

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce

Dr. Reimar Pinkernell LL.M.

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

**Zitiervorschlag:**

*Pinkernell*, ifst-Schrift Nr. 494 (2014)

ISBN: 978-3-89737-039-5

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über [www.fachverlag-shop.de/ifst](http://www.fachverlag-shop.de/ifst)

E-Mail: [kundenservice@fachverlag.de](mailto:kundenservice@fachverlag.de)

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

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

# ifst

Institut Finanzen und Steuern

## Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce

Dr. Reimar Pinkernell LL.M.

Rechtsanwalt/Steuerberater, Bonn

In Medienkooperation mit

**DER  
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen  
die ifst-Schrift Nr. 494:

## **Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce**

Die internationale Steuergestaltung war im Jahr 2013 nicht nur Gegenstand zahlreicher Medienberichte, sondern hat sogar ihren Weg auf die Agenda des G20-Gipfeltreffens in St. Petersburg gefunden. Auslöser der breiten öffentlichen Diskussion waren u.a. die verblüffenden Gewinnverlagerungsmodelle internationaler Konzerne, wobei insbesondere die Keinmalbesteuerung der „staatenlosen“ Gewinne einiger E-Commerce-Unternehmen Überraschung und Empörung ausgelöst hat.

Das Internet hat neuartige grenzüberschreitende Wertschöpfungsketten hervorgebracht, denen ein Flickenteppich nationaler Steuerhoheiten gegenübersteht. Die erforderliche Zuordnung des Steuersubstrats erweist sich zunehmend als gestaltungsanfällig, zumal der ungebremste internationale Steuerwettbewerb zusätzliche Gestaltungsanreize schafft. Im Ergebnis findet oft weder im Quellenstaat noch im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine laufende Besteuerung statt, was nicht nur unfaire Wettbewerbsvorteile verursacht, sondern auch die Daseinsberechtigung der Unternehmenssteuern in Frage stellt.

Manche Kritiker halten das OECD-Betriebsstättenprinzip für überholt und fordern neue Regeln für die Besteuerung der „digital economy“; Frankreich wollte sogar eine spezielle „google tax“ einführen. Dies war der Anlass für eine Bestandsaufnahme aus deutscher Sicht, die aber auch ein Diskussionsbeitrag sein soll. Die ifst-Schrift Nr. 494 beginnt mit einer Darstellung der lediglich punktuellen Besteuerung von E-Commerce-Geschäften im Inboundfall. Der Mittelteil erläutert gängige Gestaltungen und zeigt an drei Beispielen, warum die Einkünfte bisher auch im Ausland nicht besteuert werden. Den Abschluss bildet ein Überblick zur aktuellen Reformdiskussion, die durch den OECD-Aktionsplan vom 19.7.2013 geprägt wird. Da sowohl die OECD als auch die EU-Kommission noch in diesem Jahr neue Untersuchungen zur Besteuerung der „digital economy“ vorlegen wollen, dürfte das Thema weiterhin für Spannung sorgen.

Institut Finanzen und Steuern  
*Prof. Dr. Johanna Hey*

Berlin/Köln, im Januar 2014

## Inhaltsverzeichnis

<b>Untersuchungsergebnisse auf einen Blick: Thesen zur internationalen Steuergestaltung im Electronic Commerce . . .</b>	<b>9</b>
<b>I. Einleitung und historische Entwicklung . . . . .</b>	<b>13</b>
1. Einleitung . . . . .	13
2. Historische Entwicklung . . . . .	18
<b>II. Besteuerung des Inboundgeschäfts. . . . .</b>	<b>24</b>
1. Beschränkte Steuerpflicht. . . . .	24
a. Überblick zu § 49 EStG . . . . .	24
b. Inländische Betriebsstätteneinkünfte. . . . .	27
aa. Internetserver und sonstige IT-Infrastruktur. . . . .	28
bb. Kunden-Supportleistungen und Entwicklungsarbeit. . . . .	35
cc. Warenlager und Logistikanlagen. . . . .	37
dd. Nutzung von Banner Space und Microsites. . . . .	38
c. Inländische gewerbliche Einkünfte aufgrund eines ständigen Vertreters . . . . .	39
aa. Vertrieb unter Einschaltung einer inländischen Online-Plattform . . . . .	41
bb. Inanspruchnahme inländischer Vermittler und sonstiger Dienstleister. . . . .	43
cc. Lagerhalter und Logistikdienstleister . . . . .	44
dd. Inländischer DENIC-Ansprechpartner für die Domainregistrierung. . . . .	45
ee. Telearbeiter und mobile Kundenberater . . . . .	46
d. Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Verwertung von Darbietungen . . . . .	47
e. „Betriebsstättenlose“ inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb . . . . .	51
aa. Belegenheitstatbestand . . . . .	52
bb. Verwertungstatbestand . . . . .	54
f. Sonstige Einkünfte mit Inlandsbezug . . . . .	59

aa.	Inländische unterhaltende Darbietungen .....	60
bb.	Nutzung beweglicher Sachen im Inland.....	60
cc.	Know-how-Überlassung mit Inlandsbezug .....	63
g.	Zwischenergebnis zur beschränkten Steuerpflicht .....	65
2.	Beschränkung des Besteuerungsrechts durch DBA .....	68
a.	DBA-Einkünftequalifikation bei E-Commerce-Geschäftsvorfällen.....	69
aa.	Entwicklung des OECD-MK.....	69
bb.	Bedeutung der Einkünftequalifikation .....	69
cc.	Leitlinien der Einkünftequalifikation .....	72
dd.	Einordnung typischer E-Commerce-Geschäftsvorfälle ....	74
b.	(Server-)Betriebsstätte und Gewinnabgrenzung.....	85
aa.	Überblick und Entwicklung des OECD-MK .....	85
bb.	Serverbetriebsstätte (Server-PE).....	86
cc.	Vertreterbetriebsstätte und weitere Betriebsstättensachverhalte .....	101
c.	Zwischenergebnis zur Beschränkung deutscher Besteuerungsrechte .....	110
<b>III.</b>	<b>Internationale Gewinnverlagerung im Electronic Commerce .</b>	<b>114</b>
1.	Keinmalbesteuerung statt Vermeidung der Doppelbesteuerung?...	114
2.	Gestaltungs- und Gewinnverlagerungsstrategien amerikanischer IT-Konzerne .....	117
a.	Diskrepanz zwischen nominaler und effektiver US-Körperschaftsteuerbelastung .....	117
b.	Steuerliche Gestaltungstechnik und Rechnungslegungsvorschriften .....	120
aa.	Verlagerung von immateriellen Wirtschaftsgütern in Steueroasen .....	120
bb.	Minimierung der Steuerbelastung im Quellenstaat.....	123
cc.	Ausschaltung der US-Hinzurechnungsbesteuerung .....	126
dd.	Vermeidung passiver latenter Steuern.....	127
ee.	Rückführung der Gewinne ohne Dividendenbesteuerung ..	129
c.	Kapital-Fehlallokation und Oasen-Dilemma .....	130
3.	Drei Fallstudien zur Gewinnverlagerung .....	131

a.	Erbringung von Online-Werbeleistungen durch eine irische Vertriebsgesellschaft .....	131
b.	Luxemburg als Standort für Online-Versandhandel und virtuelle Marktplätze .....	135
c.	Internationale Prinzipalstruktur .....	144
4.	Zwischenfazit .....	152
<b>IV.</b>	<b>Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers</b> .....	154
1.	Was ist überhaupt machbar? .....	154
2.	Unilaterale Maßnahmen zum Schutz des deutschen Steueraufkommens .....	158
a.	Direkte Maßnahme: Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 EStG .....	159
aa.	Neuer Tatbestand für betriebsstättenlose gewerbliche E-Commerce-Einkünfte .....	159
bb.	Beschränkte Steuerpflicht aufgrund Verwendung einer „de“-Domain .....	162
cc.	„Exotische“ Besteuerungsvorschläge .....	164
b.	Indirekte Maßnahme: Abzugsverbote .....	165
c.	Zwischenergebnis .....	167
3.	Internationale Maßnahmen .....	168
a.	„Reparaturmaßnahmen“ ohne Neuverteilung der Besteuerungsrechte .....	169
aa.	OECD-Aktionsplan vom 19.7.2013 .....	170
bb.	Umsetzung in den USA .....	182
cc.	Umsetzung in Deutschland .....	184
dd.	Wiedereinführung der Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren .....	185
b.	Maßnahmen zur Neuverteilung der Besteuerungsrechte .....	187
aa.	Einführende Überlegungen .....	187
bb.	E-Commerce-Report der OECD aus dem Jahr 2004 .....	189
c.	Neuartige Konzepte zur internationalen Unternehmensbesteuerung .....	195
<b>V.</b>	<b>Zusammenfassung und Ergebnis</b> .....	197
<b>VI.</b>	<b>Anhang: Erläuterung einiger E-Commerce-Begriffe</b> .....	207
<b>VII.</b>	<b>Literaturhinweise</b> .....	210





## **Untersuchungsergebnisse auf einen Blick: Thesen zur internationalen Steuergestaltung im Electronic Commerce**

1. Aufgrund des Betriebsstättenprinzips unterliegen nur einige wenige E-Commerce-Geschäftsmodelle im Inboundfall der Besteuerung. Sofern ausnahmsweise eine inländische Betriebsstätte besteht, wozu auch die vieldiskutierte Serverbetriebsstätte gehört, hängt die Gewinnzurechnung entscheidend von den darin ausgeübten Personalfunktionen ab. Im Ergebnis können ausländische Anbieter auf dem deutschen Markt sowohl Online- als auch Offlinegeschäfte durchführen, ohne dass im Inland nennenswerte Ertragsteuern anfallen.
2. Dieses Ergebnis entspricht der traditionellen OECD-Steuerpolitik und gilt für alle europäischen Quellenstaaten. Dem Besteuerungsverzicht des Quellenstaats sollte an sich eine laufende Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des jeweiligen Anbieters gegenüberstehen, dem abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht zugewiesen ist. Einigen amerikanischen Konzernen ist es jedoch gelungen, auch die laufende Besteuerung in den USA zu vermeiden und die E-Commerce-Gewinne in Steueroasen umzuleiten. Das Ziel des Ottawa-Kompromisses von 1998, wonach der E-Commerce weder steuerlich begünstigt noch steuerlich diskriminiert werden sollte, ist dadurch eindeutig verfehlt worden. Insbesondere liegt eine steuerliche Wettbewerbsverzerrung zulasten der inländischen E-Commerce-Anbieter vor.
3. Drei Fallstudien ergeben aber, dass die Keinmalbesteuerung der europäischen Gewinne der US-Unternehmen kein spezifisches Problem des E-Commerce ist. Die Keinmalbesteuerung lässt sich potenziell für alle US-Unternehmen erreichen, die über „mobile“ Unternehmensfunktionen bzw. immaterielle Wirtschaftsgüter verfügen. Dabei macht es keinen Unterschied, ob die Unternehmenstätigkeit auf reinen Onlinegeschäften (z.B. Onlinewerbung), dem Online-Versandhandel mit physischen Produkten oder dem traditionellen Einzelhandelsgeschäft mit Elektronikartikeln beruht.
4. Eine weitere Erkenntnis besteht darin, dass die Keinmalbesteuerung der E-Commerce-Gewinne im Wesentlichen durch systemwidrige Defizite des US-Steuerrechts verursacht und durch die Mitwirkung einiger europäischer Staaten erheblich erleichtert wird. Da es sich um bislang rechtmäßige Steuergestaltung handelt, wäre es verfehlt, die Unternehmen mit einem Unwerturteil zu belegen, zumal das Aktienrecht den Vorstand einer börsennotierten Gesellschaft grundsätzlich zur Gewinnmaximierung verpflichtet.

5. Es obliegt vielmehr den staatlichen Akteuren, Besteuerungslücken zu schließen und die Wettbewerbsneutralität der Körperschaftsteuer wiederherzustellen. Dabei scheinen unilaterale Maßnahmen des deutschen Gesetzgebers allerdings nicht geeignet, die internationale Einmalbesteuerung der E-Commerce-Gewinne zu erreichen. Eine Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht scheitert am abkommensrechtlichen Betriebsstättenprinzip und dem Authorized OECD Approach, wonach eine Gewinnzuordnung wesentliche Personalfunktionen im Quellenstaat erfordert. Abzugsverbote beim inländischen Leistungsempfänger wirken diskriminierend und verstoßen gegen das objektive Nettoprinzip.
6. Einige der im OECD-Aktionsplan vom 19.7.2013 enthaltenen Maßnahmen werden die Steuergestaltung im E-Commerce erschweren (z.B. Neuregelung der Zurechnung der Einkünfte aus immateriellen Wirtschaftsgütern, Stärkung der Hinzurechnungsbesteuerung und Bekämpfung hybrider Gesellschaften). Der OECD-Aktionsplan bestätigt das Betriebsstättenprinzip und strebt die Besteuerung der internationalen Konzerngewinne am Ort der Wertschöpfung an, der sich wiederum entscheidend nach dem Belegenheitsort der wesentlichen Personalfunktionen richtet. Deutschland wird daher die E-Commerce-Gewinne (Direktgeschäfte) ausländischer Anbieter auch in Zukunft nicht besteuern können, behält dafür aber das ungeschmälerte Besteuerungsrecht für die Direktgeschäfte der im Inland ansässigen Exportunternehmen.
7. Der Wettbewerbsnachteil inländischer E-Commerce-Anbieter, die auf dem deutschen Markt gegen niedrig besteuerte ausländische Anbieter (vor allem US-Anbieter) konkurrieren, wird nur dann beseitigt, wenn andere Staaten tatsächlich in Übereinstimmung mit dem OECD-Aktionsplan handeln und die Einmalbesteuerung im Ausland sicherstellen. Daraus ergibt sich die Frage, ob die Aufteilung der Besteuerungsrechte speziell für den E-Commerce bzw. Geschäftsmodelle der Digital Economy geändert werden sollte, zumal die Kooperation einiger Staaten nicht gesichert erscheint und steuerliche Vorzugsregime für immaterielle Wirtschaftsgüter weiter auf dem Vormarsch sind.
8. Die OECD hat die erweiterte Quellenbesteuerung des E-Commerce bereits 2004 untersucht. Einer der Hauptgründe für die Beibehaltung des Status Quo war die den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen immanente Gewinnzuordnung nach Funktionen, die letztlich dem supply approach folgt (Standort der Produktionsfaktoren) und keinen Raum für die Berücksichtigung des Absatzmarkts als Zurechnungsfaktor bietet.

Der vielfach geforderte Übergang zum demand approach (Besteuerung der Direktgeschäfte im Quellenstaat) wäre auch nicht zwingend, da es bislang keine überzeugende ökonomische Theorie zur internationalen (Neu-)Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gibt.

9. Es bleibt den souveränen OECD- und G20-Mitgliedsstaaten aber unbenommen, die Neuverteilung der Besteuerungsrechte durch einen politischen Kompromiss zu regeln, wie auch das internationale Betriebsstättenprinzip und die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze letztlich aus einem Kompromiss hervorgegangen sind. Eine mögliche Lösung könnte in der formelhaften Aufteilung des (konsolidierten) Konzerngewinns bestehen, wobei der Umsatz im jeweiligen Quellenstaat einen von mehreren Aufteilungsfaktoren bildet.



# **I. Einleitung und historische Entwicklung**

## **1. Einleitung**

Die globale Vernetzung der Computer durch das Internet und die verweisbasierte Erschließung von Inhalten durch das World Wide Web („Hyperlinks“) haben die Grundlagen für den Electronic Commerce geschaffen, der vollautomatische Transaktionen über alle Grenzen hinweg ermöglicht. Unternehmen können nun physische und digitale Produkte sowie elektronische Dienstleistungen zu geringen Kosten zentral von einem Standort ihrer Wahl aus vertreiben. Der Vertragsabschluss und sogar der „Transport“ der jeweiligen Leistung erfolgen über öffentlich zugängliche Netzwerke, die weltweit zur Verfügung stehen. Auslandsbetriebsstätten bzw. die eigene physische Präsenz beim Kunden sind grundsätzlich nicht mehr erforderlich; auch Vermittler und Zwischenhändler werden nicht mehr benötigt. Während der E-Commerce in der Anfangszeit noch als separate Branche galt, löst sich die Unterscheidung zwischen „old economy“ und „new economy“ nach und nach auf. Elektronisch vernetzte Geschäftsprozesse finden sich mittlerweile in fast jedem Unternehmen, und Software und Datenbestände entwickeln sich immer mehr zu bestimmenden Erfolgsfaktoren. Diese Entwicklung wird mit dem Schlagwort „Digital Economy“ umschrieben, das auch Eingang in den internationalen steuerlichen Sprachgebrauch gefunden hat.<sup>1</sup>

Die zunehmende Internationalisierung des Waren- und Dienstleistungsverkehrs ist natürlich kein neues Phänomen und auch nicht an das Internet gekoppelt. Während andere Teile der Rechtsordnung schon relativ früh im Hinblick auf die Internationalisierung angepasst worden sind (exemplarisch genannt sei hier der Europäische Binnenmarkt mit den dazugehörigen Grundfreiheiten), hat sich das Ertragsteuerrecht zunächst der Internationalisierung entzogen. Es gibt zwar eine lang zurückreichende Tradition der Doppelbesteuerungsabkommen, die aber immer nur an den Nahtstellen der beiden Rechtsordnungen der vertragschließenden Staaten wirken können und den größten Schaden verhindern, der aus der systemimmanenten Diskri-

---

<sup>1</sup> Z.B. Maßnahme Nr. 1 des Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting der OECD v. 19.7.2013 („Address the tax challenges of the digital economy“).

minierung grenzüberschreitender Geschäfte entsteht.<sup>2</sup> Der Kernbereich der Steuerhoheit ist nach wie vor Angelegenheit der Nationalstaaten; dies gilt sogar in der ansonsten sehr weit integrierten Europäischen Union.<sup>3</sup> Dabei hinken die direkten Steuern der harmonisierten Umsatzsteuer hinterher, die bereits seit 2003 unionsweit einheitliche Regeln für das Besteuerungsrecht bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen enthält.<sup>4</sup> Da das Besteuerungsrecht auch bei physischen Lieferungen über die Bestimmung des Lieferorts eindeutig geregelt wird, sind Doppelbesteuerungsabkommen in der Welt der harmonisierten Umsatzsteuer – zumindest theoretisch – überflüssig.<sup>5</sup>

Im Bereich der Ertragsteuern steht der grenzüberschreitende E-Commerce immer noch vor recht hohen Hürden, denn bei jedem Geschäftsvorfall ist nicht nur das Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats des Unternehmers, sondern auch das Steuerrecht des Quellenstaats zu prüfen. Etwaige Besteuerungs-

---

<sup>2</sup> Die meisten Industrieländer verwenden ein Mischsystem aus Welteinkommens- und Territorialitätsprinzip, das zwangsläufig zur Doppelbesteuerung führt, wenn ein in Staat A ansässiger Steuerpflichtiger Einkünfte aus Staat B bezieht, die dort eine beschränkte Steuerpflicht auslösen. Die Kollision von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht ist die Hauptursache der internationalen Doppelbesteuerung (*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, 489 f.; *Vogel*, Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rz. 2). Die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen dienen herkömmlicherweise der Vermeidung bzw. Beseitigung dieser Doppelbesteuerung durch einseitige Freistellung von Einkünften bzw. Anrechnung ausländischer Steuern. Die jüngeren deutschen DBA verfolgen aber auch den „gleichrangigen“ Zweck der Verhinderung der Steuerverkürzung (*Wichmann*, FR 2011, 1082), wobei aus dieser Zwecksetzung allein kein Rückfall des Besteuerungsrechts an Deutschlands hergeleitet werden kann (BFH-Urteil v. 24.8.2011, I R 46/10, DStR 2011, 2085, Tz. 28).

<sup>3</sup> Art. 113 AEUV bildet die Rechtsgrundlage für die umfassende Harmonisierung der Umsatzsteuern durch die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie. Im Bereich der direkten Steuern darf die EU gem. Art. 114 Abs. II, 115 AEUV nur tätig werden, wenn die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts eine steuerliche Regelung erfordern, s. dazu *Englisch*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2012, 150 f. Beispiele: Mutter-Tochter-Richtlinie 2011/96/EU, Fusionsrichtlinie 90/434/EWG, Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie 2003/49/EG.

<sup>4</sup> S. zur Entwicklung *Menck/Muten*, Die EU-Politik im Bereich der Umsatzbesteuerung des Internethandels (ifst-Schrift Nr. 413), 30 ff.

<sup>5</sup> Die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie sieht deshalb keinen Mechanismus zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung vor. Das letzte Wort hat insoweit der EuGH, und zwar auch dann, wenn zwei Finanzbehörden desselben Mitgliedsstaats den Leistungsort unterschiedlich beurteilen (EuGH-Urteil v. 26.1.2012, C-218/10 „ADV“, DStRE 2012, 500, 503).

konflikte müssen dann nach Maßgabe des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens aufgelöst werden, wobei der bereits an den E-Commerce angepasste OECD-Musterkommentar einige Auslegungshilfen bereithält. Viel unübersichtlicher ist die Rechtslage in Bezug auf Schwellen- und Entwicklungsländer, die dem UN-Musterabkommen folgen oder überhaupt kein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des E-Commerce-Unternehmens abgeschlossen haben. Hier kommt es in der Praxis oft zu einer Doppelbesteuerung, die nicht vollständig beseitigt werden kann.<sup>6</sup> Gerade die kleineren Unternehmen, die ihre Chance am Weltmarkt nutzen wollen, aber auf hochspezialisierte (und kostspielige!) Steuerberatung verzichten, werden so leicht zu Opfern eines ungehemmten staatlichen Steuerzugriffs.

Am entgegengesetzten Ende des Spektrums bewegen sich internationale Konzerne, die globale Wertschöpfungsketten aufbauen und immer auf der Suche nach dem jeweils besten Standort für eine bestimmte Unternehmensfunktion sind. Sie verfügen über die intellektuellen, finanziellen und politischen Ressourcen, das komplizierte Geflecht aus nationalem und internationalem Steuerrecht sogar zu ihren Gunsten einzusetzen. Da der Vertragsabschluss mit den Kunden direkt über das Internet erfolgen kann, ist der Standort einer E-Commerce-Vertriebsgesellschaft aus Konzernsicht relativ frei wählbar. Auch der Standort der Server, die für die Geschäftsabwicklung oder sogar für die Leistungserbringung eingesetzt werden, ist aufgrund der Ubiquität des Internets eine Variable, mit der sich fast beliebig spielen lässt. Nicht in gleichem Ausmaß flexibel ist dagegen die Standortwahl für die Forschungs- und Entwicklungsfunktion, die den Kern des Erfolgs moderner Technologie-Konzerne bildet. Insbesondere die Softwareentwicklung erfordert hochqualifiziertes Personal, das bestimmte Regionen mit hoher Lebensqualität bevorzugt und sich nicht nach steuergestalterischen Gesichtspunkten über den Globus verteilen lässt. Nach dem bisher geltenden Recht zur internationalen Einkünftezuordnung ist es aber in Grenzen möglich, das Produkt der Entwicklungsarbeit als immaterielles Wirtschaftsgut zu verselbständigen und auf eine niedrig besteuerte Konzerngesellschaft (IP-Holding) zu übertragen, die es sodann für eigene Rechnung verwertet (z.B. durch Lizenzierung an operative Konzerngesellschaften in Hochsteuerländern).

---

<sup>6</sup> Ein Praxisbeispiel hierfür ist der weltweite Online-Vertrieb von Software, der Quellensteuern auslöst, deren Anrechnung der Ansässigkeitsstaat verweigert. Auch nachgeordnete Gebietskörperschaften erheben oft Steuern, die nicht anrechenbar sind.

Die internationale Steuergestaltung im Konzern wird in der Praxis durch die Hilfeleistung einzelner Staaten erleichtert, die sich bewusst als Steueroase oder attraktiver Standort für Holding- und Lizenzgesellschaften positionieren, um einen volkswirtschaftlichen Vorteil zu erzielen. In den Augen der Quellenstaaten, deren Steuersubstrat verlorengeht, werden die internationalen Konzerne und deren Berater dann schnell zu „legalen Staatsfeinden“,<sup>7</sup> die sich einer gerechten Besteuerung entziehen und dadurch auch noch Wettbewerbsvorteile erhalten. Dabei stellen die „staatenlosen Einkünfte“ der internationalen Konzerne<sup>8</sup> nicht nur den staatlichen Machtanspruch in Frage, sondern werden auch als Affront empfunden, weil viele OECD-Mitgliedstaaten ihre Körperschaftsteuersätze deutlich gesenkt haben, um die Abwanderung „mobiler“ Einkünfte aufzuhalten.

Gewinnverlagerung und Steuergestaltung treffen auch den Ansässigkeitsstaat des Konzernmutterunternehmens, dem ebenfalls Steuersubstrat verlorengehen kann. Der Ansässigkeitsstaat hat im Unterschied zu den Quellenstaaten aber immer die Möglichkeit, dem Steuergestaltungsspek durch nationale Gesetzgebung ein rasches Ende zu bereiten (z.B. im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung). Gleichwohl tolerieren einige Staaten aggressive Steuergestaltung, um ihren exportorientierten Technologieunternehmen einen internationalen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen. Ein weiterer Faktor ist die Angst vor der Abwanderung ganzer Branchen, die zum Verlust von Arbeitsplätzen führen würde. Daher ist der Steuerwettlauf der Industriestaaten trotz der stetig wachsenden Staatsverschuldung noch längst nicht vorüber. So hat z.B. die britische Regierung unlängst eine Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 20 % beschlossen, um sich im Standortwettbewerb der europäischen Industriestaaten einen klaren Vorteil zu verschaffen.<sup>9</sup> Dazu kommt ein Sammelsurium steuerlicher Vergünstigungen für die Entwicklung und Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter, mit denen der jeweilige „Innovationsstandort“ gestärkt werden soll.

