fraglich ist allerdings, ob die Berücksichtigung in der Kostenbasis und die Anwendung des Gewinnaufschlags ausreichen, um eine zukünftige Reinvestition zu sichern und die damit ggf. verbundenen Finanzierungskosten zu erwirtschaften. Dies ist sicherlich abhängig vom anzuwendenden Gewinnaufschlag und auch von dem Umstand, ob der Gewinnaufschlag eine Rohgewinngröße oder eine Nettogewinngröße darstellt. Ist der Gewinnaufschlag als eine Rohgewinngröße zu verstehen, muss analysiert werden, ob die mittels der Kostenaufschlagsmethode erwirtschafteten liquiden Mittel ausreichen, um eine zukünftige Reinvestition zu sichern.

Eine weitere Frage, die es zu diskutieren gilt, ist, ob ggf. Zinsen für die Aufnahme von Fremdkapital bei kapitalintensiver Dienstleistungserbringung Bestandteil der Bemessungsgrundlage sein müssen. Grundsätzlich geht die OECD, sogar bei der Anwendung einer gewinnorientierten Methode, davon aus, dass Zinsen nicht betriebliche Elemente sind, die bei der Bestimmung eines Nettogewinnindikators ausgeschlossen sein sollten¹⁷⁷. Somit kann sichergestellt werden, dass unabhängig von der Finanzierungsform eine Vergleichbarkeit der Transaktionen hergestellt werden kann. Letztendlich ist es einem Unternehmer freigestellt, ob er die betriebsnotwendige Ausstattung mit Eigen- oder Fremdkapital beschafft. Sollten Fremdkapitalzinsen in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, müssten bei eigenkapitalfinanzierten Transaktionen entsprechende Anpassungen bezüglich kalkulatorischer Zinsen gemacht werden, um eine Vergleichbarkeit der Transaktionen herzustellen.

¹⁷⁶ Vgl. BMF v. 15.12.2000, BStBl. 1 S. 1532.

¹⁷⁷ Vgl. OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 2.86.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Kostenaufschlagsmethode zur Ermittlung einer angemessenen Vergütung für die verbundinternen Leistungsbeziehungen grundsätzlich geeignet ist. Bei Anwendung einer Nettogewinngröße ähnelt die Kostenaufschlagsmethode jedoch sehr der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (TNMM), die grundsätzlich auf Nettogewinne abstellt. Die Schwierigkeit bei der Anwendung von Bruttogewinngrößen wird sein, vergleichbare Transaktionen mit vergleichbaren Bruttogewinngrößen zu finden. Allein die verschiedenen Rechnungslegungsvorschriften in den verschiedenen Staaten dürften es schwierig machen, vergleichbare Transaktionen zu definieren, so dass in der Praxis regelmäßig auf Nettogewinngrößen abgestellt und somit faktisch die TNMM angewendet wird.

Die TNMM untersucht den Nettogewinn, den ein Steuerpflichtiger mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall (oder mit Geschäftsvorfällen, die nach den Grundsätzen der Ziffern 3.9–3.12 zusammengefasst werden dürfen) erzielt, in Relation zu einer geeigneten Bezugsgröße (z.B. Kosten, Umsatz, Vermögen) und vergleicht diesen mit der Nettogewinnrelation, die mit oder zwischen unverbundenen Unternehmen erzielt wird¹⁷⁸. Entscheidend für die Anwendung der TNMM ist die Wahl des Nettogewinnindikators und somit die Definition des Nettogewinns und der Gewichtung des Nettogewinns (also der Auswahl des Nenners). Für die Tätigkeit der Ausführung S.A. kommen grundsätzlich drei verschiedene Bezugsgrößen für den Nettogewinnindikator in Betracht: die Kosten, der Umsatz und das Vermögen¹⁷⁹.

Wird der Nettogewinn auf die Kosten bezogen, ist die TNMM mit der Kostenaufschlagsmethode (im Fall der Anwendung eines Nettogewinnaufschlages) vergleichbar. Die bereits diskutierten Probleme gelten hier entsprechend.

Wenn die Ausführung S.A. allerdings im Besitz lokaler Hardware ist (z.B. Service/Datenzentren), kann es aufgrund der Kapitalintensität der Dienstleistung Sinn machen, anstatt der Kosten das Vermögen als Bezugsgröße anzuwenden. Dies wäre dann der Fall, wenn das Vermögen ein besserer Indikator für die Wertschöpfung der Ausführung S.A. ist als die Kosten¹⁸⁰. Die Beurteilung, wann genau dies der Fall ist, gestaltet sich schwierig. Ein guter

¹⁷⁸ Vgl. OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 2.64; Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, Tz. 3.4.10.3.

¹⁷⁹ Vgl. auch OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 2.92 ff.

¹⁸⁰ Vgl. OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 2.103.

Hinweis kann jedoch der Anteil der Abschreibungen an den Gesamtkosten¹⁸¹ sein oder aber der Anteil des Anlagevermögens¹⁸² an der Bilanzsumme.

Bei der Anwendung des Vermögens als Bezugsgröße stellen vor allem die Zusammensetzung des Vermögens und die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände eine Herausforderung hinsichtlich der Vergleichbarkeit mit vermögensorientierten Nettogewinnindikatoren von Vergleichsunternehmen dar. Allein aufgrund unterschiedlicher Abschreibungsregelungen in verschiedenen Ländern kann es zu einer äußerst unterschiedlichen Bewertung von beispielsweise Servern oder Großcomputern kommen. Ebenso kann die unterschiedliche Definition von Anschaffungs- und Herstellungskosten für Vermögensgegenstände oder das Vorhandensein von Bilanzierungswahlrechten oder Bilanzierungsverboten bei immateriellen Wirtschaftsgütern zu unterschiedlichen Wertausweisen in den jeweiligen Jahresabschlüssen der Gesellschaften führen. Auch können Unterschiede daher rühren, dass Vergleiche zwischen Unternehmen, die ihre Cloud-Computing-Infrastruktur bereits abgeschrieben haben, und solchen, die Vermögenswerte jüngeren Datums mit laufender Abschreibung besitzen, vorgenommen werden. Ebenso können sich Unterschiede zwischen Unternehmen ergeben, die erworbene immaterielle Werte verwenden, und Unternehmen, die selbstentwickelte immaterielle Werte verwenden¹⁸³.

Die OECD sieht als Möglichkeit, diesen Unwägbarkeiten zu entgehen, den Ansatz des Marktwertes für die entsprechenden Wirtschaftsgüter an, erkennt aber gleichzeitig an, dass dies ein sehr aufwendiges und kostenintensives Verfahren sein kann¹⁸⁴. Aus unserer Sicht stellt der Marktwert keine realistische Alternative dar. Zum einen wird es in der Tat ein sehr aufwendiges Verfahren sein, diesen für die eigenen Wirtschaftsgüter zu ermitteln. Zum anderen ist es aber schier unmöglich, den Marktwert für die Wirtschaftsgüter der Vergleichsunternehmen zu ermitteln.

¹⁸¹ Die Beurteilung kann durch lokale Rechnungslegungsvorschriften und die Unterschiedlichkeit der bilanzierten bzw. nicht bilanzierten Wirtschaftsgüter verzerrt sein.

¹⁸² Auch hier kann die Beurteilung durch lokale Rechnungslegungsvorschriften und die Unterschiedlichkeit der bilanzierten bzw. nicht bilanzierten Wirtschaftsgüter verzerrt sein.

¹⁸³ Vgl. OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 2.104.

¹⁸⁴ Vgl. ebenda.

Aufgrund der vielen Unwägbarkeiten beim Einsatz von vermögensorientierten Bezugsgrößen scheint diese aus unserer Sicht nur sachgerecht, wenn klar darstellbar ist, dass die Wertschöpfung zu einem ganz überwiegenden Teil auf der Cloud-Computing-Infrastruktur und nur zu einem sehr kleinen Teil auf dem tätigen Personal beruht.

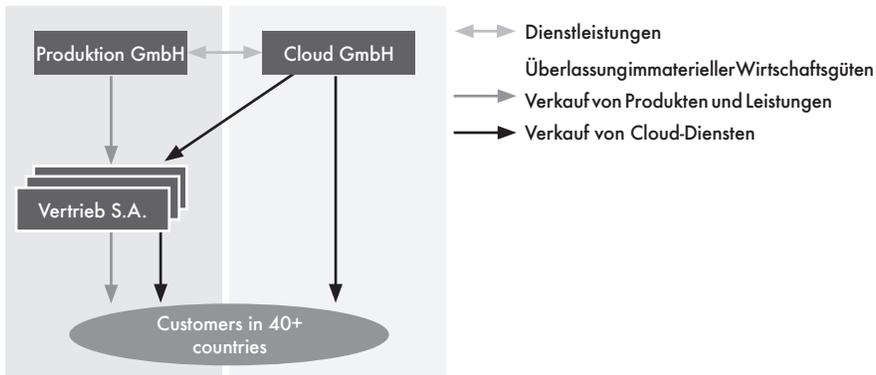
Eine weitere Frage, die sich bei der Ausführung S.A. stellt, ist, ob die erfolgenden physischen Interaktionen mit Kunden angemessen mittels der kostenorientierten oder vermögensorientierten Bezugsgrößen abgebildet werden oder ob die Funktionen bereits so stark vertriebsorientiert sind, dass eine reine Kosten- oder Vermögensorientierung ohne Einbezug der aus den Vertriebsaktivitäten resultierenden Umsätze nicht mehr sachgerecht erscheint. Für Vertriebsaktivitäten ist eine in der Praxis häufig verwendete Bezugsgröße der Umsatz¹⁸⁵. Diese wird aber vor allem in den Fällen angewendet, in denen das jeweilige Vertriebsunternehmen selbst Umsätze mit fremden Dritten tätigt. Dies ist bei der Ausführung S.A. nicht der Fall. Jedoch kann trotzdem eine umsatzbasierte Betrachtung sinnvoll sein, wenn, wie bereits erwähnt, die Aktivitäten der Ausführung S.A. eine starke vertriebliche Komponente aufweisen (was eher untypisch wäre). Auch dies gilt es im Einzelfall zu entscheiden. Die Umsatzbezugsgröße wäre hier der für den jeweiligen lokalen Markt erwirtschaftete Umsatz. In der Praxis ergeben sich hierbei erhebliche Zuordnungsprobleme, insbesondere, wenn es sich um global agierende Kunden handelt.

In der Praxis sind unterschiedliche Modelle zu beobachten, begonnen bei einer reinen Kostenaufschlagsmethode für verbundinterne Dienstleistungen bis zu einer reinen umsatzbasierten TNMM. Um den verschiedenen Komponenten des Geschäfts gerecht zu werden, kann eine Kombination der verschiedenen Verrechnungspreismethoden sinnvoll sein. Dies lassen sowohl die deutschen Richtlinien als auch die OECD-Richtlinien zu. Beispielsweise mag für die Ausführung S.A. eine TNMM mit kostenbasierter Bezugsgröße einen unteren Schwellenwert darstellen und eine TNMM mit umsatzbasierter Bezugsgröße einen oberen Schwellenwert. Dies würde ggf. der Kombination der reinen Dienstleistungstätigkeiten mit den marktorientierten Tätigkeiten der Ausführung S.A. gerecht werden.

¹⁸⁵ Vgl. OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017, Tz. 2.96.

ccc. OECD-Vorschläge zur Bestimmung der Gewinnverteilung

Die OECD wendet sich in ihrem jüngst veröffentlichten Bericht entscheidend von ihren bisherigen Ausführungen zur Bestimmung von Verrechnungspreisen ab und schlägt die Restgewinnaufteilungsmethode als Maßstab zur Bestimmung einer angemessenen Gewinnallokation vor. Diese soll sich entweder an den Nutzern¹⁸⁶, sog. „marketing intangibles“¹⁸⁷, oder aber einer signifikanten ökonomischen Präsenz¹⁸⁸ orientieren. In allen drei Fällen wendet sich die OECD von der klassischen Funktions- und Risikoanalyse ab und wendet Elemente einer formelhaften Gewinnaufteilung unabhängig davon an, ob eine wirtschaftliche Präsenz im jeweiligen Markt besteht, wem das rechtliche Eigentum tatsächlich gehört (sofern feststellbar), wer welche Funktionen und Risiken trägt und wer welche immateriellen Wirtschaftsgüter geschaffen hat¹⁸⁹.



Mit einem endgültigen Papier der OECD ist im Jahr 2020 zu rechnen. Bis dahin sorgen die im Zwischenbericht 2019 enthaltenen Vorschläge der OECD für reichlich Diskussionsstoff.

ddd. Zusammenfassung

Die iterative Wertschöpfungskette von reinen Cloud-Computing-Unternehmen unterscheidet sich maßgeblich von Wertschöpfungsketten traditioneller

¹⁸⁶ Vgl. OECD 2019, Zwischenbericht, Tz. 17 ff.

¹⁸⁷ Vgl. OECD 2019, Zwischenbericht, Tz. 29 ff.

¹⁸⁸ Vgl. OECD 2019, Zwischenbericht, Tz. 50 ff.

¹⁸⁹ Vgl. OECD 2019, Zwischenbericht, Tz. 44.

Geschäftsmodelle. Deshalb zeigen sich gerade hier die größten steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung. Derzeit wird diesen Herausforderungen mit den klassischen Verrechnungspreistechniken und -methoden begegnet, auch wenn die OECD umfassende Überlegungen zu diesen Themen angestellt hat. Häufig sind Geschäftsmodelle von Cloud-Computing-Unternehmen so strukturiert, dass in den lokalen Märkten Gesellschaften ansässig sind, die überwiegend weniger komplexe Tätigkeiten ausüben und hierfür entweder mittels der Kostenaufschlagsmethode oder der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode vergütet werden. Hier ergeben sich im Einzelnen zahlreiche Fragestellungen (Sicherung von Kapital für Reinvestitionen, Einbezug von Zinsen in die Bemessungsgrundlage, Unsicherheiten in Bezug auf vermögensbasierte Gewinnindikatoren, Anwendung umsatzbasierter Gewinnindikatoren), die einer genauen Betrachtung bedürfen. Allerdings sind gerade solche Verrechnungspreismodelle der OECD ein Dorn im Auge. Mit dem Zwischenbericht 2019 macht die OECD deutlich, dass sie die Gewinnallokation im Konzern bei digitalen Geschäftsmodellen deutlich stärker an einzelne Vermögenswerte und eine formelhafte Gewinnaufteilung knüpfen möchte, unabhängig von den ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken. Sollten sich die OECD-Vorschläge durchsetzen, würde dies zu einem Umbruch in der Besteuerung von digitalen Geschäftsmodellen führen.

Wie immer gilt allerdings, dass dies keine pauschal anzuwendende Verrechnungspreismethodik ist, sondern die jeweilige Anwendung am spezifischen Fall ermittelt werden muss.

dd. Cloud-Computing innerhalb klassischer Geschäftsmodelle

Die Digitalisierung beschränkt sich heute nicht nur auf reine digitale Unternehmen, sondern erfasst mittlerweile auch zunehmend Unternehmen mit traditionellen Geschäftsmodellen. Dabei reichen die Veränderungen von der Digitalisierung einzelner Geschäftsprozesse (z.B. Digitale Produktion, Digital Finance) über den digitalen Vertrieb (Stichwort „Omnichannel“¹⁹⁰) bis

¹⁹⁰ Kanalübergreifendes Geschäftsmodell, das das Kundenerlebnis und den Unternehmenserfolg über die verschiedenen Vertriebskanäle und Prozessschritte hinweg optimiert.

hin zu einer Digitalisierung der Produkte und Dienstleistungen (Stichwort „Internet of Things“¹⁹¹).

Bei unserem Beispielfall soll es sich um Anbieter von Automations- und Verbindungstechnik handeln, der Produkte und Dienstleistungen im Rahmen eines klassischen sequentiellen Wertschöpfungsprozesses (Wertkette) herstellt und vermarktet. Neben den klassischen Produkten bietet unser Unternehmen zukünftig auch Cloud-Dienste an. Hierbei handelt es sich sowohl um Infrastructure as a Service (z.B. Speicherkapazitäten für Maschinendaten) als auch Software as a Service Angebote (z.B. Softwareapplikationen zur Datenanalyse und zur Optimierung der Maschinensteuerung).

Das Geschäftsmodell lässt sich durch folgende Darstellung vereinfacht beschreiben:

In unserem Beispiel wurde für das Cloud-Geschäft ein eigener Geschäftsbereich etabliert, der bei der Cloud GmbH angesiedelt ist. Die Cloud-Dienste werden weltweit vertrieben. Zu den Kunden gehören die bisherigen Kunden, zum Teil werden aber auch neue Kundengruppen erschlossen.

aaa. Funktions- und Risikoanalyse sowie Charakterisierung der Unternehmenseinheiten

Bei der Darstellung der Funktionen und Risiken der Wertschöpfungskette wurde ein Schwerpunkt auf die Darstellung des Geschäftsbereichs Cloud gelegt. Die Beschreibung des Funktions- und Risikoprofils folgt wiederum der von der OECD definierten iterativen Wertschöpfungskette.

¹⁹¹ Das Internet of Things (IoT) beschreibt eine globale Vernetzung von Geräten, Maschinen und Sensoren.

Funktionen	Produktion GmbH	Cloud GmbH	Vertrieb S.A.
Problemfindung und Akquise			
Entwicklung der generellen Cloud Computing Infrastruktur (ggf. Hardware, Software, Netzwerkverbindungen)	XX (Zentralaufgabe des Prinzipal)	XXX (Zentralaufgabe des Prinzipal)	
Entwicklung der Software (Basissoftware zum Betrieb der Cloud Computing Dienste, kundenspezifische Software)	XX (Zentralaufgabe des Prinzipal)	XXX (Zentralaufgabe des Prinzipal)	
Entwicklung eines Datenschutzkonzeptes	X (Unterstützungsfunktion)	XXXX (Zentralaufgabe des Prinzipal)	
Kundenansprache und Akquise (Angebotsstrategie, Preisstruktur, Ansprache)	X (Unterstützungsfunktion)	XXXX (Aufgabe des Prinzipal, Kundenansprache häufig online mit wenig physischem Kontakt, Plattform wird vom Prinzipal bereitgestellt)	X (Unterstützungsfunktion im Fall von physischer Kundenansprache, Marktbeobachtung)
Definition des Kundenproblems	X (Unterstützungsfunktion)	XXXX (Teilaufgabe des Prinzipal, Problemmarkierung bspw. in „Standard“ oder „Spezifisch“)	X (ggf. physische Kundenbetreuung bei der Problemdefinition)
Problemlösung			
Entwicklung des generellen Service Portfolios (z.B. IaaS, PaaS, SaaS)	X (Unterstützungsfunktion)	XXX (Zentralaufgabe des Prinzipal, Entwicklung von Standardslösungskonzepten)	X (Anpassung des Standardlösungskonzeptes am lokalen Markt)
Entscheidung	X (Unterstützungsfunktion)	XXX (Teilaufgabe des Prinzipal)	X (Anpassung des Standardlösungskonzeptes an spezifische Kundenbedürfnisse)
Kundenspezifische Anpassung der Service Portfolios	X (Unterstützungsfunktion)	XXX (Teilaufgabe des Prinzipal)	X (Anpassung des Standardlösungskonzeptes an spezifische Kundenbedürfnisse)
Ausführung			
Anschaffung der erforderlichen Hard- und Software sowie Netzwerkverbindungen	XX (Zentralaufgabe des Prinzipal)	XX (Teilaufgabe des Prinzipal, Definition der grundsätzlichen Infrastruktur)	
Kommunikation, Organisation und Umsetzung der Soft- und Hardwarelösung an und für den Kunden	XX (Zentralaufgabe des Prinzipal)	XXX (Teilaufgabe des Prinzipal, Kommunikation und Organisation)	X (Unterstützung bei physischer Kundenbetreuung)
Umsetzung des spezifischen Datenschutzkonzeptes für den Kunden	X (Unterstützungsfunktion)	XXX (Teilaufgabe des Prinzipal, Kommunikation und Organisation)	X (Unterstützung bei physischer Kundenbetreuung)
Kontrolle und Evaluierung			
Monitoring des Problemlösungserfolges der erbrachten Leistung		XX (Teilaufgabe des Prinzipal, Definition der grundsätzlichen Infrastruktur)	X (Unterstützung bei physischer Kundenbetreuung)
Kundenservice		XX (Teilaufgabe des Prinzipal, Definition des grundsätzlichen Kundenbetreuungskonzeptes und Betreuung Online-Kunden)	X (Unterstützung bei physischer Kundenbetreuung)
Kundentraining/Schulungen		X (Teilaufgabe des Prinzipal, Definition des grundsätzlichen Konzeptes)	

Die Aufgaben der Cloud GmbH umfassen im Wesentlichen den Aufbau des Geschäftsbereichs Cloud. Hier sind die Beschaffung der notwendigen Ressourcen (z.B. externe Cloud-Lösung (bspw. Azure)), die technische Entwicklung und Betreuung der Cloud, die Definition und die Entwicklung der Dienstleistungsangebote, die Entwicklung der Go-to-Market-Strategie, das strategische Marketing und der zentrale Vertrieb angesiedelt. Die Cloud GmbH betreibt auch einen globalen Help Desk. Lokale Vertriebsgesellschaften unterstützen dezentral die Vertriebsmaßnahmen, insb. im Hinblick auf den lokalen Kundenstamm. Die Produktion GmbH, die als Prinzipal des traditionellen Geschäftsbereichs agiert, unterstützt den Geschäftsbereich Cloud mit zentralen Dienstleistungen (IT, Administration, Beratung) und mit der Zurverfügungstellung immaterieller Wirtschaftsgüter (Maschine-Software, Marke etc.).

Ausgehend von dem hier dargestellten stark vereinfachten Funktions- und Risikoprofil kann davon ausgegangen werden, dass es sich bei den Vertriebsgesellschaften um Routinegesellschaften im Sinne der Tz. 3.4.10.2 der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren bzw. um die „less complex party“ im Sinne der OECD-Richtlinien handelt¹⁹². Die Cloud Service GmbH ist für den Geschäftsbereich Cloud als operativer Entrepreneur im Sinne der Tz. 3.4.10.2 der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren zu charakterisieren. Auch die Beiträge der Produktion GmbH zum Cloud-Geschäft sind als Nicht-Routine-Beiträge im Sinne der Tz. 3.4.10.2 der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren zu charakterisieren.

Ausgehend von dieser Charakterisierung der Geschäftsbeziehungen erfolgt im Weiteren die Verrechnungspreisanalyse.

bbb. Verrechnungspreisanalyse

Im vorliegenden Fall sind folgende zwei Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen zu analysieren: (1) Die Geschäftsbeziehungen zwischen der Produktion GmbH und der Cloud GmbH, und (2) die Geschäftsbeziehungen zwischen der Cloud GmbH und der Vertrieb S.A. Da nur Letztere grenzüberschreitend ist, soll im Folgenden ausschließlich hierauf eingegangen werden.

Die Aktivitäten der Vertriebsgesellschaften reichen von der Vermittlung von Verkäufen im Namen der Cloud Service GmbH bis hin zum Einkauf

¹⁹² Vgl. OECD Verrechnungspreisleitlinien 2017, Tz. 2.65 und 3.18, 3.19.

und Wiederverkauf der Cloud-Dienste an lokale Kunden. Entsprechend treten die Vertriebsgesellschaften entweder als Handelsvertreter oder als Software-Wiederverkäufer auf. Es sind daneben allerdings auch Situationen vorstellbar, in denen die lokale Gesellschaft nicht involviert ist, nämlich immer dann, wenn die Kunden die Dienste online kaufen, ohne hierbei die lokale Vertriebsgesellschaft einzubinden. Ein Vergütungsanspruch ergibt sich regelmäßig jedoch nur für die Situationen, in denen die Vertriebsgesellschaft involviert ist.

Aus dem dargestellten Vertriebsmodell ergeben sich unterschiedlichste steuerliche Fragestellungen, z.B. im Hinblick auf die ertragsteuerliche Behandlung der Leistungen nach nationalem Recht und nach Doppelbesteuerungsabkommen oder bzgl. der umsatzsteuerlichen Konsequenzen der Leistungsbeziehungen. Diese sollen hier allerdings nicht weiter beleuchtet werden. Es soll lediglich darauf hingewiesen werden, dass die Vermittlungstätigkeit der lokalen Vertriebsgesellschaften je nach Ausgestaltung der Vermittlungsaufgaben eine Vertreterbetriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 5 OECD-Musterabkommen der Cloud GmbH in den jeweiligen Ländern begründen könnte. Daher kann es in diesen Situationen zur Vermeidung von Betriebsstättenrisiken u.U. sinnvoll sein, den Vertrieb der Cloud-Dienste über eine Wiederkaufsstruktur zu organisieren.

Für die Bestimmung einer geeigneten Verrechnungspreismethode für die lokale Vertriebstätigkeit gilt nun wieder die bereits dargestellte Methodenhierarchie. Danach ist zunächst zu prüfen, inwieweit die Preisvergleichsmethode Anwendung finden kann. Diese dürfte jedoch regelmäßig dann ausgeschlossen sein, wenn entsprechende Tätigkeiten ausschließlich konzernintern erbracht werden.

Sofern weder interne noch externe Vergleichsdaten vorliegen und somit die Preisvergleichsmethode nicht anwendbar ist, wäre als Nächstes die Wiederverkaufspreismethode zu prüfen. Im Beispielsfall wäre eine Anwendung grundsätzlich für die Konstellationen möglich, in denen die lokale Vertriebsgesellschaft als Software-Wiederverkäufer agiert. Üblicherweise müsste die Cloud-Service GmbH dann an die lokalen Vertriebsgesellschaften eine Wiederverkaufslizenz berechnen, die der Höhe nach geeignet sein muss, die Vertriebsaufwendungen zu decken und einen angemessenen Routinevertriebsgewinn zu erzielen. Zu den praktischen Schwierigkeiten, die sich bei der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode ergeben können, verweisen wir auf die Ausführungen zu Beispiel 1.

Als letzte Standardmethode müsste die Anwendbarkeit der Kostenaufschlagsmethode analysiert werden. Da diese üblicherweise nur in Dienstleistungskonstellationen Anwendung finden kann, wäre sie im Beispielfall allenfalls für die Vergütung der Vermittlungsleistungen der Vertriebsgesellschaften heranzuziehen. Allerdings gilt das nur dann, wenn die Leistungen hierbei ausschließlich vertriebsunterstützender Natur sind. Sobald die Tätigkeiten die Natur einer Vertriebstätigkeit annehmen, wäre die reine Kostenaufschlagsmethode nicht mehr geeignet. Wir verweisen insofern auch auf unsere Ausführungen zu Beispiel 2.

Die TNMM wäre anzuwenden, wenn sich keine Standardmethode als geeignete Methode anbietet. Für den Fall der Wiederverkaufstätigkeit durch die lokalen Vertriebsgesellschaften wäre auf die Erzielung eines angemessenen operativen Ergebnisses abzustellen. Hierbei kann Umsatz als geeignete Bezugsgröße herangezogen werden. Auch für die Vermittlungstätigkeit kann die TNMM eine geeignete Methode sein. Externe operative Kennzahlen geeigneter Vergleichsunternehmen bieten jedoch in der Praxis nicht unbedingt die notwendigen Informationen zu den von den Vergleichsunternehmen vermittelten Umsätzen. Somit scheidet der Umsatz häufig als Bezugsgröße für die Anwendung der TNMM aus. Alternative Gewinnkennzahlen müssen unter Beachtung der Umstände des Einzelfalls bestimmt werden.

Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode erscheint im vorliegenden Beispielfall für die untersuchte Geschäftsbeziehung nicht geeignet.

ccc. Zusammenfassung

Die Digitalisierung beschränkt sich heute nicht nur auf reine digitale Unternehmen, sondern erfasst mittlerweile auch zunehmend Unternehmen mit traditionellen Geschäftsmodellen. Da auch hier das klassische Regelwerk der Verrechnungspreise anzuwenden ist, unterscheidet sich die Vorgehensweise zur Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises weder hinsichtlich der grundsätzlich durchzuführenden Funktions- und Risikoanalyse noch hinsichtlich der Diskussion der Verrechnungspreismethoden. Fraglich ist, wie weit der Anwendungsbereich der OECD-Vorschläge zur Besteuerung von digitalen Geschäftsbereichen zu fassen sein wird. Im Zwischenbericht 2019 weist sie bereits mehrfach darauf hin, dass von ihren Ausführungen nicht nur reine digitale Unternehmen betroffen sind, sondern auch Unternehmen mit klassischen Wertschöpfungsketten, die digitale Bereiche unterhalten. Hier kann es also dazu kommen, dass für ein und das gleiche Unternehmen zwei

unterschiedliche Konzepte anzuwenden sein werden. Bleibt nur die Frage nach der Grenze zwischen digitalen Geschäftsmodellen und nicht digitalen Geschäftsmodellen zu klären.

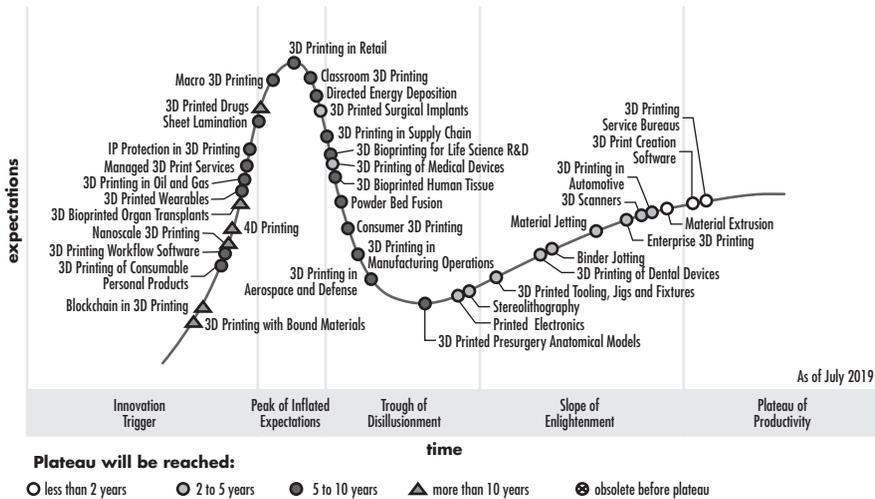
c. Mobile Produktion (*Michael Freudenberg*)

aa. Einführung

Der Begriff der mobilen Produktion steht stellvertretend für die bereits praktizierten bzw. noch in der Entwicklung befindlichen Verfahren zum 3D-Druck. Es handelt sich somit um eine weitere Variante der Digitalisierung von Geschäftsprozessen, in diesem Fall von Fertigungsprozessen, deren Output ein physisches Erzeugnis ist. Die dreidimensionalen Produkte werden schichtweise unter Verwendung von flüssigen oder festen Materialien wie Kunststoff, Kunstharz, Keramik oder Metall aufgebaut. Die Herstellung erfolgt vollautomatisiert basierend auf einer CAD-Datei und die Produktionsmaschinen werden digital gesteuert.

Das 3D-Druckverfahren ist bereits über das Stadium hinaus, in dem es ausschließlich für die Fertigung von Prototypen verwendet wurde. Es kann zwischen einer Vielzahl von verschiedenen Anwendungsgebieten mit jeweils unterschiedlichen technischen Anforderungen differenziert werden. Aufschlussreich sind hier die regelmäßig von Gartner veröffentlichten „Hype Cycle“. Der Hype Cycle bildet den Reifegrad von neuen Technologien und damit die aktuelle praktische Relevanz dieser im Kontext unterschiedlicher Anwendungsgebiete ab. Gemäß dieser Betrachtung durchlaufen Technologien bzw. ihre Varianten unterschiedliche Stufen bis hin zur Marktreife. In Abbildung 19 wird z.B. deutlich, dass im Bereich des 3D-Drucks bereits einige Verfahren die Marktreife gemessen an der Produktivität der Technologien erlangt haben und eine Reihe von weiteren Anwendungsgebieten zum Sprung in dieses Segment ansteht.

Abbildung 19: Gartner Hyper Cycle 3D Printing 2018



Beim 3D-Druck handelt es sich keinesfalls um eine noch im Anfangsstadium ihrer Entwicklung befindliche Technologie. Bereits heute verfügt sie über eine verhältnismäßig hohe Marktrelevanz, so dass eine Auseinandersetzung mit den steuerlichen bzw. verrechnungspreistechnischen Herausforderungen geboten ist.

Nachfolgend wird der kommerzielle 3D-Druck als Alternative zu den traditionellen bzw. konventionellen Fertigungsverfahren untersucht. In diesem Zusammenhang spricht man häufig auch von Rapid Manufacturing, Additive Manufacturing bzw. Additive Fertigung¹⁹³. Branchenspezifische Aspekte werden in der weiteren Betrachtung vernachlässigt bzw. nur beispielhaft zur Veranschaulichung herangezogen. Die nachfolgenden Ausführungen können daher lediglich für die Verrechnungspreise relevante Tendenzen aufzeigen, die für jeden Einzelfall zu analysieren sind.

bb. Merkmale der Additiven Fertigung

Für die Befassung mit der Additiven Fertigung aus Sicht der steuerlichen Verrechnungspreise ist zunächst eine Betrachtung der wesentlichen Merkmale dieser Produktionsverfahren, u.a. in Abgrenzung zu den konventionellen Verfahren, erforderlich. Im Fokus stehen dabei ihr Einfluss auf die

¹⁹³ Vgl. Zäh, Wirtschaftliche Fertigung mit Rapid-Technologien – Anwender-Leitfaden zur Auswahl geeigneter Verfahren, 1. Aufl., 2006, 10.

Struktur der Wertschöpfung und ihre mögliche Aufteilung zwischen den verschiedenen rechtlichen Einheiten in Konzernen.

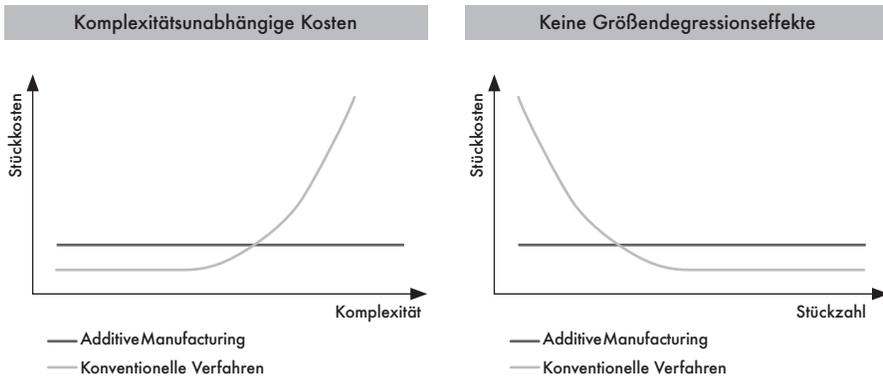
aaa. Abgrenzung zu konventionellen Produktionsverfahren

Ausgangspunkt der Betrachtung ist die für jeden Produktionsprozess geltende Zielsetzung, die Stückkosten unter Berücksichtigung von Nebenbedingungen wie Qualität, Flexibilität und Variantenvielfalt zu optimieren bzw. zu reduzieren. In Abgrenzung zu konventionellen Produktionsverfahren werden die Vorteile der Additiven Fertigung, die zu einer Disruption in fertigungsintensiven Sektoren führen können, in folgenden drei Bereichen gesehen:

1. **Machbarkeit:** Additive Fertigungsverfahren erlauben die Herstellung von komplexen Geometrien, deren manuelle Fertigung bisher physikalisch nicht möglich war. Hier liegt die Disruption nicht in der Verbesserung der Fertigung von Produkten aus dem bestehenden Produktportfolio, sondern in der Erweiterung des Spektrums der technisch umsetzbaren Produkte.
2. **Variation:** Mit der Additiven Fertigung besteht die Möglichkeit, Produkte mit mehr Variationen und einem höheren Individualisierungsgrad herzustellen, als dies konventionelle Produktionsverfahren unter Einbeziehung des Wirtschaftlichkeitskalküls erlauben. Somit können individuelle Kundenbedürfnisse bedarfsgerechter bedient werden. Dabei ist es z.B. von Vorteil, dass für die Fertigung keine Werkzeuge oder Formen erforderlich sind, die je nach Produktvariation angepasst bzw. neu erstellt werden müssen. Insbesondere in Sektoren, in denen immer kürzere Produktlebenszyklen zum Tragen kommen, kann der Einsatz von 3D-Druck von Vorteil sein.
3. **Effizienz:** In der konventionellen Fertigung unterscheidet man zwischen der Massenfertigung bzw. Fließfertigung auf der einen Seite und der Werkstattfertigung bzw. Manufaktur auf der anderen Seite. Letzterer, durch eine Reihe von manuellen Arbeitsschritten geprägter Ansatz erlaubt im Vergleich zur Fließfertigung eine deutlich höhere Flexibilität, führt aber in der Konsequenz zu einer deutlich geringeren Produktionseffizienz und damit höheren Stückkosten. Additive Fertigungsverfahren ersetzen diese manuellen Arbeitsschritte und erhöhen damit die Effizienz und damit auch die Wettbewerbsfähigkeit bei gleichzeitig flexiblerer Fertigung.

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Faktoren ergeben sich im Vergleich zwischen additiven und konventionellen Produktionsverfahren ökonomische Implikationen, die direkte Auswirkung auf die Ausgestaltung eines Verrechnungspreissystems haben können. Vereinfacht dargestellt (vgl. Abbildung 20) sind die Stückkosten von im Additiven Fertigungsverfahren hergestellten Produkten bei geringen Stückzahlen tendenziell geringer als bei traditionellen Verfahren. Gleichzeitig erlaubt der 3D-Druck geringere Stückkosten bei zunehmender Komplexität der herzustellenden Produkte.

Abbildung 20: Vergleich der Kostenstruktur von additiven mit konventionellen Verfahren¹⁹⁴



Im Ergebnis ist das Additive Produktionsverfahren die dominante Alternative bei individuell auf die Kunden zugeschnittenen Produkten, die einen hohen Grad an Individualisierung benötigen. Abhängig von der weiteren technologischen Entwicklung wird sich das Anwendungsgebiet von Additiven Verfahren ausweiten und auch in die bisher aufgrund der erforderlichen Serientauglichkeit ausschließlich konventionellen Produktionsverfahren vorbehaltenen Produktbereiche vordringen bzw. diese gegebenenfalls verdrängen.

bbb. Implikationen für die Wertschöpfung

Aus ertragssteuerlicher bzw. verrechnungspreistechnischer Sicht ist die Aufteilung der Wertschöpfung im Konzern Ausgangspunkt für die Aufteilung

¹⁹⁴ Vgl. Baldinger, Supply chain management für additive manufacturing, Konzepte, Werkzeuge und Prozesse für die Zusammenarbeit mit Dienstleistern zur Reduktion der Risiken beim Einstieg in additive Manufacturing, 2016, Abruf 11.3.2019: <https://www.research-collection.ethz.ch/handle/20.500.11850/114551>.

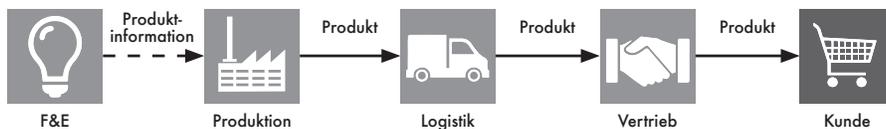
des Steuersubstrats zwischen den verschiedenen Legaleinheiten. Unter der Berücksichtigung der bisher dargestellten Möglichkeiten ist die Einführung der Additiven Fertigung insbesondere unter zwei Gesichtspunkten zu betrachten:

1. Inwieweit führt das Verfahren zu einer Verdrängung von konventionellen Fertigungsverfahren im Unternehmen und damit auch zu einer Verdrängung der etablierten Produktionseinheiten im Konzern.
2. Inwieweit verändert ein Verfahren die klassische Aufgabenteilung im Konzern, z.B. zwischen der Vertriebseinheit auf der einen Seite und der Produktionseinheit auf der anderen Seite.

In beiden Fragestellungen stehen sowohl die Veränderung der Gesamtwertschöpfung (d.h. unter Einbeziehung des Kunden) als auch die Wertschöpfung innerhalb eines Konzerns im Fokus. Nachfolgend werden beispielhaft verschiedene Szenarien kurz beleuchtet. Diese sind keinesfalls als abschließend zu betrachten. Mit jeder neuen Geschäftsmodellvariante ist schließlich die Frage nach der Verteilung der Wertschöpfung neu zu stellen, und in der Praxis ist eine Vielzahl von Permutationen denkbar.

Ausgangspunkt ist eine konventionelle Wertschöpfungskette, die sich aus Vereinfachungsgründen auf die Funktionen Forschung und Entwicklung („F&E“), Produktion, Logistik und Vertrieb beschränken soll (vgl. Abbildung 21). Die F&E-Einheit liefert in diesem Beispiel die für die Fertigung notwendigen Produktinformationen (z.B. technische Spezifikationen, Zeichnungen etc.) sowie dazugehörige Nutzungsrechte an die Produktionseinheit, welche das Produkt herstellt und es über die Logistik an den Vertrieb verteilt. Der Vertrieb liefert das Produkt anschließend an den Kunden.

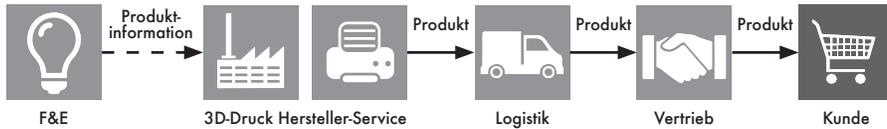
Abbildung 21: Konventionelle Wertschöpfung



Die Einführung der Additiven Fertigung kann nun, wie in Abbildung 22, zu einer Veränderung der Produktionsfunktion (nachfolgend auch als „Szenario 1“ bezeichnet) führen. Mittels 3D-Verfahren erweitert diese entweder das bestehende Produktportfolio oder substituiert bestehende Produktionsverfahren. In beiden Fällen verbleibt die produktionsbezogene Wertschöp-

fung bei der Produktionseinheit. In der Praxis sind z.B. Fälle beobachtbar, in denen Produktionsunternehmen einen Hersteller-Service für 3D-Druck am Markt anbieten und so ihre Wertschöpfung verbreitern. So bietet der für seine Metallverarbeitungs-kompetenz bekannte österreichische Konzern voestalpine AG mittlerweile vielfältige Lösungen im Bereich des 3D-Drucks parallel zu seinem bestehenden Kerngeschäft an. Das Angebot des Konzerns umfasst so auch einen 3D-Herstell-Service.¹⁹⁵

Abbildung 22: Szenario 1 – Additive Fertigungsverfahren im Produktionsbereich¹⁹⁶



Eine deutliche Veränderung in der Wertschöpfung ist für den in Abbildung 23 dargestellte Fall zu attestieren (nachfolgend als „Szenario 2“ bezeichnet). Die F&E-Einheit bleibt weiterhin relativ unberührt von den Veränderungen, sie liefert die für die Herstellung benötigten Produktinformationen und Nutzungsrechte, nun jedoch direkt an die Vertriebseinheit. Letztere stellt vor Ort das Produkt im 3D-Druckverfahren her. Denkbar ist ein solches Modell für stark auf einen Kunden zugeschnittene, hoch komplexe Bauteile, die einen engen Austausch mit dem Kunden bzw. dem Anwendungsbereich beim Kunden unter Vermeidung von langen Lieferzeiten erfordern (z.B. im Luftfahrtbereich). Die klassische Produktions- und Logistikfunktionen entfallen in der Wertschöpfung vollständig und die bisher tätigen Einheiten werden in der Wertschöpfung nicht mehr benötigt.

Abbildung 23: Szenario 2 – Additive Fertigungsverfahren im Vertriebsbereich¹⁹⁷



In einer letzten Variante verfügt der Kunde entweder über eigene 3D-Druckressourcen oder hat Zugriff auf einen lokalen, ebenfalls unabhängigen

¹⁹⁵ Vgl. <https://www.voestalpine.com/additive-manufacturing/en/>, letzter Abruf am 24.4.2019.

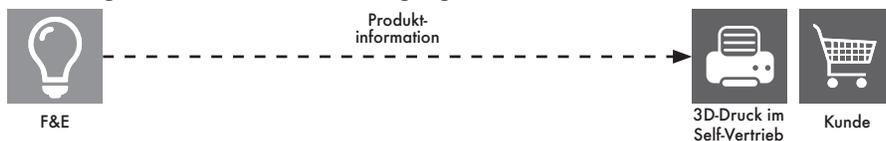
¹⁹⁶ In Anlehnung an Thomas/Kammler/Zobel/Sossna/Zarvic, IM+io 2016, 58, 60.

¹⁹⁷ In Anlehnung an Thomas/Kammler/Zobel/Sossna/Zarvic, IM+io 2016, 58, 61.

Dienstleister, der im Auftrag des Kunden ein Produkt herstellt (vgl. Abbildung 24). Die dafür benötigten Produktinformationen und Nutzungsrechte werden weiterhin über die F&E-Einheit des Konzerns bereitgestellt. In der Praxis wäre es durchaus denkbar, dass zusätzlich noch eine Vertriebsseinheit zwischengeschaltet wird, die den Vertrieb der Produktinformationen bzw. Nutzungsrechte gegenüber den unabhängigen Kunden verantwortet.

Auch weil es sich noch um eine relativ neue Technologie handelt und sich viele Unternehmen noch in der Erprobungsphase sehen, ist das „Outsourcing“ der Herstellung mittels Additiver Fertigungsverfahren eine Möglichkeit für Konzerne, ihre eigenen Risiken in diesem Geschäftsfeld zunächst zu begrenzen. So sind in der Praxis verschiedene Geschäftsmodelle beobachtbar, in denen Unternehmen einen 3D-Druck-Service anbieten und faktisch als Auftragsfertiger für Dritte operieren.

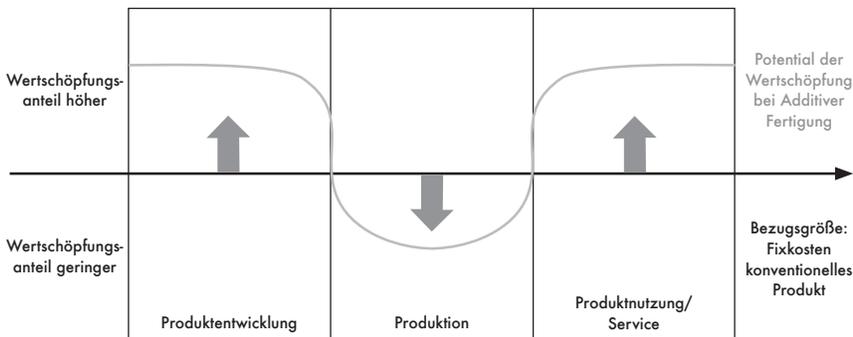
Abbildung 24: Szenario 3 – 3D-Fertigung beim Kunden



Anhand der Darstellung verschiedener Ausgestaltungen der Wertschöpfung durch den Einsatz von 3D-Druckverfahren wird ein weiterer Unterschied zu den konventionellen Verfahren deutlich. Bei Unternehmen mit klassischen Produktionsverfahren ist regelmäßig eine starke Zentralisierung der Produktionssteuerung beobachtbar. So werden z.B. für bestimmte Produktgruppen Kompetenzzentren gebildet und die Auslastung der Werke wird zentral geplant bzw. koordiniert. Ziel ist dabei die Optimierung der Gesamtauslastung. Für diese Betrachtung ist es erst einmal unerheblich, inwieweit die Zentralisierung auch mit einer Bündelung sämtlicher Chancen und Risiken (z.B. wie bei Prinzipalmodellen beobachtbar) einhergeht. Additive Fertigungsverfahren führen tendenziell hingegen zu einer stärkeren Dezentralisierung der fertigungsnahen Aktivitäten, denn nur durch Kundennähe und kurze Lieferwege können die Vorteile gegenüber den klassischen Verfahren ausgespielt werden. So erlaubt der Einsatz Additiver Fertigungsverfahren eine Entflechtung der Logistik und damit auch die Reduktion von Fracht- und Logistikkosten. Zwar werden weiterhin die für das 3D-Druckverfahren benötigten Rohmaterialien bezogen, jedoch besteht bei der Auswahl der Zulieferer vermutlich eine höhere regionale Flexibilität als bei den fertigen Erzeugnissen.