---

<sup>7</sup> So die Überschrift eines Artikels im Stern vom Mai 2003, <http://www.stern.de/wirtschaft/geld/steuer-vorwuerfe-gegen-grosskonzerne-legale-staatsfeinde-2014474.html>.

<sup>8</sup> Der Begriff „stateless income“ wurde von *Edward Kleinbard* geprägt, dem ehemaligen Stabschef des Joint Committee on Taxation. *Kleinbard* meint damit die künstliche Verlagerung von Gewinnen in Steueroasen, in denen das Unternehmen keine oder nur geringe wirtschaftliche Aktivitäten hat; *Kleinbard*, Stateless Income's Challenge to Tax Policy, Tax Notes 2011 (Vol. 132), 1021.

<sup>9</sup> *Johnston*, TNI 2013 (Vol. 69), 1099.



Die vorliegende ifst-Schrift befasst sich mit den Gestaltungsmöglichkeiten, die für den E-Commerce prägend sind, sowie mit den derzeit diskutierten Gegenmaßnahmen. Ein Werturteil über „angemessene“ und „missbräuchliche“ Gestaltungen wird dabei nicht abgegeben, zumal viele Gestaltungen nur mit staatlicher Hilfe oder zumindest Duldung umsetzbar sind. Das letzte Wort haben ohnehin immer die Finanzgerichte bzw. der Gesetzgeber, der bei der Missbrauchsbekämpfung allerdings bestimmte Schranken beachten muss.<sup>10</sup> Der Streit um die Grenzen der zulässigen internationalen Steuergestaltung entlockt den „Umsatzsteuerleuten“ übrigens nur ein gelangweiltes Gähnen, denn durch eindeutige Festlegung des Liefer- bzw. Leistungsorts ist die Einmalbesteuerung grundsätzlich gesichert.<sup>11</sup>

Den Anfang der Untersuchung bilden ein historischer Rückblick auf 15 Jahre E-Commerce-Besteuerung sowie eine kurze Bestandsaufnahme der aktuellen BEPS-Diskussion. Teil II behandelt dann die Besteuerung von Inboundgeschäften einschließlich des DBA-Rechts. Das international anerkannte Betriebsstättenprinzip gibt dem deutschen Fiskus hier erwartungsgemäß wenig Spielraum. Der dritte Teil widmet sich den Gestaltungsmöglichkeiten im internationalen E-Commerce, wozu auch die Darstellung des konkreten Zusammenspiels von Geschäftsmodell und Steuergestaltung gehört (z.B. Steuergestaltungen bei Online-Werbeleistungen und im E-Commerce mit digitalen und physischen Waren). Die „Umleitung“ der Gewinne in niedrig besteuerte Konzerngesellschaften lässt sowohl den Quellenstaat, in dem die Umsätze stattfinden, als auch den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft leer ausgehen, weshalb sich die Frage nach Gegenmaßnahmen aufdrängt. Teil IV erörtert daher einige nationale und internationale Handlungsmöglich-

---

<sup>10</sup> Zu nennen sind hier insbesondere das objektive Nettoprinzip, dessen verfassungsrechtliche Verankerung in Art. 3 Abs. 1 GG allerdings streitig ist, sowie primäres und sekundäres Unionsrecht. Hoch umstritten ist die Zulässigkeit des einseitigen Überschreibens abkommensrechtlicher Vergünstigungen („Treaty Override“); eine klärende Entscheidung des BverfG steht noch aus (Vorlagebeschluss des BFH v. 10.1.2012, I R 66/09, DStR 2012, 949). Die Diskussion um Steuergestaltungen im E-Commerce weist gewisse Parallelen zur internationalen Konzernfinanzierung auf, die der deutsche Gesetzgeber durch Einführung einer Zinsschranke geregelt hat (s. dazu *Heuermann*, DStR 2012, 1, 2).

<sup>11</sup> *Gjems-Onstad*, Guest editorial: VAT – best bet against international tax planning, *World Journal of VAT/GST Law*, 2012 (Vol. 1), Heft 2, III. Die MwStSyst-RL hat derzeit allerdings noch den „Schönheitsfehler“, dass elektronisch erbrachte Dienstleistungen im B2C-Geschäft innerhalb der EU nicht dort besteuert werden, wo der Verbrauch stattfindet, sondern am Ort des leistenden Unternehmens (Art. 45 MwStSyst-RL). Ab 1.1.2015 greift aber durchgängig das Bestimmungslandprinzip (Art. 58 MwStSyst-RL n.F.).

keiten, die jedoch – so viel sei vorweggenommen – sämtlich mit Problemen behaftet sind. Teil V enthält eine Zusammenfassung der Ergebnisse.

## 2. Historische Entwicklung

Die Diskussion um die steuerlichen Auswirkungen des Internets und des E-Commerce reicht zurück in das Jahr 1996. Damals nahm die „New Economy“ richtig Fahrt auf, und der spektakuläre Börsengang von Yahoo! im Juli 1996 läutete die „Dot-Com-Bubble“ ein, welche die amerikanischen Aktienindizes zu neuen Höchstständen führen sollte. Das US-Finanzministerium hatte sich damals bereits mit einigen steuerpolitischen Fragen befasst und dann im November 1996 ein Thesenpapier veröffentlicht, das erste wesentliche Schlussfolgerungen enthielt,<sup>12</sup> die fortan die US-Position prägen sollten. Im Mittelpunkt stand dabei die Forderung nach „steuerlicher Neutralität“ (neutrality), d.h. der E-Commerce sollte nach den bestehenden Regeln besteuert und keinesfalls durch neue bzw. „weltfremde“ („quixotic“) Steuern behindert werden. Diese Forderung war sowohl an die amerikanischen Bundesstaaten gerichtet, die eine eigene Steuerhoheit besitzen,<sup>13</sup> als auch an die

---

<sup>12</sup> U.S. Department of the Treasury, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, November 1996 (<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/internet.pdf>).

<sup>13</sup> Einige US-Bundesstaaten hatten bereits auf eigene Faust Internetsteuern eingeführt. Der US-Kongress hat dem im Jahr 1998 einen Riegel vorgeschoben und den Internet Tax Freedom Act verabschiedet, der ein Moratorium auf nationaler Ebene vorsieht und insbesondere die Erhebung von Steuern auf das Datenaufkommen („Bit Tax“) untersagt (ausf. dazu *Fetzer*, Die Besteuerung des Electronic Commerce im Internet, 2000, 33 ff.). Dennoch hat es im Bereich der Verbrauchsteuern (sales and use taxes) eine erhebliche Weiterentwicklung gegeben. Nach der Rspr. des United States Supreme Court darf der leistende Unternehmer im Bestimmungsstaat nur zur Steuer herangezogen werden, wenn dort ein wesentliches Anknüpfungsmerkmal vorhanden ist („substantial nexus“, *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298, 1992). Daher konnte z.B. Amazon.com als außerhalb des Bestimmungsstaats niedergelassener Versandhändler steuerfrei liefern, während die örtlichen Buchhändler sales taxes abführen mussten. Etliche US-Bundesstaaten (u.a. Kalifornien und New York) haben mittlerweile sog. Amazon Laws verabschiedet, um den Wettbewerbsvorteil des Versandhandelsriesen zu reduzieren. Dadurch wurden neue Anknüpfungspunkte geschaffen, die eine Besteuerung der Umsätze erlauben (click-through nexus aufgrund Einschaltung von Online-Vermittlern im jeweiligen Bundesstaat und affiliate nexus aufgrund Betriebs eines Auslieferungslagers durch ein verbundenes Unternehmen). Dem US-Kongress liegt auch ein Gesetzentwurf vor, der eine Verbrauchsortbesteuerung vorsieht, wenn der Versandhändler die Lieferschwelle von 1 Mio. Dollar pro Bundesstaat überschreitet (Entwurf des Marketplace Fairness Act 2013).

anderen OECD-Mitgliedstaaten und die aufstrebenden Schwellenländer. Die Experten des US-Finanzministeriums rechneten mit einer Zurückdrängung der Quellenbesteuerung, da die technologisch führenden US-Unternehmen den Weltmarkt nunmehr ohne physische Präsenz im Quellenstaat bedienen konnten. Korrespondierend dazu erwarteten sie eine Stärkung der umfassenden Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat, d.h. die im Ausland erwirtschafteten Gewinne sollten ohne steuerliche Vorbelastung nach dem Welteinkommensprinzip besteuert werden.<sup>14</sup>

Die Prävalenz des Welteinkommensprinzips gegenüber dem Territorialitätsprinzip wurde mit praktischen Erwägungen begründet. Bei geschäftlichen Transaktionen im „Cyberspace“ sei es oft unmöglich, die Quelle der Einkünfte nach herkömmlichen Kriterien zu bestimmen, wohingegen die Ansässigkeit eines Steuerpflichtigen in aller Regel feststehe.<sup>15</sup> Hinter diesen Erwägungen stand die unausgesprochene Erwartung, dass die Zurückdrängung der Quellenbesteuerung nicht nur den US-Unternehmen, sondern auch dem US-Fiskus zugutekommen würde. Das Steuersubstrat sollte ungeschmälert in den USA landen, ohne dass die Anrechnung ausländischer Steuern erforderlich sein würde.<sup>16</sup> In diese Richtung zielte auch der damalige Entwurf der US-Einkommensteuerrichtlinien für die Überlassung von Computerprogrammen,<sup>17</sup> wonach die einfache Gebrauchsüberlassung von Programmkopien nicht als quellensteuerpflichtige Lizenzeinräumung, sondern als Verkauf eingeordnet wurde.

Der sich abzeichnende Konflikt zwischen den Interessen der USA und dem technologisch zunehmend abgehängten Rest der Welt verlieh der zunächst eher „steuertechnischen“ Diskussion, die sich auch mit Identifizierungs- und

---

<sup>14</sup> Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, 23.

<sup>15</sup> Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, 23. Diese Aussage trifft für das amerikanische Steuerrecht zu, das die unbeschränkte Steuerpflicht einer Kapitalgesellschaft an die Gründung nach US-Recht anknüpft („domestic corporation“ i.S.v. § 7701(4) IRC). Aus deutscher und DBA-Sicht ist aber (auch) der Ort der Geschäftsleitung (§§ 1 Abs. 1 KStG, 10 AO) bzw. der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung (Art. 4 Abs. 3 OECD-MA) maßgeblich, der wesentlich schwieriger zu bestimmen ist. S. dazu ausführlich *Portner*, Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce (ifst-Schrift 390), 2001, 18 ff.

<sup>16</sup> *Pinkernell*, Taxation of Internet Commerce, 19.4.1997 (<http://www.pinkernell.de/taxnet.htm>).

<sup>17</sup> Proposed Regulations REG-251520-96, Classification of Certain Transactions Involving Computer Programs, <http://www.irs.gov/pub/irs-reg/reg25152.txt>.

Erhebungsfragen befasste,<sup>18</sup> schnell eine wirtschaftspolitische Dimension, die auf Ebene der UNO und der OECD ganz unterschiedlich beurteilt wurde: Während die UNO immer wieder die Forderung nach einer „Bit Tax“ erhoben hat (Steuer auf das Datenaufkommen), um dem Quellenstaat ein Mindestbesteuerungssubstrat zu sichern, sind die in der OECD vertretenen Industrieländer grundsätzlich der Position der USA gefolgt. Die entscheidende Weichenstellung erfolgte 1998 im Rahmen einer OECD-Ministerkonferenz in Ottawa, wo die steuerlichen Rahmenbedingungen für den E-Commerce festgelegt wurden:<sup>19</sup> Im Mittelpunkt stand das Bekenntnis zur steuerlichen Neutralität. Danach sollte das Steuerrecht sowohl die unterschiedlichen Formen des E-Commerce als auch den E-Commerce und herkömmliche Geschäftsformen gleich behandeln; unternehmerische Entscheidungen sollten nicht durch eine unterschiedliche Besteuerung beeinflusst werden. Steuerpflichtige, die vergleichbare Geschäfte tätigen, sollten auch einer vergleichbaren Steuerbelastung unterliegen.

Die OECD erteilte der Einführung neuer Steuern auf den E-Commerce damit eine klare Absage. Sie konzentrierte sich stattdessen auf die Anwendung und Fortentwicklung der bestehenden Rechtsgrundlagen, wobei sie folgende Schwerpunkte setzte: Im Bereich der indirekten Steuern wies die OECD das Besteuerungsrecht dem Staat zu, in dem der Verbrauch stattfindet.<sup>20</sup> Außerdem sollte die Lieferung „digitalisierter Produkte“ nicht denselben umsatzsteuerlichen Regeln wie die Lieferung physischer Waren unterliegen. Auf diese Weise erhielt die EU freie Hand, im Rahmen der harmonisierten Mehrwertsteuer sicherzustellen, dass auch die Umsätze der Drittlandsanbieter mit EU-Verbrauchern in der EU besteuert werden können. Das spätere Ergebnis war die E-Commerce-Richtlinie vom 7.5.2002, die in Deutschland mit Wirkung zum 1.7.2003 umgesetzt worden ist.<sup>21</sup> Die ungehinderte Verbrauchsortbesteuerung bei der Mehrwertsteuer entspricht dem Wesen der Steuer als

---

<sup>18</sup> Schmitz, StBp 1998, 197, 200 ff.

<sup>19</sup> OECD Committee on Fiscal Affairs, Electronic Commerce Taxation Framework Conditions, 1998, <http://www.oecd.org/tax/consumptiontax/1923256.pdf>. S. dazu Portner, Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce (ifst-Schrift 390), 2001, 13 ff., und Kreienbaum, in Strunk (Hrsg.), Steuern und Electronic Business, 2. Aufl. 2003, 16 ff.

<sup>20</sup> Dies war eine zentrale Forderung der EU-Kommission gewesen, s. dazu Bericht auf Spiegel Online v. 31.7.1998: <http://www.spiegel.de/netzwelt/web/steuern-ein-paradies-namens-internet-a-13621.html>.

<sup>21</sup> Ausführlich dazu Menck/Muten, Die EU-Politik im Bereich der Umsatzbesteuerung des Internethandels (ifst-Schrift Nr. 413), 30 ff.

Verbrauchssteuer und war auch ein gewisser Ausgleich für den drohenden Verlust von Steuersubstrat bei den direkten Steuern.

Im Bereich der direkten Steuern startete die OECD mehrere Untersuchungen, mit denen die Anwendung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen und Verrechnungspreisgrundsätze auf den E-Commerce geklärt werden sollte. Die Ergebnisse der verschiedenen Arbeitsgruppen<sup>22</sup> sind in den OECD-MK eingeflossen, wobei es sich insbesondere um folgende Änderungen handelte:

- Anwendung des Betriebsstättenkonzepts auf E-Commerce-Unternehmen (OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA, Nr. 42.1 ff.),
- Gewinnabgrenzung bei Serverbetriebsstätten (OECD-Betriebsstättenbericht aus dem Jahr 2010),
- Einkünftequalifikation bei E-Commerce-Geschäften (OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA Nr. 12 ff. [Software] und Nr. 17 ff. [digitalisierte Produkte]).

Gemeinsamer Nenner der zum Teil sehr detaillierten und mitunter auch detailverliebten Überlegungen der OECD-Arbeitsgruppen war die Zurücknahme der Quellenbesteuerung im E-Commerce. Im Bereich der Betriebsstättenbesteuerung wurde u.a. festgelegt, dass nur ein „dedizierter“ Internetserver, durch den die eigentliche Unternehmenstätigkeit ausgeübt wird, einen ausreichenden Anknüpfungspunkt für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen bilden kann. Doch selbst wenn im Einzelfall die Schwelle zur Betriebsstätte überschritten sein sollte, ist für den Quellenstaat im Rahmen der Gewinnabgrenzung nicht viel zu holen, wenn der Server lediglich technische Funktionen hat und ohne Personal betrieben wird.<sup>23</sup> Auch bei der Einkünftequalifikation auf Abkommensebene, die für die Abgrenzung zwischen Art. 7 (Unternehmensgewinne) und Art. 12 (Lizenzgebühren) entscheidend ist, verfolgte die OECD einen zurückhaltenden Ansatz. Da viele ältere Doppelbe-

---

<sup>22</sup> Technical Advisory Group (TAG) on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits, Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for E-Commerce (Discussion Draft), v. 26.11.2003, <http://www.oecd.org/ctp/taxtreaties/20655083.pdf>; Final Report der TAG aus dem Jahr 2004; OECD Tax Policy Study No. 10 (2006), E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation.

<sup>23</sup> OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments („AOA“), Rz. 66 („little or no profit would be attributed to such a PE“).

steuerungsabkommen noch ein Quellenbesteuerungsrecht für Lizenzgebühren vorsehen, hat die OECD Einkünfte aus dem Verkauf von Software und anderen „digitalen Waren“ wie z.B. Bild- und Audiodateien grundsätzlich den Unternehmensgewinnen zugeordnet, auch wenn einige Mitgliedsstaaten aufgrund des urheberrechtlichen Schutzes von Software und Sprachwerken gern weiterhin Quellensteuern erhoben hätten. Im Bereich der Verrechnungspreise hielten die OECD-Experten die bestehenden Regelungen grundsätzlich für ausreichend, wollten die weitere Entwicklung des E-Commerce aber beobachten.<sup>24</sup>

In Anbetracht dieser Entwicklung war zu erwarten, dass der US-Fiskus langfristig zu den steuerlichen Gewinnern der digitalen Revolution gehören würde, zumal die OECD-konforme Kombination aus Welteinkommensbesteuerung und Zurücknahme der Quellenbesteuerung eigentlich keine Besteuerungslücken zulässt. Rückblickend muss man aber feststellen, dass diese Rechnung nicht richtig aufgegangen ist. Zwar ist es etlichen US-Unternehmen nach einer langen Durststrecke der „Kostenlos-Kultur“ im Internet gelungen, hochprofitable Geschäftsmodelle zu entwickeln, die ihnen eine über weite Strecken überlegene Stellung im B2B- und B2C-Geschäft verschafft haben. Dies gilt nicht nur für die beiden größten „Überlebenden“ der Dot-Com-Bubble Amazon und Ebay, sondern auch für Google, das 1998 an den Start gegangen ist, und Facebook, das ein erfolgreicher Vertreter der Web-2.0-Generation ist. Dazu kommen noch die beiden Softwaregiganten Microsoft und Oracle, die den Softwarevertrieb mittlerweile zu großen Teilen in das Internet verlagert haben, sowie der Apple-Konzern, der vorübergehend das wertvollste börsennotierte Unternehmen der Welt war (Börsenwert am 20.8.2012 ca. 623 Mrd. Dollar).<sup>25</sup>

Den wachsenden Gewinnen steht aber kein proportional steigendes US-Steueraufkommen gegenüber, weil die US-Technologiekonzerne einen großen Teil ihrer ausländischen Einkünfte in Steueroasen umleiten.<sup>26</sup> Nach ersten Presseberichten im Herbst 2010<sup>27</sup> ist mittlerweile eine heftige internationale Diskussion über die Steuergestaltungsmodelle der US-Konzerne entbrannt,

---

<sup>24</sup> OECD Tax Policy Study No. 10 (2006), E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation, 151.

<sup>25</sup> <http://www.bbc.co.uk/news/business-19325913>.

<sup>26</sup> *Pinkernell*, IStR 2013, 180 ff.

<sup>27</sup> <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>.

deren konsequent-eigennütziges Verhalten sogar den Konsens innerhalb der OECD in Frage stellt. Den US-Konzernen wird nicht nur vorgeworfen, dass sie sich einer „fairen Besteuerung“ entziehen und sich unmoralisch verhalten würden.<sup>28</sup> Auch die europäischen Wettbewerber sind alarmiert, denn die niedrige Ertragsteuerbelastung der US-Unternehmen ist ein erheblicher Wettbewerbsvorteil.<sup>29</sup> Aus steuerpolitischer Sicht steht auch die allgemeine Akzeptanz des Steuersystems auf dem Spiel; die „Steuertricksereien“ einiger Großkonzerne werden als Anschlag auf die allgemeine Steuermoral verstanden.<sup>30</sup>

Die schon lange schwelende Diskussion um die „richtige“ Besteuerung des Electronic Commerce ist daher in der viel größeren Auseinandersetzung um den staatlichen Steuerwettbewerb<sup>31</sup> und „Base Erosion and Profit Shifting“ aufgegangen, die derzeit im Zentrum der Reformbemühungen der OECD- und G20-Mitgliedsstaaten stehen. Von besonderer Bedeutung sind dabei der BEPS-Report<sup>32</sup> vom 12.2.2013, der die digitale Wirtschaft als eines der sechs „key pressure areas“ des BEPS-Phänomens bezeichnet hatte, und der OECD-Aktionsplan vom 19.7.2013,<sup>33</sup> der von den Staats- und Regierungschefs der G20-Staaten am 6.9.2013 in Sankt Petersburg offiziell verabschiedet worden ist. Der OECD-Aktionsplan wiederum verweist in wichtigen Punkten auf das OECD-Projekt zur Zurechnung von Einkünften aus immateriellen Wirt-

---

<sup>28</sup> „We are not accusing you of being illegal; we are accusing you of being immoral“ (*Margaret Hodge*, Vorsitzende des Public Accounts Committee des britischen House of Commons, in der Ausschusssitzung am 12.11.2012 zu den Vertretern von Amazon, Google und Starbucks, <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpublicacc/716/121112.htm>).

<sup>29</sup> Vgl. dazu das SPIEGEL-Interview mit *R. Dommermuth*, Vorstandsvorsitzender von United Internet (DER SPIEGEL, Heft 6/2013, <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/1-1-gruender-dommermuth-kritisiert-googles-steuer-tricks-a-881189.html>).

<sup>30</sup> <http://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/schaeuble-legt-sich-mit-amazon-und-co-an-steuertrickern-das-handwerk-legen-/7632762.html>.

<sup>31</sup> Hellsichtig *Kreienbaum* bereits im Jahr 2003 (in Strunk (Hrsg.), *Steuern und Electronic Business*, 2003, 10): „Der internationale Steuerwettbewerb nimmt mit dem Aufkommen des Elektronischen Geschäftsverkehrs neue Dimensionen an.“

<sup>32</sup> OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris 2013; <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>.

<sup>33</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, Paris 2013; <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>.

schaftsgütern, wozu ein aktueller Diskussionsentwurf vom 30.7.2013 vorliegt (Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles).

## II. Besteuerung des Inboundgeschäfts

Gegenstand von Teil II ist eine Darstellung der ertragsteuerlichen Tatbestände, die bei der Besteuerung grenzüberschreitender E-Commerce-Transaktionen im Inbound-Fall von Bedeutung sein können. Die Kenntnis dieser Tatbestände erleichtert das Verständnis der verschiedenen internationalen Gestaltungsmodelle, die in Teil III erläutert werden.

### 1. Beschränkte Steuerpflicht

#### a. Überblick zu § 49 EStG

Das Inbound-Geschäft spielt im Electronic Commerce eine große Rolle, da viele internationale Anbieter den deutschen Markt vom Ausland aus bedienen (z.B. Google, Amazon, Ebay). Bei diesen Anbietern handelt es sich in der Regel um Kapitalgesellschaften,<sup>34</sup> die weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben und deshalb nur mit ihren inländischen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (§§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 Satz 1 KStG; 49 EStG).<sup>35</sup> Die beschränkte Steuerpflicht erfasst nur die in § 49 EStG abschließend genannten inländischen Einkünfte (Territorialitätsprinzip).<sup>36</sup> Da § 49 EStG keine besonderen Tatbestände für den E-Commerce enthält, ist für jedes Geschäftsmodell individuell anhand des Tatbestandskatalogs zu prüfen, ob es eine beschränkte Steuerpflicht auslöst.

---

<sup>34</sup> Die Einordnung als ausländisches Körperschaftsteuersubjekt erfolgt auf der Grundlage des Rechtstypenvergleichs (z.B. BFH, Urt. v. 20.8.2008, I R 34/08, DStR 2008, 2151 [Florida-LLC]). In der Praxis hat man es meistens mit ausländischen Kapitalgesellschaften zu tun, deren Klassifizierung keine Probleme bereitet (vgl. Tabellen 1 und 2 zu den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen). Denn die internationalen Konzerne bevorzugen grundsätzlich Kapitalgesellschaften. Probleme entstehen aber, wenn im Einzelfall hybride Gesellschaften zur Steuergestaltung eingesetzt werden.

<sup>35</sup> Die beschränkte Steuerpflicht natürlicher Personen und transparenter Personengesellschaften wird im Folgenden nicht weiter behandelt, da ausländische Personenunternehmen im E-Commerce praktisch keine Rolle spielen.

<sup>36</sup> *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 1.



Diese Prüfung wird durch mehrere Umstände erschwert: Erstens „ist die Auswahl der Besteuerungsobjekte in § 49 EStG mehr oder weniger willkürlich und lässt keine schlüssige Sachkonzeption erkennen.“<sup>37</sup> Zweitens sind einzelne Tatbestände schwer verständlich bzw. sehr schwammig gefasst, was Auslegungsprobleme verursacht (z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d und f EStG). Drittens ist die Reichweite der isolierenden Betrachtungsweise gem. § 49 Abs. 2 EStG nicht abschließend geklärt, zumal der Gesetzgeber mitunter die Gewerblichkeit einer Tätigkeit fingiert (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG). Viertens muss der Rechtsanwender im Fall inländischer Einkünfte auch noch entscheiden, ob die Einkünfte dem Steuerabzug unterliegen (§ 50a Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG i.V.m. § 73a EStDV)<sup>38</sup> oder ob eine Veranlagung durchzuführen ist, was insbesondere bei den „betriebsstättenlosen“ gewerblichen Einkünften gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d und f EStG nicht immer einfach ist. Hinsichtlich der zu veranlagenden gewerblichen Einkünfte ist außerdem streitig, ob eine ausländische Kapitalgesellschaft schon deshalb einen Betriebsvermögensvergleich durchführen muss, weil sie nach ausländischem Recht buchführungspflichtig ist.<sup>39</sup>

Die E-Commerce-Geschäftsmodelle bestehen im Wesentlichen aus online abgeschlossenen Verträgen, die sich auf die Lieferung physischer Waren (z.B. Versandhandel), die Erbringung realer Dienstleistungen (z.B. Hotelbuchung), den Verkauf „digitaler Produkte“ (z.B. Download von Kinofilmen) und die Erbringung automatisierter Dienstleistungen (z.B. Online-Werbeleistungen) beziehen. Damit scheiden aus dem Katalog des § 49 EStG schon solche Tatbestände aus, die einen gänzlich anderen Leistungsinhalt haben

---

<sup>37</sup> Zur fundamentalen Kritik an § 49 EStG s. *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 3: „Die Auswahl der Besteuerungsobjekte ist mehr oder weniger willkürlich und lässt keine schlüssige Sachkonzeption erkennen; sie nimmt ungereimte Besteuerungslücken in Kauf, etwa bei Gewerbetreibenden ohne Betriebsstätten oder bei Kapitaleinkünften. Letztlich liegen der beschränkten StPflcht in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung überkommene Verständnisstrukturen zugrunde, die in einer globalen, zusammenwachsenden Wirtschaft fragwürdig geworden sind.“

<sup>38</sup> Der Steuerabzug beträgt in den hier interessierenden Fällen 15 % der gesamten Einnahmen, § 50a Abs. 2 Satz 1 EStG.