Neben der eher territorial geprägten Betrachtung der Auswirkungen des 3D-Druck auf die Wertschöpfung ist ebenfalls in Betracht zu ziehen, dass die Verwendung einer Additiven Fertigung auch Auswirkungen auf den relativen Beitrag einzelner Funktionen in der Wertschöpfung haben kann. Betrachtet man z.B. den Anteil der im Zusammenhang mit einer Funktion anfallenden Aufwendungen und insbesondere Fixkosten, so verschiebt sich in der Additiven Fertigung das Gewicht in Richtung der Produktentwicklung und Produktnutzung (vgl. Abbildung 25). Der Fokus liegt stärker auf den Kunden bzw. der Individualisierung der Kundenlösung und weniger auf der Durchführung der Produktionsschritte selbst. Jüngstes Beispiel für die Individualisierung von Produkten ist das Angebot der BMW-Tochter MINI, die für ausgewählte Fahrzeugteile wie Dekor- oder Einstiegsleisten ein Design nach Kundenwunsch anbietet.¹⁹⁸

Abbildung 25: Veränderung der Wertschöpfungstiefe durch 3D-Druck¹⁹⁹



Die OECD hat die sich daraus ergebenden Herausforderungen erkannt und sich in ihrem Diskussionspapier zu digitalen Geschäftsmodellen in 2018²⁰⁰ eingehender mit der Thematik der Wertschöpfung beschäftigt. Ein Kernaspekt ist dabei die Systematisierung von Wertschöpfung anhand von Geschäftsmodelltypen. Ausgangspunkt ist das klassische Modell von Porter,

¹⁹⁸ https://yours-customised.mini/INTERSHOP/web/WFS/MINI-CUPA-Site/en_GB/-/EUR/#app/de/home, letzter Abruf 23.4.2019.

¹⁹⁹ Vgl. *Strauß*, Wie der 3D-Druck die Wertschöpfung verändert, *Industrieanzeiger* 16.16, 41.

²⁰⁰ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, 2018.

welches eine sequentielle Abfolge der Wertschöpfungsstufen vorsieht.²⁰¹ Die Digitalisierung von Geschäftsmodellen erfordert jedoch einen neuen Blick auf die Organisation der Wertschöpfung, so dass die OECD das Modell des Value Shop und des Value Network als Alternativen für die Beschreibung von Wertschöpfung betrachtet.²⁰² Beschäftigt man sich mit den möglichen Ausprägungen eines auf den Einsatz von Additiven Fertigungsverfahren ausgerichteten Geschäftsmodells, so findet man hier Parallelen zu der Idee des Value Shop.

Im Fokus eines als Value Shop aufgebauten Geschäftsmodells steht die Lösung eines Kundenproblems bzw. die Befriedigung eines Kundenbedarfs.²⁰³ Zur Lösung des Kundenproblems kommt eine Kombination von Hardware, Software und Know-how zum Einsatz. Primäre Aktivitäten sind die Problemfindung, Problemlösung, die Auswahl des geeigneten Lösungsansatzes, die Umsetzung sowie die anschließend Kontrolle der Ergebniserreichung (vgl. auch Abbildung 26).²⁰⁴ Angewandt auf die bisher gezeigten Beispiele zur Additiven Fertigung lassen sich hier verschiedene Parallelen erkennen. Auch hier liegt der Schwerpunkt auf der Entwicklung einer individuellen Kundenlösung. Der Fertigung, also der Umsetzung der Lösung, wird dabei im Value Shop nur verhältnismäßig wenig Bedeutung eingeräumt. Wesentliche Werttreiber sind z.B. die für die Problemlösung benötigten Experten, die organisatorische Verknüpfung der für die Problemlösung erforderlichen Aktivitäten und der für sie verantwortlichen Personen sowie die aus der Umsetzung von Projekten gewonnenen Erkenntnisse und Erfahrungen. Beispielsweise benötigt eine Kunde ein Präzisionsbauteil wie einen Induktor, welcher eine in der Serienfertigung nicht abbildbare Geometrie besitzen muss. Gemeinsam mit dem Kunden werden nun verschiedene Lösungsmöglichkeiten hinsichtlich Form, Geometrie und Materialeinsatz entwickelt. Neben der Möglichkeit zur Umsetzung der benötigten Geometrie ist dabei die schnelle Herstellung von funktionsfähigen Prototypen entscheidend. Dieses „Rapid Prototyping“ ermöglicht im Rahmen eines itera-

²⁰¹ Vgl. *Porter*, *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, 1985.

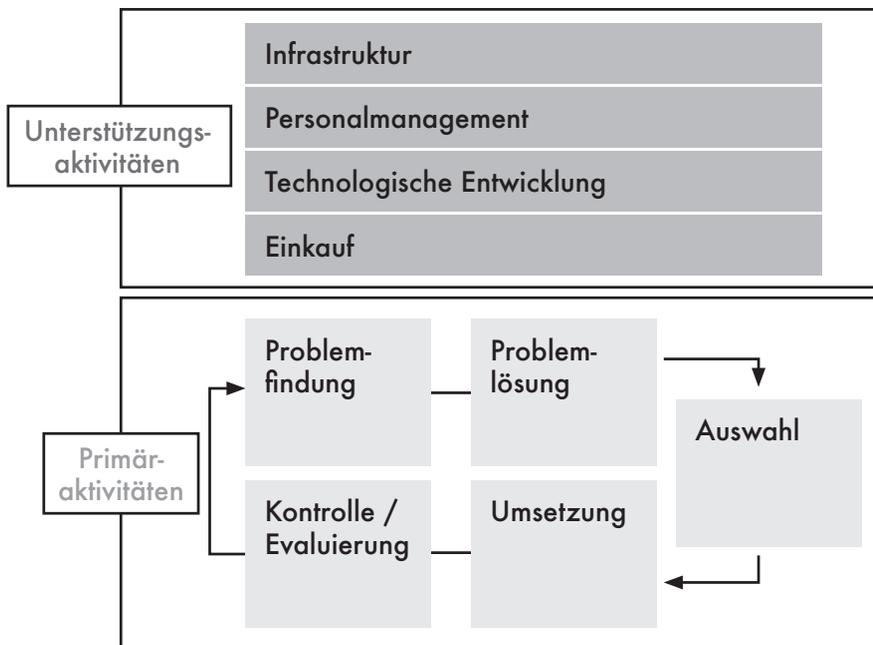
²⁰² Vgl. *Stabell*, *Configuring Value for Competitive Advantage: On Chains, Shops, and Networks*, *Strategic Management Journal* 1998, 413, 415.

²⁰³ Vgl. OECD, *Interim Report*, 2018, Tz. 89 ff.; *Stabell*, *Configuring Value for Competitive Advantage*, *Strategic Management Journal* 1998, 413, 420.

²⁰⁴ Vgl. OECD, *Interim Report*, 2018, Tz. 94; *Stabell*, *Configuring Value for Competitive Advantage*, *Strategic Management Journal* 1998, 413, 425.

tiven Prozesses gemeinsam mit dem Kunden das Herausfiltern der für den Kunden optimalen Lösung. Neben dem Design und der Fertigung beinhaltet dies weitere Aktivitäten z.B. im Zusammenhang mit der Auswahl und Dosierung der benötigten Rohstoffe sowie die Berücksichtigung unterschiedlicher 3D-Druckverfahren. Dabei profitiert der Kunden von dem Erfahrungswissen seines Ansprechpartners bei z.B. der Eingrenzung der zielführenden Lösungswege. Die Klassifizierung als Value Shop unterstreicht damit auch noch einmal die Vermutung, dass die Einführung von Additiven Fertigungsverfahren zu einer Verschiebung der Bedeutung einzelner Wertschöpfungsstufen führen kann.

Abbildung 26: Value Shop Diagramm



Insgesamt ist festzuhalten, dass die Nutzung der Additiven Fertigung in Abhängigkeit von dem geplanten Geschäftsmodell erheblichen Einfluss auf die Wertschöpfung haben kann. Entsprechend sind diese Veränderungen in der Wertschöpfung aus Verrechnungspreissicht zu analysieren und zu würdigen.

ccc. Auswirkung auf das Entstehen von geistigem Eigentum

Im Zusammenhang mit der Veränderung der Wertschöpfung durch Additive Fertigung gilt es ebenfalls die Zuordnung von geistigem Eigentum zu betrachten. Rechtlich fällt der Schutz des im Zusammenhang mit dem Einsatz von Additiven Fertigungsverfahren entstehenden geistigen Eigentums unter gewerbliche Schutzrechte wie z.B. das Patent-, Gebrauchsmuster und Designrecht, das Urheber- und Datenbankrecht sowie das Wettbewerbsrecht.²⁰⁵ Die sich daraus ableitenden Rechtspositionen legen fest, welcher Einheit im Konzern das rechtliche Eigentum zugesprochen wird.²⁰⁶ Für die Zuordnung des durch die Nutzung des geistigen Eigentums erwirtschafteten zu versteuernden Einkommens sind diese Rechtspositionen lediglich ein Indiz, jedoch nicht ausschlaggebend, da hier auf den funktionalen Beitrag der Einheiten im Konzern abgestellt wird.²⁰⁷ Daher wird die rechtliche Betrachtung nachfolgend ausgeblendet.

Es wurde bereits ausgeführt, dass sich die Additive Fertigung in Abgrenzung zu konventionellen Produktionsverfahren durch den hohen Grad an Kundenindividualisierung auszeichnet. Dies führt zu einer vermeintlichen Aufwertung der kundennahen Funktionen, so dass die lokale Vertriebseinheit durch ihre Nähe zum Kunden deutlich stärker in den Entwicklungsprozess eingebunden wird. Dies beinhaltet z.B. die Aufnahme und Einarbeitung von Kundenfeedback, die Anpassung eines Produktes basierend auf der Kundenspezifikation sowie die Herstellung diverser Prototypen, anhand derer Verbesserungen an dem Produkt vorgenommen und nachvollzogen werden. Es stellt sich damit die Frage, inwieweit die Vertriebseinheit (bzw. auch die Produktionseinheit im Szenario 1) durch ihr Mitwirken an der Produktentwicklung zumindest anteilig funktionales Eigentum an dem Produkt- bzw. Prozess-Know-how für sich beanspruchen kann. Dieses funktionale Eigentum würde in der Konsequenz dazu führen, dass diese Einheit an den finanziellen Rückflüssen aus der Nutzung des geistigen Eigentums beteiligt sein müsste.

Für die Zuordnung der bei dieser Tätigkeit eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter ist das sog. DEMPE-Konzept der OECD anzuwenden.²⁰⁸ Für die Zuordnung relevanter Funktionen sind die Entwicklung (**D**evelopment), Ver-

²⁰⁵ Vgl. *Wiedemann/Engbrink*, InTeR 2017, 75.

²⁰⁶ Vgl. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017, Tz. 6.37.

²⁰⁷ Vgl. OECD Guidelines, 2017, Tz. 6.42–6.43.

²⁰⁸ Vgl. OECD Guidelines, 2017, Tz. 6.32 ff.

besserung (**E**nhancement), Erhaltung (**M**aintenance), der Schutz (**P**rotection) und die Nutzung (**E**xploitation) der Wirtschaftsgüter relevant. Folgt man dem DEMPE-Ansatz, so ist anzunehmen, dass die Vertriebs- bzw. Produktionseinheit durch ihr Mitwirken in diesem Prozess, welches z.B. in Anlehnung an die in Abbildung 23 dargestellte Wertschöpfungskette als Development, Enhancement und/oder Exploitation klassifiziert werden kann, zumindest einen Anteil an dem funktionalen Eigentum erlangt.

Das zuzuordnende geistige Eigentum mag zwar prinzipiell kundenspezifisch sein, jedoch ist anzunehmen, dass dieses auch in anderen Kundenanwendungen entweder direkt oder indirekt zum Einsatz kommen kann und damit einen Wert über den einzelnen Kundenauftrag hinaus besitzt.²⁰⁹ Dieser Beitrag zur Entwicklung von kundenspezifischen Lösungen, der i.d.R. auch den Einsatz von höher qualifizierten Mitarbeitern durch die Vertriebseinheit erforderlich machen wird, und damit das anteilige funktionale Eigentum an dem entstandenen geistigen Eigentum ist entsprechend in den Verrechnungspreisen abzubilden.

ddd. Abgrenzung zu weiteren digitalen Geschäftsmodellen

Digitale Geschäftsmodelle zeichnen sich durch eine Reihe von Merkmalen aus, die sie von konventionellen Geschäftsmodellen unterscheidet und aus Sicht der Gesetzgeber eine gesonderte Befassung mit ihnen erforderlich macht.²¹⁰ Dabei stellt sich insbesondere die Frage, inwieweit das bestehende steuerrechtliche Instrumentarium ausreichend ist, um für eine sachgerechte und faire Besteuerung dieser Geschäftsmodelle zu sorgen.

Für die abschließende Befassung mit den ertragssteuerlichen bzw. verrechnungspreisrelevanten Aspekten von auf 3D-Druck basierenden Geschäftsmodellen wird daher nachfolgend anhand der von der OECD identifizierten Charakteristika digitaler Geschäftsmodelle eruiert, inwieweit die vermeintlichen Herausforderungen für die Besteuerung auch für diese Geschäftsmodellausprägungen gelten. Bei der Charakterisierung stellt die OECD im Wesentlichen auf folgende drei Merkmale ab:

- Ein Charakteristikum besteht in der einfachen, grenzüberschreitenden Skalierung von Geschäftsmodellen, ohne dabei zwingend eine lokale Prä-

²⁰⁹ Vgl. auch die Ausführungen zur Klassifizierung von 3D-Druck-basierten Geschäftsmodellen als Value Shop in Abschnitt II.2.

²¹⁰ Vgl. OECD, Interim Report, 2018, Tz. 1–3.

senz in den einzelnen Jurisdiktionen zu besitzen.²¹¹ Dabei können Kunden in unterschiedlichen Lokationen problemlos zeitgleich mit den gleichen Produkten bedient werden. Diese Klassifizierung gilt nur sehr eingeschränkt für die Additive Fertigung. Die Technologie führt zwar prinzipiell zu einer räumlichen und zeitlichen Flexibilisierung der Fertigung, jedoch erfolgt die Leistungserbringung eines Produktes nach wie vor stationär. Durch die Verwendung physischer Produktionsverfahren sind ferner der Skalierung ebenfalls Grenzen durch die verfügbaren Ressourcen – d.h. für die Fertigung benötigte Rohstoffe sowie Produktionskapazität in Form von Druckern – gesetzt.

- Ein weiteres Merkmal besteht in der vergleichsweise großen Abhängigkeit der Geschäftsmodelle von immateriellen Wirtschaftsgütern inklusive geistigem Eigentum.²¹² Dies gilt auch für Geschäftsmodelle im Bereich der Additiven Fertigung.²¹³ Die Bedeutung äußert sich in dem durch die Individualisierung der Kundenlösung entstehenden geistigen Eigentum. Die Investitionen in die Schaffung dieses Know-how erfolgen jedoch kundenspezifisch und damit i.d.R. projektbezogen. Die Vorgehensweise ähnelt damit auch konventionellen Geschäftsmodellen wie in der Automobilzulieferindustrie, in der kundenspezifische Produkte bzw. Lösungen gemeinsam entwickelt und umgesetzt werden. Hingegen ist eher weniger von signifikanten Investitionen z.B. in eine Technologie oder Plattform auszugehen, deren Amortisation erst über mehrere Jahre erwartet werden kann.²¹⁴
- Als drittes Kriterium führt die OECD die Verwendung von Nutzerdaten, die Beteiligung von Nutzern an der Wertschöpfung („User Participation“) und die Generierung von Synergien in diesem Kontext an.²¹⁵ Die Bereitstellung von Daten durch Nutzer bzw. die Beiträge von Nutzern, die zu Synergien bzw. zu einem wirtschaftlichen Vorteil beim betrachteten Unternehmen führen, treffen nur sehr bedingt für die Additive Fertigung zu. Für die in diesem Beitrag dargestellten Modelle kann unterstellt werden, dass Kundendaten weiterhin nur transaktionsbezogen Verwendung

²¹¹ Vgl. OECD, Interim Report, 2018, Tz. 33.

²¹² Vgl. OECD, Interim Report, 2018, Tz. 34.

²¹³ Vgl. Abschnitt II.2.

²¹⁴ Für diese Ausführung wird unterstellt, dass die für die Additive Fertigung benötigten Anlagen, d.h. die 3D-Drucker, und damit auch diese Technologie über fremde Dritte beschafft und damit nicht selbst entwickelt werden.

²¹⁵ Vgl. OECD, Interim Report, 2018, Tz. 35.

finden. Zwar ist ebenfalls davon auszugehen, dass in einem Kundenprojekt gewonnenes Wissen auch in anderen Projekten/Aufträgen verwendet wird. Dies dürfte jedoch für jede Branche zutreffen, die sich auf die Entwicklung kundenspezifischer Lösungen fokussiert, und stellt damit keine in der Digitalisierung begründete Besonderheit dar.

Zusammengefasst kann festgestellt werden, dass der Einsatz von Additiven Fertigungsverfahren zu einer höheren Mobilität und zu einer Teildigitalisierung (z.B. in Form der Maschinensteuerung) führt, jedoch treffen wesentliche, von der OECD genannte Merkmale digitaler Geschäftsmodelle hier nicht zu. Insofern werden auch aktuelle Überlegungen zur Besteuerung digitaler Umsätze bzw. der Begründung von digitalen Präsenzen für die nachfolgende Betrachtung ausgeblendet.

cc. Verrechnungspreisaspekte von 3D-Druck-basierten Geschäftsmodellen

Es wurde bereits gezeigt, dass die Einführung Additiver Fertigungsverfahren zu einer Veränderung der Wertschöpfung führen wird. Der Grad der Veränderungen ist abhängig vom jeweiligen Geschäftsmodell. Es ist absehbar, dass nicht jede Branche gleichermaßen von der durch Additive Herstellungsverfahren ausgelösten Disruption betroffen sein wird. Nachfolgend werden die verrechnungspreisrelevanten Fragestellungen aufgezeigt, denen sich ein Unternehmen bei der Einführung von Additiven Fertigungsverfahren in ihrem jeweiligen Unternehmen prinzipiell stellen muss.

aaa. Funktionsverlagerung

Die digitale Transformation im Zusammenhang mit Additiven Fertigungsverfahren wird sich prinzipiell auf die Aufteilung der Wertschöpfung innerhalb von Konzernen auswirken. Die Neuverteilung der Wertschöpfung kann dabei zu der Verlagerung von Funktionen und (immateriellen) Wirtschaftsgütern führen, die in einer Funktionsverlagerung i.S.v. § 1 Abs. 3 AStG münden kann. Zu Veranschaulichungszwecken wird nachfolgend insbesondere auf das Szenario 2 abgestellt, d.h. Produkte werden durch die Vertriebs-einheit mittels des Additiven Produktionsverfahrens hergestellt. Dazu wird angenommen, dass die Vertriebseinheit in einer anderen Jurisdiktion ansässig ist als die Produktionseinheit.

Von einer Funktionsverlagerung ist dann auszugehen, wenn immaterielle Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie die mit ihnen zusammenhängenden Chancen und Risiken übertragen oder überlassen werden, um ein

anderes verbundenes Unternehmen in die Lage zu versetzen, zukünftig eine bisher im Inland ausgeübte Funktion zu übernehmen.²¹⁶ Weitere Voraussetzung ist dabei, dass die Funktion im Inland als Folge der Funktionsverlagerung eingestellt wird. Viele Unternehmen werden Additive Fertigungsverfahren zunächst parallel zu ihren bestehenden Fertigungsprozessen einsetzen, um Erfahrungen mit dieser neuen Technologie zu sammeln. Es findet damit zumindest zunächst keine Einstellung einer Funktion im Inland statt. Vorbehaltlich der Frage, inwieweit bei dem Additiven und dem traditionellen Fertigungsverfahren i.S. des § 1 Abs. 3 AStG von substituierenden Funktionen auszugehen ist, kann für diese Fälle zunächst von einer Funktionsverdopplung i.S. § 1 Abs. 6 FVerIV ausgegangen werden. Es ist aber nicht auszuschließen, dass mit dem Erfolg des neuen, parallellaufenden Geschäftsmodells dieses sukzessiv das konventionelle Modell kannibalisieren wird. Somit besteht die Gefahr einer schleichenden Funktionsverlagerung. Formalrechtlich besteht zwar lediglich eine zu beachtende Fünfjahresfrist²¹⁷, jedoch ist für den Einzelfall zu prüfen, ob aufgrund der Tatbestandsmerkmale auch eine Funktionsverlagerung über die Frist hinaus noch ausgelöst werden kann, da die Tatbestandsmerkmale kumulativ erst zu einem Zeitpunkt in der Zukunft gleichzeitig erfüllt sind.

Wird hingegen die inländische konventionelle Produktion durch eine im Ausland aufgebaute Additive Fertigung direkt abgelöst, so ist die Frage zu stellen, ob die Tatbestandsmerkmale für eine Funktionsverlagerung erfüllt sind. Dabei ist davon auszugehen, dass zwischen den eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgütern, wenn schon keine Identität, so doch zumindest eine größere Überschneidung besteht. Das Tatbestandsmerkmal einer Überlassung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern kann daher als erfüllt anzusehen sein. Darüber hinaus ist zu prüfen, inwieweit eine Funktion Gegenstand der Verlagerung ist. Für die weiteren Überlegungen wird unterstellt, dass sowohl die konventionelle Produktionsfunktion als auch die Additive Produktionsfunktion als „organischer Teil eines Unternehmens“ i.S.v. Tz. 18 Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung angesehen werden können. D.h. es handelt sich um klar „abgrenzbare Tätigkeiten unter Nutzung von bestimmten Wirtschaftsgütern“, denen auch Aufwendungen und Erträge zugeordnet werden können.

²¹⁶ Vgl. § 2 Abs. 2 S. 1 FVerIV.

²¹⁷ Vgl. § 1 Abs. 2 S. 3 FVerIV.

Es stellt sich jedoch berechtigterweise die Frage, inwieweit das vermeintlich abgebende und vermeintlich aufnehmende Unternehmen die gleiche Funktion ausüben. So bedienen sich die vermeintlichen abgebenden und aufnehmenden Unternehmen unterschiedlicher Produktionsverfahren. Bei enger Auslegung von § 1 Abs. 2 S. 1 dürfte hier von unterschiedlichen Funktionen auszugehen sein. So wird z.B. das Kriterium des Funktionsträgers i.S. einer Abteilung oder Stelle als Ausgangspunkt für die Identifizierung einer Funktion in der Literatur untersucht.²¹⁸ Eine Stelle wird i.d.R. durch ihre Stellenbeschreibung charakterisiert, der auch eine arbeitsrechtliche Bedeutung beizumessen ist. Aufgrund der zu erwartenden Unterschiede zwischen den in der konventionellen Fertigung und den in der der Additiven Fertigung bestehenden Anforderungen an den Arbeitnehmer (inklusive der Qualifikation) kann hier von grundlegend unterschiedlichen Stellenbeschreibungen und damit Stellen ausgegangen werden. Dies würde dafürsprechen, dass es sich um nicht identische Produktionsverfahren handelt.