<sup>39</sup> Nach Auffassung der Finanzverwaltung können auch ausländische Rechtsnormen eine Buchführungspflicht gem. § 140 AO begründen (AEAO zu § 140 AO; Rz. 3 des BMF-Schreibens v. 16.5.2011, BStBl. I 2011, 530).

oder nicht auf ausländische Kapitalgesellschaften anwendbar sind.<sup>40</sup> Aus dem Katalog des § 49 Abs. 1 EStG bleiben somit folgende Tatbestände übrig, die für den E-Commerce relevant sind:

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1 und 2 EStG),
- „betriebsstättenlose“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch im Inland ausgeübte oder verwertete Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG),
- „betriebsstättenlose“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die durch Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von Sachinbegriffen oder Rechten erzielt werden, die einen Inlandsbezug aufweisen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG) und
- sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG), die von einem der vorstehenden Tatbestände nicht erfasst werden, d.h. insbesondere Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland sowie Einkünfte aus der Überlassung des Rechts auf Nutzung von Know-how, die im Inland genutzt werden oder worden sind.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> Einen gänzlich anderen Leistungsinhalt haben inländische LuF-Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG), bestimmte inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, c, e und g EStG (Betrieb von Seeschiffen und Luftfahrzeugen, Beförderungsleistungen, Anteilsveräußerungen, Transferentschädigungen), Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG) sowie Alterseinkünfte und sonstige Renten (§ 49 Abs. 1 Nr. 8, 8a und 10 EStG). Nicht auf ausländische Kapitalgesellschaften anwendbar sind die Tatbestände der inländischen Einkünfte aus selbständiger bzw. nichtselbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG) sowie der Tatbestand der inländischen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG); Letzterer ist nicht anwendbar, weil der Gesetzgeber insoweit den vorrangigen Sondertatbestand der betriebsstättenlosen gewerblichen Nutzungs- und Veräußerungseinkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG geschaffen hat.

<sup>41</sup> Die in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG genannten Leistungen werden auch dann als „sonstige Einkünfte“ erfasst, wenn sie von einer ausländischen Kapitalgesellschaft im Rahmen einer originär gewerblichen Tätigkeit erbracht werden und nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG fallen. Denn gem. § 49 Abs. 2 EStG ist die Gewerblichkeit der Tätigkeit unbeachtlich, da anderenfalls kein deutsches Besteuerungsrecht bestehen würde (isolierende Betrachtungsweise).

In Anbetracht dieses von vornherein reduzierten Katalogs von möglichen inländischen Einkünften überrascht es nicht, dass viele internationale E-Commerce-Unternehmen den deutschen Markt durch Vertriebskapitalgesellschaften vom Ausland aus bedienen. Denn grenzüberschreitende Warenlieferungen und grenzüberschreitende gewerbliche Dienstleistungen, die neben der Inlandsansässigkeit des Leistungsempfängers kein weiteres inländisches Anknüpfungsmerkmal aufweisen, lösen schon nach nationalem Recht keine beschränkte Steuerpflicht aus („Direktgeschäft“).<sup>42</sup> Dagegen können inländische Einkünfte vorliegen, wenn der ausländische Anbieter für sein Geschäftsmodell auf inländische Ressourcen zurückgreifen muss (z.B. IT-Infrastruktur), inländische Darbietungen verwertet (z.B. Online-Übertragung von Sportveranstaltungen) oder Gegenstände zur Nutzung überlässt (z.B. Cloud Computing). Die zum Teil schwierigen Abgrenzungsprobleme werden im Folgenden dargestellt, auch wenn die Zahl der Fälle in der Praxis eher gering ist. Denn die ausländischen Anbieter sind gut beraten und wissen, wie man etwaige inländische Anknüpfungspunkte vermeidet. Zudem lassen sich möglicherweise steuerpflichtige Aktivitäten auf inländische Tochtergesellschaften übertragen, wodurch man die steuerlichen Auswirkungen besser beherrschen kann.

## **b. Inländische Betriebsstätteneinkünfte**

Die beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1 EStG erfordert, dass die ausländische Kapitalgesellschaft eine inländische Betriebsstätte i.S.v. § 12 AO unterhält und insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG erzielt. Da die Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG nur für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften gilt, ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob der ausländische Anbieter mit seiner konkreten Tätigkeit die Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt. Dies ist bei den verschiedenen E-Commerce-Geschäftsmodellen ausnahmslos der Fall, da es sich um die originär gewerbliche Haupttätigkeit des

---

<sup>42</sup> Unter „Direktgeschäft“ versteht man üblicherweise den gesamten gewerblichen Leistungsaustausch über die Grenze ohne festen „Stützpunkt“ im Inland (*Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 254 f.). Deutschland setzt umgekehrt voraus, dass andere Staaten das Direktgeschäft inländischer Unternehmen ebenfalls nicht besteuern, und behandelt die entsprechenden Einkünfte daher nicht als „ausländische Einkünfte“ i.S.d. §§ 34c, 34d EStG (vgl. dazu *Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012, 130).

ausländischen Unternehmens handelt (z.B. Handel mit Waren, Erbringung von gewerblichen Dienstleistungen).

Gemäß § 12 Satz 1 AO ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient, eine Betriebsstätte. Dabei gelten gem. § 12 Satz 2 AO insbesondere Geschäftsleitungsstätten, Geschäftsstellen, Warenlager sowie Ein- und Verkaufsstellen als Betriebsstätten. Daraus ergeben sich die im E-Commerce typischen Fragestellungen der Begründung einer Betriebsstätte durch

- Benutzung eines im Inland belegenen Internetservers oder anderer IT-Infrastruktur,
- Einsatz von inländischem Personal im Rahmen des Kundensupports oder von Entwicklungsarbeiten,
- Unterhaltung von inländischen Warenlagern und Logistikanlagen sowie
- Nutzung von Banner Space und Microsites, die von einem Steuerinländer zur Verfügung gestellt werden.

#### aa. Internetserver und sonstige IT-Infrastruktur

Eine Betriebsstätte i.S.v. § 12 AO<sup>43</sup> setzt eine Geschäftseinrichtung (im Ergebnis jeder körperliche Gegenstand oder jede Zusammenfassung von körperlichen Gegenständen, die Grundlage einer Unternehmenstätigkeit sein können) mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraus, die von einer gewissen Dauer ist,<sup>44</sup> der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.<sup>45</sup> Da der BFH bereits vor etlichen Jahren im „Pipeline-Urteil“ entschieden hat, dass das Definitionsmerkmal „der Unternehmenstätigkeit dienen“ nicht die ständige Anwesenheit von Unternehmenspersonal erfordert, können auch automatisch betriebene technische Anlagen eine Betriebsstätte begründen.<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> Vgl. dazu *Wied*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 49 EStG Rz. 65.

<sup>44</sup> Verneint für einen Verkaufsstand auf einem Weihnachtsmarkt, der einmal pro Jahr für vier Wochen genutzt wird, BFH-Urteil v. 17.9.2003, I R 12/02, BStBl. II 04, 396.

<sup>45</sup> Grundlegend BFH-Urteil v. 3.2.1993, I R 80/91 und 81/91, BStBl. II 93, 462.

<sup>46</sup> Es genügt, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit *mit* der technischen Anlage ausübt, BFH-Urteil v. 30.10.1996, II R 12/92, BStBl. II 1997, 12.

Deshalb sind insbesondere der im Inland belegene Internetserver<sup>47</sup> sowie automatische Lärmessanlagen<sup>48</sup> eine Betriebsstätte, wenn die übrigen Voraussetzungen hinsichtlich Dauerhaftigkeit und Verfügungsmacht erfüllt sind.<sup>49</sup>

Das Kriterium der Dauerhaftigkeit umschreibt ein zeitliches Mindestfordernis, das nach nationalem Recht immer erfüllt ist, wenn die feste Geschäftseinrichtung länger als sechs Monate genutzt wird.<sup>50</sup> Hinsichtlich der Verfügungsmacht hatte die Rspr. ursprünglich eine Rechtsposition verlangt, die dem Steuerpflichtigen ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann (Eigentum, Miete, Leihe).<sup>51</sup> In jüngerer Zeit hat der BFH aber wiederholt entschieden, dass die in Frage kommende Rechtsposition weder ausdrücklich vereinbart noch auf einen bestimmten Raum oder Arbeitsplatz bezogen sein muss; es genügt vielmehr, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Unternehmer irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht.<sup>52</sup> Gleichwohl genügt das bloße Tätigwerden in Räumlichkeiten des inländischen Vertragspartners für sich genommen nicht, um die erforderliche Verfügungsmacht zu begründen. Denn für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist letztlich entscheidend,

---

<sup>47</sup> FG Schleswig-Holstein, Urteil v. 6.9.2001, II 1224/97, DStRE 2002, 518 (Datenverarbeitungsanlage ohne Personal); *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 429; offengelassen im BFH-Urteil v. 5.6.2002, I R 86/01, DStRE 2002, 1143.

<sup>48</sup> BFH-Urteil v. 16.12.2009, I R 56/08, BStBl. II 2010, 492. Die Messanlagen arbeiteten vollautomatisch und übermittelten ihre Daten mittels Modem über das öffentliche Telefonnetz an die Flughafenzentrale. Nach Auffassung des BFH dienten die Messanlagen auch der Unternehmenstätigkeit, da die Betriebsgenehmigung des Flughafens von der Einhaltung der Immissionsgrenzwerte abhing. Krit. zur Verneinung einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte durch den BFH *Spohn/Peter*, DStR 2010, 1013.

<sup>49</sup> Demgegenüber setzt die Zurechnung von Umsätzen zu einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte („feste Niederlassung“) zwingend auch die Mitwirkung von Personal voraus, damit die Betriebsstätte Ausgangsleistungen erbringen bzw. Eingangsleistungen verwenden kann, vgl. Art. 11 Durchführungsverordnung (EU) 282/201; a.A. FG Münster, EFG 2013, 1890.

<sup>50</sup> Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1.1.1.; *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 430.

<sup>51</sup> BFH-Urteile v. 3.2.1993, I R 80/91, BStBl. II 1993, 462; v. 14.7.2004, I R 106/03, BFH/NV 2005, 154.

<sup>52</sup> BFH-Urteil v. 14.7.2004, I R 106/03, BFH/NV 2005, 154, m.w.N. aus der Rspr.

ob eine unternehmerische Tätigkeit in einer Geschäftseinrichtung oder Anlage mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in der Bindung eine gewisse „Verwurzelung“ des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt.<sup>53</sup>

Wendet man diese Kriterien auf den E-Commerce an, so ergibt sich, dass nur der eigene physische Server des ausländischen Unternehmens bzw. ein dauerhaft zur eigenen Nutzung überlassener Server („dedizierter Server“) eine inländische Betriebsstätte begründen können.<sup>54</sup> Unterhält das ausländische Unternehmen einen Bestand an eigenen Servern im Inland („Serverfarm“), die seiner Unternehmenstätigkeit dienen, liegt ohne weiteres eine Betriebsstätte vor. Denn die zur Serverfarm gehörenden Rechner sind üblicherweise in Regalen („server racks“) in einem klimatisierten Raum untergebracht, der in der Verfügungsmacht des Betreibers der Serverfarm steht und zusammen mit den Rechnern eine feste Geschäftseinrichtung bildet. Das ausländische Unternehmen kann die Server bei Bedarf vollständig über das Internet steuern, so dass nur wenig oder gar kein eigenes Personal benötigt wird; um die Wartung kümmert sich dann ein selbständiger Dienstleister.

Bei einem dedizierten Server handelt es sich um einen konkreten physischen Server (Computer), der zwar einem Dritten gehört (Webhosting-Unternehmen), aber aufgrund Mietvertrags oder einer ähnlichen Rechtsposition in der ausschließlichen Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens steht („dedicated root server“).<sup>55</sup> Ein dedizierter Server befindet sich üblicherweise innerhalb der Serverfarm des Webhosters, stellt jedoch eine „Herrschafts-enklave“ des ausländischen Unternehmens dar, was die Einordnung als Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens rechtfertigt. Die zunehmende Miniaturisierung der Serverkomponenten („Microserver“) macht die Loka-

---

<sup>53</sup> BFH-Urteil v. 4.6.2008, I R 30/07, DStR 2008, 1828; FG Düsseldorf, Urteil v. 19.2.2013, 10 K 829/11 E, EFG 2013, 765 (n. rkr., Rev. BFH X R 13/13).

<sup>54</sup> Kahle/Ziegler, DStZ 2009, 834, 841.

<sup>55</sup> „Root“ steht für den Administratorzugriff auf das Wurzelverzeichnis des Betriebssystems, d.h. der Kunde verfügt über ein uneingeschränktes Benutzerkonto und kann den Server selbst mittels SSH (secure shell) und FTP verwalten.

lisierung eines einzelnen dedizierten Servers allerdings immer schwieriger.<sup>56</sup> Unabhängig davon können aber auch kleine körperliche Gegenstände eine „Geschäftseinrichtung“ i.S.v. § 12 AO sein, wie der BFH in einem obiter dictum ausgeführt hat („z.B. der Laptop und Orderblock eines Verkäufers im Außendienst und seine Mustermappe oder der Bauchladen eines reisenden Händlers“).<sup>57</sup> Entscheidend ist daher nicht die Größe des dedizierten Servers, sondern dessen Ortsfestigkeit und die dauerhafte Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens. Dient der dedizierte Server der Unternehmens-tätigkeit des ausländischen Anbieters, liegt eine Betriebsstätte vor. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Server einen Webshop beherbergt oder im Rahmen eines Co-Location-Agreements mit dem Börsenbetreiber für High-Frequency- bzw. Algo-Trading eingesetzt wird.<sup>58</sup>

In den Fällen der nicht ausschließlichen Servernutzung fehlt es dagegen an der Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens, weshalb auch keine inländische Betriebsstätte vorliegt. Dies gilt insbesondere für

- das typische Webhosting mehrerer Websites verschiedener Unternehmen auf demselben physischen Server eines inländischen Webhosters (der Server begründet nur eine Betriebsstätte des Webhosters),

---

<sup>56</sup> Ursprünglich waren dedizierte Server einzeln stehende Computer, die durch ein Schild gekennzeichnet waren („Unternehmen XY“). Im Zuge der technischen Entwicklung wurden die Server zu flachen Einheiten, die man in einem speziellen Regal übereinander stapeln konnte („server rack“). Mittlerweile sind die physischen Server zu austauschbaren Modulen geschrumpft („blade“), die nebeneinander in einem speziellen Gehäuse stecken („blade enclosure“). Die zivilrechtliche Zuordnung einzelner Module ist unter diesen Bedingungen kaum noch möglich. Fraglich ist insbesondere, ob Module und Gehäuse wesentliche Bestandteile desselben körperlichen Gegenstands bilden (§ 93 BGB).

<sup>57</sup> Urteil v. 17.9.2003, I R 12/02, DStRE 2004, 227.

<sup>58</sup> Die Betreiber elektronischer Börsen wie z.B. Eurex Exchange gestatten den High-Frequency- und Algotradern die Unterbringung eigener Server im Serverraum der Börse, wodurch die Reaktionszeit für einzelne Trades auf 1,0 bis 1,5 Millisekunden verringert werden kann (<http://www.eurexexchange.com/exchange-de/technologie/co-location-services/>). Zum Vorliegen einer Betriebsstätte vgl. *Kitamura/Schmidt/Tosaka*, TNI 2011 (Vol. 64), 485.

- das Webhosting der Website nur eines Unternehmens auf einem virtuellen Server des inländischen Webhosters (der virtuelle Server ist kein körperlicher Gegenstand)<sup>59</sup> und
- die Nutzung dynamischer Hardware-Ressourcen im Rahmen von IaaS- und PaaS-Verträgen (die Hardware begründet nur eine Betriebsstätte des inländischen Cloud-Computing-Anbieters, sofern der Anbieter nicht selbst nur als Reseller der Cloud-Computing-Leistungen eines Dritten handelt).<sup>60</sup>

Sieht der Webhostingvertrag nicht ausnahmsweise die Nutzung eines dedizierten Servers vor, wird die Website des Kunden auf einem nicht näher spezifizierten Server untergebracht, den der Webhoster auch zur Erbringung von Leistungen an andere Kunden verwendet. In diesem Fall hat keiner der Kunden Verfügungsmacht über den Server; es handelt sich um eine feste Geschäftseinrichtung des Webhosters. Fraglich könnte allenfalls sein, ob die Daten und Software des Kunden, die auf dem Server gespeichert sind und die die Website bilden, für sich betrachtet eine Betriebsstätte ergeben. Zwar sind Software und Daten zivilrechtlich „Sachen“ i.S.v. § 90 BGB, sofern sie auf einem Datenträger wie z.B. einer Festplatte gespeichert sind.<sup>61</sup> Es liegt aber schon deshalb keine feste Geschäftseinrichtung des Kunden vor, weil der Webhoster die Website des Kunden üblicherweise auf wechselnden Servern unterbringt (und unterbringen darf), um eine möglichst effiziente Nutzung seiner Hardware zu erreichen. In den meisten Fällen hat der Kunde auch keine Vorstellung davon, an welchem Ort sich seine Daten gerade befinden. Die Website ist nicht „greifbar“; es fehlt daher an einer hinreichenden Verwurzelung im Inland.<sup>62</sup>

Nach § 12 Satz 2 Nr. 6 AO sind insbesondere „Verkaufsstellen“ als Betriebsstätte anzusehen. Fraglich ist daher, ob der im Inland gehostete Webshop eines ausländischen Unternehmens eine inländische Betriebsstätte begründen

---

<sup>59</sup> Auch wenn der virtuelle Server ausschließlich dem ausländischen Unternehmen zur Verfügung steht, fehlt es an der erforderlichen Verfügungsmacht über einen körperlichen Gegenstand. Der physische Host-Computer befindet sich im Besitz des Webhosters, der damit sein eigenes Webhostinggeschäft betreibt.

<sup>60</sup> Ebenso *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 436, zum „Anmieten“ von Serverkapazität.

<sup>61</sup> Palandt/*Ellenberger*, 72. Aufl. 2013, § 90 Rz. 2.

<sup>62</sup> Dies entspricht dem internationalen Konsens (vgl. Nr. 42.3 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA: „the web site is not tangible“).



kann, obwohl sich der Server in der Verfügungsmacht eines selbständigen Webhosting-Unternehmens befindet. Das systematische Verhältnis der einzelnen Beispiele des § 12 Satz 2 AO zur allgemeinen Betriebsstättendefinition in § 12 Satz 1 AO ist nicht abschließend geklärt.<sup>63</sup> Der BFH hat jedoch speziell zur Verkaufsstelle i.S.d. Nr. 6 entschieden, dass dieselben Anforderungen wie im Rahmen der allgemeinen Betriebsstättendefinition gelten, da der Tatbestand anderenfalls konturlos und unpraktikabel wäre.<sup>64</sup> Daher kommt es auch im Fall des im Inland gehosteten Webshops entscheidend darauf an, ob es sich um einen eigenen bzw. dedizierten Server des ausländischen Anbieters handelt.

Die Anknüpfung der Verfügungsmacht an einen körperlichen Gegenstand („feste Geschäftseinrichtung“) erlaubt es dem ausländischen E-Commerce-Unternehmen, seine Leistungen unter Einschaltung inländischer Dienstleister zu erbringen, ohne dass dadurch eine inländische Betriebsstätte entsteht. Dies gilt sowohl für die Nutzung inländischer Datenleitungen, die den Telekommunikationsunternehmen gehören und für den Transport der IP-Datenpakete unerlässlich sind,<sup>65</sup> als auch für die Leistungen inländischer Webhoster bzw. Cloud-Computing-Dienstleister, sofern nicht ausnahmsweise ein dedizierter Server angemietet wird. An diesem Befund ändert sich selbst dann nichts, wenn das ausländische Unternehmen eine „.de“-Domain verwendet und die Unternehmenswebsite von einem Dienstleister ausschließlich in Deutschland gehostet wird. Denn die Registrierung und Verwendung einer „.de“-Domain ist kein Umstand, der für sich betrachtet eine beschränkte Steuerpflicht auslösen könnte. Auch die Unternehmenswebsite als solche, die aus Software und Daten besteht, ist nach allgemeiner Meinung mangels physischer Verkörperung keine Geschäftseinrichtung des ausländischen Unternehmens.<sup>66</sup> Der Vollständigkeit halber sei noch angemerkt, dass die Darstellung der Website des ausländischen Unternehmens auf dem Computer des inländischen Kunden, der die Website aufgerufen hat, ebenfalls keine Betriebsstätte begründet. Hier fehlt es wiederum an der Verfügungsmacht

---

<sup>63</sup> *Buciek*, Beermann/Gosch, AO/FGO, § 12 AO Rz. 29.1.

<sup>64</sup> Urteil v. 17.9.2003, I R 12/02, DStRE 2004, 227.

<sup>65</sup> Die Weiterleitung von Daten über öffentliche Netze stellt eine Dienstleistung des Netzbetreibers dar. Auch der OECD-MK verneint die Zurechnung der Datenleitungen an den Kunden, dessen Daten transportiert werden (Nr. 26.1 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA).

<sup>66</sup> *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 436. Vgl. auch Nr. 42.2 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

über einen im Inland belegenen körperlichen Gegenstand (der Computer des Kunden steht ausschließlich in dessen Verfügungsmacht; der Aufruf ist auch nicht dauerhaft).

Die Praxis zeigt, dass ausländische E-Commerce-Unternehmen bei der Leistungserbringung auch auf IT-Infrastruktur zurückgreifen, die einer inländischen Konzerngesellschaft gehört.<sup>67</sup> Dies kann insbesondere dann sinnvoll sein, wenn es auf die schnelle Reaktionszeit einer Website ankommt<sup>68</sup> und/oder Daten sowie Software nicht in fremde Hände gelangen sollen. Die Unterstützung durch eine im Inland ansässige Konzerngesellschaft führt aber nicht automatisch zur Zurechnung der Geschäftseinrichtung der Tochtergesellschaft an die ausländische Muttergesellschaft. Denn zumindest bei einer Tochterkapitalgesellschaft verhindert das ertragsteuerliche Trennungsprinzip den Durchgriff auf deren Geschäftseinrichtung, sofern nicht ausnahmsweise die Voraussetzungen des wirtschaftlichen Eigentums gem. § 39 Abs. 2 AO erfüllt sind. Erbringt die inländische Tochtergesellschaft ihre Leistungen aber ausschließlich an die ausländische Muttergesellschaft, stellt sich insbesondere beim konzerninternen Webhosting die Frage, ob – wirtschaftlich betrachtet – nicht doch eine dauerhafte Verfügungsmacht der Muttergesellschaft gegeben ist, weil die Server der Tochtergesellschaft ausschließlich Daten der Muttergesellschaft speichern und verarbeiten. Die Entscheidung hängt m.E. davon ab, ob die Rechtsbeziehung zwischen beiden Gesellschaften als echter Dienstleistungsvertrag oder als schlichte Nutzungsüberlassung von Teilen des Betriebsvermögens der Tochtergesellschaft einzuordnen ist. Steht das Dienstleistungs- bzw. Werkvertragsselement im Vordergrund, weil die Tochtergesellschaft eine vollwertige Webhostingleistung zu fremdüblichen Bedingungen erbringt,<sup>69</sup> hat die ausländische Muttergesellschaft keine

---

<sup>67</sup> Z.B. umfasst die Geschäftstätigkeit der Google Germany GmbH auch das Hosting für andere Konzerngesellschaften (Jahresabschluss 2011: „Die Gesellschaft fungiert im Wesentlichen als Servicegesellschaft der Google Inc., USA, und der Google Ireland Ltd., Irland, und erbringt für den deutschen Markt Dienstleistungen in den Bereichen Marketing, Hosting sowie Forschung und Entwicklung“).

<sup>68</sup> Die elektronische und optische Datenübertragung erfolgt zwar mit Lichtgeschwindigkeit, kann aber bei langen Leitungswegen zu langsam für den konkreten Einsatzzweck sein.

<sup>69</sup> Der Web-Hosting-Vertrag ist ein Dienstleistungsvertrag bzw. ein Werkvertrag, wenn der Webhoster die jederzeitige Erreichbarkeit der Website schuldet; BGH-Urteil v. 04.03.2010 („Internet-System-Vertrag“), III ZR 79/09, NJW 2010, 1449.

Verfügbarmacht über die Server die Tochtergesellschaft. Denn die Tochtergesellschaft nutzt die Server in ihrem eigenen Geschäftsbetrieb als selbständiger Webhoster, was allerdings eine entsprechende Ausstattung mit Personal und Sachmitteln erfordert.<sup>70</sup> Der Umstand, dass der Webhosting-Betrieb der Tochtergesellschaft nur einen Kunden hat und deshalb von der ausländischen Muttergesellschaft wirtschaftlich abhängig ist, steht der Annahme eines eigenständigen Gewerbebetriebs der Tochtergesellschaft nicht entgegen. Beschränkt sich die Tätigkeit der Tochtergesellschaft aber darauf, der Muttergesellschaft Server zur Verfügung zu stellen und erforderlichenfalls zu warten, wird der gesamte Serverbestand zu einem dedizierten Server der Muttergesellschaft und begründet eine inländische Betriebsstätte.

#### bb. Kunden-Supportleistungen und Entwicklungsarbeit

Unterhält das ausländische E-Commerce-Unternehmen eine inländische Support-Zweigniederlassung, die in das Handelsregister eingetragen ist, liegt auch eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 2 AO vor.<sup>71</sup> Ein prominentes Beispiel hierfür ist die deutsche Zweigniederlassung der eBay International AG (Bern/Schweiz), die den deutschen Kunden-Support übernommen hat und als Diensteanbieter i.S.d. §§ 2, 5 TMG für die deutsche Internetpräsenz unter [www.ebay.de](http://www.ebay.de) verantwortlich ist.<sup>72</sup> Wird der Kunden-Support von inländischen Mitarbeitern durchgeführt, ohne dass eine Zweigniederlassung eingetragen ist, entsteht in der Regel gleichwohl eine Betriebsstätte, da am Standort der Mitarbeiter zumindest eine „Geschäftsstelle“ des ausländischen Unternehmens vorliegen dürfte, die über eine feste Geschäftseinrichtung verfügt (z.B. Großraumbüro mit Computer- und Telefonanlage).

Problematisch sind dagegen die Fälle, in denen ein ausländisches E-Commerce-Unternehmen dauerhaft einzelne inländische Arbeitnehmer beschäftigt, die ausschließlich von zu Hause aus telefonische oder Online-Supportleistungen an die inländischen Kunden des ausländischen Unternehmens

---

<sup>70</sup> Das Personal der Tochtergesellschaft muss in der Lage sein, die Webhosting-Leistung zu erbringen und eventuelle Störungen zu beseitigen. In sachlicher Hinsicht benötigt das Webhosting-Unternehmen nicht nur Server und Internetanbindung, sondern auch die für das Webhosting erforderliche Software.

<sup>71</sup> Der Begriff „Zweigniederlassung“ knüpft an §§ 13 ff. HGB an (*Kruse*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 12 AO Tz. 25).

<sup>72</sup> <http://pages.ebay.de/aboutebay/contact.html?ssPageName=home:f:f:DE>. Die eBay International AG ist auch Inhaberin der Domain [www.ebay.de](http://www.ebay.de).

erbringen (nichtselbständige „Telearbeiter“).<sup>73</sup> Hier ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob das ausländische Unternehmen eine inländische Betriebsstätte unterhält. Entscheidendes Kriterium ist dabei die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung, die nur dann gegeben sein dürfte, wenn der Telearbeiter dem ausländischen Unternehmen einen abgrenzbaren Teil seiner Privatwohnung zur Verfügung stellt und dort die geschuldete Arbeitsleistung erbringt (z.B. Verpflichtung zur Einrichtung eines Arbeitszimmers mit einer technischen Ausstattung, die den Vorgaben des ausländischen Unternehmens entspricht).<sup>74</sup> Anderenfalls fehlt es an der Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens.<sup>75</sup> In diesem Fall ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob der inländische Arbeitnehmer als „ständiger“ Vertreter i.S.d. § 13 AO tätig wird (dazu sogleich mehr).

Die Frage der inländischen Betriebsstätte wird auch relevant, wenn das ausländische Unternehmen inländische Entwickler beschäftigt, die von zu Hause aus arbeiten und z.B. bei der Programmierung der deutschen Internetpräsenz oder bei der Anpassung einer Software für den deutschen Markt mithelfen. Ausschlaggebend ist wiederum das Kriterium der Verfügungsmacht, wobei es ebenfalls darauf ankommt, ob der inländische Arbeitnehmer einen abgrenzbaren Teil seiner Privatwohnung zur Verfügung stellen muss. Im Unterschied zu den Support-Fällen fehlt es aber an einem Auftreten nach außen, so dass eine beschränkte Steuerpflicht aufgrund Einschaltung eines ständigen Vertreters nur ausnahmsweise in Betracht kommen dürfte (dazu sogleich mehr).

Unter Umständen werden im Inland auch angestellte „mobile“ Kundenberater für das ausländische Unternehmen tätig, die in den Räumen des Kunden Support-Leistungen erbringen (z.B. Unterstützung bei der Anpassung von Computersystemen, Schulung der Mitarbeiter des Kunden). In diesem Fall

---

<sup>73</sup> Ausführlich dazu *Utescher*, Internet und Steuern, S. 158 ff. Ist der Telearbeiter als selbständiger Unternehmer einzuordnen, befindet sich in seiner Privatwohnung nur die Geschäftsleitungsbetriebsstätte seines eigenen Unternehmens.

<sup>74</sup> Vgl. dazu OECD-Diskussionsentwurf zur Änderung des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA v. 19.10.2012, 9 („Home Office as a PE“): Entscheidend sind die Umstände des Einzelfalls.

<sup>75</sup> *Jacobs/Endres/Spengel*, Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 329 f. Der BFH vertritt eine restriktive Auffassung und hat im Beschluss v. 10.11.1998 (I B 80/97, BFH/NV 1999, 665) darauf abgestellt, ob der Arbeitgeber jederzeit uneingeschränkten Zutritt zum Arbeitszimmer hat, was in der Praxis kaum vorkommen dürfte, wenn das Arbeitszimmer Teil einer Privatwohnung ist.

kann nur dann eine Betriebsstätte entstehen, wenn der Kundenberater zur Unterstützung seiner mobilen Tätigkeit ein eigenes Büro unterhält, über das der ausländische Arbeitgeber Verfügungsmacht hat. Die Räumlichkeiten des Kunden, in denen die Beratungstätigkeit durchgeführt wird, stellen mangels eigener Verfügungsmacht keine Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens dar; selbst bei regelmäßiger bzw. dauerhafter Nutzung fehlt es an einer hinreichenden „Verwurzelung“ im Inland.<sup>76</sup> Sind die mobilen Kundenberater mit Laptops und/oder Smartphones ausgerüstet, die dem ausländischen Unternehmen gehören und der Erbringung der Beratungsleistung dienen, liegt insoweit eine Geschäftseinrichtung vor, die sich in der Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens befindet. Die mobile Ausrüstung weist aber keinen festen Bezug zur Erdoberfläche auf, da sie sich ständig in Bewegung befindet.<sup>77</sup>

#### cc. Warenlager und Logistikanlagen

Auch wenn der Vertragsabschluss mit ausländischen Unternehmen über das Internet erfolgt, so kann doch beim Versandhandel mit physischen Waren eine beschränkte Steuerpflicht entstehen, sofern das ausländische Unternehmen nicht ohne ein eigenes inländisches Warenlager auskommt. Zwar fallen „Direktgeschäfte“ nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG, wenn es an einem inländischen Anknüpfungspunkt fehlt. Steht dem ausländischen Unternehmen aber ein inländisches Warenlager bzw. – etwas moderner – ein inländisches Logistikzentrum zur Verfügung, liegt gem. § 12 Satz 2 Nr. 5 AO eine inländische Betriebsstätte vor. Der Umstand, dass es sich bei der Lagerhaltung um eine Hilfstätigkeit des Unternehmens handelt, spielt im nationalen Recht keine Rolle und wird erst auf Abkommensebene relevant (vgl. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010). Wird das Warenlager von einem selbständigen Dritten betrieben, kann gleichwohl eine Betriebsstätte des Einlagerers bestehen, wenn der Einlagerer dem Lagerhalter Weisungen erteilen kann und Verfügungs-

---

<sup>76</sup> Vgl. BFH-Urteil v. 4.6.2008, I R 30/07, DStR 2008, 1828 (Ausführung von Reinigungsarbeiten in den Räumen des Auftraggebers).

<sup>77</sup> Die Gewerbesteuer erfasst allerdings nicht nur stehende Gewerbebetriebe mit einer inländischen Betriebsstätte (§ 2 Abs. 1 GewStG), sondern auch bestimmte Reisegewerbebetriebe, die „mobil“ sind und nicht über eine Betriebsstätte verfügen (§ 35a GewStG). Die Gewerbesteuerpflicht knüpft dabei an das Gewerbe an. Da die Tätigkeit eines mobilen Kundenberaters keine Reisegewerbekarte erfordert, entsteht auch keine Gewerbesteuerpflicht (vgl. §§ 55 Abs. 1, 55b Abs. 1 GewO).

macht über einen Teil des Lagers hat.<sup>78</sup> Fehlt es an der Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens, liegt keine Betriebsstätte vor. Daher kann durch Einschaltung einer inländischen Tochtergesellschaft als Lagerhalterin die Entstehung einer beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1 EStG vermieden werden (zum Lagerhalter als ständigem Vertreter sogleich mehr).

In der Vergangenheit ist auch diskutiert worden, ob das Bereithalten von „digitalen Waren“ auf einem inländischen Server eine Betriebsstätte i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 5 AO entstehen lässt. Da es auch im Fall des Warenlagers auf die Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens ankommt,<sup>79</sup> gelten m.E. die oben dargestellten Grundsätze zum „dedizierten Server“ entsprechend. Danach muss dem ausländischen Unternehmen ein individualisierter physischer Server dauerhaft zur Verfügung stehen, was beim einfachen Webhosting gerade nicht der Fall ist. Unterhält das ausländische Unternehmen aber einen dedizierten Server, liegt eine „feste Geschäftseinrichtung“ vor, die dem Unternehmen dient und bereits eine Betriebsstätte gem. § 12 Satz 1 AO begründet. Denn eine feste Geschäftseinrichtung dient der Tätigkeit eines Unternehmens, wenn der Unternehmer diese für eine gewisse Dauer zu unternehmerischen Zwecken benutzt. Benutzung zu unternehmerischen Zwecken bedeutet ein unternehmensbezogenes Tätigwerden in, an oder mit der Geschäftseinrichtung,<sup>80</sup> was beim Betreiben eines Webshops auf einem dedizierten Server ohne weiteres der Fall ist.

#### dd. Nutzung von Banner Space und Microsites

Inländische Website-Betreiber „vermieten“ in großem Umfang Werbeflächen („Banner Space“) an ausländische Unternehmen. Auch die Einrichtung eigener Internetpräsenzen innerhalb einer fremden Website („Microsites“) gewinnt wegen des wechselseitigen Nutzens zunehmend an Beliebtheit (vergleichbar mit einem Supermarkt, in dem sich auch eine Bäckereifili-

---

<sup>78</sup> *Kruse*, in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 12 AO Tz. 28.

<sup>79</sup> *Buciek*, *Beermann/Gosch*, AO/FGO, § 12 AO Rz. 35.

<sup>80</sup> BFH-Urteile v. 28.8.1986, V R 20/79, BStBl. II 1987, 162; 30.10.1996, II R 12/92, BStBl. II 1997, 12; 16.12.2009, I R 56/08, BStBl. II 2010, 492.

ale befindet).<sup>81</sup> Am Beispiel des Google-AdSense-Programms wird deutlich, dass diese Form der Präsenz im Inland zu ganz erheblichen Einkünften des ausländischen Anbieters führen kann. Funktional betrachtet überlassen die inländischen Website-Betreiber „leere“ Werbetafeln an Google, die Google wiederum zur flexiblen Anzeige der Angebote seiner Werbekunden einsetzt. Eine inländische Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens liegt in diesen Fällen aber nicht vor, da der Banner Space bzw. die Microsites nicht die Voraussetzungen einer festen Geschäftseinrichtung erfüllen. Es handelt sich um virtuelle Werbeflächen, die – im Unterschied zu Werbetafeln und Litfaßsäulen – keine körperlichen Gegenstände sind. Und die Endgeräte der Internetnutzer (Smartphones, PCs), auf denen die Werbebanner schließlich angezeigt werden, befinden sich nicht in der Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens. Der inländische Website-Betreiber kann aber als ständiger Vertreter des ausländischen Unternehmens einzuordnen sein, wenn er neben der Werbeleistung auch eine Vermittlungsleistung erbringt.

### **c. Inländische gewerbliche Einkünfte aufgrund eines ständigen Vertreters**

Die beschränkte Steuerpflicht wird nicht nur durch eine inländische Betriebsstätte ausgelöst. Inländische Einkünfte liegen auch vor, wenn für den Gewerbebetrieb des ausländischen Unternehmens ein ständiger Vertreter i.S.d. § 13 AO bestellt ist (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 2 EStG), wobei aber keine Gewerbesteuerpflicht entsteht (§ 2 Abs. 1 GewStG erfasst nur inländische Gewerbebetriebe).<sup>82</sup> Es handelt sich um einen selbständigen Tatbestand, der nicht an die Verfügungsmacht über körperliche Gegenstände, sondern an die Einschaltung einer im Inland handelnden Person anknüpft. Der Vertretertatbestand ist allerdings nur dann zu prüfen, wenn in Bezug auf den konkreten Sachverhalt nicht bereits die Voraussetzungen einer Betriebsstätte vorliegen.<sup>83</sup>

---

<sup>81</sup> Zum „Shop-in-Shop-Konzept“ beim Verkauf physischer Waren s. *Zech*, ISR 2013, 113. Hier können sowohl die inländische Geschäftsausstattung des ausländischen Anbieters als auch die Einschaltung des Kaufhausbetreibers als ständiger Vertreter eine beschränkte Steuerpflicht auslösen.

<sup>82</sup> *Jacobs/Endres/Spengel*, in *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 313. Gegebenenfalls unterliegt aber der ständige Vertreter selbst der Gewerbesteuer.

<sup>83</sup> *Buciek*, *Beermann/Gosch*, AO/FGO, § 13 AO Rz. 3; *Jacobs/Endres/Spengel*, in *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 313.

Der Begriff des „ständigen Vertreters“ ist recht weit gefasst und sorgt in der Praxis immer wieder für unliebsame Überraschungen, weil sich ausländische Steuerpflichtige an der engeren Definition der Vertreterbetriebsstätte in Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA 2010 orientieren. Während die DBA-Regelung nur wirtschaftlich oder rechtlich abhängige Personen erfasst, die eine Vollmacht besitzen und diese regelmäßig ausüben, ist ständiger Vertreter jede Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt (§ 13 Satz 1 AO). Dementsprechend sind nach nationalem Steuerrecht weder Vertretungsmacht noch generelle Abhängigkeit erforderlich; es genügt, wenn die Person nachhaltig eine wirtschaftliche Tätigkeit im Interesse des ausländischen Unternehmens ausübt und insoweit weisungsgebunden ist. § 13 Satz 2 AO nennt dafür zwei Beispiele, die aber nicht abschließend sind (Abschluss bzw. Vermittlung von Verträgen und Auslieferung von Waren aus eigener Bestandshaltung).

Ständiger Vertreter kann neben dem unselbständigen Vertreter auch ein selbständig handelnder Unternehmer sein, der im Rahmen seines eigenen Geschäftsbetriebs tätig wird und nur in Bezug auf das konkrete Geschäft weisungsgebunden ist (selbständiger Vertreter).<sup>84</sup> Gleiches gilt für eine inländische Tochtergesellschaft des ausländischen Unternehmens, die ansonsten selbständig handelt. Die Finanzverwaltung hat allerdings durch eine Billigkeitsregelung die Tätigkeit der selbständigen Makler, Kommissionäre und Handelsvertreter aus dem Anwendungsbereich von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 2 EStG herausgenommen.<sup>85</sup> Daher hat ein ausländischer Un-

---

<sup>84</sup> *Jacobs/Endres/Spengel*, in *Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung*, 7. Aufl. 2011, 316.

<sup>85</sup> Abschn. R 49.1 EStR und Tz. 1.1.2. Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze: „Ist der ständige Vertreter ein Kommissionär oder Makler, der Geschäftsbeziehungen für das ausländische Unternehmen im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit unterhält, und ist die Besteuerung des ausländischen Unternehmens nicht durch ein DBA geregelt, sind die Einkünfte des ausländischen Unternehmens insoweit nicht der Besteuerung zu unterwerfen. Das gilt auch, wenn der ständige Vertreter ein Handelsvertreter (§ 84 HGB) ist, der weder eine allgemeine Vollmacht zu Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüssen für das ausländische Unternehmen besitzt noch über ein Warenlager dieses Unternehmens verfügt, von dem er regelmäßig Bestellungen für das Unternehmen ausführt.“ Diese Regelung ist vom Wortlaut des § 13 AO nicht gedeckt und rechtlich angreifbar (krit. dazu *Schaumburg*, *Internationales Steuerrecht*, 3. Aufl. 2011, 173). Sie kann aber damit gerechtfertigt werden, dass die Provision eine abziehbare Betriebsausgabe darstellt (§ 50 Abs. 1 Satz 1 EStG), weshalb die inländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb gleich null wären.



ternehmer in diesen Fällen selbst dann keine inländischen Einkünfte, wenn er keinen Abkommenschutz genießt.

Auch eine Person, die im Ausland steuerlich ansässig ist, aber im Rahmen einer nachhaltigen Präsenz im Inland die Geschäfte eines ausländischen Unternehmens besorgt, kann ständiger Vertreter sein. Dafür soll bereits eine Vielzahl von Inlandsaufenthalten in geringen zeitlichen Abständen ausreichen, auch wenn die einzelnen Aufenthalte jeweils nur kurzfristig sind und weder zur Begründung eines Wohnsitzes noch zu einem gewöhnlichen Aufenthalt im Inland führen.<sup>86</sup> Die Einordnung als ständiger Vertreter erfordert aber in allen Fällen eine nachhaltige Tätigkeit, die – in Anlehnung an die Betriebsstättendefinition – nur gegeben ist, wenn ein auf Wiederholung angelegtes Handeln von mehr als sechs Monaten vorliegt.<sup>87</sup> Bloße Hilfstätigkeiten wie etwa die Entgegennahme von Steuerbescheiden, die an den ausländischen Steuerpflichtigen gerichtet sind, fallen nicht unter § 13 AO.<sup>88</sup>

Aufgrund der weiten gesetzlichen Definition des Vertreterbegriffs könnten insbesondere die folgenden Geschäfte bzw. Tätigkeiten eine beschränkte Steuerpflicht auslösen:

- Vertrieb von Leistungen über inländische virtuelle Marktplätze und Internet-Plattformen,
- Inanspruchnahme inländischer Dienstleistungsangebote (z.B. Vermittlungs-, Werbe-, Abwicklungs- und Supportleistungen),
- Beauftragung einer inländischen Person mit der Lagerhaltung und Auslieferung von Waren,
- Bestellung eines inländischen administrativen Ansprechpartners für die DENIC-Domain-Registrierung sowie
- Einsatz inländischer „Telearbeiter“ und mobiler Kundenberater.

#### aa. Vertrieb unter Einschaltung einer inländischen Online-Plattform

Wird der inländische Betreiber eines virtuellen Marktplatzes nachhaltig als Kommissionär (§ 383 HGB) für das ausländische E-Commerce-Unterneh-

---

<sup>86</sup> *Buciek*, in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 13 AO Rz. 4.

<sup>87</sup> *Buciek*, in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 13 AO Rz. 8.

<sup>88</sup> BFH-Urteil v. 12.4.1978, I R 136/77, BStBl. II 1978, 494, 497.

men tätig, ist der Tatbestand des § 13 AO ohne weiteres erfüllt, da der Kommissionär ein Geschäft des Kommitenten besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt (§ 384 Abs. 1 HGB). Aufgrund der Billigkeitsregelung in Abschn. 49.1 Abs. 1 EStR entsteht gleichwohl keine beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, wenn der Kommissionär im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, d.h. die Einschaltung eines inländischen Kommissionärs ist grundsätzlich unschädlich. Ein Handeln „im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit“ dürfte bei einem Plattformbetreiber in der Regel zu bejahen sein, wenn die Tätigkeit des Plattformbetreibers auf den Vertrieb fremder Waren gerichtet ist.<sup>89</sup> Schließt der Plattformbetreiber dagegen als Handelsvertreter Verträge in offener Stellvertretung ab, ist wie folgt zu unterscheiden: Das nachhaltige Handeln in fremdem Namen fällt unter § 13 Satz 2 Nr. 1 AO (Abschluss von Verträgen). Eine beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Prinzipals entsteht nach der Billigkeitsregelung aber nur, wenn der Handelsvertreter „eine allgemeine Vollmacht zu Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüssen für das ausländische Unternehmen besitzt“. Dies ist m.E. nicht der Fall, wenn der Handelsvertreter vertretbare Sachen bzw. digitale Produkte zu einem Festpreis anbietet, der durch den ausländischen Prinzipal vorgegeben ist. Daher würde z.B. der Verkauf von MP3-Dateien und E-Books über eine inländische Internet-Plattform keine beschränkte Steuerpflicht auslösen, wenn der Plattformbetreiber zwar im Namen des ausländischen Anbieters Kaufverträge abschließt, dabei aber die Preisvorgaben des Vertretenen einhält.<sup>90</sup>

In der Praxis beinhaltet das Leistungsangebot des Plattformbetreibers neben der Kommissions- bzw. Vertreter Tätigkeit oft auch weitere Nebenleistungen wie Rechnungserstellung und Abwicklung des Zahlungsvorgangs. Diese Leistungen können ebenfalls Elemente einer Geschäftsbesorgung enthalten, sind m.E. aber in der Regel unselbständige Bestandteile der Haupttätigkeit des Kommissionärs bzw. Handelsvertreters und fallen ebenfalls unter die Billigkeitsregelung.

---

<sup>89</sup> Vgl. Tz. 1.2.2. Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze: Ein unabhängiger Vertreter handelt außerhalb des Rahmens seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit, wenn seine Tätigkeit nach der Verkehrsanschauung außerhalb des Berufsbilds und des Geschäftszweigs liegt.

<sup>90</sup> Dies ist aber keineswegs zwingend. Da die Finanzverwaltung § 13 AO in den Nicht-DBA-Fällen gegen den Wortlaut einschränkt, kann man auch zum gegenteiligen Ergebnis kommen.

## bb. Inanspruchnahme inländischer Vermittler und sonstiger Dienstleister

Ist eine inländische Person weder als Vertreter am Vertragsabschluss noch als Kommissionär an der Leistungserbringung beteiligt, so kann deren Dienstleistung dennoch unter dem Gesichtspunkt der nachhaltigen Geschäftsbesorgung für § 13 AO relevant sein. Die größte praktische Bedeutung hat dabei die Vermittlertätigkeit, die in § 13 Satz 2 Nr. 1 AO ausdrücklich genannt ist. Ein inländischer Vermittler bzw. Makler, der nachhaltig für ein ausländisches Unternehmen tätig ist und diesem Verträge vermittelt, löst grundsätzlich eine beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens aus. Aufgrund der Billigkeitsregelung in Abschn. 49.1 EStR unterbleibt jedoch die Besteuerung, wenn der Vermittler bzw. Makler im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt. Aus diesem Grund führt die dauerhafte Einschaltung eines inländischen Vermittlungs- oder Preisvergleichsportals, das Internetnutzer direkt in den Webshop des ausländischen Unternehmens weiterleitet und dafür eine erfolgsabhängige Vergütung erhält (Provision bei Vertragsabschluss), nicht zur Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens. Dies gilt m.E. auch für das Affiliate Marketing.

Von der Vermittlungstätigkeit zu unterscheiden sind reine Werbeleistungen, die nicht auf die Vermittlung eines individuellen Kunden gerichtet sind und dementsprechend nicht mit einer erfolgsabhängigen Provision, sondern mit einer Dienstleistungsvergütung entgolten werden. Die Abgrenzung kann im Einzelfall aber Probleme bereiten, wie die folgenden Beispiele zeigen:

Beispiel 1: Der im Inland ansässige W platziert auf seiner Website Werbebanner des ausländischen Unternehmers U und erhält dafür 0,01 Euro pro Seitenaufruf (pay per impression). Es handelt sich um eine Werbeleistung. Da W kein fremdes Geschäft besorgt und auch nicht weisungsgebunden ist, ist er kein ständiger Vertreter des U.

Beispiel 2: Die Werbebanner bewerben ein konkretes Produkt des U. U zahlt 0,50 Euro an W, wenn ein Internetnutzer auf das Werbebanner klickt und durch ein Hyperlink zum Webshop des U weitergeleitet wird (pay per click). Auch in diesem Fall handelt es sich um eine Werbeleistung. Zwar erhält W eine erfolgsabhängige Vergütung, die aber weder von einem Vertragsabschluss noch von der Einholung eines Auftrags abhängt.

Beispiel 3: Die Werbebanner bewerben ein konkretes Produkt des U. Klickt ein Internetnutzer auf das Werbebanner, wird er zum Webshop des U weitergeleitet. U kann anhand des verwendeten Hyperlinks erkennen, dass W den Kunden vermittelt hat. Kauft der Internetnutzer ein Produkt des U, erhält W

eine Provision (pay per sale oder revenue sharing im Rahmen des Affiliate Marketing). Im Unterschied zu Beispiel 2 liegt eine Vermittlungsleistung i.S.d. § 13 Satz 2 Nr. 1 AO vor. Ist W nachhaltig für U tätig, hat U inländische Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Die beschränkte Steuerpflicht richtet sich dann gem. Abschn. 49.1 EStR danach, ob W im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt. Daher greift die Billigkeitsregelung nur, wenn W allgemein als Makler/Vermittler tätig ist (z.B. als Inhaber eines Preisvergleichsportals). Übt W jedoch eine andere Haupttätigkeit aus, so dass die Vermittlung von Kunden an U nur ein Nebengeschäft ist, löst die Vermittlungsleistung eine beschränkte Steuerpflicht des U aus.

Da unter „Geschäftsbesorgung“ jede wirtschaftliche Tätigkeit zu verstehen ist, die auch Hilfseschäfte mit unmittelbarem Bezug zum Unternehmen des ausländischen Steuerpflichtigen umfasst,<sup>91</sup> kann die Einschaltung einer inländischen Person in den Kunden-Support eine beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens auslösen. Dies dürfte insbesondere für die Beauftragung eines inländischen Call-Centers gelten, das nach den Vorgaben des ausländischen Unternehmens Kundenanfragen bearbeitet. Gleiches gilt m.E. für die Einbindung eines inländischen Dienstleisters, der den Kaufpreis für das ausländische Unternehmen abrechnet und einzieht.