Da es dem Begriff der Funktion an einer klaren, rechtlichen Definition fehlt, bestehen hier jedoch Interpretationsspielräume.²¹⁹ Die Finanzverwaltung, die ein Interesse hat, das Steuersubstrat im Inland zu sichern, wird eher einer weiter gefassten Auslegung folgen. So spricht das BMF-Schreiben zur Funktionsverlagerung lediglich von der „Produktion“, „Montage“ sowie „Bearbeitung und Veredelung von Produkten“ als einzelner Funktion²²⁰. Gleichzeitig fordert die Finanzverwaltung hier jedoch eine tätigkeits- und objektbezogene Definition wie die Produktion eines bestimmten Produktes oder einer Produktgruppe.²²¹ Folgt man dieser Logik, die nach Auffassung des Autors eine sehr weite Auslegung darstellt, so wäre die Verfahrenstechnik (d.h. konventionell versus additiv) für die Beurteilung gegebenenfalls unerheblich. Anders gestaltet sich der Fall, wenn neben dem Produktionsverfahren noch zusätzlich angeführt wird, dass die Produkte nicht identisch sind, da z.B. das Additive Produktionsverfahren die Kundenwünsche in größerem Umfang

²¹⁸ Vgl. *Ditz/Greinert*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff u.a., Außensteuerrecht, 87. Lieferung 10.2018, § 1 ASTG Tz. 1206.

²¹⁹ Vgl. *Waldens/Sprenger*, in AStG – eKommentar, § 1 Berichtigung von Einkünften (Fassung vom 1.1.2015), Tz. 91.

²²⁰ BMF v. 13.10.2010, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung), BStBl. I 2010, 774, Tz. 15.

²²¹ Vgl. BMF v. 13.10.2010, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl. I 2010, 774, Tz. 16.

erfüllen kann. In diesem Fall würde Tz. 57 Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung greifen, nach der die Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit, also die Herstellung eines neuen Produktes, nicht für eine Funktionsverlagerung qualifiziert.

Sind die Tatbestandsmerkmale für eine Funktionsverlagerung hingegen erfüllt, bleibt immer noch die Frage, ob nicht etwaige Ausnahmeregelungen des § 1 Abs. 3 AStG greifen. So könnte die ausländische Vertriebseinheit das Additive Fertigungsverfahren im Ausland im Auftrag der ursprünglich im Inland ansässigen Produktionseinheit im Wege der Auftrags- oder Lohnfertigung als Dienstleistung erbringen.²²² Dies setzt voraus, dass diese Fertigung im Ausland ausschließlich im Auftrag der inländischen Gesellschaft erfolgt und mittels der Kostenaufschlagmethode vergütet wird. Daraus wird abgeleitet, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile übertragen werden, die eine Ausgleichszahlung rechtfertigen.²²³ Die Möglichkeit dieser Gestaltung ist jedoch im Einzelfall zu prüfen, da die Anwendung des Additiven Fertigungsverfahrens und die damit ggf. stärkere direkte Interaktion mit dem Kunden bei der Produktentwicklung u.U. über das Profil einer mittels der Kostenaufschlagmethode vergüteten Routinefunktion i.S.v. Tz. 3.4.10.2 a) Verwaltungsgrundsätze-Verfahren hinausgeht, welche nur im geringen Umfang immaterielle Wirtschaftsgüter nutzt und nur geringe Risiken trägt.²²⁴

Bisher wurde unterstellt, dass es der Impuls des Steuerpflichtigen ist, das Additive Fertigungsverfahren bei der Vertriebseinheit anzusiedeln. Vielfach resultieren solche Entscheidungen jedoch aus einer durch den Markt bzw. die Kunden geäußerten Forderung, z.B. die Lieferzeiten und Frachtkosten zu reduzieren oder besser auf sie zugeschnittene Produkte zu produzieren. Zwar ist es für die Würdigung einer vermeintlichen Funktionsverlagerung unerheblich, ob das abgebende Unternehmen zukünftig in der Lage wäre, die Funktion aus „tatsächlichen oder rechtlichen Gründen“ auszuüben (z.B. weil der Kunde einen Auftrag entzieht)²²⁵, jedoch erkennt auch die Finanzverwaltung an, dass der Steuerpflichtige wenig Einfluss auf diese exogenen Faktoren hat. Diese sollen jedoch in der Bewertung des Transferpakets Berück-

²²² Vgl. § 2 Abs. 2 FVerIV.

²²³ Vgl. § 2 Abs. 2 S. 1 FVerIV.

²²⁴ Vgl. auch Abschnitt 3.

²²⁵ Vgl. BMF v. 13.10.2010, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl. I 2010, 774, Tz. 20.

sichtigung finden und nicht zu einer Negierung der Funktionsverlagerung per Definition führen. Droht z.B. der Auftragsverlust bei Nichtverlagerung, so soll nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung der Liquidationswert der nicht mehr benötigten Wirtschaftsgüter als Mindestpreis aus Sicht des abgebenden Unternehmens angesetzt werden.²²⁶ Da mit einem positiven Cashflow aus der Ausübung der Tätigkeit im Ausland zu rechnen ist, besteht ferner die Annahme, dass ein fremder Dritter i.d.R. bereit wäre, als aufnehmendes Unternehmen trotz der durch den Kunden erzwungenen Verlagerung ein Entgelt zu leisten.²²⁷

Die bisherigen Überlegungen beschäftigen sich ausschließlich mit der Produktionsfunktion selbst. Das Szenario 2 zeigt jedoch, dass mit der Einführung eines Additiven Fertigungsverfahrens im Ausland auch die Logistikfunktion obsolet wird. In vielen Fällen sind die dafür notwendigen Funktionen jedoch auf unabhängige Logistikunternehmen ausgelagert und stellen somit keine konzerninternen Funktionen. In diesem Fall ist daher nicht von einer Funktionsverlagerung auszugehen. Daher wird diese Funktion an dieser Stelle nicht weiter beleuchtet. Für das Szenario 3, in dem der Kunde lediglich die für den 3D-Druck benötigte Datei zur Verfügung gestellt bekommt und sich selbst um die Produktion kümmern muss, kann festgehalten werden, dass hier keine verbundene Auslandsgesellschaft involviert ist, so dass eine Funktionsverlagerung ausscheidet.

bbb. Laufende Vergütung

Mit der Einführung einer Additiven Fertigung stellt sich die Frage, wie die aus der Nutzung der Technologie resultierenden konzerninternen Liefer- und Leistungsbeziehung im Einklang mit dem in § 1 Abs. 3 AStG postulierten Fremdvergleichsgrundsatz preislich zu bewerten sind. Neben der Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode sind dabei auch die Qualifizierung der Transaktionsbeziehung – handelt es sich z.B. um ein Nutzungsentgelt, das einer Quellensteuer unterliegt, oder eine Warenlieferung – sowie die sachgerechte Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen für Zwecke der Verrechnungspreisbestimmung bzw. -verprobung.

Anders als bei anderen digitalen Geschäftsmodellen, die sich z.B. durch signifikante Skaleneffekte bzw. Grenzkosten gegen null charakterisieren lassen,

²²⁶ Vgl. § 7 Abs. 2 FVerIV i.V.m. BMF v. 13.10.2010, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl. I 2010, 774, Tz. 120.

²²⁷ Vgl. § 7 Abs. 5 FVerIV.

weisen Additive Fertigungsverfahren die klassischen Merkmale einer Produktionsfunktion auf. So fallen produktionsspezifische Aufwendungen wie Materialaufwendungen sowie Abschreibungen von für die Fertigung benötigten Anlagen an. Damit sind prinzipiell Standardmethoden wie die Kostenaufschlagsmethode oder gewinnorientierte Methoden wie die transaktionsbezogene Nettomargenmethode anwendbar, sofern ihr Einsatz im Einklang mit der Bewertung der Transaktionspartner anhand ihres Funktions- und Risikoprofils ist. Angewandt auf die Fallbeispiele würde sich dies wie folgt darstellen:

- Unter der Annahme gleicher Produktspezifikation und gleicher Marktpreisniveaus ist in Szenario 1 (vgl. Abbildung 22), welche keine grenzüberschreitende Verschiebung innerhalb der Wertschöpfung unterstellt, von keiner Veränderung der Transaktionsbeziehungen bzw. der zur Anwendung kommenden Verrechnungspreismethode auszugehen. Hier stellt sich lediglich die Frage, inwieweit die Vertriebseinheit auch bei der Entwicklung der kundenspezifischen Produktlösung involviert sein wird. Geht diese Einbindung über die bloße Weitergabe von Informationen hinaus – übt die Vertriebseinheit z.B. Beratungsfunktionen gegenüber den Kunden aus –, so kann von einer Aufwertung des Funktions- und Risikoprofils der Vertriebseinheit ausgegangen werden. Diese ist entsprechend bei der Festlegung des Verrechnungspreises zu berücksichtigen, spricht jedoch prinzipiell nicht gegen die Nutzung des bestehenden Verrechnungspreismethodenkanons. Auch hinsichtlich der Verfügbarkeit von Vergleichsdaten sind auf den ersten Blick keine zusätzlichen Herausforderungen gegenüber den konventionellen Geschäftsmodellen zu erwarten, da hier von der Funktionalität – dem Vertrieb von Produkten – auszugehen ist.
- Anders gestaltet sich jedoch der Sachverhalt für das Szenario 2 (vgl. Abbildung 23) sowie die weiteren Modellvarianten. Hier ist neben einer Anpassung der Verrechnung auch eine Veränderung der Leistungsbeziehungen vorzunehmen. So entfällt hier die bisherige Lieferung von fertigen Erzeugnissen. Stattdessen wird der Vertriebseinheit das technische Know-how, z.B. in Form von CAD-Dateien mit entsprechenden Druck- und Bauplänen, zur Verfügung gestellt. Diese Überlassung von geistigem Eigentum erfordert eine Vergütung im Wege einer Einmal- oder Dauerlizenz. Daneben besteht die Möglichkeit, dass das bisher produzierende Unternehmen zukünftig produktionsnahe Funktionen wie den Einkauf von für das Druckverfahren notwendigen Rohstoffen übernimmt. Bei der Ermittlung einer fremdüblichen Lizenz wird kurz- bis mittelfristig die

Herausforderung bestehen, dass Vergleichstransaktionen zwischen fremden Dritten nur stark begrenzt zu beobachten sein werden. Darüber hinaus wird die Vergütung immer auch von dem Skalierungspotenzial des Produktes abhängen, was die Verwendung von Vergleichstransaktionen schwierig macht. Eine Ausnahme wäre das Vorliegen eines internen Preisvergleichs. Unter Berücksichtigung des DEMPE-Konzepts stellt sich ferner die Frage, inwieweit der Vertriebseinheit ein funktionales Eigentum an dem entwickelten bzw. genutzten Know-how zufällt, so dass ein Teil der Lizenzvergütung bei der Vertriebseinheit verbleiben müsste.

In Anlehnung an die Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften können Geschäftsvorfälle bei wirtschaftlicher Gleichartigkeit der übernommenen Funktionen und Risiken zusammengefasst werden.²²⁸ Dies ist ebenfalls zulässig, wenn die Beurteilung eines Gesamtgeschäfts dies erforderlich macht, wie bei Komplementärgütern. Ein Beispiel ist der Verkauf von Produkten, für welche über ihre Nutzungsdauer mit zusätzlichen Umsätzen durch das Ersatzteilgeschäft zu rechnen ist. Dabei ist es durchaus üblich, dass das eigentliche Produkt zu einem sehr niedrigen Preis verkauft wird, was u.U. beim Verkäufer zur Kostenunterdeckung führen kann, die jedoch über hochpreisige Ersatzverkäufe kompensiert wird. Verrechnungspreistechnisch ist es i.d.R. unproblematisch, wenn die hohen Margen aus dem Ersatzteilgeschäft und die niedrigen Margen aus dem Erstausrüstergeschäft in einer Einheit gepoolt werden. Mit der Einführung einer Additiven Fertigung und der damit einhergehenden Dezentralisierung der Produktion kann dies jedoch verrechnungspreisseitig zu einer Herausforderung werden, da gerade die Herstellung von Ersatzteilen mittels des 3D-Druckverfahrens aus Kundensicht wirtschaftlich attraktiv ist (schnelle Verfügbarkeit, geringe Transportkosten, mobile Fertigung). In Anlehnung an die vorgenannten Beispiele handelt es sich hier um eine Kombination aus der konventionellen Fertigung (vgl. Abbildung 21), zuständig für die Erstausrüstung, und einer dezentralen, additiven Fertigung (vgl. Abbildung 23), verantwortlich für die Ersatzteilfertigung. Für diesen Fall wäre sicherzustellen, dass zwischen den beiden Fertigungseinheiten ein wirtschaftlicher Ausgleich vereinbart wird, z.B. direkt, indem die dezentrale Einheit den Erstausrüster an der Marge aus dem Ersatzteilverkauf beteiligt, oder indirekt, indem beide Einheiten durch eine dritte Einheit, z.B. den Eigentümer des ursprünglichen geistigen Eigentums, wirtschaftlich angesteuert werden.

²²⁸ Vgl. § 2 Abs. 3 GAufzV.

d. Konzerninterne Open-Source-Entwicklung (*Silke Lappe* und *Arundhati Pandeya-Koch*)

aa. Vorwort

Open-Source-Entwicklungen sind durch eine in der Regel entgeltlose Lizenzierung an ihre Nutzer und Entwickler gekennzeichnet. Allerdings können Open-Source-Entwicklungen unter entsprechenden Umständen durch komplementäre Produkte oder Dienstleistungen kommerzialisiert werden. Da Open-Source-Entwicklungen sowohl zwischen rechtlich unabhängigen Individuen bzw. Unternehmen als auch in Konzerngesellschaften oder als Mischformen auftreten können, müssen Open-Source-Entwicklungen im Konzernverbund auch aus Verrechnungspreisperspektive betrachtet werden. Momentan lehnen die Finanzverwaltungen die Fremdüblichkeit einer unentgeltlichen konzerninternen Nutzungsüberlassung, wie sie dem Kerngedanken von Open-Source-Entwicklungen zugrunde liegt, häufig ab.

Daher soll dieser Beitrag die verrechnungspreisbezogenen Konsequenzen aus der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Open-Source-Entwicklungen im Konzernverbund genauer beleuchten und Denkanstöße für die Ermittlung eines hierfür fremdüblichen Entgelts bieten. Dazu wird zunächst auf die verschiedenen Formen von Open-Source-Entwicklungen und ihre Kommerzialisierung eingegangen. Anschließend werden die verrechnungspreisrelevanten Aspekte von Open-Source-Entwicklungen im Konzernverbund anhand des Vorliegens von Fremdvergleichsdaten, der Ausgestaltung, den DEMPE-Funktionen und der nachfolgenden Kommerzialisierung betrachtet.

bb. Einleitung

aaa. Überblick über Formen von Open-Source-Entwicklungen

Die wohl bekannteste Ausprägung einer Open-Source-Entwicklung ist die Entwicklung von sogenannter „Open-Source-Software“, wie z.B. die Verschlüsselungssoftware OpenSSL.²²⁹ Im Zusammenhang mit dieser Verschlüsselungssoftware wurde im Jahr 2014 eine Sicherheitslücke bekannt, unter deren Ausnutzung Dritte in die Lage versetzt werden konnten, Speicherinhalte des OpenSSL-Servers auszulesen. Diese Sicherheitslücke konnte

²²⁹ <https://www.openssl.org/>.

durch ein Update geschlossen werden.²³⁰ Dennoch ist Open-Source-Software immer wieder Gegenstand kontroverser Diskussionen.²³¹

Die nachfolgenden Ausführungen stellen nicht die verrechnungspreisbezogenen Aspekte von Open-Source-Software-Projekten in ihren Fokus. Dennoch wurde im Laufe der Zeit auf Grundlage dieser Projekte ein Kriterienkatalog für den Open-Source-Gedanken herausgearbeitet, der auch auf andere Open-Source-Entwicklungsprojekte abstrahlt und somit für die steuerliche Analyse dieser Entwicklungen Berücksichtigung finden sollte.

Der Begriff der Open-Source-Software ist gesetzlich nicht definiert. Dennoch gibt es einen weitgehend einheitlichen Konsens hinsichtlich der begrifflichen Bestimmungen, insbesondere vorangetrieben durch die Open-Source-Definition (OSD) der „Open-Source-Initiative“ (OSI).

Open-Source-Software unterliegt in der Regel keinen Nutzungsbeschränkungen, so dass sie grundsätzlich beliebig verbreitet, vervielfältigt und genutzt werden kann. Die Nutzung von Open-Source-Software in ihren unterschiedlichen Ausprägungen wird durch Lizenzverträge geregelt.²³² Diese Lizenzverträge enthalten Bedingungen, die mit der Nutzung von Open-Source-Software verbunden sind. Die Lizenz wird in der Regel unentgeltlich überlassen.²³³ Die Open-Source-Definition der OSI gibt wesentliche Kernbestandteile einer solchen Lizenz vor, die erfüllt sein müssen, damit eine Lizenz als Open-Source-Lizenz angesehen werden kann.^{234, 235} In der Praxis haben sich verschiedene Lizenzverträge etabliert, die je nach Ausprägung der zugrunde liegenden Open-Source-Entwicklung und den damit verbundenen Nutzungsrechten weitgehend standardisiert übernommen werden können. Die sicherlich bekannteste Lizenzvereinbarung für Open-Source-

²³⁰ Vgl. https://www.bsi.bund.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/Presse2014/Heartbleed_11042014.html;jsessionid=499D532D0290DB6E5697C17904003473.1_cid351.

²³¹ Vgl. *Jäger/Metzger*, Open Source Software, 4. Aufl. 2016, 1. Kapitel, Rn. 17; <https://www.zeit.de/digital/internet/2014-04/heartbleed-openssl-open-source-heilsversprechen>.

²³² Vgl. *Jaeger/Metzger*, Open Source Software (Fn. 3), 2. Kapitel, Rn. 23 f.

²³³ Vgl. *Auer-Reinsdorff/Conrad*, IT- und Datenschutzrecht, 2. Aufl. 2016, Teil B § 9, Rn. 10.

²³⁴ Vgl. *Auer-Reinsdorff/Conrad*, IT- und Datenschutzrecht (Fn. 5), Teil B § 9, Rn. 9.

²³⁵ <https://opensource.org/osd>.

Software ist die „GNU Public License“ (GPL), die von den Gerichten in Deutschland grundsätzlich als Vertragswerk anerkannt wird.²³⁶ Die Tatsache, dass Lizenzen an Open-Source-Software unentgeltlich durch den Lizenzgeber zur Verfügung gestellt werden können, schließt jedoch nicht aus, dass ein Entgelt für den Datenträger, auf dem sich die Software befindet, verlangt wird. Ebenso wenig schließt dies aus, dass ein Entgelt für mit der Software in Zusammenhang stehende (Dienst-)Leistungen (z.B. Installationsleistungen, Überlassung von Handbüchern) verrechnet wird.²³⁷

Von Open-Source-Software abzugrenzen sind sogenannte „Open-Content“-Projekte, das bekannteste hierunter sicherlich die freie Enzyklopädie Wikipedia, bei denen in der Regel eine Vielzahl von Personen oder Organisationen zusammenarbeiten, um ein spezifisches Werk in zeitlich nacheinander gelagerten Schritten zu verändern. Die Grundidee von Open Content basiert ebenfalls auf dem Konsens, dass die betrachteten Inhalte nicht frei von Urheberrechten sind und auch nicht ohne Genehmigung (in der Regel in Form einer Lizenz durch den Rechteinhaber) verwendet werden dürfen, selbst wenn diese Lizenzen unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden.²³⁸ Open-Content-Lizenzen finden in der Regel Anwendung für alle Arten kreativer Inhalte, nicht jedoch für technische Produkte wie z.B. Software.²³⁹ Die wohl bekanntesten Lizenzvereinbarungen für Open-Content-Entwicklungen gehen auf die Creative-Commons-Initiative zurück und basieren auf dem Urheberrecht.²⁴⁰ Wie auch im Zusammenhang mit Open-Source-Software beinhalten die Lizenzvereinbarung zu Open Content teilweise sogenannte „Copy-Left-Bedingungen“, gemäß derer sich ein Nutzer dazu verpflichtet, bei der Verbreitung der durch ihn vorgenommenen Änderungen die Regelungen der jeweils anzuwendenden originären Lizenz anzuwenden.²⁴¹ Durch diese Regelungen kann ein originärer Urheber z.B. verhindern, dass eine

²³⁶ Redeker, IT-Recht, 6. Aufl. 2017, A II. 1. h), Rn. 91.

²³⁷ Vgl. Auer-Reinsdorff/Conrad, IT- und Datenschutzrecht (Fn. 5), Teil B § 9, Rn. 10.

²³⁸ Vgl. Dr. Till Kreutzer, Open Content – Ein Praxisleitfaden zur Nutzung von Creative-Commons-Lizenzen, Hrsg.: Deutsche UNESCO-Kommission e.V. 2015, 9.

²³⁹ Vgl. Dr. Till Kreutzer, Open Content – Ein Praxisleitfaden zur Nutzung von Creative-Commons-Lizenzen (Fn. 9), 12.

²⁴⁰ Vgl. ebenda.

²⁴¹ Redeker, IT-Recht / A. Der Schutz von Software (Fn. 7), Rn. 90.

abgeänderte Version seines ursprünglichen Werks auf Grundlage einer proprietären Lizenz verbreitet wird.²⁴²

Durch die steigende Digitalisierung von einzelnen Wertschöpfungsschritten gewinnt zudem die Entwicklung von Open-Source-Hardware an Bedeutung. Open-Source-Hardware umfasst „Hardware, deren Baupläne öffentlich zugänglich gemacht wurden, so dass alle sie studieren, verändern, weiterverbreiten und sie sowie darauf basierende Hardware herstellen und verkaufen können“²⁴³. Diese Definition wurde im Jahr 2011 unter anderem durch die Open-Source-Hardware Association (OSHOWA) veröffentlicht. Auch die Bereitstellung von Open-Source-Hardware greift somit auf die Kerngedanken zurück, die der Entwicklung von Open-Source-Software zugrunde liegen.²⁴⁴ Die Nutzungsrechte an Dokumentation der Open-Source-Hardware werden in der Regel über die oben beschriebenen Creative-Commons-Lizenzen (ggf. unter Einbezug einer Copy-Left-Bedingung) lizenziert; sofern darüber hinaus eine Open-Source-Software zum Einsatz kommt, erfolgt die Nutzung der Software in der Regel über die oben beschriebene GNU-GPL-Lizenz. Inwieweit eine Lizenzierung der Hardware erforderlich ist, wird kontrovers diskutiert.²⁴⁵

Den oben beschriebenen Open-Source-Entwicklungen ist somit gemein, dass sie trotz ihrer freien Zugänglichkeit in ein umfangreiches rechtliches Regelwerk eingebunden sind, das sie für Anwender und Entwickler gleichermaßen nutzbar macht. Hierbei kommt insbesondere dem Urheberrecht eine wesentliche Bedeutung zu. Die Analyse der rechtlichen Komponenten von Open-Source-Entwicklungen ist nicht Gegenstand dieser Ausarbeitung. Dennoch sollen die nachfolgend ausgewählten urheberrechtlichen Aspekte, die mit einer verrechnungspreisbezogenen Analyse eng verzahnt sind, an dieser Stelle kurz adressiert werden. Grundsätzlich können bei Open-Source-Entwicklungen Rechtsverhältnisse mit Miturheberschaftscharakter sowie Rechtsverhältnisse mit Werkverbindungs- und Bearbeitungscharakter bestehen.²⁴⁶ Eine Miturheberschaft kann z.B. vorliegen, wenn „die einzel-

²⁴² Vgl. *Dr. Till Kreutzer*, Open Content – Ein Praxisleitfaden zur Nutzung von Creative-Commons-Lizenzen (Fn. 9), 13.

²⁴³ Vgl. <https://www.oshwa.org/definition/german/>.

²⁴⁴ Vgl. *Wübbelmann*, DSRITB 2014, 795 f.