Beispiel: Der im Inland ansässige M betreibt einen virtuellen Marktplatz und stellt anderen Unternehmern Webshops zur Verfügung. Der Verkauf der Waren erfolgt im Namen und für Rechnung der Unternehmer, doch M zieht den Kaufpreis von den Kunden ein, die sich als Benutzer des virtuellen Marktplatzes bei M angemeldet haben. M schreibt dem Verkäufer den eingezogenen Betrag abzüglich einer Gebühr gut.

#### cc. Lagerhalter und Logistikdienstleister

Unterhält das ausländische Unternehmen selbst ein Warenlager im Inland, liegt bereits eine Betriebsstätte i.S.v. § 12 Satz 2 Nr. 5 AO vor. Beauftragt es eine andere Person mit der Lagerhaltung, entstehen inländische Einkünfte, wenn der Lagerhalter nachhaltig für das ausländische Unternehmen tätig wird, dessen Sachweisungen unterliegt und die Waren nicht nur aufbewahrt, sondern auch selbst Auslieferungen aus dem Warenlager vornimmt (§ 13 Satz 2 Nr. 2 AO).<sup>92</sup> Demgegenüber ist das bloße Ausstellen von Waren

---

<sup>91</sup> *Buciek*, in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 13 AO Rz. 5 f.

<sup>92</sup> *Seltenreich*, IStR 2004, 589, 590 f.

z.B. in einem Schauraum mangels Auslieferung nicht als Vertretertätigkeit einzuordnen.<sup>93</sup> Auf der Grundlage dieser Kriterien kann die Einschaltung von konzernfremden Dritten oder inländischen Tochtergesellschaften, die ein „Logistikzentrum“ zur Lagerung und Auslieferung der Waren eines ausländischen Versandhandelsunternehmens betreiben, eine beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Unternehmens auslösen.

Fraglich ist dagegen, ob auch das Vorhalten und „Ausliefern“ von digitalen Produkten durch einen inländischen Server unter § 13 AO fallen kann. Hier sind zwei Fallgestaltungen zu unterscheiden: Die Verwendung eines eigenen bzw. dedizierten Servers begründet bereits eine Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens gem. § 12 Satz 1 AO. Befindet sich der Server in der Verfügungsmacht einer anderen Person, sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 13 AO in Bezug auf diese Person zu prüfen.<sup>94</sup> Dabei ist der typische Webhoster, der im Rahmen eines Dienst- oder Werkvertrags tätig wird, mangels Weisungsabhängigkeit kein ständiger Vertreter des ausländischen Unternehmens.<sup>95</sup> Schuldet der inländische Vertragspartner aber z.B. die Betreuung eines Webshops und unterliegt er dabei den Weisungen des ausländischen Unternehmens, liegt eine Geschäftsbesorgung i.S.d. § 13 Satz 1 AO vor. Auf die Frage, ob es sich bei den digitalen Produkten um „Waren“ i.S.v. § 13 Satz 2 Nr. 2 AO handelt, kommt es nicht an, da bereits der allgemeine Tatbestand des ständigen Vertreters nach Satz 1 erfüllt ist.

#### dd. Inländischer DENIC-Ansprechpartner für die Domainregistrierung

Die DENIC eG erlaubt die Registrierung von „.de“-Domains durch im Ausland ansässige Personen. Der ausländische Domaininhaber muss aber einen inländischen administrativen Ansprechpartner benennen und für ihn eine zustellungsfähige Adresse angeben.<sup>96</sup> Der administrative Ansprechpartner ist dann zugleich Zustellungsbevollmächtigter im Sinne der Zivilprozessord-

---

<sup>93</sup> *Buciek*, in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 13 AO Rz. 11.

<sup>94</sup> Der Server ist keine „Person“ und kann daher nicht ständiger Vertreter des ausländischen Anbieters sein (*Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 437).

<sup>95</sup> Der Webhoster erbringt eine standardisierte Leistung an den Kunden. Auch wenn er einen Erfolg schuldet (z.B. garantierte Mindestverfügbarkeit der Website von 99 %), ist er bezüglich der Art und Weise der Leistungserbringung frei.

<sup>96</sup> Der administrative Ansprechpartner wird auch als „admin-c“ bezeichnet (administrative contact).

nung und der Strafprozessordnung, so dass ihm mit Wirkung für den Domaininhaber behördliche oder gerichtliche Schriftstücke zugestellt werden können.<sup>97</sup> Ein administrativer Ansprechpartner ist zwar Zustellungsbevollmächtigter des ausländischen Unternehmens, wird aber dadurch nicht zum „ständigen Vertreter“ i.S.v. § 13 AO. Die Voraussetzungen des Satz 2 Nr. 1 sind nicht erfüllt, weil der administrative Ansprechpartner weder Verträge abschließt noch Kunden vermittelt. Ihm kommt in der Regel nur die Funktion eines „qualifizierten Briefkastens“ zu, die sich auf die Entgegennahme und Weiterleitung von Schriftstücken beschränkt (Empfangsbote). Es handelt sich m.E. um eine bloße Hilfsfunktion, die mit der Entgegennahme von Steuerbescheiden vergleichbar ist.<sup>98</sup> Die Frage ist aber bislang nicht durch Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisungen geklärt. Die Gestaltungsalternative besteht darin, die Domain von einer ohnehin vorhandenen inländischen Konzerngesellschaft registrieren zu lassen (sofern dadurch keine Folgeprobleme bei der Zuordnung werthaltiger immaterieller Wirtschaftsgüter entstehen).

#### ee. Telearbeiter und mobile Kundenberater

Nicht abschließend geklärt ist, unter welchen Voraussetzungen auch ein in seiner inländischen Privatwohnung tätiger „Telearbeiter“ als ständiger Vertreter des ausländischen Arbeitgebers eingeordnet werden kann. Nach einer in der Lit. vertretenen Auffassung implizieren die Begriffe „Geschäftsbesorgung“ und „Vertreter“ ein Auftreten nach außen, was bei bloßer Heimarbeit ohne Kontakt zu Geschäftspartnern nicht vorliegen würde.<sup>99</sup> Demnach wäre z.B. ein angestellter Programmierer, der von zu Hause aus arbeitet, kein ständiger Vertreter. Demgegenüber müsste man einen Support-Mitarbeiter, der z.B. Kundenanfragen per Telefon und E-Mail beantwortet, als ständigen Vertreter ansehen, auch wenn er die Support-Tätigkeit ausschließlich in seiner Privatwohnung ausübt. Die Abgrenzungsfrage wirkt sich nicht nur im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des ausländischen Arbeitgebers aus, sondern ist auch für den Lohnsteuerabzug von Bedeutung. Denn gem. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist ein Arbeitgeber als inländischer Arbeitgeber bereits dann zum Lohnsteuerabzug verpflichtet, wenn er im Inland einen

---

<sup>97</sup> <http://www.denic.de/faq-single/277/246.html>.

<sup>98</sup> Vgl. BFH-Urteil v. 12.4.1978, I R 136/77, BStBl. II 1978, 494, 497. Auch der „Empfangsbevollmächtigte“ i.S.d. § 123 AO ist kein ständiger Vertreter.

<sup>99</sup> *Jacobs/Endres/Spengel*, in *Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung*, 7. Aufl. 2011, 330.

ständigen Vertreter i.S.d. § 13 AO bestellt hat. Die Finanzverwaltung stellt insoweit aber nicht nur auf das Auftreten nach außen, sondern auch auf die Direktionsbefugnis des jeweiligen Mitarbeiters ab. Danach ist ein Filialleiter bzw. der Aufseher eines Bautrupps als ständiger Vertreter einzuordnen, nicht aber der einfache Monteur.<sup>100</sup> Die fehlende Marktbeziehung und die arbeitsrechtliche Eingliederung des angestellten „Heim-Programmierers“ sprechen m.E. gegen die Einordnung als ständiger Vertreter.

Anders verhält es sich dagegen beim mobilen Kundenbetreuer, der die inländischen Kunden des ausländischen Unternehmens aufsucht und vor Ort Beratungs- oder Schulungsleistungen erbringt. Es handelt sich um eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Interesse des ausländischen Arbeitgebers, die eine Beziehung zum inländischen Markt aufweist. Dabei muss sich der mobile Kundenbetreuer nicht dauernd im Inland aufhalten, denn ständiger Vertreter kann auch eine beschränkt Steuerpflichtiger sein, der über einen längeren Zeitraum hinweg wiederholt im Inland tätig wird.<sup>101</sup> In der Praxis besteht insoweit eine nicht unerhebliche Grauzone, die aber dann nicht mit einem Verstoß gegen Steuergesetze verbunden ist, wenn das ausländische Unternehmen durch ein DBA geschützt ist (enger Begriff der Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA 2010).

#### **d. Inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Verwertung von Darbietungen**

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG gehören zu den inländischen Einkünften auch „betriebsstättenlose“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb,<sup>102</sup> die durch im Inland ausgeübte oder verwertete künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistun-

---

<sup>100</sup> R 38.3 Abs. 3 LStR.

<sup>101</sup> *Buciek*, in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 13 AO Rz. 4.

<sup>102</sup> S. dazu R 49.1 Abs. 3 EStR: Auf das Vorliegen einer Betriebsstätte oder die Bestellung eines ständigen Vertreters kommt es nicht an.

gen.<sup>103</sup> Der Ausübungstatbestand dürfte im E-Commerce keine Rolle spielen, da damit die Darbietung selbst gemeint ist, also der physische Auftritt des Darbietenden im Inland vor Publikum oder im Plattenstudio.<sup>104</sup> Anders verhält es sich dagegen beim Verwertungstatbestand, der die inländische finanzielle Ausnutzung einer Darbietung erfasst, wozu insbesondere auch die entgeltliche Live-Übertragung von Darbietungen über das Internet gehört.<sup>105</sup> Da es für die beschränkte Steuerpflicht allein auf die inländische Verwertung ankommt, ist der Ausübungsort der verwerteten Darbietung irrelevant. Den Verwertungstatbestand erfüllt daher jede Inlandsnutzung von inländischen und ausländischen Darbietungen.<sup>106</sup> Ein Unterschied besteht aber bezüglich der Steuererhebung, denn nur die inländische Verwertung inländischer Darbietungen unterliegt dem Steuerabzug gem. § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG;<sup>107</sup> die Steuern auf Einkünfte aus der inländischen Verwertung ausländischer Darbietungen werden durch Veranlagung erhoben (§§ 31 KStG, 25 EStG).

Die Auslegung des Begriffs „Verwertung“ ist streitig. Nach einer in der Lit. vertretenen Auffassung fällt darunter nur die Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte des Vertragspartners entsprechend § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, so dass die Einkünfteerzielung im inländischen B2C-Geschäft von vornherein nicht erfasst wäre.<sup>108</sup> Für diese Ansicht spricht die faktische Undurchsetzbarkeit einer Steuerabzugsverpflichtung gegenüber Privatpersonen. Die Gegenauffassung, die auch von der Finanzverwaltung vertreten wird, lehnt eine solche Einschränkung des Tatbestands ab. Danach genügt

---

<sup>103</sup> Der Tatbestand ist subsidiär zu den inländischen Einkünften aus nichtselbständiger oder selbständiger Arbeit („soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne der Nummern 3 und 4 gehören“). Die Subsidiarität wirkt sich aber bei den hier zu untersuchenden Einkünften ausländischer Kapitalgesellschaften nicht aus, da eine ausländische Kapitalgesellschaft keine Einkünfte im Sinne der Nummern 3 und 4 haben kann. Das Verhältnis von Nr. 2 Buchst. d zu Buchst. f ist nicht abschließend geklärt (s. dazu *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 24, und *Schlotter*, FR 2010, 651).

<sup>104</sup> *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 24; a.A. *Wied*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 49 EStG Rz. 109 (Entfaltung persönlicher Aktivitäten im Inland nicht erforderlich, es genüge auch die Ausstellung von Bildern).

<sup>105</sup> *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 24; *Wied*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 49 EStG Rz. 109.

<sup>106</sup> *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 24.

<sup>107</sup> Rz. 19 des BMF-Schreibens v. 25.11.2010, BStBl. II 2010, 1350.

<sup>108</sup> *Wied*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 49 EStG Rz. 117.



jegliche tatsächliche Inlandsnutzung,<sup>109</sup> die sogar beim Verkauf von Eintrittskarten an Zuschauer (Verbraucher) vorliegen kann, die dann zum Steuer einbehalt verpflichtet wären.<sup>110</sup> Die „Verwertung“ einer Darbietung kann in der entgeltlichen Einräumung von Nutzungsrechten an geistigem Eigentum bestehen, es genügt aber auch die Gewährung einer bloßen Werbemöglichkeit („Vermarktung durch Werbung“).<sup>111</sup> Da der Verwertungstatbestand auch wirtschaftlich mit der Ausübung bzw. Verwertung von Darbietungen zusammenhängende Leistungen erfasst, die zudem von Dritten erbracht worden sein können, ist der Tatbestand durch eine „uferlose Weite“ geprägt,<sup>112</sup> die erhebliche Abgrenzungsprobleme verursacht. Das folgende Beispiel soll die Anwendungsprobleme beim grenzüberschreitenden Streaming illustrieren:

Beispiel: Die in den USA ansässige U-Inc. (eine Kapitalgesellschaft) überträgt ein in Deutschland stattfindendes Rockkonzert live im Internet. Der in Deutschland wohnhafte Internetnutzer I sieht sich das Live-Konzert auf seinem Smartphone an und bezahlt dafür 10 Euro an U-Inc. U-Inc. erhält außerdem ein Entgelt von der amerikanischen Werbeagentur W-Inc., die in der Konzertpause einen Werbefilm des deutschen Automobilkonzerns A auf das Smartphone des I streamt und dafür eine Vergütung von A erhält.

U-Inc. verwertet eine inländische künstlerische Darbietung (Live-Konzert) durch kostenpflichtige Internetübertragung an I. Dadurch entstehen inländische Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG. Da es sich um eine inländische Darbietung handelt, die im Inland verwertet wird, müsste der Verbraucher I an sich einen Steuerabzug gem. § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG vornehmen (I ist Schuldner der Vergütung gem. § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG). Im Hinblick auf den Werbefilm liegt wohl ebenfalls eine inländische Verwertung einer inländischen Darbietung vor, weil sich die Werbung an inländische Kunden richtet (Vermarktung durch Werbung). Der Umstand, dass der Vertragspartner W-Inc. in den USA ansässig ist, führt nicht zu einer Verwer-

---

<sup>109</sup> *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 24.

<sup>110</sup> Rz. 42 des BMF-Schreibens v. 25.11.2010, BStBl. II 2010, 1350. Die Finanzverwaltung räumt allerdings ein, dass die Heranziehung der Zuschauer als Abzugsverpflichtete nicht praktikabel ist. Die Steuer soll dann durch einen Haftungsbescheid gegenüber dem Zuschauer, sondern durch Nachforderungsbescheid gegenüber dem Veranstalter erhoben werden (§ 50 Abs. 5 Satz 5 EStG).

<sup>111</sup> *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 24.

<sup>112</sup> *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 24. „Verwerten kann auch ein Dritter, der die Leistung nicht selbst erbracht hat“ (Rz. 20 des BMF-Schreibens v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1530).

tung im Ausland, da es auf den Ansässigkeitsort des Vertragspartners nicht ankommen soll.<sup>113</sup> U-Inc. hat also auch im Hinblick auf das von W-Inc. gezahlte Entgelt inländische Einkünfte; W-Inc. ist als Vergütungsschuldner zum Steuerabzug verpflichtet. Fraglich ist, ob auch der inländische Automobilkonzern A zum Steuerabzug bezüglich der an W-Inc. gezahlten Vergütung verpflichtet ist. Zwar hat W-Inc. die künstlerische Darbietung nicht selbst durch eine Live-Übertragung verwertet. Es könnte sich aber um eine „andere Leistung“ handeln, die wirtschaftlich mit der Darbietung und der Verwertungshandlung der U-Inc. zusammenhängt.<sup>114</sup>

Die Finanzverwaltung versucht, die „uferlose Weite“ des Verwertungstatbestands zumindest bei Live-Übertragungen dadurch in den Griff zu bekommen, dass sie vorrangig den Verwertungstatbestand gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG anwendet, wenn die Live-Übertragung eine urheberrechtliche Gestattung erfordert.<sup>115</sup> Die damit verbundene Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts (inländische Einkünfte nur bei Verwertung des Urheberrechts in einer inländischen Betriebsstätte des Vergütungsschuldners) wirkt sich aber im Beispielsfall nicht aus, da Urheberrechte weder im Vertragsverhältnis U-Inc. zu I bzw. W-Inc. noch im Vertragsverhältnis W-Inc. zu A von Bedeutung sind. Abhilfe schafft hier nur die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens, die aber die vorherige Freistellung im Steuerabzugsverfahren erfordern würde (§ 50d Abs. 2 EStG). In der Praxis lassen sich die etwaigen Steuerabzugspflichten beim Streaming nicht durchsetzen; es dürfte daher ein erhebliches Vollzugsdefizit bestehen. Der weit gefasste Tatbestand scheidet insoweit an seiner „Uferlosigkeit“.

Vom „Streaming von Darbietungen“ sind Geschäftsmodelle abzugrenzen, die sich auf das Abspielen von Studioaufnahmen beschränken. Die Übertragung von Musikstücken auf das Endgerät eines inländischen Verbrauchers löst keine beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG aus, weil es sich um „Tonkonserven“ handelt. Dabei ist unerheblich, ob der Kunde die Musik nur anhören („Internetradio“) oder auch auf sein Endgerät herunterladen kann (z.B. iTunes).

---

<sup>113</sup> S. dazu *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 24.

<sup>114</sup> Hilfreich könnte das BFH-Urteil zur Bandenwerbung sein, wonach „anlässlich einer Darbietung“ erbrachte Leistungen mangels Konnexität nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG fallen sollen (Urteil v. 16.5.2001, I R 64/99, DStR 2011, 2065).

<sup>115</sup> Rz. 26 ff. des BMF-Schreibens v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1530.

Neben dem Streaming von Darbietungen ist noch die Frage interessant, ob der deutsche Fiskus auch die Anbieter von Social Media im Hinblick auf die „Verwertung von unterhaltenden Darbietungen“ steuerlich fassen kann. Social Media wie z.B. Facebook oder Twitter werden gern zur Freizeitgestaltung genutzt und besitzen einen unbestrittenen Unterhaltungswert. Da der Gesetzgeber die „unterhaltenden“ Darbietungen gerade deshalb in den Tatbestand einbezogen hat, um auch nicht-künstlerische Aktivitäten zu erfassen, ist kein besonderes Niveau der Darbietung erforderlich.<sup>116</sup> Die Plattformen erstellen selbst keine Inhalte, sondern leben davon, dass ihre Nutzer fortlaufend neue Inhalte schaffen, die von anderen Nutzern konsumiert und ausgiebig diskutiert werden. Die Verwertung geschieht daher durch Schaltung entgeltlicher Werbeanzeigen, die von Unternehmenskunden bezahlt werden. Die Aktivitäten der Nutzer beschränken sich aber in der Regel auf das Posten von Bildern und Texten, so dass es an einer Darbietung im Sinne eines persönlichen Auftretens fehlt. Die Anbieter von Social Media erzielen daher keine inländischen Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG, auch wenn die Anzahl der in Deutschland registrierten Facebook-Nutzer innerhalb weniger Jahre auf ca. 25 Mio. angestiegen ist,<sup>117</sup> so dass eine hohe Marktdurchdringung gegeben ist.

#### **e. „Betriebsstättenlose“ inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 EStG gehören zu den inländischen Einkünften auch betriebsstättenlose gewerbliche Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung bzw. Veräußerung von Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder in ein Register eingetragen sind (Belegenheitsstatbestand) oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden (Verwertungstatbestand). Bei der Anwendung dieser alternativen Tatbestände gelten die Einkünfte aus Nutzungsüberlassung und Veräußerungsgeschäften einer ausländischen Kapitalgesellschaft gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2

---

<sup>116</sup> S. dazu *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 28.

<sup>117</sup> <http://de.statista.com/statistik/daten/studie/70189/umfrage/nutzer-von-facebook-in-deutschland-seit-2009/>.

EStG immer als gewerblich (gesetzliche Fiktion); die isolierende Betrachtungsweise gem. § 49 Abs. 2 EStG kommt daher nicht zum Zug.<sup>118</sup>

#### aa. Belegenheitstatbestand

Der Belegenheitstatbestand hat im E-Commerce erfahrungsgemäß keine große Bedeutung. Denn er erfordert, dass das ausländische Unternehmen einen im Inland befindlichen Sachinbegriff oder ein eingetragenes Schutzrecht vermietet (lizenziert) und dadurch Einkünfte erzielt. Ein Inbegriff von Sachen liegt vor bei einer Vielheit von beweglichen Sachen, die wirtschaftlich und technisch nach ihrer Zweckbestimmung eine Einheit bilden,<sup>119</sup> also z.B. die Praxiseinrichtung eines Freiberuflers, das Anlagevermögen eines Gewerbebetriebs, aber auch die Wohnungseinrichtung.<sup>120</sup> Die Vermietung einzelner beweglicher Sachen bzw. die Zusammenfassung von einzelnen Gegenständen zum Zwecke der Vermietung reichen dagegen nicht aus (Abgrenzung zu sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 3 EStG).<sup>121</sup> Zwar ist es vorstellbar, dass ein ausländisches Unternehmen Eigentümer von inländischen IT-Infrastrukturanlagen ist, die einen Sachinbegriff bilden und einem Mieter zur Nutzung überlassen werden (z.B. Serverfarm mit Internetanbindung, Netzwerk be-

---

<sup>118</sup> Die isolierende Betrachtungsweise ermöglicht es, die an sich als gewerblich einzuordnenden Einkünfte eines ausländischen Unternehmens für Zwecke der beschränkten Steuerpflicht einer anderen Einkunftsart zuzuweisen. Die Einkünfte mit Inlandsbezug können daher auch dann im Inland besteuert werden, wenn sie nicht durch eine inländische Betriebsstätte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG erzielt werden, aber einen anderen Tatbestand aus dem Katalog des § 49 Abs. 1 EStG erfüllen (z.B. Besteuerung von Dividenden gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG, wenn die Anteile zu einem ausländischen Betriebsvermögen gehören; Besteuerung der Einkünfte aus Vermietung von inländischen Immobilien und Geschäftseinrichtungen gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, wenn die Mietsachen Teil eines Betriebsvermögens sind). Demgegenüber gelten die unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG fallenden Vermietungs- und Veräußerungseinkünfte auch für Zwecke der beschränkten Steuerpflicht als gewerblich, wenn sie von einer ausländischen Kapitalgesellschaft erzielt werden. Die beschränkte Steuerpflicht hängt dann nicht von der Existenz einer inländischen Betriebsstätte ab, da der Gesetzgeber mit dem Buchst. f einen Sondertatbestand für diese „betriebsstättenlosen“ gewerblichen Einkünfte geschaffen hat. Zur Entstehungsgeschichte s. *Hendricks*, IStR 1997, 229 ff., und *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 39.

<sup>119</sup> *M. Klein*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 49 EStG Anm. 930.

<sup>120</sup> *Heuermann*, in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 21 EStG Rz. 452.

<sup>121</sup> *Heuermann*, in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 21 EStG Rz. 452.

stehend aus Leitungen und Verbindungsknoten). Es handelt sich dann aber nicht um typische E-Commerce-Geschäfte, sondern um eine physische Nutzungsüberlassung bzw. eine Telekommunikationsleistung.<sup>122</sup> Auch die Lizenzierung von Rechten, die in ein inländisches Register eingetragen sind (z.B. Marken, Patente),<sup>123</sup> gehört nicht in den Bereich der typischen E-Commerce-Geschäfte; und beim Onlinevertrieb von urheberrechtlich geschützter Software oder Musik spielen inländische Register keine Rolle, da für Urheberrechte kein Register geführt wird und Software nach europäischem Rechtsverständnis auch nicht isoliert patentierbar ist.<sup>124</sup>

In der Praxis wird gelegentlich die Frage gestellt, ob die Nutzungsüberlassung einer im Inland registrierten „.de“-Domain im Inbound-Fall den Belegenheitsstatbestand erfüllen kann. Eine typische Fallkonstellation besteht darin, dass die ausländische Muttergesellschaft Inhaberin der „.de“-Domain ist und die Domain einer inländischen Konzerngesellschaft zur Nutzung überlassen möchte.<sup>125</sup> Enthält der Domainname markenrechtlich geschützte Bestandteile, die im Markenregister erfasst sind (z.B. ein Unternehmenskennzeichen gem. §§ 4 Nr. 1, 5 Abs. 2 MarkenG), fällt die Domainüberlassung aufgrund der impliziten Markennutzung unter den Belegenheitsstatbestand. Handelt es sich dagegen um einen generischen Domainnamen<sup>126</sup> (Gattungsbegriff), der keinen Markenschutz kraft Registereintragung genießt, ist der Belegenheitsstatbestand nicht einschlägig. Die Registrierung der Domain bei der DENIC eG ist keine rechtskonstitutive Eintragung in einem „inländischen öffentlichen Register“, sondern beruht auf einer schuldrechtlichen

---

<sup>122</sup> Verwendet das ausländische Unternehmen den im Inland belegenen Sachinbegriff selbst für die Erbringung von Webhosting- oder Cloud-Computing-Leistungen, liegt keine betriebsstättenlose Vermietung i.S.d. Nr. 2 Buchst. f vor. Der Sachinbegriff bildet dann eine Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens, und die gewerblichen Einkünfte fallen unter Nr. 2 Buchst. a.

<sup>123</sup> Eine vollständige Aufzählung der gewerblichen Schutzrechte ist in § 73a Abs. 2 EStDV enthalten.

<sup>124</sup> Nach deutschem Recht ist die isolierte Erteilung von Patenten für Computerprogramme ausgeschlossen (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 PatG; ebenso Art. 52 des Europäischen Patentübereinkommens).