²⁴⁵ Vgl. *Wübbelmann* (Fn. 16), 795 f.

²⁴⁶ Vgl. *Thum*, in *Wandtke/Bullinger*, Praxiskommentar zum Urheberrecht, 4. Aufl. 2014, Rn. 63.

nen Urheber in gewollter schöpferischer Zusammenarbeit unter Verfolgung einer gemeinsamen Idee ein einheitliches Werk schaffen“.²⁴⁷ In dieser Definition lassen sich die Ideen des Poolgedankens im steuerlichen Sinne wiederfinden. Rechtsverhältnisse mit Bearbeitungscharakter liegen hingegen vor, sofern die jeweiligen Bearbeiter (Urheber) zeitlich nachgelagert und ohne vorherige Absprachen ein freies Werk in seiner jeweils aktuellen Form bearbeiten, wie es in der Regel bei Open-Content-Projekten der Fall sein sollte.²⁴⁸ Sofern zudem Bilder, Texte oder Softwarekomponenten miteinander verbunden werden, kann zudem ein Rechtsverhältnis mit Werkverbindungscharakter vorliegen.²⁴⁹

bbb. Kommerzialisierung von Open-Source-Entwicklungen

Aufgrund der verpflichtenden freien Zugänglichkeit von Open-Source-Software gestaltet sich die Definition der schuldrechtlichen Vertragsformen, die einer Überlassung zugrunde liegen können, schwierig und sollte grundsätzlich von der angewandten Vertriebsform abhängen. Auf die juristische Komplexität, die im Zusammenhang mit der Definition dieser schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen besteht, soll an dieser Stelle nicht näher eingegangen werden. Mit Blick auf eine steuerrechtliche Beurteilung sollte jedoch davon ausgegangen werden können, dass, sofern eine Open-Source-Software auf Datenträger kopiert wird und diese Datenträger gemeinsam mit einer Bedienungsanleitung über eine Vertriebsgesellschaft kommerzialisieren werden, die darüber hinaus noch einen Kundenservice (z.B. Installation) anbietet, in Abhängigkeit vom tatsächlich verwirklichten Sachverhalt sowohl ein Kaufvertrag als auch ein gemischter Vertrag vorliegen könnte.²⁵⁰

Gleichermaßen bedeutet die Erhebung einer unentgeltlichen Lizenz im Zusammenhang mit Open-Content-Entwicklungen lediglich, dass die Nutzung und ggf. die Verbreitung des Contents unentgeltlich erfolgt. Sofern dieser Content z.B. in Form eines Buches kommerzialisieren wird oder in einer Online-Datenbank verfügbar ist, die über einen gebührenpflichtigen Zugang verfügt, kann ein entsprechendes Entgelt für den Erwerb des physischen

²⁴⁷ Vgl. *Thum*, in Wandtke/Bullinger, Praxiskommentar zum Urheberrecht (Fn. 17), Rn. 63.

²⁴⁸ Vgl. ebenda.

²⁴⁹ Vgl. ebenda.

²⁵⁰ *Metzger/Jäger*, Open Source Software und deutsches Urheberrecht, GRUR Int 1999, 839 f.

Buchs bzw. den Zugang zur Online-Datenbank erhoben werden, sofern der Open Content an sich nicht in die Ermittlung des Entgelts eingeflossen ist.²⁵¹

Gleiches gilt auch für die Nutzung, Veränderung und Weiterverbreitung von Open-Source-Hardware, die in der Regel auf Basis einer unentgeltlichen Lizenz erfolgen darf. Entsprechend sollte eine entgeltpflichtige Kommerzialisierung von komplementären Produkten und Dienstleistungen dem Grundgedanken der Open-Source-Entwicklung nicht entgegenstehen, sofern sichergestellt wird, dass die Nutzung der Open-Source-Hardware bei der Ermittlung des Entgelts außen vor gelassen wurde.

Grundsätzlich sollte keine Nachfrage nach kommerziellen Produkten (z.B. Software) bestehen, sofern ein vergleichbares Produkt in Form einer Open-Source-Entwicklung frei zugänglich ist.²⁵²

cc. Verrechnungspreisbezogene Kernthemen im Zusammenhang mit Open-Source-Entwicklungen

Bei Open-Source-Entwicklungen handelt es sich somit um eine spezielle Form von Entwicklungsleistungen, denen die unentgeltliche Nutzungsüberlassung der zugrundeliegenden Basisentwicklung gemein ist, die jedoch grundsätzlich einer Kommerzialisierung zugänglich sind. Open-Source-Entwicklungen können sowohl zwischen (gesellschafts-)rechtlich unabhängigen Individuen bzw. Unternehmen als auch zwischen Konzerngesellschaften stattfinden. Ebenso sind Mischformen denkbar. Insofern kann in Einzelfällen die Frage aufgeworfen werden, inwieweit Open-Source-Entwicklungen ein Nahestehen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG zwischen den beteiligten Parteien begründen können. Dieser Fragestellung soll im Rahmen dieses Beitrags nicht weiter nachgegangen werden. Sofern die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG im Einzelfall erfüllt werden, erscheinen jedoch durchaus Fallkonstellationen im Zusammenhang mit Open-Source-Entwicklungen denkbar zu sein, die ein Nahestehen der Beteiligten vermuten lassen könnten. Eine derartige Beurteilung sollte jedoch nicht ohne detaillierte Analyse des tatsächlich verwirklichten Einzelfalls erfolgen.

²⁵¹ Vgl. *Dr. Till Kreutzer*, Open Content – Ein Praxisleitfaden zur Nutzung von Creative-Commons-Lizenzen (Fn. 9), 19.

²⁵² *Metzger/Jäger*, Open Source Software und deutsches Urheberrecht (Fn. 21), 839 f.

Im Fokus dieses Beitrags soll vielmehr die Fragestellung in den Vordergrund gerückt werden, welche verrechnungspreisbezogenen Konsequenzen aus der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Open-Source-Entwicklungen resultieren können. Hierbei wird keineswegs ein Anspruch auf Vollständigkeit gelegt. Vielmehr sollen die nachfolgenden Überlegungen Denkanstöße für die Ermittlung eines fremdüblichen Entgelts im Zusammenhang mit Open-Source-Entwicklungen im Konzernverbund bieten. Derartigen Überlegungen kommt insbesondere vor dem Hintergrund Bedeutung zu, dass Finanzverwaltungen unter Bezugnahme auf den (hypothetischen) Fremdvergleichsgrundsatz häufig die Fremdüblichkeit einer unentgeltlichen konzerninternen Nutzungsüberlassung, wie sie dem Kerngedanken von Open-Source-Entwicklungen zugrunde liegt, ablehnen.

Diese unentgeltliche Nutzbarkeit (innerhalb der Grenzen bzw. Bedingungen der jeweils zugrunde liegenden Lizenzvereinbarungen) bei gleichzeitiger Entgeltfähigkeit von Produkten und Dienstleistungen im Zusammenhang mit Open-Source-Entwicklungen wirft insbesondere die folgenden Fragestellungen auf:

- Vorliegen von Fremdvergleichsdaten: Inwieweit liegen für die Durchführung von Open-Source-Entwicklungen im Konzernverbund Fremdvergleichsdaten vor?
- Definition und Allokation von DEMPE-Funktionen: Welche Rolle spielen die DEMPE-Funktionen²⁵³ im Zusammenhang mit Open-Source-Entwicklungen und nach welchen Kriterien kann die Allokation von DEMPE-Funktionen zwischen den beteiligten Parteien erfolgen?
- Weiterentwicklung einer Open-Source-Entwicklung: Welcher Wertbeitrag ist dem Kern bzw. der Weiterentwicklung zuzurechnen und wie erfolgt die Herausrechnung dieses Wertbeitrags aus der Vergütung für damit im Zusammenhang stehende Produkte und Dienstleistungen?
- Anwendbarkeit der Verrechnungspreismethoden: Welche Verrechnungspreismethoden sind im Zusammenhang mit der Kommerzialisierung von Open-Source-Entwicklungen denkbar? Inwieweit sind einzelnen Entwicklungsleistungen der an der Open-Source-Entwicklung beteiligten Parteien zu vergüten?

Ehe die oben aufgeworfenen Fragestellungen im Detail diskutiert werden, sollte kurz der Überlegung nachgegangen werden, inwieweit eine Begren-

²⁵³ Vgl. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017, Chapter VI. B. Rn. 6.32.

zung von Open-Source-Entwicklungstätigkeiten ausschließlich auf Gesellschaften innerhalb eines Konzernverbundes mit dem Kerngedanken von Open-Source-Entwicklungen dem Grunde nach überhaupt vereinbar ist. Oder ob es für eine Klassifikation von Entwicklungsleistungen als Open-Source-Entwicklungen auch innerhalb eines Konzernverbundes nicht zwingende Voraussetzung ist, dass konzernfremde Dritte an der Entwicklung beteiligt sein müssten (oder zumindest beteiligt sein könnten), um den Anforderungen der Open-Source-Initiative gerecht zu werden. Die nachfolgenden Ausführungen fußen auf der Annahme, dass eine Open-Source-Entwicklung, die innerhalb eines Konzernverbundes ausgeführt wird, immer auch voraussetzt, dass dem Grunde nach auch nicht zum Konzernverbund gehörende fremde Dritte an den Entwicklungsleistungen beteiligt sein müssten bzw. könnten. Darüber hinaus erfolgt die Betrachtung der verrechnungspreisbezogenen Implikationen getrennt nach der Entwicklungstätigkeit als solcher sowie nach der Kommerzialisierung von Open-Source-Entwicklungen.

aaa. Durchführung von Open-Source-Entwicklungsleistungen

(1) Vorliegen von Fremdvergleichsdaten

Folgt man dieser Annahme, ergibt sich in der Konsequenz, dass zumindest für die Durchführung der Open-Source-Entwicklungsleistungen ein Fremdvergleich existieren sollte. Je nach Ausprägung des Einzelfalls wäre hier sowohl ein innerer als auch ein äußerer Preisvergleich denkbar. Dies gilt insbesondere dann, wenn der ursprüngliche Urheber (z.B. eine Prinzipalgesellschaft) weitgehend standardisierte Lizenzvereinbarungen (z.B. GNU Public License) gemäß Open-Source-Initiative verwendet, auf deren Grundlage die beteiligten Parteien die jeweilige Open-Source-Entwicklung nutzen, weiterentwickeln und ggf. kommerzialisieren. Sofern dies gegeben ist und die Ausgestaltung der Lizenzvereinbarungen bzw. der Open-Source-Entwicklungsleistungen den Kriterien der OECD im Hinblick auf die Anwendung der Preisvergleichsmethode²⁵⁴ entsprechen, sollte die unentgeltliche Nutzungsüberlassung des Open-Source-Kerns auch steuerlich anzuerkennen sein

(2) Ausgestaltung von Open-Source-Entwicklungsleistungen

Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung des Open-Source-Kerns für Zwecke der Nutzung, Weiterentwicklung oder Kommerzialisierung ist gedank-

²⁵⁴ Vgl. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017, Chapter I. B.1 Rn. 1.36.

lich von der Strukturierung bzw. Ausgestaltung der einzelnen Entwicklungsleistungen zu trennen. So ist es durchaus denkbar, dass einzelne Parteien auf Grundlage schuldrechtlicher Vereinbarungen als Dienstleister im Zusammenhang mit der Open-Source-Entwicklung auftreten. In diesen Fällen stellt sich die Frage nach einer fremdüblichen Vergütung der einzelnen Leistungsbeiträge.

So sollte es zumindest nicht ausgeschlossen sein, dass zum Beispiel einzelne (Weiter-)Entwicklungsleistungen im Auftrag für den originären Urheber der Open-Source-Entwicklung oder eine andere, an der Entwicklung beteiligte Partei erbracht werden, die Vertragspartner der Lizenzvereinbarung ist. Diese Dienstleistungen sind mit einem fremdüblichen Entgelt zu vergüten. Im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz sollte die Ermittlung des fremdüblichen Verrechnungspreises unter Berücksichtigung des Funktions- und Risikoprofils und der damit einhergehenden Wertschöpfungsbeiträge der Akteure innerhalb der betrachteten Wertschöpfungskette erfolgen. Sofern Entwicklungsleistungen im Auftrag einer Partei erfolgen, d.h. sofern eine identifizierbare Steuerung der Open-Source-Entwicklung (Entscheidung über Art, Form, Dauer und Inhalt der Entwicklungsleistungen sowie der damit verbundenen Risikokontrolle) durch einen Auftraggeber erfolgt, sollte somit in Abhängigkeit vom tatsächlich verwirklichten Sachverhalt nicht ausgeschlossen sein, dass eine Vergütung der Dienstleistung auf Grundlage der Kostenaufschlagsmethode erfolgt (sofern die Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode ausgeschlossen werden kann).

Gleichermaßen wäre denkbar, dass sich verschiedene Parteien zusammenschließen, um im gemeinsamen Interesse eine Open-Source-Entwicklung voranzutreiben. Inwieweit in derartigen Fällen ein Umlagevertrag im Sinne der deutschen Verwaltungsgrundsätze²⁵⁵ anzunehmen wäre, hängt maßgeblich von der Gestaltung des Einzelfalls ab. Berücksichtigt man die Ausführungen der OECD zu sogenannten Cost Contribution Agreements, die besagen: “[...] Cost Contribution Arrangements (CCAs) are special contractual arrangements among business enterprises to share the contributions and risks involved in the joint development, production or the obtaining of intangibles, tangible assets or services with the understanding that such intangibles, tangible assets or services are expected to create benefits for the individual businesses

²⁵⁵ Vgl. BMF v. 30.12.1999, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze-Umlageverträge), IV B 4 S 1341 14/99 (*aufgehoben mit Wirkung zum 31.12.2018 durch BMF-Schreiben v. 5.7.2018 IV B 5 S1341*).

of each of the participants [...]”²⁵⁶, stellt sich die Frage, ob das Zusammenwirken der einzelnen Parteien bei der Durchführung von Open-Source-Entwicklungsleistungen im Einzelfall dazu führen kann, dass die Kriterien eines steuerlichen Poolkonzepts tatsächlich erfüllt werden können.

(3) Bedeutung von DEMPE-Funktionen im Zusammenhang mit Open-Source-Entwicklungen

Nach den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 sollen die Risiken einzelner Konzerngesellschaften anhand der ausgeführten DEMPE-Funktionen bemessen werden. DEMPE steht für die Entwicklung (Development), Verbesserung (Enhancement), Wartung (Maintenance), Schutz (Protection) und Verwertung (Exploitation).²⁵⁷ Im Zusammenhang mit immateriellen Werten bildet die Verteilung von DEMPE-Funktionen zwischen den unterschiedlichen Parteien einer Wertschöpfungskette die Grundlage für die Verteilung der Einkommensströme, die sich aus der Nutzung der immateriellen Werte ergibt. Selbst wenn die Ausprägung von DEMPE-Funktionen zumindest nach den deutschen Grundsätzen gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO keine Grundlage für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut bilden, reflektieren sie dennoch den Wertschöpfungsbeitrag der Beteiligten im Zusammenhang mit der Entwicklung, Weiterentwicklung, Pflege, dem Schutz sowie der Nutzung eines immateriellen Werts.

Beinhalten die Lizenzvereinbarungen, auf deren Grundlage das Zusammenwirken der Parteien im Rahmen einer Open-Source-Entwicklung geregelt wird, eine Copy-Left-Bedingung, auf deren Grundlage die entwickelnden Parteien die von ihnen vorgenommenen Entwicklungen bzw. Änderungen wiederum der Allgemeinheit zur Verfügung stellen, sollten die DEMPE-Funktionen prinzipiell für den Open-Source-Kern lediglich von untergeordneter Bedeutung sein. Denn da der Open-Source-Kern als das Ergebnis der Open-Source-Entwicklungen grundsätzlich unentgeltlich und für die Lizenznehmer unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird, treten die DEMPE-Funktionen als Maßstab für die Verteilung von Einkommensströmen aus der Nutzung des immateriellen Werts in den Hintergrund.

²⁵⁶ Vgl. OECD BEPS Action Point 8–10, 2015, 161.

²⁵⁷ Vgl. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2017, Chapter VI. B. Rn. 6.32.

bbb. Kommerzialisierung von Open-Source-Entwicklungen

Mit Blick auf die Kommerzialisierung von im Zusammenhang mit Open-Source-Entwicklungen stehenden Produkte und Dienstleistungen können die DEMPE-Funktionen hingegen je nach Ausprägung der Funktions- und Risikoprofile bzw. Wertschöpfungsbeiträge der beteiligten Parteien auf der Vertriebsseite von erheblicher Bedeutung sein. Als Produkte und Dienstleistungen sind z.B. Datenträger, Handbücher oder Kundendienste denkbar. Im Zusammenhang mit Open Content kommen darüber hinaus z.B. Zugangsgebühren zu (Online-)Portalen in Betracht, auf denen der Open Content hinterlegt ist.

Mit Blick auf die Vermarktungsseite dieser Produkte und Dienstleistungen erfolgt die Festlegung eines angemessenen Verrechnungspreises auf Grundlage des Funktions- und Risikoprofils der beteiligten Gesellschaften. Dies gilt sowohl für Fälle, in denen die Produkte, z.B. Datenträger, konzernintern produziert werden, als auch für den anschließenden physischen Vertrieb der Produkte und Dienstleistungen. Für die Kommerzialisierung sind somit die klassischen Verrechnungspreismodelle denkbar. Gleichmaßen sollte die Anwendung der Standardmethoden sowie der gewinnorientierten Methoden für Zwecke der Verrechnungspreisfestsetzung denkbar sein. Fraglich ist jedoch, ob vor dem Hintergrund der unentgeltlichen Überlassung des Open-Source-Kerns in der Praxis nicht Kommissionärsmodelle die häufigste Ausprägung der Vertriebsaktivitäten sind.

dd. Zusammenfassung

Die Bepreisung von immaterielle Vermögensgegenständen wird nach klassischer Verrechnungspreissicht anhand der folgenden Fragestellungen bestimmt: „Wem gehört das immaterielle Wirtschaftsgut?“, „Welcher Wertbeitrag wird durch das immaterielle Wirtschaftsgut generiert?“ und „Wem sind die daraus entstehenden Einkommensströme zuzuordnen?“

Open-Source-Entwicklungen im Konzernverbund stellen einen Bruch in dieser Logik dar, da der Wert des zugrundeliegenden immateriellen Wirtschaftsguts je nach Ausprägung des Einzelfalls gerade nicht zur Messung des Wertbeitrags der Konzerngesellschaften verwendet werden kann. Ein neuer Denkansatz zur Bepreisung der via Open Source entwickelten Transaktionen muss gefunden werden. Dabei sollte die operative Handhabung des Verrechnungspreismodells nicht außer Acht gelassen werden.

III. Über die Digitalsteuer hinaus: Optionen für eine Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung (Prof. Dr. Aloys Prinz)

1. Einführung

Zwei neuere Entwicklungen haben dazu geführt, dass die internationale Unternehmensbesteuerung auf die Agenda internationaler Organisationen gelangt ist:

- a) die Aktivitäten zur Steuervermeidung multinationaler Konzerne (im Folgenden MNEs, Multinational Enterprises, genannt) und
- b) die Digitalisierung von Produkten sowie von Produktions- und Vertriebsprozessen.

Während die Initiative gegen Steuervermeidung in erster Linie von der OECD im Rahmen des so genannten BEPS-Programms (Base Erosion and Profit Shifting; siehe z.B. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-reports.htm>) ausgegangen ist, haben sich u.a. die Europäische Kommission (European Commission, 2017; 2018), die OECD (López González & Jouanjean, 2017) und der Internationale Währungsfonds (Gupta et al., 2017) intensiv mit den Implikationen der Digitalisierung für die Besteuerung beschäftigt.²⁵⁸

Bereits anhand dieser kurzen Darstellung wird deutlich, dass die gegenwärtigen internationalen Bestrebungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung mehrere Ziele haben.

²⁵⁸ Dieser Abschnitt greift die Entwicklungen bis Feb. 2020 ab. Er reflektiert mithin nicht die jüngeren Diskussionen um den Blueprint (siehe Einleitung). Dies wird damit begründet, dass nicht zu erwarten ist, dass vor der US-Wahl substantielle Fortschritte gemacht werden und der Blueprint selbst noch sehr vage formuliert.

Abbildung 27: Reformziele im Rahmen der internationalen Unternehmensbesteuerung



Quelle: Eigene Darstellung

In Abbildung 27 wird versucht, den Zusammenhang der Ziele darzustellen. Darüber hinaus wird dort gezeigt, wie die Bedeutungsverschiebung von physischem Kapital hin zu immateriellem Vermögen, u.a. getragen und verstärkt von der Digitalisierung aller Unternehmensprozesse, die Besteuerungsziele beeinflusst.

Gemäß dem BEPS-Programm der OECD sollen die Besteuerungsrechte der Quellenstaaten – derjenigen Staaten, auf deren Gebiet die Wertschöpfung international tätiger Unternehmen entsteht – gestärkt werden, um deren Steuereinnahmen zu sichern und zu erhöhen. Gleichzeitig wird aber zumindest implizit auch darauf abgezielt, Besteuerungsrechte neu zu verteilen. Der Auslöser für Letzteres ist die Digitalisierung der Unternehmensprozesse einerseits und die Bedeutungsverschiebung von physischem Kapital zu immateriellem Vermögen in der Erstellung der Wertschöpfung andererseits. In Abbildung 27 ist aus diesem Grund diese Box eigens hervorgehoben. Damit sind (mindestens) drei Ziele in der Diskussion um eine Reform der Besteuerung der MNEs zu erkennen: (1) die Bekämpfung von Steuervermeidung, (2) die Eindämmung des Steuerwettbewerbs zwischen den Staaten und (3) eine Neuverteilung der Besteuerungsrechte.

Die Digitalisierung und Immaterialisierung der Wertschöpfung führt darüber hinaus dazu, dass nicht mehr so einfach wie bei materieller Produktion ent-

schieden werden kann, wo genau die Wertschöpfung stattfindet. Diese substantielle Veränderung der Produktions-, Marketing- und Vertriebsprozesse stellt nicht nur die bisherigen Regeln der internationalen Unternehmensbesteuerung in Frage, sondern bietet auch einen Anlass und eine Rechtfertigung dafür, die Besteuerungsrechte neu zu definieren, d.h. umzuverteilen. Die Ortsbezogenheit der bisherigen Besteuerung von Unternehmensgewinnen „an der Quelle“ wird problematisch, wenn die Kunden zu so genannten Ko-Produzenten werden. Ein besonders gutes Beispiel dafür sind die „sozialen Medien“, also Kommunikationsplattformen, die für die entsprechenden „User“ in unterschiedlichen Ländern zur Verfügung gestellt werden. Die Wertschöpfung der Plattformen hängt sowohl an der dabei eingesetzten Soft- und Hardware (sowie den zugrunde liegenden Patenten und anderen Intellectual Property Rights, IPRs) als auch an der Zahl der Nutzer und der Nutzungsintensität.

Das (Unter-)Ziel der Wertschöpfungsbesteuerung an ihrer „Quelle“ dient darüber hinaus dazu, zwei weitere Phänomene der Besteuerung von MNEs unter Kontrolle zu bekommen: die Steuervermeidung in Hochsteuerländern durch Gewinnverschiebung in Niedrigsteuerländer und, damit direkt verbunden, die Eindämmung des („schädlichen“) Steuerwettbewerbs zwischen Staaten. Steuervermeidung wird infolge der großen Bedeutung von immateriellem Vermögen und Digitalisierung erleichtert, da für die entsprechenden proprietären Rechte (IPRs) keine Vergleichspreise vorliegen und daher hohe Freiheitsgrade bei der Festlegung von Verrechnungspreisen bestehen. Darüber hinaus ist zu erwarten, dass der Steuerwettbewerb infolge der Digitalisierung und Immaterialisierung der Wertschöpfung zunehmen wird, da Unternehmen in diesen innovativen Bereichen gewinnversprechend tätig sind. Das Vorhandensein und die zunehmende Nutzung von Patent- und Lizenzboxen sind dafür ein eindeutiges Indiz.

Wie sich im Folgenden zeigen wird, sind die in Abbildung 27 dargestellten Zusammenhänge grundlegend dafür, die Reformvorschläge zu verstehen und zu würdigen. Die hier in Betracht gezogenen Reformvorschläge sind:

1. die von der Europäischen Union vorgeschlagene (und von einigen europäischen Ländern einseitig eingeführte) Digitalsteuer (European Commission, 2017; 2018),
2. die von der OECD vorgeschlagene Marketing-Steuer (OECD 2018; 2019a), die gemäß dem Ende 2019 vorgestellten „Unified Approach“

(OECD 2019b, 2020) nicht mehr nur auf Digital-Unternehmen, sondern auf alle Unternehmen angewandt werden soll, sowie

3. die vom Internationalen Währungsfonds und den USA diskutierte Unternehmensgewinnbesteuerung in Form einer „Destination Based Cash Flow Tax“ (IMF 2019), also einer an den Absatzmärkten orientierten Besteuerung.

Darüber hinaus ist schon an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass die hier zu behandelnden Fragestellungen interdisziplinärer Natur sind:

- a) Aus finanzpolitischer Sicht steht die strategische Ausrichtung der Besteuerung im Mittelpunkt, um den Zugriff auf das „Steuersubstrat“ zu sichern und gegebenenfalls zu erweitern.
- b) Aus Sicht des Steuerrechts gilt es, die strategischen Vorgaben der Politik in internationales Recht der Unternehmensbesteuerung umzusetzen.
- c) Aus ökonomischer Sicht geht es darum, die (voraussehbaren, potentiellen und bereits eingetretenen) Effekte der Regeln der Unternehmensbesteuerung zu untersuchen und gegebenenfalls an der Entwicklung strategischer Alternativen (unter Rückkopplung mit Politik und Steuerrecht) mitzuarbeiten.

Der Beitrag ist wie folgt aufgebaut: Im zweiten Abschnitt werden die fundamentalen technischen und ökonomischen Veränderungen erörtert, während im dritten Abschnitt die sich daraus ergebenden Folgen für die nationale und internationale Unternehmensbesteuerung analysiert werden. Im vierten Abschnitt werden die oben genannten Reformmaßnahmen dargestellt und gewürdigt. In Abschnitt fünf wird abschließend diskutiert, in welche Richtung sich die nationale und internationale Unternehmensbesteuerung vermutlich entwickeln wird.

2. Fundamentale ökonomische Veränderungen: Digitalisierung und Immaterialisierung

Um zu verstehen, warum die bisherige Besteuerung von Unternehmensgewinnen kritisiert wird, müssen die technisch-ökonomischen Veränderungen der Wertschöpfung untersucht werden. Die m.E. wichtigsten Änderungen sind:

1. Die Immaterialisierung von Gütern und Dienstleistungen. Zusätzlich oder auch an die Stelle von materiellen Gütern und Dienstleistungen treten Digitalgüter und -dienstleistungen. Digitale Güter sind beispielsweise Computerprogramme, digitale Dienstleistungen z.B. die Übertragung von Filmen im Internet.
2. Die Immaterialisierung des Produktionsfaktors Arbeit: An die Stelle von Körperkraft und physischer Anwesenheit treten Wissen, Können etc. Ökonomisch ausgedrückt wird Humankapital wichtiger als die Physis; damit wird die Ortsbezogenheit der Arbeitskräfte aufgeweicht.
3. Die Immaterialisierung des Produktionsfaktors Kapital: An die Stelle von Maschinen, Fabriken etc., die physisches Kapital darstellen, treten Patente, Trademarks, Warenzeichen (IPRs) als rechtlicher Ausdruck immaterieller Vermögensbestandteile (Computerprogramme, Algorithmen), mit denen Wertschöpfung erzeugt wird.
4. Die zunehmende Bedeutung des digitalen technischen Fortschritts, der sowohl die Arbeitsleistungen als auch die Beiträge des Faktors Kapital hinsichtlich des Wachstums der Wertschöpfung verändert.

Immaterielles Kapital spielt mittlerweile global eine wichtigere Rolle für wirtschaftliche Prosperität als Investitionen in physisches Kapital (*Chen, 2018*).

Nach *Haskel und Westlake (2018)* können die Besonderheiten immaterieller Investitionen und Vermögensbestandteile (assets) mittels der folgenden vier „S“ erfasst werden (*Haskel und Westlake, 2018, Chapter 4, pp. 8–10*):

1. Immaterielle Investitionen sind *Sunk Costs*.
2. Immaterielle Investitionen verursachen *Spillovers* (Externalitäten).
3. Immaterielle Assets sind *skalierbar*.
4. Immaterielle Investitionen erzeugen *Synergien* (zunehmende Skalenerträge).

Immaterielle Investitionen führen zu versunkenen Kosten, d.h. sie haben keinen Wiederverkaufspreis.²⁵⁹ Investiert ein Unternehmen in die Algorithmen eines Computerprogramms und veraltet dieses, gibt es keinen realisierbaren Restwert. Trotz der IPRs generieren neue Ideen bei anderen Unternehmen Innovationsmöglichkeiten, ohne dass diese dafür einen Preis zu ent-

²⁵⁹ Siehe dazu und dem folgenden Abschnitt *Haskel und Westlake (2018)*, 61 ff.

richten haben. Dies sind – ökonomisch gesehen – positive Externalitäten bzw. Spill-overs. Sie implizieren, dass sich die ursprünglichen Innovatoren nicht die gesamte ökonomische Rente der Innovationen aneignen können. Zudem erhöhen (oder senken) immaterielle Investitionen die Produktivität des physischen Kapitalstocks und diejenige der Arbeitskräfte. Diese Effekte können auch gleichzeitig auftreten, wenn beispielsweise eine computergesteuerte Produktionsanlage mit einem verbesserten Programm die physikalische Produktivität wie auch diejenige der Arbeitskräfte erhöht. Immaterielle Vermögensbestandteile – wie beispielsweise eine digitalisierte Plattform für den Vertrieb – funktionieren mit 1.000 Kunden, aber auch mit 10.000 oder 100.000 Kunden, sind also skalierbar. Darüber hinaus können immaterielle Investitionen – im Gegensatz zu materiellen – zunehmende Skalenerträge erzeugen, d.h. ihre Produktivität nimmt mit steigenden Investitionen weiter zu (und nicht ab): Verdoppelt man die Investitionen, kann das Produktionsergebnis um mehr als das Doppelte steigen.

Mit diesen Eigenschaften immateriellen Kapitals gehen einige weitere Besonderheiten einher. Nach *Haskel* und *Westlake* (2018, 86 f.) sind die Investitionen in Forschung und Entwicklung (kurz: F&E) bei immateriellen Gütern mit *größerer Unsicherheit* hinsichtlich der künftigen wirtschaftlichen Verwertbarkeit verbunden als bei physischen Gütern, und zudem sind immaterielle Innovationen, selbst wenn sie mit IPRs geschützt werden, *angreifbar*. Letzteres bedeutet, dass sie recht leicht kopiert werden können, wobei eine nicht perfekte Kopie schwer(er) nachweisbar ist. Entsprechend kommt es beispielsweise häufig zu Patentrechtsstreitigkeiten (*Haskel* und *Westlake*, 2018, 88).

Baruch (2001, 48, Figure 2-1) weist darauf hin, dass bei immateriellen Investitionen den beiden großen „Wert-Treibern“, Skalierbarkeit und Netzwerkeffekten, drei „Wert-Detraktoren“ gegenüberstehen:

1. die nur partielle Anwendung des Ausschlussprinzips (d.h. nicht alle geschaffenen ökonomischen Renten fallen dem Investor zu),
2. die den Investitionen inhärenten Risiken und
3. die Nichthandelbarkeit der immateriellen Güter infolge dafür fehlender Märkte.

Obwohl die bei *Haskel* und *Westlake* (2018) sowie *Baruch* (2001) genannten Besonderheiten auch bei physischen Kapitalgütern auftreten oder zumindest auftreten können, sind sie bei Letzteren von geringerer Bedeutung.

Die Digitalisierung hat darüber hinaus dazu geführt, dass Märkte im Internet häufig über Plattformen organisiert sind. Dort handeln Anbieter und Nachfrager von Gütern und Dienstleistungen miteinander und schließen Kaufverträge ab. Diese Plattformen haben ökonomische Besonderheiten, die sich aus der Zweiseitigkeit dieser Plattformen ergeben, die Vermittler für die entsprechenden Güter und Dienstleistungen sind (siehe dazu *Rysman*, 2009; *Tirole*, 2017, Chapter 14, 378–400; *Tirole*, 2019). Obwohl Vermittler als Marktgestalter und Marktregulatoren schon lange bekannt sind (z.B. als Immobilien-, Versicherungs- oder Börsenmakler), spielen Internet-Plattformen eine weit umfassendere Rolle. Sie stellen sozusagen die Marktplätze für Verbindungen von Konsumenten bzw. Usern auf der einen Seite des entsprechenden Marktes mit den Unternehmen, die Güter und Dienstleistungen bereitstellen, auf der anderen Marktseite dar. Wegen der damit verbundenen Netzwerk- und Skalierungseffekten kann es nur wenige solcher Marktplätze geben, die sogar monopolistische Züge annehmen können. Das gilt sowohl für Marktplätze wie Amazon, Ebay etc. als auch für Kommunikationsplattformen wie beispielsweise WhatsApp, Twitter, Instagram und Facebook.

Die Besonderheit von Kommunikationsplattformen besteht darin, dass ihre Wertschöpfung bisher nicht in Wertangaben ausgedrückt wird oder gar nicht angegeben werden kann. Es gibt keine Nutzungsentgelte, die von den Usern direkt und nutzungsbezogen gezahlt werden müssten. Indirekt allerdings „zahlen“ die User für die Nutzung, indem sie sehr große Mengen individueller Daten preisgeben. Diese Daten werden gesammelt, aufbereitet und an interessierte Unternehmen verkauft. Letzteres kann in Geldeinheiten beziffert werden (und unterliegt der Umsatzbesteuerung).

Auch auf den digitalen Marktplätzen werden in sehr großer Menge Daten der Nutzer erfasst, aufbereitet und verkauft. Diese datenbezogenen Transaktionen sind direkt wiederum zurzeit nur dann in Geldeinheiten bezifferbar, wenn die Daten verkauft werden. Bezogen auf die Generierung und Nutzung User-bezogener Daten gilt für diese Marktplätze dasselbe wie für die Kommunikationsplattformen.

3. Folgen eines „Kapitalismus ohne Kapital“ (*Haskel & Westlake*) für die Unternehmensbesteuerung

a. Nationale Unternehmensbesteuerung

Die Besonderheiten der Digitalisierung und Immaterialisierung wirtschaftlicher Prozesse und Transaktionen führt bereits auf nationaler Ebene zu Her-

ausforderungen für die Unternehmensbesteuerung. Diese werden im Folgenden zusammengefasst.

Andere Produkte: Wo werden digitale Güter und Dienstleistungen „erzeugt“, wo werden sie „verkauft“? Da die Verortung der Wertschöpfung von zentraler Bedeutung für die Unternehmensbesteuerung ist, führt die Digitalisierung der Güter und Dienstleistungen zur schwerwiegenden Frage, wo diese stattfindet. Es ist sehr schwer bzw. unmöglich, diese Frage ökonomisch zu beantworten (siehe hierzu und dem Folgenden *Prinz*, 2018). Man kann einerseits sagen, dass die Wertschöpfung dort stattfindet, wo die entsprechenden Patente und Lizenzen (die IPRs) liegen. Man kann aber auch andererseits die Position vertreten, dass die Wertschöpfung erst unter Mitwirkung der Kunden erfolgt. Demnach läge der Ort der Wertschöpfung dort, wo sich die Kunden befinden. Man kann sogar die Meinung vertreten, dass die Wertschöpfung sozusagen „überörtlich“ stattfindet und demnach national nicht zugeordnet werden kann.

Andere Produktionsprozesse: Die Digitalisierung und Immaterialisierung hat Folgen für die Ermittlung von Gewinnen und Renditen (siehe dazu *Lev*, 2001, Chapter 3, 51 ff.; *Lev, Sarath und Sougiannis*, 2005; *Lev und Gu*, 2016). Während Investitionen in physisches Kapital über die Zeit abzuschreiben sind, bestehen Investitionen in Computerprogramme und die Entwicklung patentierbarer Prozesse und Produkte darin, dass Personen dafür beschäftigt und entlohnt werden. Diese Investitionen werden folglich sofort in der entsprechenden Periode abgeschrieben (siehe dazu die Quantifizierung von Abschreibungen auf Kapital im Bereich Research & Development bei *Li*, 2018). Darüber hinaus ist der Wert des so entstandenen immateriellen Kapitals weit schwerer zu bestimmen als derjenige des physischen Kapitals.

Unternehmenskonzentration: Infolge der Digitalisierung, die – wie oben dargelegt – mit Netzwerkeffekten (Plattformen) und Synergien einhergeht, entstehen sehr große Digital-Konzerne, die nur sehr schwer von potentiellen Wettbewerbern angegriffen werden können (*Tirole*, 2017; 2019). Selbst innovative Start-up-Unternehmen werden zunehmend von diesen Konzernen aufgekauft und in das eigene Unternehmen integriert (*Tirole*, 2019). Auf diesem Weg eignen sich diese Konzerne nicht nur das technische Know-how an, sondern eliminieren auch einen potentiellen Wettbewerber. Die entsprechend höhere Konzentration von Marktmacht eröffnet Möglichkeiten für die Durchsetzung höherer Preise; dies kann für die USA bereits anhand höherer Unternehmensmargen (Preisauflschlag auf die Grenzkosten) nachgewiesen werden (*De Loecker, Eeckhout und Unger*, 2018).

„Patentboxen“-Problem: In vielen Ländern, darunter auch solche der EU, gibt es so genannte Patent- und Lizenzboxen, in denen Gewinne aus der Anwendung von Patenten und Lizenzen ausgewiesen und niedriger besteuert werden, als es der allgemeine Gewinnsteuersatz verlangt; teilweise beträgt der Steuersatz null Prozent (*Englisch*, 2017). Es bestehen nationale Unterschiede hinsichtlich der Ausgestaltung dieser Boxen. In einigen Ländern müssen die Patente und Lizenzen eigenständig entwickelt worden sein, in anderen dagegen nicht. Da der technische Fortschritt heutzutage gerade auf Patenten und Lizenzen beruht, sind Patent- und Lizenzboxen Instrumente, um den technischen Fortschritt bzw. dessen Implementierung national – in Konkurrenz zu anderen Staaten – zu fördern.

„Footloose“ Unternehmen, d.h. nichtpräsenste, heimatlose Unternehmen, spielen im Zeitalter der Digitalisierung eine erhebliche Rolle für die nationale Besteuerung (*Gresik*, 2001; *Van Beveren*, 2007; *Commendatore*, *Currie* und *Kubin*, 2008). Auch hier ist es schon auf nationaler Ebene schwierig festzustellen, ob und in welchem Umfang solche Unternehmen insbesondere hinsichtlich der Gewinne steuerpflichtig sind, da die Ortsgebundenheit die Besteuerungsmöglichkeiten definiert.

Alles in allem kann gesagt werden, dass die Digitalisierung und Immateralisierung dazu geführt haben (und künftig noch viel stärker dazu führen werden), dass eine Besteuerung der Unternehmensgewinne nach dem Quellenlandprinzip auf nationaler Ebene sehr schwierig bis unmöglich wird. Anders gesagt, die Regeln der Gewinnbesteuerung in einer digitalisierten, entmaterialisierten Wirtschaft müssen international definiert werden.

b. Internationale Unternehmensbesteuerung

Ziel der internationalen Unternehmensbesteuerung ist die Verteilung von Besteuerungsrechten (und damit von Steuersubstrat) unter souveränen Staaten bei gleichzeitiger Vermeidung von „doppelter Steuerfreiheit“ und Doppelbesteuerung. Die beiden letztgenannten Nebenbedingungen sind ökonomischer Natur. Sie sollen ein so genanntes „level playing field“ für den Wettbewerb der Unternehmen und für den Wettbewerb der Nationalstaaten um das Steuersubstrat garantieren.

Die bisherigen Regeln der internationalen Unternehmensbesteuerung basieren bekanntlich auf drei Säulen (*Zucman*, 2014):

– Quellenland-Prinzip („source-based taxation“),

- bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen („bilateral dual tax treaties“) und
- Verrechnungspreisen („arm’s length pricing“).

Alle drei Säulen stehen hinsichtlich der Entwicklung in Richtung Digitalisierung und Immaterialisierung der Wertschöpfungsprozesse auf dem Prüfstand. Das Quellenlandprinzip verlangt, dass eindeutig bestimmbar ist, in welchem Staat die Wertschöpfung erfolgt. Wie weiter oben gezeigt, kann man das bei digitalen Prozessen kaum noch exakt bestimmen. Bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen erlauben den Steuerwettbewerb zwischen Staaten. An und für sich stellt das ökonomisch so lange kein Problem dar, wie Drittstaaten davon nicht betroffen sind. Damit ist aber bei einer sehr starken Vernetzung wirtschaftlicher Prozesse zu rechnen. Wie der Fall des so genannten „Double Irish Dutch Sandwich“ gezeigt hat, können die Regeln bilateraler Besteuerungsabkommen selbst innerhalb einer Staatengemeinschaft wie der EU mit Verträgen zwischen Staaten zu Lasten dritter Staaten umgangen werden. Aus Sicht des zwischenstaatlichen „level playing field“-Prinzips ist dies auch ökonomisch inakzeptabel. Last but not least bieten Verrechnungspreise bei Digitalgütern und -prozessen eine nahezu ideale Möglichkeit, Gewinne in Staaten mit niedrigen Gewinnsteuersätzen zu verschieben.²⁶⁰ Ökonomisch kann auch dies als (sinnvoller) Steuerwettbewerb interpretiert werden. Allerdings wird damit der Konsens hinsichtlich der internationalen Verteilung von Besteuerungsrechten unterlaufen und ad absurdum geführt.

Anders gesagt, es besteht durchaus Entscheidungsdruck hinsichtlich einer Neufassung der Regeln internationaler Unternehmensbesteuerung. Dabei taucht die Frage auf: Wer entscheidet worüber? Ökonomische Gesetzmäßigkeiten treffen gerade bei der internationalen Unternehmensbesteuerung auf politische Macht (siehe dazu schon *Bracewell-Milnes*, 1980). Letzten Endes wird sich politische Macht voraussichtlich durchsetzen. Dabei sind die beteiligten Parteien längst bekannt. Neben den USA und China, für die eine globale polit-ökonomische Vorrangstellung festgestellt werden kann, kommen dafür die EU, die OECD, der Internationale Währungsfonds (IWF) und die Weltbank in Frage. Sowohl die einflussreichen Staaten als auch die internationalen Organisationen vertreten unterschiedliche Interessen. Dennoch können Grundsatzprobleme der internationalen Unternehmensbesteuerung im digitalen Zeitalter nur noch global gelöst werden. Daher liegt es nahe, dass

²⁶⁰ *Dischinger* und *Riedel* (2011) finden empirische Evidenz für die Verlagerung immaterieller Vermögensgüter innerhalb international agierender Unternehmensgruppen in Niedrigsteuroländer.

eine Neuregelung bzw. Reform der Unternehmensbesteuerung auf oberster Ebene angegangen und implementiert werden muss.

Es ist auch wenig überraschend, dass alle genannten Staaten und Institutionen bereits Vorschläge zur Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung vorgelegt haben. Die wichtigsten werden im Folgenden dargestellt, erörtert und – wenn möglich – bewertet.

4. Reformoptionen für die internationale Unternehmensbesteuerung

a. Digitalsteuer (EU): erster Kreis der Reformoptionen

In diesem Abschnitt sollen die drei gängigsten Reformoptionen für die internationale Unternehmensbesteuerung dargestellt werden, die darauf abzielen, aus den Änderungen in den wirtschaftlichen Aktivitäten der Unternehmen, insbesondere der Immaterialisierung der Güter und der Investitionen, steuerpolitische Konsequenzen zu ziehen. Vorab ist allerdings auch darauf hinzuweisen, dass die Immaterialisierungs-Probleme nicht die einzigen Baustellen der internationalen Unternehmensbesteuerung darstellen. Insbesondere die Internationalisierung der Kapitalmärkte und die damit einhergehende Zunahme der Kapitalmobilität stellen zentrale und schwerwiegende Herausforderungen für diese Besteuerung dar (siehe dazu beispielsweise *Zucman*, 2014).

In Abbildung 28 sind die drei in diesem Beitrag diskutierten Reformoptionen visualisiert. Dabei wurde berücksichtigt, dass diese Reformoptionen in einem inneren Zusammenhang miteinander stehen. In Anlehnung an die ineinander verschachtelten russischen Figuren folgen sie sozusagen dem „Matrjoschka-Prinzip“: die Digitalsteuer ist eine Unterform der Marketingsteuer, die wiederum eine Unterform der absatzorientierten Gewinnbesteuerung ist. Diese Steuern sind sozusagen Teilmengen der jeweils darüber liegenden Steueridee:

Digitalsteuer \supset Marketingsteuer \supset Absatzsteuer.

Abbildung 28: Reformoptionen für die internationale Unternehmensbesteuerung

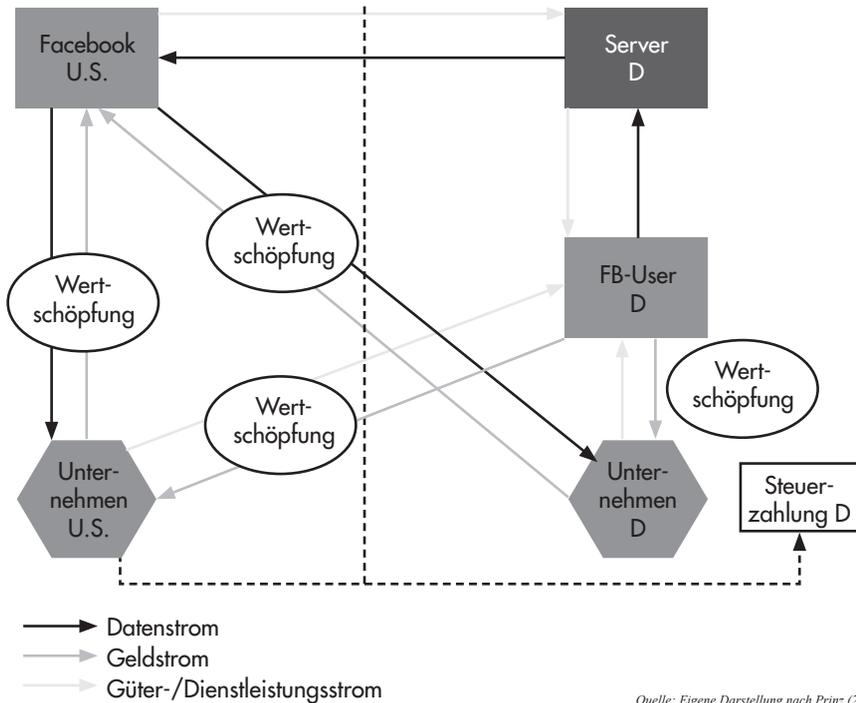


Quelle: Eigene Darstellung

Entsprechend Abbildung 28 beginnt die Diskussion der Reformoptionen mit der von der EU vorgeschlagenen Digitalsteuer als derjenigen Steuer, die hinsichtlich ihrer Bemessungsgrundlage am engsten definiert ist und damit den Bereich der digitalen Wertschöpfung als Sonderbereich der Besteuerung ab- und eingrenzt.

Das Dilemma der digitalen Wertschöpfung liegt in der Frage, wo diese Art der Wertschöpfung stattfindet. Wie weiter oben erläutert, folgt die internationale Unternehmensbesteuerung dem Quellenlandprinzip. Ist aber unklar, wo die Wertschöpfung stattfindet, wird es sehr schwierig. Dies kann mit Hilfe von Abbildung 29 gezeigt werden.