<sup>125</sup> Die Konnektierung von „.de“-Domains erfolgt ausschließlich über die DENIC eG. Dabei ist Registrierung einer „.de“-Domain durch eine auslandsansässige Person grundsätzlich möglich. Die DENIC verlangt aber die Benennung eines inländischen administrativen Ansprechpartners und einer zustellungsfähigen Inlandsadresse (<http://www.denic.de/faq-single/277/246.html>).

<sup>126</sup> Z.B. „reisen.de“, „fluege.de“.

Grundlage (Vertrag zwischen der DENIC eG und dem Domaininhaber). Bei der DENIC eG handelt es sich im Übrigen um eine privatrechtlich organisierte Genossenschaft von inländischen domainverwaltenden Unternehmen, die keine hoheitlichen Befugnisse besitzt. Der Ausschluss des Belegenheitsstatbestands resultiert aber nicht in einer Besteuerungslücke in Bezug auf Domainnamen. Denn es handelt sich in dem geschilderten Beispielsfall um die Nutzungsüberlassung eines Rechts, das vom Vertragspartner in dessen inländischer Betriebsstätte „verwertet“ wird und deshalb unter den Verwertungstatbestand fällt.<sup>127</sup>

#### bb. Verwertungstatbestand

Schwieriger zu beurteilen ist dagegen, ob nicht vielleicht der Verwertungstatbestand bestimmte E-Commerce-Geschäfte erfassen könnte. Anknüpfungspunkt für die beschränkte Steuerpflicht ist hier die Verwertung von Sachinbegriffen und Rechten in einer inländischen Betriebsstätte.<sup>128</sup> Im Unterschied zum Belegenheitsstatbestand müssen die Sachinbegriffe oder Rechte selbst keinen Inlandsbezug aufweisen, d.h. auch die Vermietung von im Ausland belegenen Sachinbegriffen oder im Ausland registrierten Rechten bzw. unregistrierten Rechten führt zu einer beschränkten Steuerpflicht des Vermieters. Unter „Verwertung“ ist dabei ein Nutzbarmachen zu verstehen.<sup>129</sup> Im Unterschied zum Verwertungstatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG sind damit aber nicht eigene Verwertungshandlungen des ausländischen Steuerpflichtigen angesprochen, sondern die Verwertung durch einen Mieter oder Lizenz-

---

<sup>127</sup> § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f. EStG knüpft hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals „Vermietung oder Verpachtung von Rechten“ an § 21 Abs. 1 Nr. EStG an, der keine abschließende Aufzählung enthält („insbesondere“). Erfasst ist daher nicht nur die Nutzungsüberlassung von Urheberrechten, sondern auch die Nutzungsüberlassung einer Domain, die nach BFH-Rechtsprechung einem Schutzrecht vergleichbar ist („faktische Ausschließlichkeitsstellung des Domaininhabers“, BFH-Urteil v. 19.10.2006, III R 6/05, DStR 2007, 335).

<sup>128</sup> Der Tatbestand umfasst neben der Betriebsstätte auch „eine andere Einrichtung“ wie z.B. die Niederlassung einer Rundfunk- und Fernsehanstalt, die Leistungen für den hoheitlichen Bereich bezieht (außerhalb ihres Betriebs gewerblicher Art). Dieser Sonderfall wird nachfolgend nicht weiter behandelt.

<sup>129</sup> *Gosch*, Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, Rz. 53.

nehmer in dessen inländischer Betriebsstätte.<sup>130</sup> Bei Sachinbegriffen genügt daher die bloße eigenbetriebliche Nutzung durch den inländischen Mieter; bei Rechten liegt die Verwertung in der Ausübung der eingeräumten Befugnisse für betriebliche Zwecke (z.B. Herstellung von Waren auf der Grundlage eines Patents, Erteilung von Unterlizenzen an Dritte).<sup>131</sup>

Die Beschränkung des Tatbestands auf die Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte führt erstens dazu, dass grenzüberschreitende B2C-Geschäfte von vornherein aus dem Tatbestand ausscheiden. Daher löst insbesondere der Vertrieb von digitalen Produkten an Verbraucher keine beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG aus; auf die rechtliche Einordnung der Leistung als Verkauf, bloße Nutzungsüberlassung oder Einräumung eines urheberrechtlichen Nutzungsrechts kommt es nicht an. Zweitens werden durch die Anknüpfung an eine Nutzungsüberlassung sämtliche gewerblichen Dienstleistungen ohne Überlassungskomponente aus dem Tatbestand eliminiert. Dies ermöglicht es ausländischen Anbietern, ihre im Ausland ausgeübte Tätigkeit (z.B. automatisierte Erbringung von Online-Werbeleistungen) durch Verträge mit inländischen Unternehmenskunden zu „verwerten“, ohne dass ein deutsches Besteuerungsrecht entsteht. Im Ergebnis fällt deshalb auch ein großer Teil des grenzüberschreitenden gewerblichen B2B-Geschäfts aus dem Katalog des § 49 Abs. 1 EStG heraus,<sup>132</sup> während freiberufliche Dienstleistungen aufgrund des anders konstruierten

---

<sup>130</sup> *Wied*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 49 EStG Rn. 208. Vgl. auch BFH-Urteil v. 5.11.1992, I R 41/92, DStR 1993, 680 (Verwertung einer Rezeptur), und BFH-Urteil v. 23.5.1973, I R 163/71, BStBl. II 1974, 287 (Nutzung einer Vertriebslizenz).

<sup>131</sup> Die begriffliche Unterscheidung zwischen „Ausüben“ und „Verwerten“ passt in den Fällen, in denen sich der ausländische Steuerpflichtige eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit im Inland pekuniär nutzbar macht, indem er ein Entgelt dafür verlangt (Beispiel: Ein ausländischer Rechtsanwalt erstellt ein Gutachten für einen inländischen Mandanten und erhält dafür ein Honorar. Der Rechtsanwalt übt seine Beratungstätigkeit im Ausland aus, verwertet sie aber im Inland, weshalb inländische Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG vorliegen). Im Rahmen von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG ergänzt die Verwertung nicht die Ausübung einer Tätigkeit, sondern bezeichnet schlicht die Nutzung des überlassenen Gegenstands durch den Inhaber der Betriebsstätte.

<sup>132</sup> Keine inländischen Einkünfte liegen vor bei Online-Werbeleistungen (z.B. Google-AdWords, Facebook), virtuellen Marktplätzen und Versteigerungsplattformen (z.B. Ebay, Amazon Marketplace), Vermittlungsleistungen, Online-Informationsangeboten (z.B. Bloomberg).

Verwertungstatbestands in § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG bei Verwertung im Inland eine beschränkte Steuerpflicht auslösen.<sup>133</sup>

Die Anbieter von Cloud-Computing-Leistungen werben allerdings damit, dass Unternehmen ihre IT-Anlagen durch Outsourcing an den Cloud-Anbieter überflüssig machen können. Daraus ergibt sich die Frage, ob die Inanspruchnahme von IT-Infrastruktur im Rahmen von IaaS- und PaaS-Verträgen unter den Verwertungstatbestand fällt, wenn der Cloud-Anbieter im Ausland ansässig ist und Leistungen an die inländische Betriebsstätte seines Kunden erbringt. Dies ist m.E. nicht der Fall, weil es sich um „virtuelle Ressourcen“ handelt, die keinen Sachinbegriff bilden.<sup>134</sup> Zudem sind IaaS- und PaaS-Verträge regelmäßig als Dienst- oder Werkverträge einzuordnen, deren Gegenstand nicht die Nutzungsüberlassung von Sachen, sondern die Zurverfügungstellung bestimmter Funktionen ist.<sup>135</sup>

Nicht abschließend geklärt ist die Rechtslage dagegen bei den verschiedenen Formen der Softwareüberlassung, wobei im Rahmen des Verwertungstatbestands nur die B2B-Softwareüberlassung an eine inländische Betriebsstätte interessiert. Die Erteilung einer Lizenz zur Weiterentwicklung und Verbreitung einer Software fällt unstreitig unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 EStG, wenn der Lizenzgeber eine ausländische Kapitalgesellschaft i.S.d. Satz 2 ist.<sup>136</sup> Eine dermaßen umfassende Rechtseinräumung dürfte aber im Massengeschäft des E-Commerce kaum vorkommen. Der typische Geschäftsvorfall ist hier der Vertrieb von Standardsoftware über das Internet. Die Überlassung von Programmkopien an Endanwender ist zivilrechtlich als Kauf einzuordnen, wenn der Kunde die heruntergeladene Programmkopie zeitlich unbefristet für eigene betriebliche Zwecke nutzen darf.<sup>137</sup> Früher war streitig, ob sich das urheberrechtliche Verbreitungsrecht des Rechtsinhabers auch beim Kauf per Download durch Inverkehrbringen der Programmkopie

---

<sup>133</sup> Darin liegt möglicherweise eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung (*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 5.198).

<sup>134</sup> Der Kunde hat keinen Zugriff auf die Hardware des Cloud-Anbieters, sondern nur auf virtuelle Server, die von einer Software emuliert werden.

<sup>135</sup> Ausführlich dazu *Pinkernell*, Ubg 2012, 331.

<sup>136</sup> Vgl. FG München, Urt. v. 23.5.2001, 1 K 3026/97, DStR 2002, 160 (Lizenz zur Änderung und Verbreitung eines Computerprogramms führt zu inländischen Einkünften gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG).

<sup>137</sup> EuGH, Urteil v. 3.7.2012, Rs. C-128/11, NJW 2012, 2365.



erschöpft (§§ 17 Abs. 1, 69c Nr. UrhG).<sup>138</sup> Daraus ergab sich die steuerliche Frage, ob die Überlassung der Programmkopie eine urheberrechtliche Gestattung beinhaltet, die eine Einordnung als Rechteüberlassung rechtfertigen könnte.<sup>139</sup> Diese Frage ist seit dem grundlegenden EuGH-Urteil im Fall Oracle gegen Usedsoft vom Tisch, denn der EuGH hat klargestellt, dass beim Softwareverkauf per Download in gleicher Weise Erschöpfung eintritt wie beim Verkauf von Programmkopien auf Datenträgern.<sup>140</sup> Der Käufer der Software erwirbt Eigentum an der heruntergeladenen Kopie und darf sie als „gebrauchte“ Software weiterverkaufen, ohne dass der Inhaber des Urheberrechts den Weiterverkauf untersagen kann. Auch ein etwaiges schuldrechtliches Verbot des Weiterverkaufs, das im Softwareüberlassungsvertrag mit dem Käufer vereinbart ist, schränkt die Befugnisse des Käufers nicht ein.

Die urheberrechtliche Rechtslage beim Download entspricht daher der Rechtslage beim Vertrieb von Standardsoftware auf Datenträgern,<sup>141</sup> der nach h.M. nicht unter den Verwertungstatbestand gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG fällt.<sup>142</sup> Zwar beinhaltet das Urheberrecht an der Software auch das ausschließliche Recht, die Software zu vervielfältigen, so dass insbesondere die Installation der Software auf dem Computer des Kunden eine urheberrechtliche Gestattung erfordern könnte (§ 69c Nr. 1 UrhG). Da dem Kunden aber ein gesetzliches Vervielfältigungsrecht zusteht (§ 69d Abs. 1 UrhG), liegt auch insoweit keine (entgeltliche) Nutzung eines Rechts vor. Außerdem beschränkt sich die bestimmungsgemäße Nutzung der Software durch den Endanwender auf die Funktionalität der Software.<sup>143</sup> Die Finanzverwaltung hat eine Nutzungsüberlassung von Rechten auch mit dem Argument abgelehnt, dass der Verkauf von Standardsoftware auf Datenträgern schon deshalb keine (zeitlich begrenzte) Vermietung sein könne, weil es sich

---

<sup>138</sup> S. dazu die Nachweise im Vorlagebeschluss des BGH v. 3.2.2011, I ZR 129/08, GRUR 2011, 418.

<sup>139</sup> *Kessler*, IStR 2000, 70 (74 f.); *Portner*, Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce (ifst-Schrift 390), 2001, 76 f.

<sup>140</sup> Urteil v. 3.7.2012, Rs. C-128/11, NJW 2012, 2365.

<sup>141</sup> Ausführlich zu den steuerlichen Auswirkungen des EuGH-Urteils *Pinkernell*, ISR 2012, 82.

<sup>142</sup> OFD München, Vfg. v. 28.5.1998, FR 1998, 755 (keine „Vermietung“ i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG); *Haase*, INF 2006, 741, 743; *Hecht/Lampert*, FR 2009, 1127, 1131.

<sup>143</sup> *Heuermann*, in Blümich EStG/KStG/GewStG, § 21 EStG Rz. 457.

um ein endgültiges Veräußerungsgeschäft handele.<sup>144</sup> Dieses Argument bezog sich auf § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG, greift im Rahmen von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG aber nicht, denn der Gesetzgeber hat der gewerblichen Nutzungsüberlassung einen Veräußerungstatbestand an die Seite gestellt, um den „einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang“ der Nutzungsüberlassung und der Veräußerung des überlassenen Gegenstands in einer Vorschrift zu erfassen.<sup>145</sup> Daraus folgt m.E. aber keine beschränkte Steuerpflicht beim Verkauf von Standardsoftware, die in einer inländischen Betriebsstätte verwertet wird. Denn erstens geht dem Verkauf üblicherweise keine Nutzungsüberlassung voraus. Zweitens erwirbt der Käufer keine Rechte, sondern nur die in der Programmkopie enthaltene Funktionalität.<sup>146</sup>

Einen Sonderfall der Online-Softwarenutzung bilden SaaS-Verträge, die zum Cloud Computing gehören und zunehmend an die Stelle des Softwareverkaufs treten. Diese Verträge sind auf die zeitlich begrenzte Nutzung einer Software angelegt, die auf dem Server des Anbieters vorgehalten wird. Der BGH hat die Online-Softwarenutzung als Sachmiete gem. § 535 BGB eingeordnet,<sup>147</sup> was aber ertragsteuerlich nicht ausschlaggebend sein dürfte. Denn der BFH behandelt Software als immaterielles Wirtschaftsgut und hat sich ausdrücklich von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise gelöst, weshalb auch die zivilrechtliche Einordnung des Verkaufs von Software auf Datenträgern (Sachkauf) steuerlich irrelevant ist.<sup>148</sup> Damit scheidet die Vermietung eines „Sachinbegriffs“ von vornherein aus. Stellt man aber mit dem BFH auf den geistigen Gehalt der Software ab, könnte die zeitlich begrenzte Nutzung einer Programmkopie in einer inländischen Betriebsstätte als Nutzungsüberlassung eines Rechts einzuordnen sein. Dagegen lässt sich aber einwenden, dass der SaaS-Anbieter nicht passiv die Nutzung einer Programmkopie gestattet, sondern eine komplexe Dienstleistung erbringt, die insbesondere auch die Verfügbarkeit und Aktualität der Software sowie die Speicherung der Daten des Kunden beinhaltet. Die Abgrenzungsproblematik ähnelt dem Satelliten-Fall, in dem der BFH zwischen der Vermietung eines

---

<sup>144</sup> OFD München, Vfg. v. 28.5.1998, FR 1998, 755.

<sup>145</sup> *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 39.

<sup>146</sup> A.A. *Petersen*, IStR 2013, 896, 903. Danach fällt der Verkauf von Standardsoftware unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG, und die (zeitlich begrenzte) Nutzungsüberlassung unterliegt dem Steuerabzug gem. § 50 a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

<sup>147</sup> BGH-Urteil v. 15.11.2006, XII ZR 120/04, NJW 2007, 2394 (Application Service Providing).

<sup>148</sup> Urt. v. 18.5.2011, X R 26/09, BStBl. II 2011, 865.

individuellen Transponders und der Erbringung einer Dienstleistung unterschieden hat: Schuldet der Anbieter eine kontinuierliche Übertragungsleistung, die über die bloße Sachüberlassung hinausgeht, liegt insgesamt eine Dienstleistung vor.<sup>149</sup>

Inländische Einkünfte könnten aber im B2B-Hostinggeschäft vorliegen, wenn der inländische Kunde eine zeitlich begrenzte Lizenz zur Nutzung einer auf dem Webserver installierten Software und von Bilddateien erhält, die urheberrechtlich geschützt sind (z.B. Zugriff auf einen vorkonfigurierten Webshop einschließlich Produktkatalog). Nach hier vertretener Auffassung stellt die Nutzungsüberlassung der Software jedoch keine Vermietung von Rechten dar, weil der Hostingkunde nur die Funktionalität der Software, nicht aber das Urheberrecht an der Software „verwertet.“<sup>150</sup> Dagegen fällt die Nutzung der Produktfotos unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG, da die Fotografien unabhängig von der Schöpfungshöhe als „Lichtbilder“ urheberrechtlichen Schutz genießen (§ 72 UrhG) und den Webshop-Benutzern öffentlich vorgeführt werden (§ 19 Abs. 4 UrhG). Eine einheitliche Webhostinggebühr muss daher ggf. im Wege der Schätzung aufgeteilt werden, um den Anteil der inländischen Einkünfte und die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG zu ermitteln.

## **f. Sonstige Einkünfte mit Inlandsbezug**

§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG enthält eine lückenschließende Auffangvorschrift, die an § 22 Nr. 3 EStG anknüpft. Der Tatbestand ist subsidiär zu den Nummern 1 bis 8 und könnte solche E-Commerce-Einkünfte erfassen, die weder unter den Betriebsstättenbestand gem. Nr. 2 Buchst. a fallen noch zu den „betriebsstättenlosen“ gewerblichen Einkünften gem. Nr. 2 Buchst. d und f gehören. Aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise gem. § 49 Abs. 2 EStG ist der Tatbestand auch auf originär gewerbliche Einkünfte eines ausländischen Unternehmens anwendbar, die nicht bereits inländische Einkünfte i.S.d. Nr. 2 sind. Zudem unterscheidet die Norm nicht zwischen B2B- und B2C-Geschäften; insbesondere ist die beschränkte Steuerpflicht nicht von der Verwertung der Leistung des Steuerausländers in einer inländischen Betriebsstätte abhängig.

---

<sup>149</sup> Urt. v. 17.2.2000, I R 130/97, IStR 2000, 438.

<sup>150</sup> Ähnlich schon *Kessler/Maywald/Peter*, IStR 2000, 425, 429 zur Nutzung einer Software im Rahmen des Webhostings. A.A. *Petersen*, IStR 2013, 896, 903.

Der potenziell weite Anwendungsbereich der Nr. 9 führt jedoch nicht dazu, dass die nach den vorhergehenden Nummern weitgehend unbesteuerten E-Commerce-Geschäftsmodelle doch noch eine beschränkte Steuerpflicht auslösen. Denn der Tatbestand der sonstigen Einkünfte enthält keine Aufangregelung für gewerbliche (Werbe-)Dienstleistungen und die Direktgeschäfte im Online-Versandhandel. Er beschränkt sich auf drei wirtschaftliche Sachverhalte, die im E-Commerce von untergeordneter Bedeutung sind. Im Einzelnen handelt es sich um sonstige Einkünfte aus

- inländischen unterhaltenden Darbietungen,
- der Nutzung beweglicher Sachen im Inland und
- der Nutzungsüberlassung von Know-how.

#### aa. Inländische unterhaltende Darbietungen

Sonstige Einkünfte aus inländischen unterhaltenden Darbietungen kommen im E-Commerce von vornherein nicht in Betracht, da der Begriff der „Darbietung“ den persönlichen Auftritt natürlicher Personen impliziert.<sup>151</sup> Ein flankierender Verwertungstatbestand, der z.B. das entgeltliche Streaming von Live-Auftritten erfassen könnte, ist im Unterschied zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG nicht vorgesehen.

#### bb. Nutzung beweglicher Sachen im Inland

Deutlich interessanter ist der zweite Einkünftetatbestand, der „sonstige Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland“ erfasst.<sup>152</sup> Hierin könnte ein Anknüpfungspunkt für die Besteuerung grenzüberschreitender IT-Infrastrukturleistungen und sogar der zeitlich begrenzten Überlassung von Programmkopien liegen.<sup>153</sup> Aus dem Wortlaut („Nutzung“) und der systematischen Nähe zu § 22 Nr. 3 EStG („Vermietung beweglicher Gegenstände“) folgt, dass der Tatbestand nur zeitlich begrenzte Nutzungsüberlas-

---

<sup>151</sup> BMF-Schreiben v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Rz. 17 f.

<sup>152</sup> Im Unterschied zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG genügt die Vermietung einzelner beweglicher Sachen; ein Sachinbegriff ist nicht erforderlich.

<sup>153</sup> Ausführlich dazu *Kessler/Maywald/Peter*, IStR 2000, 425, 427 ff.

sungen, nicht aber Veräußerungen erfasst.<sup>154</sup> Dadurch wird die Anwendung des Tatbestands auf den Verkauf digitaler Produkte wie z.B. Standardsoftware ausgeschlossen, selbst wenn man Software ertragsteuerlich als „Sache“ einordnen wollte. Eine weitere Konkretisierung des Tatbestands folgt aus dem bereits erwähnten Satelliten-Urteil des BFH. Danach fallen Dienst- und Werkleistungsverträge auch dann nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG, wenn die Parteien die geschuldete Leistung unzutreffend als „Nutzung“ bezeichnet, tatsächlich aber einen umfassenden technischen Dienstleistungsvertrag abgeschlossen haben (vereinbart war Nutzung eines Transponders, gemeint war Erbringung einer Übertragungsleistung).<sup>155</sup> Der Primat der Auslegung gilt m.E. auch für Cloud-Computing-Verträge, bei denen es sich materiell um Dienst- bzw. Werkleistungsverträge handelt.<sup>156</sup> Es ist daher unschädlich, wenn der Vertragsgegenstand unzutreffend als Nutzung einer Software bzw. Nutzung von IT-Infrastruktur definiert ist. In Bezug auf IaaS-Verträge fehlt es zudem schon zivilrechtlich an der Nutzung einer Sache, da die zur Verfügung gestellte Infrastruktur aus virtuellen Servern besteht, die von einer Software simuliert werden.

Der BGH hat allerdings speziell zum Application Service Providing (SaaS) entschieden, dass der Vertrag als Sachmiete einzuordnen ist. Dabei sei unerheblich, dass sich die vermietete Sache (= Programmkopie) auf dem Server des Anbieters befinde und der Kunde nicht im Besitz dieser Sache sei.<sup>157</sup> Folgt man der zivilrechtlichen Einordnung des Application Service Providing als Sachmiete,<sup>158</sup> könnten grenzüberschreitende SaaS-Leistungen im Inland steuerpflichtig sein.<sup>159</sup> Zunächst ist aber zu klären, was „Nutzung im Inland“ bedeutet. Ein Teil der Lit. versteht darunter nur die Selbstnutzung

---

<sup>154</sup> *Gosch*, Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 94. Die Beschränkung des Tatbestands der Nutzung beweglicher Sachen im Inland auf zeitliche begrenzte Nutzungsüberlassungen ist auch damit zu rechtfertigen, dass anderenfalls Direktgeschäfte mit beweglichen Sachen (Verkauf von Waren in das Inland) zu inländischen Einkünften des ausländischen Verkäufers führen würden.

<sup>155</sup> BFH-Urteil v. 17.2.2000, I R 130/97, IStR 2000, 438.

<sup>156</sup> S. dazu im Einzelnen *Pinkernell*, Ubg 2012, 331, 334.

<sup>157</sup> Geschuldet ist gem. § 535 Abs. 1 BGB nicht die Besitzverschaffung, sondern lediglich die Gebrauchsüberlassung.

<sup>158</sup> Zutreffend ist m.E. die Einordnung als Dienstleistung. Zudem ist Software ertragsteuerlich keine bewegliche Sache, sondern ein immaterielles Wirtschaftsgut.

<sup>159</sup> So bereits *Kessler/Maywald/Peter*, IStR 2000, 425, 430 f.

einer im Inland belegenen beweglichen Sache, da der Tatbestand anderenfalls Auslandssachverhalte einbeziehen würde.<sup>160</sup> Nach dieser Auffassung hätte der ausländische Anbieter schon deshalb keine inländischen Einkünfte, weil sich die Software vertragsgemäß nur auf dem Server im Ausland befindet.<sup>161</sup> Auch der „Weiterverkauf“ der Cloud-Computing-Leistungen des ausländischen Anbieters durch einen inländischen „Reseller“, würde mangels Selbstnutzung des Resellers keine beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Anbieters auslösen. Demgegenüber hielt das FG Düsseldorf das Tatbestandsmerkmal der Nutzung im Inland auch dann für erfüllt, wenn sich die angemietete Sache zwar im Ausland befindet, aber z.B. durch Weitervermietung an Dritte im Rahmen eines inländischen Gewerbebetriebs genutzt wird.<sup>162</sup> Dieses weite Normverständnis setzt die „Nutzung im Inland“ einer „Verwertung im Inland“ gleich, so dass die Einkünfte des ausländischen Anbieters aus dem Geschäft mit inländischen Endkunden und Resellern der beschränkten Steuerpflicht unterliegen könnten. Der BFH hat den Meinungsstreit um die Auslegung von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG nunmehr im Sinne der Literaturauffassung entschieden.<sup>163</sup> Danach kommt es entscheidend auf die tatsächliche Nutzung der Sache im Inland an. Zur Begründung verweist der BFH auf den Wortlaut der Norm und den Unterschied zum weiter gefassten Verwertungstatbestand in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f sowie Nr. 6 EStG. Gleichwohl hält der BFH eine wirtschaftliche Nutzung im Sinne einer Weitervermietung für ausreichend, wenn der Endmieter die Sache im Inland nutzt. Dadurch entsteht die missliche Situation, dass die beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Vermieters vom Verhalten des Endmieters abhängt, der nicht sein unmittelbarer Vertragspartner ist und auf den er keinen Einfluss nehmen kann.

---

<sup>160</sup> Klein, H/H/R, § 49 EStG Anm. 1011; Pinkernell, Ubg 2012, 331, 335.