Abbildung 29: Daten-, Geld- und Güterströme bei Digitalgütern



Quelle: Eigene Darstellung nach Prinz (2018).

In Abbildung 29 sind Geld-, Daten- und Güterströme anhand eines sozialen Mediums (Facebook, kurz: FB) dargestellt. Neben FB sind weitere Akteure Unternehmen in den USA und Deutschland, FB-User in Deutschland und in Deutschland stehende FB-Server. Sobald Daten- und/oder Güterströme mit Geldströmen (also Zahlungen) verbunden sind, entsteht messbare (und gemessene) Wertschöpfung. Sind gemäß Abbildung 29 Unternehmen involviert, entsteht in jedem Fall Wertschöpfung, die auch jetzt schon gemessen und besteuert wird. Dies gilt auch für wirtschaftliche Transaktionen von FB-Usern mit deutschen und US-Unternehmen, wenn beispielsweise digitalisierte Güter (Software, Spiele etc.) gekauft werden. Alle diese Transaktionen unterliegen der Umsatzbesteuerung. Die Gewinne aus diesen Transaktionen für FB in den USA fließen FB zu; diese werden nach dem Steuerrecht der USA besteuert, weil bei Intellectual Property Rights (IPRs) – beispielsweise Patente, Warenzeichen, Copyrights – demjenigen Land nach den geltenden Regeln der internationalen Besteuerung das Besteuerungsrecht zusteht, in dem die IPRs liegen. Bei FB (Google, Apple etc.) liegen die Patente in den USA; dort wurden auch die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für die IPRs getätigt. Nach diesen Regeln gehen Deutschland und die übrigen

gen EU-Staaten hinsichtlich der Gewinnbesteuerung bisher weitgehend leer aus.

Wie in Abbildung 29 in der oberen rechten Ecke zu erkennen ist, gibt es Daten- und Dienstleistungsströme zwischen FB-Usern in Deutschland und FB in den USA über in Deutschland stehende Server. Die Datenströme resultieren daraus, dass FB-User in Deutschland sehr viele Daten über sich und ihre Aktivitäten preisgeben, die FB verwendet, um daraus Informationen zu generieren, die FB an Unternehmen in den USA, Deutschland und anderen Ländern gewinnbringend verkaufen kann. Den FB-Usern in Deutschland stehen Dienstleistungen von FB mittels Bereitstellung einer umfassenden Informationsaustausch-Plattform zur Verfügung. Wirtschaftlich gesehen entsteht in diesem Bereich zweifellos Wertschöpfung, die aber (bisher) nicht in Geld gemessen wird. Daher unterliegt sie auch nicht der Besteuerung.

Einen sehr innovativen Vorschlag zur Messung dieser Wertschöpfung – die bisher auch nicht im BIP erfasst wird – haben vor kurzem *Brynjolfsson, Collis* und *Eggers* (2019) vorgelegt. In einem groß angelegten Online-Experiment mit rund 65.000 Teilnehmern haben sie gefragt, wie hoch die Zahlungsbereitschaft der Teilnehmer wäre, um den Ausschluss von der Nutzung der entsprechenden digitalen Dienstleistung für ein Jahr zu vermeiden. Am höchsten war die Zahlungsbereitschaft, bezogen auf das Jahr 2017, für die Nutzung sämtlicher Suchmaschinen (17.530 US-\$ pro Jahr), für alle E-Mails (8.414 US-\$ pro Jahr), alle Karten (3.648 US-\$ pro Jahr); für alle sozialen Medien belief sich die Zahlungsbereitschaft auf 322 US-\$ pro Jahr. Diese Ergebnisse zeigen, dass die digitale Wertschöpfung tatsächlich existiert und messbar ist.

Der Ansatz der von der EU-Kommission (2017; 2018a, b) vorgeschlagenen Digitalsteuer ist wie folgt strukturiert (um Doppelungen mit den vorangehenden Beiträgen zu vermeiden, wird an dieser Stelle lediglich der konzeptionelle Ansatz dargestellt, um diesen mit der Marketing- und der Absatz-Gewinnsteuer vergleichen zu können):

Regeln der Besteuerung digitaler Aktivitäten (EU-Kommission, 2018b)

- Ort der Besteuerung
 - Wesentlich für ein Besteuerungsrecht von Unternehmensgewinnen (nicht: Umsätze) im internationalen Umfeld ist der „Nexus“, der i.d.R. in einer physischen „Betriebsstätte“ besteht. Server, die in einem Land stehen, gelten bisher nicht als Betriebsstätte. Um Besteuerung zu legi-

timieren, wird daher eine neue „signifikante digitale Präsenz“ definiert. Diese wird folgendermaßen konkretisiert (s. auch *Olbert* und *Spengel*, 2019, 8 f.):

- Erträge aus digitalen Dienstleistungen über 7 Mio. €,
 - mindestens 100.000 Nutzer oder
 - 3.000 Online-Geschäftsverträge in einem Jahr
- Gegenstand der Besteuerung
 - Die Gewinnzuordnung soll nach Marktwert der „Gewinne aus Nutzerdaten“ (Bsp.: Werbung) erfolgen sowie
 - die „Dienstleistungen, die Nutzer miteinander verbinden“ (Bsp.: Online-Marktplätze) und
 - „Sonstige digitale Dienstleistungen“ (Bsp.: Abonnement von Streaming-Anbietern) erfassen.
 - Übergangssteuer
 - Bis zur Einführung der Digital Services Tax (DST) soll behelfsweise der Bruttoertrag (nach Abzug der Umsatzsteuer und gegebenenfalls anderer Steuern) aus Werbungs-, Vermittlungs- und Datenübertragungsleistungen mit 3 % besteuert werden.

Mit den Regeln zur DST wird ein Bereich digitaler Transaktionen abgegrenzt, der recht eng gesetzt ist. Obwohl diese Ausgrenzung digitaler Transaktionen – auch als „ring-fencing“ bezeichnet (s. z.B. *Olbert* und *Spengel*, 2019, 11) – nicht beabsichtigt ist, scheint aber gerade das zu geschehen. Steuerliche Regelungen dieser Art stellen eine Sondersteuer dar. Die Kritik daran ist nahezu überwältigend (s. die Literaturangaben bei *Olbert* und *Spengel*, 2019).

Allerdings gibt es durchaus ökonomische Argumente, mit denen selbst eine solche Sondersteuer möglicherweise zu rechtfertigen wäre. *Cui* (2018) sowie *Cui* und *Hashimzade* (2019) argumentieren, dass infolge der datenbezogenen Transaktionen über Plattformen lokal (also an genau bestimmbar Orten) ökonomische Renten entstehen. Diese Renten können nach dem Vorbild der Renten aus der Förderung natürlicher Ressourcen (Erdöl, Seltene Erden etc.) besteuert werden. Auch *Wolfram Richter* (2018 a, b) sieht ökonomische Gründe für die Besteuerung der Renten aus den genannten Aktivitäten. Er führt aus, dass auch die Staaten, in denen die IT-Konzerne angesiedelt sind (insbesondere die USA), durchaus ein Eigeninteresse an einer Aufteilung der Gewinne, die durch digitale Aktivitäten in den entsprechenden Ländern entstehen, für die Besteuerung haben. Das Eigeninteresse besteht darin,

dass ansonsten einzelne kleine Länder eigenmächtig und unkoordiniert diese Aktivitäten besteuern. Die Folge wäre eine Doppelbesteuerung der entsprechenden Gewinne.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die von der EU-Kommission vorgeschlagene Digitalsteuer konzeptionell das Problem des Ortes der Wertschöpfung bei Digitalgütern und digitalen Dienstleistungen aufgreift. Die Lösung lautet „signifikante digitale Präsenz“, als Ergänzung der Betriebsstätte als Ort der Wertschöpfung. Damit werden insbesondere Besteuerungsrechte, die hinsichtlich intellektueller Eigentumsrechte bisher denjenigen Ländern zugeordnet sind, in denen die entsprechenden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen getätigt wurden, in die Nutzer-Länder verlagert. Da das Quellenlandprinzip der internationalen Unternehmensbesteuerung nicht aufgegeben werden soll, wird demnach davon ausgegangen, dass die digitale Wertschöpfung in den Nutzerländern entsteht. Auf dieser Basis kann auch die Verteilung von Besteuerungsrechten bei IPRs grundsätzlich in Frage gestellt bzw. neu (d.h. über Profit-Splitting) geregelt werden (*Richter*, 2017). Gerade an dieser Stelle zeigt sich, dass – wie in Abbildung 29 dargestellt – die Digitalsteuer nicht das Ende, sondern erst der Anfang einer Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung sein könnte.

b. Besteuerung der Gewinne von Marketing-Immaterialgütern (OECD): zweiter Kreis der Reformoptionen

Die vorangehende Erörterung des Konzepts der DST hat gezeigt, dass es zunehmend Überlegungen zur Verlagerung von Besteuerungsrechten hin zu den Absatzmärkten gibt (*Bräuninger*, 2019, 10). Im Hintergrund steht dabei die Frage, wo eigentlich die Wertschöpfung bei Digitalgütern und digitalen Dienstleistungen stattfindet. Tabelle 15 stellt einen Überblick zu dieser Frage bereit, wobei zwischen materiellen Gütern, herkömmlichen Dienstleistungen und Daten unterschieden wird.

Tabelle 15: Wertschöpfung und Konsum bei unterschiedlichen Arten von Gütern und Dienstleistungen

	Ort der Wertschöpfung	Ort des Konsums
Materielle Güter MG = f (Vorleistungen, A, K, ...)	Quellen- bzw. Ursprungsland	Lieferzielland: Einzelhandels-Standort
Dienstleistungen DL = f (A, K, Kunden, ...)	Land der DL-Erbringung (Zielland)	Ort der Wertschöpfung = Ort des Konsums (Uno-actu-Prinzip)
Daten DA = f (Hardware, Software, A, K, Kunden)	Standort von Hard- und Software oder Ort der Datennutzung (Ähnlichkeit mit Dienstleistungen)	Ort der Datennutzung

Quelle: Eigene Darstellung nach Prinz (2018).

Am einfachsten ist die Frage des Ortes der Wertschöpfung für materielle Güter zu beantworten. In der ersten Spalte von Tabelle 15 ist die jeweilige schematisierte „Produktionsfunktion“ als (f...) der Güterart angegeben. Bei materiellen Gütern werden Vorleistungen (z.B. Maschinenteile) kombiniert mit dem Einsatz von Arbeitsleistungen A und Kapital K in – beispielsweise – Lokomotiven umgewandelt; dieser Produktionsprozess ergibt dann den Produktionswert, von dem der Wert der Vorleistungen (Wertschöpfung anderer Unternehmen) subtrahiert wird, um die eigene Wertschöpfung zu ermitteln. Der Ort der Wertschöpfung ist das Quellen- bzw. Ursprungsland. Der Ort des Konsums liegt im jeweiligen Zielland.

Bei Dienstleistungen sieht dies anders aus. Auch hier werden in der „Produktion“ Arbeitsleistungen und Kapitalgüter eingesetzt, aber ohne die jeweiligen Kunden ist eine Wertschöpfung nicht möglich. Demgemäß sind die Kunden Teil der „Produktionsfunktion“, sie sind essentiell für die Wertschöpfung. Daher erfolgt die Wertschöpfung im Zielland, also dort, wo die Kunden sich befinden. Als Beispiel können Urlaubsleistungen im Tourismus dienen. Eine Touristin aus Land A, die in Land B Urlaub macht, importiert gemäß der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung diese Urlaubs-Dienstleistungen aus Land B nach Land A. Die Wertschöpfung erfolgte in Land B und wird dort entsprechend verbucht. Sie wird dann sozusagen von Land B nach Land A exportiert (aus Sicht von Land B); für Land A ist es ein Dienstleistungsimport. Der Ort der Wertschöpfung ist gleichzeitig der Ort des Konsums, da beides in einem Akt erfolgt (Uno-actu-Prinzip).

Daten ähneln Dienstleistungen insofern, als auch hier die Nutzer (auch User oder Kunden genannt) bei der Entstehung der Wertschöpfung selbst eine aktive Rolle spielen, also Teil der „Produktionsfunktion“ sind.²⁶¹ Darüber hinaus dienen neben Arbeitsleistungen und Kapitalgütern die Hardware und Software als Inputfaktoren. Genau an dieser Stelle tritt das Problem auf, den Ort der Wertschöpfung zu bestimmen. Im Gegensatz zu beispielsweise Urlaubsdienstleistungen müssen sich die Nutzer und die übrigen Inputfaktoren nicht mehr am selben Ort befinden. Daher kann man einerseits (1) die Position vertreten, dass die Wertschöpfung dort erfolgt, wo sich Hardware und Software sowie Arbeitsleistungen und Kapitalgüter befinden; andererseits sind (2) die Nutzer für die datenbezogene Wertschöpfung unverzichtbar, so dass man auch sagen kann, dass die Wertschöpfung dort erfolgt, wo sich die Nutzer aufhalten. Man kann sogar darüber hinaus auch noch (3) die Position vertreten, dass die Wertschöpfung im „Cyberspace“ stattfindet, also an einem virtuellen Ort, der geografisch unbestimmt ist.

Hinsichtlich aller Wertschöpfungsprozesse, bei denen Daten eine entscheidende Rolle spielen, die also digitaler Natur sind, ist es letzten Endes nicht mehr möglich, genau zu sagen, wo die Wertschöpfung stattfindet. Anders ausgedrückt, scheint es wenig erfolgversprechend, innerhalb der bisher festgelegten Regeln der internationalen Unternehmensbesteuerung nach dem Quellenland zu suchen. Der im vorhergehenden Abschnitt dargestellte Versuch der EU, eine „signifikante digitale Präsenz“ zum Zweck der Ertragsbesteuerung zu definieren, verweist auf die unter Punkt (2) genannte Position, nach der die Wertschöpfung am Ort des Absatzmarktes stattfindet. Nach den vorangehenden Darlegungen ist das eine von drei denkbaren Möglichkeiten, aber nicht zwingend. Man könnte auch sagen, dass es eine Neudefinition von Besteuerungsregeln und -rechten ist.

Ähnlich verhält es sich mit dem Ansatz der OECD (2019a, 2019b, 2020). Dort tritt an die Stelle der digitalen Präsenz eine „signifikante wirtschaftliche Präsenz“ (significant economic presence), die ein (neues) Besteuerungsrecht generiert. Einige Details der Definition dieser Präsenz sind Ende 2019 (OECD 2019b) und Anfang 2020 (OECD 2020) bekanntgegeben worden, ohne dass der Definitions- und Ausgestaltungsprozess bereits zu einem Ende gekommen wäre. Diese Details weichen teilweise vom ursprünglichen

²⁶¹ Für den Prozess des *Data Mining* siehe die detaillierte Darstellung bei *Olbert und Spengel* (2019), Abschnitt 4.2, 18–21, insbesondere Figure 2, 19, und Figure 3, 21.

Ansatz (OECD 2019a) ab. Dieser Prozess soll bis Ende 2020 abgeschlossen sein (OECD 2019b).

Der allgemeine Ansatzpunkt für ein neues Besteuerungsrecht bei nicht vorhandener physischer Betriebsstätte soll darin bestehen, dass es für große Unternehmen mit Kundenkontakt („large consumer-facing businesses“, OECD 2019b, S. 7) gelten soll, die Güter oder digitale Dienstleistungen für (End-)Kunden anbieten. Explizit sollen Bergbau- und Rohstoffunternehmen ausgeschlossen sein, möglicherweise auch Finanzdienstleister. Zudem sollen nur große Unternehmen (Umsatzschwelle: 750 Mio. Euro) einbezogen werden. Die ursprüngliche Beschränkung auf Digital-Unternehmen wurde aufgegeben, um eine Lösung zu schaffen, die von allen Mitgliedern des „Inclusive Frameworks“ unterstützt werden kann (OECD 2019b, S. 5). Zudem beinhaltet das Besteuerungsrecht bei „signifikanter wirtschaftlicher Präsenz“ als Bemessungsgrundlage den Gesamtgewinn, also Routine- und Nicht-Routine-Gewinne (OECD 2019b, S. 5).

Während beim ursprünglichen OECD-Vorschlag (2019a) noch Marketing-Maßnahmen mittels immateriellen Kapitals (marketing intangibles), wie Kundendaten, Brands (Markenrechte) und Imagekampagnen, diejenigen Kriterien waren, an denen die Besteuerung ansetzen sollte, reicht jetzt bei fehlender Betriebsstätte eine über den Schwellen liegende signifikante wirtschaftliche Präsenz für eine Besteuerung im relevanten Staat aus. M.a.W., ein neues Besteuerungsrecht wird geschaffen. Die Bemessungsgrundlage ist ein über den Anteil am Umsatz (sales) in diesem Staat zu bestimmender Anspruch an den sogenannten Nicht-Routine-Gewinnen. Dieser Gewinnanteil kann dann im Verbraucher-Staat besteuert werden. Die Berechnung der entsprechenden Anteile erfolgt formelmäßig („Amount A“ in der dreistufigen Gewinnallokation des „Unified Approach“; OECD 2019b, S. 6).

Selbst wenn ein Unternehmen eine Betriebsstätte im entsprechenden Staat hat und dort bereits besteuert wird, kann darüber hinaus eine weitere signi-

fikante wirtschaftliche Präsenz bestehen, die ebenfalls ein neues Besteuerungsrecht (ebenfalls nach „Amount A“) schafft.²⁶²

Der OECD-Ansatz ist damit breiter als derjenige der EU, da eine direkte Involvierung von Kunden bzw. Nutzern nicht erforderlich ist und auf immaterielle Vermögensgüter abgestellt wird. Allerdings liefert auch schon die aktive Nutzerbeteiligung ohne physische Präsenz einen Ansatz für die Besteuerung. Daher umfasst – wie in Abbildung 28 dargestellt – das OECD-Konzept vollständig den EU-Ansatz und geht dann darüber hinaus. Die Gewinne, hinsichtlich derer die Besteuerungsrechte modifiziert werden sollen, betreffen die so genannten Non-Routine Profits (siehe dazu mit Beispielen *Næss-Schmidt*, 2019, sowie den Appendix in OECD 2019b, S. 13 ff.). Dabei wird vom Gesamtgewinn der herkömmlich ermittelte Gewinn aus Routineaktivitäten subtrahiert.

Obwohl im „Unified Approach“ eine Zurechnung des Gewinns nach den Marketing-Intangibles erfolgt, sondern nach dem Umsatz im jeweiligen Land, können diese Immateriellen Güter dennoch eine Rolle spielen, wenn sie mit den jeweiligen Umsätzen korreliert sind. Davon soll im Folgenden ausgegangen werden.

Hinzu kommt noch, dass gerade bei Digital-Unternehmen Verrechnungspreise eine große Rolle spielen (*Bräuninger*, 2019; *Næss-Schmidt*, 2019). Da diese Preise bei proprietären Markenrechten beispielsweise kaum mit Drittpreisen verglichen werden können, bestehen recht große Preissetzungsspielräume bei den Unternehmen. Änderungen der Regeln des Steuerzugriffs könnten zwar auf die dadurch erzielten Unternehmensgewinne zugreifen, allerdings nur dann, wenn sich das Preissetzungsverhalten der Unternehmen nicht ändert. Wie aber *Olbert* und *Spengel* (2019) für die DST zeigen, ist mit solchen Änderungen zu rechnen.

Geht man von einer hohen Korrelation von Marketing-Intangibles und Umsätzen aus, dann wären von den neuen Besteuerungsrechten insbesondere Unternehmen betroffen, die (*Næss-Schmidt et al.*, 2019, 7):

²⁶² Im Folgenden wird nicht näher auf die beiden anderen Prinzipien der Gewinnallokation („Amount B“, „Amount C“, OECD 2019b, S. 6) eingegangen. „Amount B“ ermöglicht es, anstelle von Transferpreisen für routinemäßige Marketing- und Distributionsaktivitäten in einem Land „fixed returns“ festzulegen und damit die Zahl der Auseinandersetzungen zwischen Unternehmen und Finanzbehörden zu senken (OECD 2019b, S. 15 f.). „Amount C“ dient dazu, weitere funktionelle Aktivitäten im entsprechenden Staat zu besteuern, ohne dass es zu Doppelbesteuerung kommen soll (OECD 2019b, S. 16).

- relativ hohe Anteile von Marketing Intangibles haben,
- international ausgerichtet sind und eine ebensolche Kundenbasis haben sowie
- diejenigen, die einen relativ hohen Anteil von Erträgen in diesem Bereich, im Vergleich zu Erträgen aus physischem Kapital, haben.

Die Anteile von immateriellem Marketing-Vermögen am Unternehmenswert unterscheiden sich nach Sektoren, wie Tabelle 16 zeigt.

Tabelle 16: Anteile immateriellen Marketing-Vermögens und sonstigen immateriellen Vermögens am Unternehmenswert nach Sektoren

Sektor	Anteil immaterielles Marketing-Vermögen in %	Anteil sonstiges immaterielles Vermögen in %
Pharmazeutika	53	35
Medien	73	13
Internet und Software	56	30
Biotechnologie	34	51
Dienstleistungen	34	42
Verarbeitendes Gewerbe	29	44
Telekommunikation	36	29
Einzelhandel	33	33
Baugewerbe	25	17
Transport	18	23
Bergbau	32	4
Automobilindustrie	28	7
Strom- und Energieversorgung	17	14
Versicherungen	24	3
Großhandel	9	14
Öl- und Gasindustrie	13	8
Banken	17	3

Quelle: Näess-Schmidt et al. (2019), 8, Figure 1.

Auf dieser Basis können mit den Anteilen der jeweiligen Sektoren an der Bruttowertschöpfung die Steuern auf die Anteile der Residualgewinne (non-routine profits), die im Ausland anfallen und den entsprechenden immateriellen Marketing-Vermögen zuzurechnen wären, bestimmt werden; sie betragen in (Näess-Schmidt et al., 2019, 9, Figure 2)

- Dänemark 21 %,
- Finnland 19 %,
- Schweden 18 % und
- Deutschland 17 %.

Diese Anteile der Steuern würden dann in den genannten Ländern wegfallen und an das Ausland umverteilt werden. Dies gilt aber nur für den Status Quo des Verhaltens der Unternehmen. Zu erwarten ist allerdings, dass diese Neuordnung der Besteuerung den Steuerwettbewerb unter den Ländern verschärft (*Olbert und Spengel, 2019*).

Einen Hinweis auf einen bisher weitgehend außer Acht gelassenen Effekt liefern *Cuevas et al. (2017)*. Aus finanzwissenschaftlicher Sicht kann erst dann etwas darüber gesagt werden, wer oder welche Gruppen eine Steuer wirtschaftlich trägt bzw. tragen, wenn der Steuerüberwälzungsprozess abgeschlossen ist. Da die besteuerten Unternehmen Marktmacht haben, ist davon auszugehen, dass sie nicht nur Umsatzsteuern überwälzen können. Anhand der Diverted Profit Tax in Großbritannien können *Cuevas et al.* zeigen, dass Facebook als betroffenes Unternehmen die Steuer auf seine Werbekunden überwälzte.

Zusammenfassend kann demnach festgehalten werden, dass die Digitalisierung der Herstellung und des Vertriebs von Gütern und Dienstleistungen sowie der Güter und Dienstleistungen selbst dazu führt, dass der Ort der Wertschöpfung nicht mehr klar erkennbar ist. Da zunehmend die Kunden und Nutzer aktiv am Produktionsprozess beteiligt sind, basieren die Forderungen nach einer Umverteilung der Besteuerungsrechte auf der Bedeutung der Absatzmärkte für die Unternehmensgewinne. Der OECD-Ansatz zielt einerseits darauf ab, Digital-Unternehmen in den Verbraucherländern steuerlich zu belasten. Andererseits dehnt er über die „signifikante wirtschaftliche Präsenz“ die Besteuerungsrechte generell stärker auf die Zielländer (Verbraucherländer), zulasten der bisherigen Quellenländer, aus. Zudem ist eine Verlagerung hinsichtlich der Methode der Besteuerung zu erkennen, da die neuen Besteuerungsrechte auf einem formelmäßigen Ansatz beruhen, also ohne Verrechnungspreise auskommen.