<sup>161</sup> Zum Sonderfall der mietweisen Überlassung einer Programmkopie, die auf dem Computer des Kunden installiert wird, *Kessler/Maywald/Peter*, IStR 2000, 425, 430 (beschränkte Steuerpflicht aufgrund Nutzung einer beweglichen Sache im Inland).

<sup>162</sup> FG Düsseldorf, Urteil v. 7.2.2012, 6 K 2147/10 H, DStR 2012, 1311. Der Sachverhalt betrifft die Nutzung von Sattelzugmaschinen, die eine ausländische Gesellschaft an eine inländische Spedition vermietet hatte. Die Spedition hatte die Sattelzugmaschinen an selbständige Frachtführer weitervermietet, die damit ganz überwiegend außerhalb von Deutschland unterwegs waren.

<sup>163</sup> BFH-Urteil v. 10.4.2013, I R 22/12, DStR 2013.

## cc. Know-how-Überlassung mit Inlandsbezug

§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erfasst sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 3 EStG aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren, die im Inland genutzt werden oder worden sind. Dabei handelt es sich insbesondere um die Überlassung von sog. Know-how, also von Spezialwissen als Ergebnis erfinderischer Tätigkeit, aber auch von Erfahrungswissen, dessen Wert darin besteht, einem Dritten, dem es vermittelt wird, Zeit und Kosten zu ersparen.<sup>164</sup> Im Unterschied zu den beiden anderen Nutzungstatbeständen des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG soll darunter auch die unbefristete Überlassung von Know-how fallen, um Besteuerungslücken zu verhindern.<sup>165</sup> Der notwendige Inlandsbezug besteht in der Nutzung im Inland, wobei sowohl die Nutzung in einem Gewerbebetrieb als auch im Privatbereich ausreicht.

Obwohl der Tatbestand somit B2B- und B2C-Geschäfte erfassen könnte, hat er im E-Commerce praktisch keinen Anwendungsbereich. Der Onlinevertrieb digitaler Produkte wie z.B. Multimediadateien und Standardsoftware ist grundsätzlich nicht mit der Überlassung von Know-how verbunden, denn der Kunde erhält ein fertiges Produkt, das entweder nur der Unterhaltung dient (Musik- und Filmdateien) oder aber einen bestimmten Nutzwert hat, ohne dass es dabei zu einem Wissenstransfer kommt (Software). Daher führt insbesondere die Nutzungsüberlassung von Standardsoftware nicht zu inländischen Einkünften gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG.<sup>166</sup> Zwar beruht ein Computerprogramm auf Algorithmen, die im Quellcode umgesetzt und in der Regel sogar als Geschäftsgeheimnis behandelt werden. Die im Computerprogramm umgesetzten technischen Kenntnisse bleiben dem Anwender je-

---

<sup>164</sup> BFH-Urteil v. 13.11.2002, I R 90/01, DStRE 2003, 345. Dagegen liegt eine Dienstleistung vor, wenn der beschränkt Steuerpflichtige das Know-how im Auftrag eines inländischen Auftraggebers erstellt, dem originär die Rechte daran zustehen (FG München, Urt. v. 27.5.2013, 7 K 3552/10, EFG 2013, 1412: medizinische Studie).

<sup>165</sup> *Gosch*, in Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 94. Eine „Rückgabe“ ist in der Tat nur im Hinblick auf körperliche Gegenstände wie Pläne und Muster vorstellbar. Die Überlassung von Kenntnissen ist dagegen grundsätzlich dauerhaft, so dass der Tatbestand im Fall der Beschränkung auf zeitlich begrenzte Überlassungsverträge weitgehend leerlaufen würde.

<sup>166</sup> *Kessler*, IStR 2000, 70, 76 f.; *Haase*, INF 2006, 741, 744.

doch verborgen, da er nur eine ausführbare Binärdatei erhält.<sup>167</sup> Keine Know-how-Überlassung ist m.E. auch der Fernunterricht, der von ausländischen Universitäten angeboten wird (z.B. MOOC). Denn hier dürfte es sich in der Regel um die Vermittlung von Grundlagenwissen handeln.<sup>168</sup>

Nicht ganz so eindeutig ist die Rechtslage beim entgeltlichen Zugriff auf Datenbestände eines ausländischen Anbieters. Hat der inländische Kunde lediglich das Recht, einzelne Daten aus einer Datenbank abzurufen (z.B. Börsenkurse, Finanzinformationen), liegt keine Überlassung von „Erfahrungen“ oder „Fertigkeiten“ vor. In Betracht kommt lediglich die Überlassung „gewerblicher Kenntnisse“, die aber m.E. daran scheitert, dass es sich um „nackte“ Daten handelt, die neben ihrer Existenz keine weitere Aussagekraft haben (es fehlt gewissermaßen am „how“ der Know-how-Definition).

Schwieriger ist der Fall zu beurteilen, in dem ein inländischer Kunde einen kompletten Datenbestand erhält, der bereits nach bestimmten Kriterien vorsortiert ist. Der BFH hat in einem Urteil zur Überlassung vorsortierter Adressdaten für Werbezwecke entscheidend darauf abgestellt, dass der Kunde nur das Ergebnis eines Sortiervorgangs (fertiger Datenbestand), nicht aber das Know-how erhalten hat, auf dem die Auswahl der Adressen beruhte.<sup>169</sup> Wendet man dieses Abgrenzungskriterium auf die Nutzung von Verbraucherdaten im Rahmen der Online-Werbung an, so dürften in aller Regel keine inländischen Einkünfte entstehen. Denn die großen Werbedienstleister wie z.B. Google, Facebook und Yahoo! verfügen zwar über riesige Datenbestände und erhebliches Know-how bezüglich der Zuordnung von Werbeanzeigen zu bestimmten Nutzergruppen („Targeting“), teilen es aber nicht mit

---

<sup>167</sup> Dies gilt insbesondere für die „proprietäre“ Software der großen kommerziellen Anbieter wie z.B. Microsoft, SAP und Oracle. Kunden und Konkurrenten soll gerade kein Zugriff auf das besondere Know-how gewährt werden, das für die Herstellung der Software benötigt wird. Einen diametral entgegengesetzten Ansatz verfolgt die Open-Source-Bewegung. Der Anwender erhält immer auch Zugriff auf den Quellcode des Programms, wodurch er sich die technischen Kenntnisse des Autors aneignen kann. Da quelloffene Software aber i.d.R. kostenlos ist, ergeben sich daraus keine steuerlichen Folgen.

<sup>168</sup> Bei Fernunterricht durch eine natürliche Person, die als selbständiger Lehrer tätig ist, kommen inländische Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG in Betracht. Da die Lehrtätigkeit aber im Ausland ausgeübt wird, kann nur die Verwertung im Inland eine beschränkte Steuerpflicht auslösen (z.B. durch Übersenden von „Lehrbriefen“).

<sup>169</sup> BFH-Urteil v. 13.11.2002, I R 90/01, DStRE 2003, 345: „Zur Nutzung überlassen wird nicht das Know-how des Herrichtens, sondern das fertige Produkt.“



ihren inländischen Werbekunden. Entweder selektiert der Werbedienstleister selbst anhand seiner Datenbank, welche Anzeigen er dem jeweiligen Internetnutzer zeigt. Oder aber er teilt seinen Werbekunden nur die spezifischen Merkmale eines individuellen Internetnutzers mit, der gerade ein Internetangebot aufgerufen hat, und versteigert dann den Werbeplatz im Rahmen des Real Time Bidding an seine Werbekunden. In beiden Fällen verbleiben sowohl die Daten als auch das Know-how des „Targeting“ der Werbung beim Werbedienstleister, der diese betriebsnotwendigen Geschäftsgeheimnisse auch nicht aus der Hand geben möchte.

Eine weitere – aus Sicht der Internetnutzer sogar unerwünschte – Form der Online-Werbung ist das Versenden von massenhaften Werbemails („Spamming“). Grundlage des Geschäftsmodells der „Spammer“ sind große Bestände von E-Mail-Adressen, die der Spammer mit Hilfe von automatischen Suchprogrammen („Crawler“) im World Wide Web geerntet hat. Der Spammer verwertet den Datenbestand entweder selbst, indem er die Werbetexte seiner Kunden an die E-Mail-Adressen in seiner Datenbank versendet, oder er verkauft die – meist unsortierten – E-Mail-Adressen an seine Kunden, die dann eigene Werbemails versenden. Diese Verwertungsformen lösen ebenfalls keine beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG aus, wobei man aus rechtspolitischer Sicht durchaus über eine besondere Abgabe auf Massen-E-Mails nachdenken könnte.<sup>170</sup>

### **g. Zwischenergebnis zur beschränkten Steuerpflicht**

Die Untersuchung der im E-Commerce relevanten Tatbestände der beschränkten Steuerpflicht hat ergeben, dass bei der Leistungserbringung durch ausländische Kapitalgesellschaften nur in wenigen Fällen inländische Einkünfte vorliegen. Insbesondere im B2C-Geschäft ist mit Ausnahme des Streamings von „Darbietungen“ kein Anknüpfungspunkt für eine inländische Besteuerung gegeben; auch im B2B-Geschäft ist entweder keine Besteuerung vorgesehen (Werbedienstleistungen, Cloud Computing), oder der Tatbestand erfasst nur inländische Hilfsfunktionen (IT-Anlagen, Vermittler, Warenlager). Die folgende Übersicht enthält das Ergebnis für einzelne Geschäftsmodelle bzw. Tätigkeiten mit Inlandsbezug:

---

<sup>170</sup> <http://ideas.blogs.nytimes.com/2009/05/26/the-case-for-taxing-e-mail/>.

<b>Segment</b>	<b>Geschäftsmodell/Tätigkeit</b>	<b>beschr. Steuerpflicht</b>
<b>B2B</b>	Online-Vertrieb bewegl. WG	nein („Direktgeschäft“)
	Online-Vertrieb „digitaler Produkte“	nein, str. bei Software
	Betreiben eines virtuellen Marktplatzes	nein, str. bei Software
	AppStore	nein
	Werbeleistungen und RTB	grds. nein, Ausnahme „Verwertung von Darbietungen“ (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG)
	Informationsdienste und Datenbanken	nein
	Content Acquisition und Newsfeeds	ja, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG
	Finanzdienstleistungen	nein
	Webhosting	grds. nein, Ausnahme Nutzungsüberlassung von Fotografien (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG)
	Cloud Computing	nein
	Outsourcing von Geschäftsprozessen	nein
<b>B2C</b>	Online-Versandhandel	nein („Direktgeschäft“)
	Online-Vertrieb „digitaler Produkte“	nein
	Streaming und Internet-Radio	grds. nein, Ausnahme „Verwertung von Darbietungen“ (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG)
	Verkaufs- und Versteigerungsplattformen	nein
	Vermittlungs- und Preisvergleichsseiten	nein
	Online-Banking und Online-Bezahldienste	nein
	Online-Gaming	nein
	Social Media	nein

<b>Segment</b>	<b>Geschäftsmodell/Tätigkeit</b>	<b>beschr. Steuerpflicht</b>
<b>B2C</b>	Online-Zeitungen	nein
	Cloud Computing	nein
	Online-Fernunterricht (MOOC)	nein
<b>Inländische Hilfsfunktionen</b>	Verwendung eigener inländischer Hardware (z.B. „dedizierter Server“)	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 12 AO)
	eigenes inländisches Support-Center	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 12 AO)
	eigene inländische Warenlager und Logistikanlagen	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 12 AO)
	Nutzung von Banner Space und Microsites auf inländischen Webservern von Geschäftspartnern	nein
	Vertrieb unter Einschaltung der inländischen Online-Plattform eines Drittanbieters	grds. nein, Ausnahme ist Vermittler, der außerhalb seiner ordentl. Geschäftstätigkeit handelt (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO und R 49 Abs. 1 EStR)
	Inanspruchnahme inländischer Vertreter und Vermittler	grds. nein, Ausnahme ist Vermittler, der außerhalb seiner ordentl. Geschäftstätigkeit handelt (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO und R 49 Abs. 1 EStR)
	Inanspruchnahme inländischer Dienstleister	nein
	Lagerung und Auslieferung von Waren durch inländische Logistikdienstleister	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO)
	inländischer DENIC-Ansprechpartner für die Domainregistrierung	wohl nein (kein ständiger Vertreter i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO)
	nichtselbständige „Telearbeiter“ in inländischer Privatwohnung	grds. nein, es sei denn Auftreten nach außen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO)
	mobile nichtselbständige Kundenberater	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO)

## 2. Beschränkung des Besteuerungsrechts durch DBA

Der vorstehende Abschnitt hat ergeben, dass Deutschland nur einen geringen Teil der Einkünfte aus dem Inboundgeschäft im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 EStG erfasst. Da aber die ausländischen E-Commerce-Anbieter den inländischen Markt in der Regel über Vertriebsgesellschaften bedienen, die in einem DBA-Staat ansässig sind, ergeben sich aus dem jeweils anwendbaren DBA ggf. weitere Beschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts.<sup>171</sup> Zwar enthalten weder das OECD-MA 2010 noch die neue deutsche DBA-Verhandlungsgrundlage<sup>172</sup> besondere Regelungen für den E-Commerce. Im OECD-MK und in den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen finden sich jedoch zahlreiche Detailregelungen, die nachfolgend vorgestellt werden sollen. Maßgebend ist dabei der aktuelle OECD-Regelungsbestand unter Einbeziehung der kontroversen Diskussionsentwürfe zum Betriebsstättenbegriff<sup>173</sup> und zur Zurechnung von immateriellen Wirtschaftsgütern.<sup>174</sup>

---

<sup>171</sup> Nach deutschem Rechtsverständnis kann ein DBA nur ein nationales Besteuerungsrecht beschränken, nicht aber neue Besteuerungsrechte schaffen (*Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, 627 m.w.N.). Die aktuelle Tendenz der OECD, den Betriebsstättenbegriff im Interesse der Schwellenländer auszuweiten, läuft daher leer, soweit sie über den Tatbestand des § 12 AO hinausgeht. Besonders deutlich wird dies im Fall der „unechten Dienstleistungsbetriebsstätte“. Das im OECD-MK enthaltene Anstreicher-Beispiel (Tätigwerden im und am Gebäude des inländischen Auftraggebers) erfüllt mangels Verfügungsmacht wohl nicht die Voraussetzungen einer Betriebsstätte i.S.v. § 12 AO (*Bürkle/Ullmann*, DStR 2013, 944, 949; *Becker/Bohn*, DB 2013, 1195, 1196). Deutschland hat außerdem einen entsprechenden Vorbehalt im OECD-MK angebracht (Nr. 45.7 zu Art. 5 OECD-MA).

<sup>172</sup> Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen v. 17.4.2013. Die Bezeichnung als „Verhandlungsgrundlage“ soll verdeutlichen, dass es sich nicht um ein verbindliches Musterabkommen handelt.

<sup>173</sup> OECD, Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment), 19.10.2012.

<sup>174</sup> OECD, Discussion Draft Intangibles, 30.7.2013. Die OECD-Verlautbarungen sind aufgrund des Vorbehalts des Gesetzes nur bindend, soweit sie in einem Gesetz Niederschlag gefunden haben (z.B. Zustimmungsgesetz zum jeweiligen DBA, § 1 AStG). Der OECD-MK stellt lediglich eine Auslegungshilfe dar, an die sich der BFH schon gar nicht gebunden sieht, wenn der OECD-MK von der DBA-Regelung abweicht. Außerdem darf nach Auffassung des BFH nur die Fassung des OECD-MK herangezogen werden, die im Zeitpunkt des Abschlusses des DBA galt; eine „Dynamisierung“ ist unzulässig. Vgl. dazu *Gosch*, ISR 2013, 85, 91 f.

## a. DBA-Einkünftequalifikation bei E-Commerce-Geschäftsvorfällen

### aa. Entwicklung des OECD-MK

Die OECD hat den OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA bereits im Jahr 2000 im Hinblick auf die Einordnung von Vergütungen für die Überlassung von Software ergänzt.<sup>175</sup> Die Ergänzung folgte im Wesentlichen der amerikanischen Auffassung, wonach die schlichte Nutzung von Computerprogrammen ungeachtet etwaiger urheberrechtlicher Vertragselemente unter Art. 7 OECD-MA fallen sollte.<sup>176</sup> Die USA wollten damit DBA-Quellensbesteuerungsrechte der Schwellenländer und Japans zurückdrängen, die man ihnen abweichend von Art. 12 Abs. 1 OECD-MA eingeräumt hatte. Sodann hat sich die OECD im Jahr 2001 ausführlich mit der Einkünftequalifikation im E-Commerce befasst.<sup>177</sup> Die damalige Technical Advisory Group (TAG) ging der Frage nach, wie die Abgrenzung zwischen „Unternehmensgewinnen“ (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010) und „Lizenzgebühren“ (Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 2010) bei E-Commerce-Geschäftsvorfällen vorzunehmen ist.<sup>178</sup> Auch hier ergab sich in Anlehnung an die Überlegungen zur Softwareüberlassung eine deutliche Präferenz für Art. 7 OECD-MA. Das Ergebnis der Untersuchungen ist dann im Jahr 2003 in den OECD-MK zu Art. 12 eingeflossen. Seitdem hat es nur noch geringfügige Änderungen gegeben, so dass die Grundsätze der Einkünftequalifikation im Hinblick auf Softwareüberlassung und den E-Commerce im Übrigen als weitestgehend geklärt betrachtet werden durften.<sup>179</sup>

### bb. Bedeutung der Einkünftequalifikation

Im Electronic Commerce spielt nur die Unterscheidung zwischen Unternehmensgewinnen und Lizenzgebühren eine Rolle. Bei Art. 7 Abs. 1 und Art. 12

---

<sup>175</sup> The 2000 Update to the Model Tax Convention.

<sup>176</sup> *Kessler*, IStR 2000, 98, 100. Ausgangspunkt waren die amerikanischen Software Regulations (Reg. § 1.861-18).

<sup>177</sup> TAG on Treaty Charactersisation of Electronic Commerce Payments, Report to Working Party No. 1 of The OECD Committee on Fiscal Affairs, 1.2.2001.

<sup>178</sup> S. dazu *Pinkernell/Ditz*, FR 2001, 1193.

<sup>179</sup> Ob sich aus dem BEPS-Projekt der OECD Änderungen ergeben werden, ist derzeit noch nicht absehbar. Die OECD hat eine Arbeitsgruppe eingesetzt, die ihr Ergebnis im September 2014 vorlegen soll (Maßnahme Nr. 1 des OECD-Aktionsplans v. 19.7.2013).

Abs. 1 OECD-MA 2010 handelt es sich um Verteilungsnormen,<sup>180</sup> wobei Art. 12 aufgrund des Spezialitätsgrundsatzes Vorrang genießt. Denn gem. Art. 7 Abs. 4 OECD-MA 2010 richtet sich das Besteuerungsrecht für die im Unternehmensgewinn enthaltenen Lizenz Einkünfte nach Art. 12 Abs. 1 OECD-MA 2010.<sup>181</sup> Dieser Verweis ist aus der Sicht des Quellenstaats grundsätzlich bedeutungslos, weil das Besteuerungsrecht sowohl für Lizenzgebühren als auch für Unternehmensgewinne dem Ansässigkeitsstaat zusteht (Art. 7 Abs. 1 Satz 1, 12 Abs. 1 OECD-MA 2010), sofern sie nicht durch eine Betriebsstätte erzielt werden (Betriebsstättenprinzip). Die abkommensrechtliche Einkünftequalifikation kann daher im Inboundfall offen gelassen werden, wenn das jeweilige DBA dem OECD-MA 2010 entspricht.<sup>182</sup> Dies hat z.B. zur Folge, dass das Bundeszentralamt für Steuern immer eine Freistellungsbescheinigung erteilen muss, wenn der Vergütungsgläubiger gem. Art. 4 Abs. 1 DBA-USA in den USA ansässig und gem. Art. 28 DBA-USA abkommensberechtigt ist.<sup>183</sup> Gleiches gilt für beliebte europäische „Einfallstore“ der US-Konzerne, nämlich Irland, Niederlande und die Schweiz. Das jeweilige DBA sieht einen Nullsatz für Lizenzgebühren vor,<sup>184</sup> weshalb eine in diesen Ländern ansässige Konzerngesellschaft in der Regel auch eine Freistellungsbescheinigung erhalten wird.<sup>185</sup>

Es gibt jedoch einige deutsche DBA, die ein erweitertes Besteuerungsrecht des Quellenstaats vorsehen. Ein typisches Beispiel hierfür ist Art. 12 DBA-Indien, der in mehrfacher Hinsicht vom OECD-MA 2010 abweicht: Erstens hat auch der Quellenstaat ein Besteuerungsrecht und darf eine Quellensteuer in Höhe von 10 % der Bruttovergütung erheben (Art. 12 Abs. 2 DBA-

---

<sup>180</sup> *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, 711.

<sup>181</sup> Nach Art. 12 Abs. 3 OECD-MA 2010 ist auf Lizenzgebühren Art. 7 anwendbar, wenn die Einkünfte einer Betriebsstätte im Quellenstaat zuzuordnen sind. Dieser Sonderfall spielt im E-Commerce aber keine Rolle, da der ausländische Anbieter bei Versandgeschäften und Online-Leistungen keine Präsenz im Quellenstaat benötigt.

<sup>182</sup> Exemplarisch dazu BFH, Urt. v. 21.10.2009, I R 70/08, IStR 2010, 63 (Einordnung einer Arbeitnehmererfindervergütung als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit oder Lizenzgebühren kann offenbleiben, wenn das Besteuerungsrecht entweder gem. Art. 15 oder Art. 12 DBA-USA 1989 den USA zusteht).

<sup>183</sup> Art. 12 Abs. 1 DBA-USA weist das Besteuerungsrecht für Lizenzgebühren dem Ansässigkeitsstaat zu.

<sup>184</sup> Jeweils Art. 12 Abs. 1 DBA-Irland, DBA-NL und DBA-CH.

<sup>185</sup> Sofern die Abkommensberechtigung nicht durch einen Missbrauchsartikel oder durch § 50d Abs. 3 EStG ausgeschlossen wird.

Indien).<sup>186</sup> Zweitens umfasst die Abkommensdefinition der Lizenzgebühren neben der Überlassung von Schutzrechten und Know-how auch Einkünfte aus der Nutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen (Art. 12 Abs. 3 DBA-Indien). Die Einbeziehung des Ausrüstungsleasings geht auf das OECD-MA 1977 zurück<sup>187</sup> und könnte z.B. für das grenzüberschreitende Webhosting relevant sein. Drittens ist der Lizenzartikel um Vergütungen für technische Dienstleistungen erweitert worden (Art. 12 Abs. 4 DBA-Indien),<sup>188</sup> worunter z.B. der Online-Customer-Support fallen könnte.

Diese weite Fassung des Lizenzartikels entspricht nicht der deutschen Abkommenspolitik,<sup>189</sup> sondern ist ein Zugeständnis an den indischen Abkommenspartner, der als Kapitalimportland sein Besteuerungsrecht behaupten möchte.<sup>190</sup> Da Indien mittlerweile eine eigenständige IT-Industrie entwickelt hat,<sup>191</sup> die aufgrund der geringen heimischen Arbeitskosten stark exportorientiert ist, könnte Deutschland sogar unerwartet von der weiten Fassung des Lizenzartikels profitieren und seinerseits Quellensteuern auf Zahlungen an indische Vergütungsschuldner im IT-Bereich erheben. In der Praxis dürfte dies jedoch kaum der Fall sein, denn die technischen Dienstleistungen gewerblicher Anbieter können gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG nur bei Vorliegen einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters besteuert werden; das nationale Recht füllt das DBA-Besteuerungsrecht für technische Dienstleistungen nicht aus. Und bei Nutzungs- und Know-how-Überlassun-

---

<sup>186</sup> Die Einräumung eines Besteuerungsrechts an den Quellenstaat ist typisch für DBA mit Schwellen- und Entwicklungsländern, die keine OECD-Mitglieder sind und sich am UN-Musterabkommen orientieren.

<sup>187</sup> Die OECD hat das Ausrüstungsleasing im Jahr 1992 aus Art. 12 OECD-MA entfernt, weil es sich um ein margenschwaches Geschäft handelt, das durch eine Bruttoquellenbesteuerung zu stark belastet wird (vgl. *Pöllath/Lohbeck*, in *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 12 Rz. 51).

<sup>188</sup> Der Ausdruck „Vergütungen für technische Dienstleistungen“ bedeutet Zahlungen jeglicher Höhe für Dienstleistungen auf den Gebieten der Geschäftsleitung, der Technik oder der Beratung einschließlich der Beschaffung von Dienstleistungen durch technisches oder anderes Personal, jedoch keine Zahlungen für unselbständige Arbeit im Sinne des Art. 15 DBA-Indien.

<sup>189</sup> Deutschland verwendet im Verhältnis zu Industriestaaten eine Fassung von Art. 12, die dem OECD-MA 2010 entspricht (vgl. dazu *Lüdicke*, Beihefter zu *IStR* 2013, Heft 10, 25, 31).

<sup>190</sup> *Strauß*, in *Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, DBA-Indien Art. 1 Rz. 1.

<sup>191</sup> Die bekanntesten Unternehmen sind TCS, Wipro und Infosys.

gen, die zu inländischen Einkünften gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f bzw. Nr. 9 EStG führen könnten, wird ein steuerlich beratenes Unternehmen die Leistungen nicht über eine indische Konzerngesellschaft erbringen, sondern z.B. über eine US-Tochtergesellschaft.