Noch einen Schritt weiter geht die am Absatzmarkt orientierte Gewinnbesteuerung, die sog. Destination Based Cash Flow Tax (DBCFT), die im nächsten Abschnitt dargestellt werden soll.

c. Absatzmarkt-orientierte Gewinnbesteuerung mittels einer Destination Based Cash Flow Tax (DBCFT): dritter Kreis der Reformoptionen

Genau genommen ist die DBCFT die konsequente und vollständige Fortsetzung der vorgehenden Überlegungen zur Verlagerung der Besteuerung von Unternehmensgewinnen auf die Länder der Absatzmärkte (siehe Abbildung 28 weiter oben). Aus dieser Sicht kann die DST als eine Art Brückenkopf für diese umfassende Änderung der internationalen Unternehmensbesteuerung angesehen werden und die Marketing Intangibles Tax als das Vordringen dieses Konzepts. Die vollständige Umstellung des bisherigen auf dem Quellenland basierenden Besteuerungssystems der Unternehmensgewinne auf das auf dem Absatzmarkt basierende System wäre dann mit der DBCFT abgeschlossen.

Die finanzwissenschaftlichen Grundlagen einer DBCFT wurden bereits von *Auerbach* (2017), *Auerbach et al.* (2017), *Avi-Yonah* und *Clausing* (2017) sowie *Carton et al.* (2019) untersucht. Ziel dieser Art der Unternehmensbesteuerung ist es, die ökonomischen Renten an den Absatzmärkten zu besteuern. Dazu wird in zwei Schritten vorgegangen (*Hebous et al.*, 2019, 5):

1. Investitionen, die mit dem Export von Gütern und Dienstleistungen verbunden sind, können sofort vollständig als Aufwand angesetzt (und damit voll abgeschrieben) werden. Gleichzeitig kann kein Zinsaufwand steuerlich geltend gemacht werden. Dies ist der Cash-Flow-Teil der Besteuerung.
2. Der Destination-Teil der Besteuerung besteht darin, dass importierte Inputfaktoren nicht abgesetzt werden können; sie werden im Inland besteuert. Exporterträge unterliegen demgegenüber im Inland nicht der Besteuerung.

Dieser Besteuerungsansatz folgt anderen Regeln als das bisherige Quellenlandprinzip. Das Besteuerungsrecht geht beim Außenhandel vollständig auf das Importland über, während es bei ersterem beim Exportland lag. Anders ausgedrückt, handelt es sich bei der DBCFT um eine Fundamentalreform der internationalen Unternehmensbesteuerung (s. dazu im Detail aus deutscher Sicht *Koch*, 2019).

Ein Effekt der DBCFT gegenüber der DST und der MIT besteht darin, dass eine Gewinnverschiebung zwischen Ländern mit unterschiedlichen Steuersätzen auf den Unternehmensgewinn nicht mehr möglich ist (s. die eingangs

zitierte Literatur), da die Gewinnbesteuerung ausschließlich bei den Importländern liegt. Hierin ist vermutlich auch der Hauptgrund für diese Art der Besteuerung zu sehen. Der Preis für diesen Vorteil ist die Umverteilung von Steuern zwischen den Ländern. Um diesen Umverteilungseffekt zu berechnen, ist vorher die durch die Gewinnverschiebung entstandene Verzerrung der Gewinne sowie der Export- und Importwerte vorzunehmen (*Tørsløv et al.*, 2015). Nach den Berechnungen von *Hebous et al.* (2019, 19), ergeben sich hinsichtlich der DBCFT nur für die Länder Irland, Luxemburg und Zypern größere Abweichungen zwischen den für Verzerrung korrigierten und den unkorrigierten Werten.

Zu den Ländern, deren Steuereinnahmen bei einer weltweiten und gleichzeitigen Einführung der DBCFT steigen würden, gehören u.a. (*Hebous et al.*, 2019, 12):²⁶³

- USA,
- Guatemala, Honduras, Mexiko,
- Neuseeland,
- Griechenland, Italien und Deutschland,

während u.a. folgende Länder Steuereinnahmen verlieren würden:

- Luxemburg, Irland,
- Norwegen, Schweden, Dänemark, Finnland und
- China.

Die Steuergewinne der USA und die Steuerverluste von China verdeutlichen, warum vermutlich die Idee einer DBCFT in den USA zum Zeitpunkt des Außenhandelskonflikts mit China aufgekommen ist. Da die USA gegenüber China ein großes Handelsbilanzdefizit aufweisen, ist zu erwarten, dass die USA bei einer DBCFT zu den großen Gewinnern zählen wird.

Allerdings muss angemerkt werden, dass die oben genannten Ergebnisse nur für den Fall gelten, dass die DBCFT global eingeführt wird. Auch wenn *Hebous et al.* (2019) gute Gründe dafür angeben, dass auf eine unilaterale Einführung dieser Besteuerungsform alle anderen Länder folgen würden, ist bei weitem nicht geklärt, wie die Details dieser Steuer letztlich aussehen würden. Davon aber hängt ihre Umverteilungswirkung entscheidend ab.

²⁶³ Leider werden von *Hebous et al.* (2019) keine detaillierten Werte angegeben.

5. Wie weit werden die Ziele der Reformbestrebungen erreicht?

In diesem Abschnitt soll überprüft werden, ob bzw. inwieweit die Reformbestrebungen die eingangs genannten Ziele erreichen können. Dabei werden die in Abbildung 27 dargestellten Zusammenhänge in vier Ziel-Rubriken klassifiziert. In den ersten beiden Reformvorschlägen, der Digitalsteuer und der Marketingsteuer, soll in erster Linie das Quellenlandprinzip der Wertschöpfung das *Recht der Besteuerung* verorten, d.h. allozieren. Bei den beiden nächsten Zielen geht es darum, *Steuervermeidung* und *Steuerwettbewerb* zu bekämpfen bzw. einzudämmen. Last but not least sollen *Steuereinnahmen* gesichert oder erhöht werden.

Tabelle 17: Reformoptionen und Zielerreichung

	Recht der Besteuerung	Bekämpfung Steuer- vermeidung	Eindämmung Steuer- wettbewerb	Erhöhung der Steuer- einnahmen
Digitalsteuer	Signifikante digitale Präsenz	Beschränkt auf IT-Konzerne und digitalisierte Unternehmen	„Digital fencing“; Intensivierung des Steuerwettbewerbs	Geringfügige und zeitweise Erhöhung der Einnahmen (neue Business-Modelle)
Steuer auf immaterielles Marketing-Vermögen	Signifikante ökonomische Präsenz	Eindämmung hinsichtlich Verrechnungspreisen	„Intangibles fencing“; Intensivierung des Steuerwettbewerbs	Zeitweise Erhöhung der Einnahmen (neue Business-Modelle?)
Destination Based Cash Flow Tax	Land des Absatzmarktes	Ausschluss von Steuer- vermeidung	Verlagerung des Steuerwettbewerbs auf die Absatzmärkte	Umverteilung des Steuer-aufkommens, keine Erhöhung der Einnahmen

Quelle: Eigene Darstellung.

Hinsichtlich „Steuervermeidung“ und „Steuerwettbewerb“ ist m.E. auf Folgendes hinzuweisen: *Steuervermeidungsmöglichkeiten* sind letzten Endes *Instrumente des Steuerwettbewerbs*. Erstere könnten sehr oft sofort durch nationale Rechtsänderungen beseitigt werden. Nationale Gesetzgeber scheuen offenbar häufig davor zurück. Der Grund könnte darin bestehen, dass Steuerwettbewerb nur sehr schwer vermeidbar ist, da Staaten um die Steuerbasis (und die damit zusammenhängende Beschäftigung und Wert-

schöpfung) konkurrieren müssen und werden. Schließt man eine Tür, über die der Steuerwettbewerb abläuft, öffnet sich eine andere – oder sie wird geöffnet.

In Tabelle 17 wird versucht, die Reformoptionen mit den jeweiligen Zielen zusammenzubringen, um ihre Wirksamkeit abzuschätzen. Vorab muss allerdings hinzugefügt werden, dass diese Übersicht von vielen Regelungsdetails, die noch nicht festliegen, abhängt und die Einschätzungen daher erste Näherungen sind.

Hinsichtlich des Quellenlandprinzips stellen alle drei Reformoptionen Versuche dar, die Besteuerungsrechte neu zu definieren. Bei der Digitalsteuer betrifft dies die Gewinne von IT-Konzernen und Unternehmen, die bei der Digitalisierung ihrer Prozesse und Produkte weit fortgeschritten sind. Hinsichtlich der Besteuerung von immateriellem Marketingvermögen geht es darum, die Verwertung von IPRs als Vehikel der Änderung der Besteuerungsrechte einzusetzen. Da immaterielles Kapital mittlerweile bei Unternehmensinvestitionen eine größere Bedeutung als physisches Kapital erreicht hat, bietet immaterielles Vermögen einen Anlass, auf Änderungen der Besteuerungsrechte zu drängen. Bei der DBCFT wird offengelegt, worin es bei Digital- und Marketingsteuer tatsächlich geht: eine vollständige Neuordnung des Rechts der internationalen Unternehmensbesteuerung.

Steuervermeidung (oder besser: Steuerverschiebung, tax shifting) kann mittels der Digitalsteuer nur sehr beschränkt bekämpft werden und zudem bietet diese Steuer einen neuen Ansatzpunkt für die Intensivierung des Steuerwettbewerbs. Wie weiter oben gesagt, gehören Steuervermeidung bzw. Steuerverschiebung und Steuerwettbewerb unmittelbar zusammen. Das gilt auch für die Marketingsteuer. Einerseits schränkt sie die Steuervermeidung über Verrechnungspreise ein, andererseits intensiviert sie den Steuerwettbewerb mittels anderer Instrumente. Die DBCFT ist diejenige Besteuerungsvariante, die Steuervermeidung unmöglich macht – und gleichzeitig die Tür für den Steuerwettbewerb auf den Absatzmärkten öffnet. Genau genommen kann die DBCFT sogar als allgemeiner Quasi-Zoll verwendet werden.

Wollte man tatsächlich die Steuereinnahmen auf nationaler und internationaler Ebene erhöhen, wäre das vermutlich beste Instrument eine unternehmens- und wachstumsfreundliche Wirtschaftspolitik, die mit weiteren Senkungen der Körperschaftsteuersätze einherginge. Bereits das Jonathan Swift zugeschriebene „Steuereinklein“ (*Lotz*, 1916) sagt, dass es durchaus möglich ist, höhere Steuereinnahmen mit niedrigeren Steuersätzen zu erzielen.

Dies scheint für die Gewinnbesteuerung von Unternehmen durchaus relevant zu sein (s. die Entwicklung der Körperschaftsteuersätze die „Statutory corporate income tax rate“ bei OECD.stat sowie die entsprechenden Aufkommensentwicklungen bei *Clausing*, 2007). Ansonsten droht möglicherweise das „Gödel-Miller-Steuer-Theorem“: *“Godel and Miller’s Tax Proposition: No finite and feasible system of business taxation can collect positive revenues”* (Ross, 1988, 132).

Die drei untersuchten Reformoptionen sind nicht geeignet, die Steuereinnahmen von Staaten zu erhöhen. Die Digital- und Marketingsteuer könnten zwar zeitweilig zu Mehreinnahmen führen, die aber in der Folgezeit durch Änderungen der Geschäftsmodelle der Unternehmen oder andere Maßnahmen staatlicher Steuerpolitik vermutlich wieder verschwinden würden. Die DBCFT kann zwar die Besteuerungsrechte und das Steueraufkommen umverteilen; dadurch wird das weltweite Steueraufkommen aber voraussichtlich nicht steigen.

6. Fazit: In welche Richtung wird sich die nationale und internationale Unternehmensbesteuerung entwickeln?

Alles in allem kann m.E. davon ausgegangen werden, dass das primäre Ziel der Reformoptionen in einer Umverteilung von Besteuerungsrechten besteht. Es geht an der Oberfläche darum, die Digitalisierung und Immaterialisierung der Wirtschaft steuerlich in den Griff zu bekommen. Aber bei näherer Betrachtung sind die dadurch ausgelösten unternehmenssteuerlichen Veränderungen gar nicht so groß (s. u.a. *Grinberg*, 2018; *Olbert und Spengel*, 2019). Jedenfalls rechtfertigen sie keine größere Umverteilung der Besteuerungsrechte. Zudem zeigt die Einbeziehung internationaler Organisationen wie der EU, der OECD, des IWF etc., dass es sich um eine Fragestellung von globaler Relevanz handelt. Solche Fragestellungen sind regelmäßig eher politischer als ökonomischer Natur. Darüber hinaus sind bereits Anzeichen für Konflikte zwischen den genannten Organisationen hinsichtlich der internationalen Unternehmensbesteuerung zu erkennen. Anders ausgedrückt, der weltweite Wettbewerb um das Steuersubstrat, das international tätige Unternehmen erwirtschaften, wird u.a. auf der Ebene internationaler Organisationen ausgetragen.

Wenn dementsprechend die Reformoptionen der internationalen Unternehmensbesteuerung hauptsächlich politischer Natur sind, ist die Voraussage von Ergebnissen sehr schwierig. In absehbarer Zeit ist nicht zu erwarten, dass es zu einer globalen Reform der Unternehmensbesteuerung kommt. Es

wäre daher wünschenswert, wenn innerhalb der EU die Digitalsteuer (als Verpflichtung für alle EU-Staaten) aufgegeben und eine Reform der EU-Unternehmensbesteuerung erfolgen würde, deren Ziel die Vereinheitlichung der Rechtsregeln der Unternehmensbesteuerung wäre, ohne Vorgaben über die Aufteilung des Steuersubstrats zu machen. Diese Vereinheitlichung der Regeln könnte sich an der Vereinheitlichung bei der Umsatzsteuer und den speziellen Verbrauchssteuern orientieren.

Literaturhinweise

- Auerbach, A. (2017). Demystifying the destination-based cash-flow tax. *Brookings Papers on Economic Activity*, Fall 2017, 409–432.
- Auerbach, A., Devereux, M. P., Keen, M. und Vella, J. (2017). Destination-based cash flow taxation. *Oxford University Centre for Business Taxation Working Papers No. 17/01*.
- Avi-Yonah, R. S. und Clausing, K. (2017). Problems with Destination-Based Corporate Taxes and the Ryan blueprint. *Columbia Journal of Tax Law* 8(2), 229–55.
- Bracewell-Milnes, B. (1980). *The Economics of International Tax Avoidance. Political Power versus Economic Law*. Deventer: Kluwer.
- Bräuninger, D. (2019). Digitalsteuer: Skepsis angebracht. *DB Research*, 2. Mai 2019.
- Brynjolfsson, E., Collis, A. und Eggers, F. (2019). Using massive online choice experiments to measure changes in well-being. *PNAS* 116(15), 7250–7255.
- Carton, B., Fernandez-Corugedo, E. und Hunt, B. (2019). *Corporate Tax Reform: From Income to Cash Flow Taxes*. IMF Working Paper WP/19/13.
- Chen, W. (2018). Cross-country income differences revisited: Accounting for the role of intangible capital. *Review of Income and Wealth* 64(3), 626–648.
- Clausing, K. A. (2007). Corporate tax revenues in OECD countries. *International Tax and Public Finance* 14, 115–133.
- Commendatore, P., Currie, M. und Kubin, I. (2008). Footloose entrepreneurs, taxes and subsidies. *Spatial Economic Analysis* 3(1), 115–141.
- Cuevas, A., Cuevas, R., Lassmann, A., Liberini, F. und Russo, A. (2017). *The Taxman Calls. How Does Facebook Answer? Global Effects of Taxation on Online Advertising*. NET Institute Working Paper # 17-09.
- Cui, W. (2018). *The Digital Services Tax: A Conceptual Defense*. The Peter A. Allard School of Law, University of British Columbia.

Cui, W. und Hashimzade, N. (2019). The Digital Service Tax as a Tax on Location-Specific Rent. Internet URL: <https://ssrn.com/abstract=3321393>.

De Loecker, J., Eeckhout, J. und Unger, G. (2018). The Rise of Market Power and the Macroeconomic Implications. NBER Working Paper No. 23687.

Dischinger, M. und Riedel, N. (2011). Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms. *Journal of Public Economics* 95, 691–707.

Englisch, J. (2017). Steuer- und wirtschaftspolitische Bedeutung von Patentboxen im Post-BEPS-Zeitalter. *Wirtschaftsdienst* 97(8), 577–583.

European Commission (2017). A fair and efficient tax system in the European Union for the digital single market. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, 21. September, COM (2017) 547 final, Brüssel.

European Commission (2018a). Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, 21. März, COM(2018) 146 final, Brüssel.

Europäische Kommission (2018b). Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz. {SWD(2018) 81 final} – {SWD(2018) 82 final}. COM(2018) 147 final. 2018/0072 (CNS), Brüssel.

Gresik, T. A. (2001). The taxing task of taxing transnationals. *Journal of Economic Literature* 39(3), 800–838.

Grinberg, I. (2018). International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3275737>.

Gupta, S., Keen, M., Shah, A. und Verdier, G. (Eds.) (2017). *Digital Revolutions in Public Finance*. International Monetary Fund.

Haskel, J., und Westlake, S. (2018). *Capitalism Without Capital. The Rise of the Intangible Economy*. Princeton and Oxford: Princeton University Press.

Hebous, S., Klemm, A. und Stausholm, S. (2019). Revenue Implications of Destination-Based Cash-Flow Taxation. IMF Working Paper WP/19/7.

IMF (International Monetary Fund) (2019). Corporate Taxation in the Global Economy. IMF Policy Paper. March 2019.

Koch, N. (2019). Destination-Based Cash Flow Tax. Auswirkungen auf deutsche Unternehmen. Wiesbaden: Springer Gabler.

Lev, B. (2001). Intangibles. Management, Measurement, and Reporting. Washington, D.C.: The Brookings Institution.

Lev, B. und Gu, F. (2016). The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers. Hoboken, New Jersey: Wiley.

Lev, B., Sarath, B. und Sougiannis, T. (2005). R&D reporting biases and their consequences. Contemporary Accounting Research 22(4), 977–1026.

Li, W. C. Y. (2018). Depreciation of business R&D capital. Review of Income and Wealth, forthcoming.

López González, J. und Jouanjan, M. (2017). Digital Trade: Developing a Framework for Analysis. OECD Trade Policy Papers No. 205.

Lotz, W. (1916). Zur Lehre vom „Steuereinkommen“. In: Festschrift für Lujo Brentano zum siebzigsten Geburtstag. München und Leipzig, 351–365.

Næss-Schmidt, S., Sørensen, P., Christiansen, B. B., Zurzolo, V., Zienau, C. Henriksen, J. J. und Brown, J. (2019). Future Taxation of Company Profits: What to Do with Intangibles? Copenhagen Economics.

OECD (2018). Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report.

OECD (2019a). Addressing the Tax Challenge of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, OECD, Paris.

OECD (2019b). Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One. Public Consultation Document, 9 October 2019 – 12 November 2019, OECD, Paris.

OECD (2020). Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

Olbert, M. und Spengel, C. (2019). Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation. ZEW Discussion Paper No. 19-010 | 04/2019.

Prinz, A. (2018). Nationale und internationale Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft. Vortrag beim Institut Finanzen und Steuern, Berlin.

Richter, W. F. (2017). Taxing Direct Sales of Digital Services: A Plea for Regulated and Internationally Coordinated Profit Splitting. CESifo Working Paper 6564.

Richter, W. F. (2018a). Taxing Intellectual Property Rights in the Global Economy: A Plea for Regulated and Internationally Coordinated Profit Splitting. CESifo Working Paper 7017.

Richter, W. F. (2018b). Die Besteuerung des Gewinns aus den grenzüberschreitenden Direktgeschäften von Google, Facebook & Co. Perspektiven der Wirtschaftspolitik 19(2), 132–140.

Ross, S. (1988). Comment on the Modigliani-Miller propositions. Journal of Economic Perspectives 2(4), 127–133.

Rysman, M. (2009). The economics of two-sided markets. Journal of Economic Perspectives 23(3), 125–143.

Tirole, J. (2017). Economics for the Common Good. Princeton und Oxford: Princeton University Press.

Tirole, J. (2019). Regulating the disrupters. Project Syndicate, <https://www.project-syndicate.org/onpoint/regulating-the-disrupters-by-jean-tirole-2019-01?barrier=accesspaylog> [16.5.2019].

Tørsløv, T., Wier, L. und Zucman, G. (2015). The Missing Profits of Nations. NBER Working Paper No. 24701.

Van Beveren, I. (2007). Footloose multinationals in Belgium? *Review of World Economics* 143 (3), 483–507.

WIPO (2017). *World Intellectual Property Report 2017: Intangible Capital in Global Value Chains*. Geneva: World Intellectual Property Organization.

Zucman, G. (2014). Taxing across borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits. *Journal of Economic Perspectives* 28(4), 121–148.

ifst-Schriften 2020 / 2019 / 2018

2020

- Nr. 533 *Hötzel/Krüger/Niermann/Scherer/Lehmann*, Unternehmensfinanzierung durch Ausgabe von Kryptotoken – Besteuerung in Deutschland und in der Schweiz
- Nr. 534 *Oestreicher/Muntermann/Schwager*, Auswirkungen der Digitalisierung auf die Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen – die Zukunft der transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethode?
- Nr. 535 *Heidecke/Wilmanns*, Verrechnungspreise im Lichte der Coronapandemie – Kurz-, mittel- und langfristige Perspektiven
- Nr. 536 *Heidecke et al.*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: I. Verrechnungspreise in digitalen und sich digitalisierenden Geschäftsmodellen – Bestandsaufnahme und Leitlinien
- Nr. 537 *Oestreicher/Muntermann/Schwager*, Verrechnungspreise und Digitalisierung: II. Empirische Analyse – Konsequenzen für die transaktionsbezogene Gewinnaufteilung

2019

- Nr. 527 *Hey/Schwarz/Reimer/Karpen/Kirchhof*, Chancen guter Gesetzgebung in einer komplexen Welt, Redemanuskripte zur Tagung am 21. und 22. November 2018
- Nr. 528 *Joisten/Spierts/Heijnen/Ratzenhofer*, Reform der Erfassung von Share Deals bei der Grunderwerbsteuer
- Nr. 529 *Salder*, Die Liquiditätslücke bei der Einfuhrumsatzbesteuerung in Deutschland: Reformbedarf und Reformoptionen
- Nr. 530 *Scheffler/Hey*, Aktuelle Fragen der Grundsteuerreform: Wirkungen und Gesetzgebungskompetenz

Nr. 531 *Strüber/von Donat*, Die Anwendung des Beihilfeverbots auf steuerliche Maßnahmen der Mitgliedstaaten – Von der Ausnahme zur Regel?

Nr. 532 *Haase/Kuen/Nonnenmacher*, Einführung der Forschungszulage: Eine Chance für den innovativen Mittelstand?

2018

Nr. 522 v. *Wolfersdorff*, Sachzuwendungen im Geschäftsleben – Missstände der einkommensteuerrechtlichen Behandlung und Reformvorschläge

Nr. 523 Kapitaleinkommensbesteuerung – Zukunft von Abgeltungsteuer und Unternehmensfinanzierung, Tagungsband zur außerordentlichen Kuratoriumssitzung am 27. November 2017

Nr. 524 *Gsödl/Schmid*, Die US-Steuerreform, der Brexit und deren Auswirkungen auf Deutschland

Nr. 525 *Hermenns/Münch*, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Eine rechtliche Würdigung verschiedener Entwürfe unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnisses zu § 42 AO

Nr. 526 *Scheffler/Roith*, Leitlinien für eine Reform der Grundsteuer