Dieser Befund bedeutet aber nicht, dass eine Darstellung der abkommensrechtlichen Qualifikationskriterien überflüssig wäre. Denn neben der – wenn auch nur geringen – Bedeutung im Inboundfall mit atypischen Lizenzartikeln stehen ganz erhebliche Auswirkungen im Outboundfall. Betroffen sind zum einen die Voraussetzungen der Steueranrechnung gem. § 34 Abs. 6 EStG. Danach gewährt Deutschland als Ansässigkeitsstaat die im Methodenartikel des jeweiligen DBA vorgesehene Steueranrechnung grundsätzlich nur, wenn der Quellenstaat den Steuerabzug in Übereinstimmung mit dem Abkommen vorgenommen hat (§ 34c Abs. 6 Satz 2 EStG). Da deutsche Unternehmen gerade in Schwellenländern wie z.B. Indien und China Einkünfte erzielen, die im Rahmen des jeweiligen DBA eine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erheben dürfen,<sup>192</sup> entstehen in der Praxis Auslegungsstreitigkeiten, die mitunter nur durch ein Verständigungsverfahren geklärt werden können. Die Abgrenzung zwischen Unternehmensgewinnen und Lizenzgebühren wird zum anderen auch im Sonderfall der fiktiven Quellensteueranrechnung relevant, die nicht mehr der deutschen Abkommenspolitik entspricht,<sup>193</sup> aber noch in einigen DBA enthalten ist<sup>194</sup> und sich zur Outbound-Steuergestaltung mit Softwarelizenzverträgen eignet.<sup>195</sup>

#### cc. Leitlinien der Einkünftequalifikation

Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 2010 definiert „Lizenzgebühren“ als „Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken,

---

<sup>192</sup> Art. 12 Abs. 2 DBA-Indien (10 %), Art. 12 Abs. 2 DBA-China (10 %).

<sup>193</sup> Auch die OECD hat sich offen gegen die fiktive Quellensteueranrechnung ausgesprochen, Tax Sparing – A Reconsideration, 1999, 19, 25. Krit. dazu *Valta*, ISR 2013, 186, 190.

<sup>194</sup> Z.B. Art. 24 Abs. 2 Buchst. c Doppelbuchst. bb DBA-China.

<sup>195</sup> *Malinski*, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, 1422: „Für eine solche Begünstigung in Betracht kommen Software-Lizenzgebühren aus bestimmten Entwicklungs- oder Schwellenländern. Aus steuerplanerischer Sicht bietet es sich an, den Vertrieb in bestimmten Regionen über solche Staaten abzuwickeln, um die bestehenden Vorteile zu nutzen“.



Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.“ Es handelt es sich um einen Abkommensbegriff, der im jeweiligen DBA definiert ist, was einen Rückgriff auf das nationale Recht gem. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA grundsätzlich ausschließt.<sup>196</sup> Anders verhält es sich aber bei den einzelnen Elementen der Definition, wobei zumindest im Bereich der Urheberrechte und gewerblichen Schutzrechte große Übereinstimmungen zwischen den OECD-Mitgliedsstaaten bestehen.<sup>197</sup>

Der Lizenzartikel erfasst nur Nutzungsüberlassungen („lettings“) der in Art. 12 Abs. 2 aufgezählten Gegenstände (Urheberrechte, gewerbliche Schutzrechte, Know-how).<sup>198</sup> Daher fallen Nutzungsüberlassungen anderer Gegenstände unter Art. 7 Abs. 1 OECD-MA. Dies gilt insbesondere für die Vermietung von Ausrüstungsgegenständen und beweglichen Geschäftseinrichtungen, sofern das jeweilige DBA nicht auf dem OECD-MA 1977 beruht.<sup>199</sup> Ebenfalls nicht erfasst sind Gestattungen im Hinblick auf andere Gegenstände wie z.B. geografisch beschränkte Vertriebsrechte.<sup>200</sup> Zudem ist die Nutzungsüberlassung vom Veräußerungsgeschäft zu unterscheiden, das unter Art. 7 Abs. 1 oder Art. 13 fallen kann.<sup>201</sup> Dazu gehört insbesondere der Verkauf eines der in Art. 12 Abs. 2 OECD-MA genannten Schutzrechte, wobei der OECD-MK nicht auf das Problem der Abgrenzung zwischen Veräußerung und Nutzungsüberlassung bei Know-how eingeht.<sup>202</sup> Ebenfalls keine Nutzungsüberlassung liegt vor bei der Erbringung von Dienstleistun-

---

<sup>196</sup> *Bozza-Bodden*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 12 Rz. 80.

<sup>197</sup> *Bozza-Bodden*, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 12 Rz. 96. So genießt z.B. Software allgemein urheberrechtlichen Schutz. Für die Anwendung des OECD-MA spielt es dann keine Rolle, ob man Software als literarisches (Sprachwerk) oder wissenschaftliches Werk einordnet, weil beide Kategorien von Art. 12 Abs. 2 OECD-MA erfasst werden (Nr. 13.1 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA).

<sup>198</sup> Nr. 1 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA. Die terminologische Unterscheidung zwischen „Benutzung“ und „Recht auf Benutzung“ soll auch die Fälle erfassen, in denen der Vergütungsschuldner das geistige Eigentum oder das Know-how unberechtigt verwendet und Schadensersatz leisten muss (Nr. 8 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA).

<sup>199</sup> Nr. 9 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>200</sup> Nr. 10.1 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>201</sup> Nr. 8.2 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>202</sup> Die „Rückgabe“ von Know-how dürfte in der Regel faktisch ausgeschlossen sein. S. dazu *Gosch*, Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 49 Rz. 94.

gen, auch wenn damit der Einsatz von Know-how auf Seiten des Leistenden verbunden ist.<sup>203</sup>

Der OECD-MK definiert Know-how als „geheimes Wissen gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Art, das durch vorherige Erfahrungen gewonnen wurde, die einen praktischen Nutzen für das Unternehmen haben und aus deren Offenlegung ein wirtschaftlicher Nutzen gezogen werden kann“.<sup>204</sup> Damit scheiden allgemein bekannte oder wertlose Informationen aus dem Know-how-Begriff aus. Keine Überlassung von Know-how liegt vor, wenn geheimes Erfahrungswissen erst im Auftrag des Vergütungsschuldners geschaffen wird (z.B. Auftragsentwicklung ohne Überlassung bereits vorher bestehenden Know-hows).<sup>205</sup> Setzt der Vergütungsgläubiger eigenes Know-how lediglich ein, um eine Dienstleistung zu erbringen, fällt die Vergütung unter Art. 7 Abs. 1 OECD-MA.<sup>206</sup> Dies gilt insbesondere für Beratungsleistungen von Rechtsanwälten und Ingenieuren, auch wenn dem Auftraggeber das Ergebnis in Form eines Gutachtens überlassen wird.<sup>207</sup>

#### dd. Einordnung typischer E-Commerce-Geschäftsvorfälle

Die o.g. Leitlinien der Einkünftequalifikation sowie die zahlreichen Beispiele des OECD-MK und des TAG-Reports vom 1.2.2001 ermöglichen eine zweifelsfreie steuerliche Einordnung der meisten E-Commerce-Geschäftsvorfälle. Liegt ausnahmsweise eine gemischte Leistung vor („mixed contract“), die sowohl eine Nutzungsüberlassung i.S.v. Art. 12 Abs. 2 OECD-MA als auch eine gewerbliche Leistung i.S.v. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA beinhaltet, ist das Entgelt aufzuteilen (z.B. technische Dienstleistung in Verbindung mit der Überlassung von Know-how).<sup>208</sup> Danach gilt für die einzelnen Geschäftsmodelle und Geschäftsvorfälle Folgendes:

---

<sup>203</sup> Nr. 11.2 und 11.3 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>204</sup> Nr. 11 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>205</sup> Nr. 10.2. und 11 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>206</sup> Nr. 11.2 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>207</sup> Nr. 11.4 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>208</sup> Nr. 11.6 und 17 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

### (1) Online-Vertrieb beweglicher Wirtschaftsgüter und Online-Versandhandel

Einkünfte aus dem Verkauf von körperlichen Gegenständen (Umlaufvermögen) sind Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010.<sup>209</sup> Dies gilt auch dann, wenn Vertragsabschluss und Zahlung über das Internet erfolgen.<sup>210</sup>

### (2) Gewerbliche Dienstleistungen

Gewerbliche Dienstleistungen, insbesondere Online-Werbeleistungen wie z.B. Bannerwerbung, führen ebenfalls zu Unternehmensgewinnen und fallen nicht unter Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 2010.<sup>211</sup> Das Zurverfügungstellen von Bannerspace und Microsites ist auch keine Überlassung von gewerblichen Ausrüstungsgegenständen i.S.d. Art. 12 OECD-MA 1977.<sup>212</sup>

### (3) Onlinevertrieb von Software

Der OECD-MK unterscheidet im Anschluss an die amerikanischen Software Regulations zwischen dem Urheberrecht an einem Computerprogramm („copyright in the program“) und der Verkörperung des Computerprogramms in Form einer Programmkopie („software which incorporates a copy of the copyrighted program“).<sup>213</sup> Die bloße Nutzungsüberlassung einer Programmkopie an den Endanwender („end user“) fällt nicht unter Art. 12 OECD-MA, sondern ist den Unternehmensgewinnen zuzuordnen.<sup>214</sup> Dies gilt unabhängig davon, ob der Anwender eine oder mehrere Lizenzen erwirbt,<sup>215</sup> die Programmkopie auf einem Datenträger oder per Download

---

<sup>209</sup> Ebenso *Strunk*, in Korn, EStG, § 49 Rz. 99. Einkünfte aus dem gewerblichen Handel mit Waren (Umlaufvermögen) zählen zu den Unternehmensgewinnen gem. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010; es handelt sich nicht um Veräußerungsgewinne i.S.d. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA 2010 (*Wassermeyer*, in Wassermeyer, DBA, Art. 13 OECD-MA Rz. 2 m.w.N.).

<sup>210</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 1.

<sup>211</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 17.

<sup>212</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 17.

<sup>213</sup> Nr. 12.2 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>214</sup> *Kessler*, IStR 2000, 98, 101. Dies gilt auch für Updates und Add-ons (TAG-Report, Annex 2, Category 4).

<sup>215</sup> Nr. 14.1 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

bezieht,<sup>216</sup> die Programmkopie im Rahmen der Installation vervielfältigt<sup>217</sup> oder sogar umfassend im eigenen Netzwerk nutzen darf (Netzwerklicenz).<sup>218</sup> Dabei ist auch unerheblich, ob der Anwender ein dauerhaftes Nutzungsrecht (Softwarekauf) oder ein zeitlich begrenztes Nutzungsrecht (Softwaremiete) erhält.<sup>219</sup> Der Ausschluss der Softwaremiete würde also ein möglicherweise gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f (Nutzungsüberlassung von Rechten) oder Nr. 9 EStG (inländische Nutzung einer Sache) gegebenes Besteuerungsrecht entfallen lassen.<sup>220</sup> Auch die Softwaremiete in Form des Application Service Providing ist kein Anwendungsfall von Art. 12 OECD-MA 2010.<sup>221</sup> In den genannten Fällen der Softwareüberlassung an Endanwender können jedoch ausnahmsweise Lizenzgebühren vorliegen, wenn der Anwender zusätzlich Zugang zum besonderen Know-how des Programmentwicklers enthält und diese Informationen geheim halten muss (z.B. Programmlogik, Algorithmen).<sup>222</sup>

Die entgeltliche Nutzungsüberlassung von Software führt auch nach dem restriktiven Ansatz des OECD-MK zu Lizenzgebühren, wenn dem Vergütungsschuldner urheberrechtliche Nutzungsbefugnisse eingeräumt werden, die ihm eine kommerzielle Verwertung des Urheberrechts an der Software

---

<sup>216</sup> Nr. 12.2 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA. Ausführlich zum Online-Vertrieb von Software *Kessler*, IStR 2000, 98 ff.; *Pinkernell*, ISR 2012, 82, 83 ff.

<sup>217</sup> Nr. 14 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA. Bedarf die Vervielfältigung durch den Endanwender der ausdrücklichen Zustimmung des Rechtsinhabers (was nach deutschem Urheberrecht nicht der Fall ist), liegen dennoch insgesamt Unternehmensgewinne vor. Denn das Entgelt wird nicht für die unumgängliche Vervielfältigung, sondern für die eigene Nutzung der Software gezahlt (TAG-Report, Annex 2, Category 2).

<sup>218</sup> Nr. 14.1 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>219</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 5.

<sup>220</sup> Nach hier vertretener Auffassung löst die Nutzungsüberlassung von Standardsoftware keine beschränkte Steuerpflicht aus; a.A. *Petersen*, IStR 2013, 896, 903.

<sup>221</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 9 (bezüglich des Verhältnisses zwischen dem Application Service Provider und dessen Kunden).

<sup>222</sup> Nr. 11.5 und 14.3 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA. Beim Vertrieb von proprietärer Standardsoftware ist die Überlassung von Know-how in der Regel nicht vorgesehen. Dagegen beinhaltet die Nutzungsüberlassung von Open Source Software definitionsgemäß die Überlassung des Quellcodes. Der Quellcode ist jedoch kein schützenswertes Betriebsgeheimnis, sondern öffentlich verfügbar. Zudem wird allenfalls ein geringes Entgelt gezahlt (z.B. für die Überlassung ausgewählter Software auf einem Datenträger).

ermöglichen, ohne dass eine Veräußerung des Urheberrechts gegeben ist (zeitlich befristetes Recht zur Vervielfältigung, Änderung und Verbreitung der Software);<sup>223</sup> die endgültige Übertragung sämtlicher Rechte an der Software fällt dagegen unter Art. 13 OECD-MA.<sup>224</sup> Einen Grenzfall stellt die Einräumung eines Vertriebsrechts dar. Ist der Vertriebspartner selbst zur Herstellung der Programmkopien berechtigt, ist die an den Rechtsinhaber gezahlte Vergütung als Lizenzgebühr einzuordnen. Verkauft der Vertriebspartner dagegen Datenträger, die er vom Rechtsinhaber bezogen hat, sollen – trotz der etwaigen Einräumung eines Verbreitungsrechts – Unternehmensgewinne vorliegen.<sup>225</sup> Daran ändert sich auch nichts, wenn der Anwender über den Vertriebspartner die Befugnis erhält, kleinere Anpassungen an der Programmkopie vorzunehmen.<sup>226</sup>

#### (4) Online-Vertrieb „digitaler Produkte“

Der OECD-MK verweist für den Online-Vertrieb anderer digitaler Produkte (E-Books, Audio- und Videodateien) auf die Grundsätze für die Einordnung der Softwareüberlassung.<sup>227</sup> Die Nutzungsüberlassung und der Verkauf von digitalen Produkten an Endkunden fallen daher nicht unter Art. 12 OECD-MA, auch wenn sie mit Vervielfältigungshandlungen verbunden sein sollten.<sup>228</sup> Dabei macht es keinen Unterschied, ob der Endkunde die Überlassung

---

<sup>223</sup> Nr. 13.1 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA; TAG-Report, Annex 2, Category 3.

<sup>224</sup> Nr. 15 und 16 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>225</sup> Nr. 14.4 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>226</sup> Nr. 14.4 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA. Diese schwer verständliche Passage stammt aus dem Jahr 2008 und ist auf den Vertrieb von ERP-Software gemünzt, die üblicherweise von konzernangehörigen Vertragshändlern vertrieben und an die Bedürfnisse des Kunden angepasst wird („Customization“). Da es sich im Kern um den Vertrieb von Standardsoftware handelt, sollen die Quellenstaaten kein Besteuerungsrecht erhalten, auch wenn der Lizenzartikel abweichend von Art. 12 Abs. 1 OECD-MA 2010 ein Quellenbesteuerungsrecht für Lizenzgebühren vorsieht. Der OECD-MK befasst sich auch mit dem elektronischen Vertrieb. Hier sollen ebenfalls Unternehmensgewinne vorliegen, wenn der Vertriebspartner kein Recht zur Vervielfältigung der Software hat. In der Praxis müssen daher ggf. vertragliche und technische Vorkehrungen getroffen werden, um eine Vervielfältigung durch den Vertriebspartner auszuschließen.

<sup>227</sup> Nr. 17.1 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

<sup>228</sup> Nr. 17.2 und 17.3 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA; TAG-Report, Annex 2, Category 2.

der digitalen Produkte einzeln oder im Rahmen einer Abogebühr vergütet („Musik-Flatrate“).<sup>229</sup>

Erhält der Kunde aber die Befugnis, die heruntergeladene Datei seinerseits durch Vervielfältigung und Verbreitung zu verwerten, ist das Entgelt als Lizenzgebühr einzuordnen.<sup>230</sup> Der OECD-MK nennt als Beispiel den Buchverleger, der eine Bilddatei herunterlädt, um sie auf dem Bucheinband abzdrukken. Da eine solche Nutzungsüberlassung im B2B-Bereich auch zu inländischen Einkünften führt (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG), verliert Deutschland das Besteuerungsrecht im Inboundfall, wenn der Lizenzartikel des anwendbaren DBA dem OECD-MA 2010 entspricht und die Voraussetzungen für eine Freistellung im Übrigen erfüllt sind. Der Verlust des Besteuerungsrechts tritt nicht nur bei der Erteilung von Lizenzen durch ausländische Bildverwertungsunternehmen wie z.B. Corbis, sondern auch bei anderen Erscheinungsformen der Verwertung von Multimediadateien ein (z.B. Gestattung der Verwendung von Multimediadateien, die zum Leistungsangebot eines ausländischen Webhosters gehören).

#### (5) Streaming von Multimediadateien und Internetrundfunk

Die Einkünfte aus Streaming und Internetrundfunk fallen unter Art. 7 Abs. 1 OECD-MA.<sup>231</sup> Ein etwaiges deutsches Besteuerungsrecht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG (Live-Übertragung von Darbietungen) entfällt damit, sofern das jeweilige DBA nicht ausnahmsweise eine verdrängende Sonderregelung für die Verwertung von Darbietungen enthält.<sup>232</sup>

#### (6) Virtuelle Marktplätze und Versteigerungsplattformen

Der TAG-Report ordnet die Einkünfte des Plattformbetreibers als Unternehmensgewinne ein, denn es handelt sich um Dienstleistungen (z.B. Weiterlei-

---

<sup>229</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 28. Dem ist zuzustimmen. Zwar sind auch Datenbanken urheberrechtlich geschützt (§ 87b UrhG), die Gestattung des Zugriffs auf die Datensätze im Rahmen einer Musik-Flatrate beinhaltet aber nicht die Einräumung eines urheberrechtlichen Nutzungsrechts (FG Baden-Württemberg, Urteil v. 20.7.2009, 9 K 4510/08, DStRE 2010, 120).

<sup>230</sup> Nr. 17.4 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA; TAG-Report, Annex 2, Category 3.

<sup>231</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 26.

<sup>232</sup> Z.B. Art. 17 Abs. 1 DBA-Österreich. Die Reichweite der jeweiligen Sonderregelung bedarf aber einer genauen Prüfung.

tung von Bestellungen an den Anbieter,<sup>233</sup> Betrieb einer Versteigerungsplattform<sup>234</sup>). Ergänzend ist anzumerken, dass die Vergütung des Betreibers einer Versteigerungsplattform (Einstellgebühr, Versteigerungsgebühr) auch nicht als Vergütung für eine technische Dienstleistung i.S.d. Art. 12 Abs. 4 DBA-Indien einzuordnen ist.<sup>235</sup>

## (7) App-Store

Die Vergütung, die der Kunde für den Download eines digitalen Produkts bezahlt, fällt unter Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010 (Online-Vertrieb digitaler Produkte). Verkauft der App-Store-Betreiber auch digitale Produkte Dritter, gehört die Kommission ebenfalls zu den Unternehmensgewinnen.<sup>236</sup>

## (8) Webhosting

Das typische Webhosting, das die Zurverfügungstellung von Webspace nebst Internetanbindung zum Gegenstand hat, ist eine gewerbliche Dienstleistung i.S.v. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA. Es kann im Hinblick auf abweichend formulierte Lizenzartikel auch nicht als „Benutzung gewerblicher Ausrüstungen“ oder „als technische Dienstleistung“ eingeordnet werden.<sup>237</sup> Denn es fehlt sowohl an der Nutzungsüberlassung (der Webhoster nutzt den Server selbst) als auch an der „technischen“ Dienstleistungskomponente. Der TAG-Report verweist insoweit auf den beschränkten Leistungsumfang, der weder besondere technische Fähigkeiten noch Fachwissen voraussetze.<sup>238</sup> Diese Aussage wird m.E. durch die niedrigen Preise der Webhoster bestätigt.

---

<sup>233</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 22.

<sup>234</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 23.

<sup>235</sup> Die an die eBay International AG (Schweiz) gezahlten Versteigerungsgebühren können nicht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht als technische Dienstleistungen i.S.d. DBA Indien-Schweiz besteuert werden, s. dazu *Kamath*, TNI 2012 (Vol. 68), 349.

<sup>236</sup> Ertragsteuerlich macht es dabei keinen Unterschied, ob der App-Store-Betreiber dabei in offener Stellvertretung oder als Kommissionär auftritt. In beiden Fällen liegt eine Dienstleistung (Vermittlungsleistung) vor. Umsatzsteuerlich wird die Leistungskommission jedoch als elektronisch erbrachte Dienstleistung behandelt, weil sich die Vermittlung auf eine elektronisch erbrachte Dienstleistung bezieht (§ 3 Abs. 11 UStG).

<sup>237</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 11.

<sup>238</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 7.

Eine Benutzung gewerblicher Ausrüstungen könnte aber vorliegen, wenn der ausländische Webhoster (z.B. ein indisches Unternehmen) seinem inländischen Kunden einen dedizierten, in Indien belegenen Server zur ausschließlichen Nutzung überlässt. Da § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG nach umstrittener Ansicht des FG Düsseldorf auch die Nutzung von Sachen im Ausland umfassen sollte, konnte man ein deutsches Besteuerungsrecht bis vor kurzem nicht ausschließen.<sup>239</sup> Aufgrund des BFH-Urteils vom 10.4.2013 ist die Rechtsunsicherheit nunmehr beseitigt, da sich die vermietete Sache tatsächlich im Inland befinden muss.<sup>240</sup>

### (9) Cloud Computing

Im Hinblick auf das Cloud Computing ergeben sich ähnliche Einordnungsfragen wie bei der Softwareüberlassung und beim Webhosting. SaaS bzw. Application Service Providing wird im TAG-Report ausdrücklich angesprochen. Im Verhältnis zwischen Anbieter und Kunde liegt eine Dienstleistung vor, die unter Art. 7 Abs. 1 OECD-MA fällt.<sup>241</sup> Hat der Anbieter die Software nicht selbst hergestellt, sondern seinerseits einen Softwarenutzungsvertrag mit einem Dritten abgeschlossen, ist die Qualifikation der Vergütung für diese Softwareüberlassung nicht ganz unproblematisch. Denn der Anbieter macht die ihm überlassene Software seinen Kunden zugänglich, was der Zustimmung des Rechtsinhabers bedarf (§ 69c Nr. 4 UrhG). Der TAG-Report hält Art. 12 OECD-MA gleichwohl für nicht einschlägig. Entscheidend sei, dass der Cloud-Computing-Anbieter die Vergütung für die Nutzung der Software in seinem Betrieb zahle. Auf die urheberrechtliche Gestattung der Zugänglichmachung der Software gegenüber den Kunden entfalle nur ein minimaler Anteil der Vergütung, der keiner eigenständigen steuerlichen Würdigung zugänglich sei.<sup>242</sup> Die Vergütung ist insgesamt den Unternehmensgewinnen zuzuordnen; eine Aufteilung findet nicht statt.

IaaS-Verträge haben Dienst- oder Werkleistungscharakter, was die Nutzungsüberlassung eines der in Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 2010 genannten Gegenstände ausschließt. In Betracht kommt aber – wie beim Webhosting – die Benutzung einer gewerblichen Ausrüstung i.S.d. Art. 12 OECD-MA 1977 bzw.

---

<sup>239</sup> FG Düsseldorf, Urteil v. 7.2.2012, 6 K 2147/10 H, DStR 2012, 1311.

<sup>240</sup> I R 22/12, DStR 2013, 1725.

<sup>241</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 9.

<sup>242</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 10.



die Erbringung einer technischen Dienstleistung i.S.d. Art. 12 Abs. 4 DBA-Indien. Der TAG-Report ordnet die Datenspeicherung auf dem Server des Dienstleisters („data warehousing“) als Dienstleistung ein, die unter Art. 7 Abs. 1 OECD-MA fällt.<sup>243</sup> Ausschlaggebend sind dieselben Argumente wie beim Webhosting (keine Nutzungsüberlassung von Ausrüstungsgegenständen, technisch einfache Dienstleistung). Das Ergebnis lässt sich m.E. auch auf die Nutzung von virtuellen Servern übertragen. Die ausführlichen Erläuterungen des OECD-MK zur Benutzung von Satellitentranspondern bestätigen dies.<sup>244</sup>

#### (10) Interaktive Websites und Online-Gaming

Social Media und Gaming-Sites richten sich an Verbraucher, die dort verschiedene Inhalte konsumieren (Spiele, Musik, Bilder, Kommunikation mit anderen Nutzern). Die Einkünfte des Betreibers aus den Verträgen mit Nutzern sind als Unternehmensgewinne einzuordnen, weil es sich um eine (unterhaltende) Dienstleistung handelt.<sup>245</sup> Aufgrund des Unterhaltungscharakters kommt eine Klassifizierung als „technische Dienstleistung“ nicht in Betracht.<sup>246</sup> Im Verhältnis zwischen Website-Betreiber und Werbekunden liegt ebenfalls eine Dienstleistung vor (Werbeleistung). Soweit der Website-Betreiber für die Verwendung urheberrechtlich geschützter Inhalte einer urheberrechtlichen Gestattung bedarf, ist die dafür gezahlte Vergütung aber als „Lizenzgebühr“ i.S.v. Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 2010 einzuordnen.<sup>247</sup> Einkünfte der letztgenannten Art lösen eine beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 Abs.1 Nr. 2 Buchst. f EStG aus, wenn die geschützten Inhalte in einer inländischen Betriebsstätte des Website-Betreibers genutzt werden. Der ausländische Rechtsinhaber hat aber einen Anspruch auf Freistellung vom Steuerabzug, sofern der anwendbare DBA-Lizenzartikel dem OECD-MA 2010 entspricht und die Abkommensberechtigung gegeben ist.

---

<sup>243</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 13.

<sup>244</sup> Nr. 9.1. OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA. Das Beispiel beruht offensichtlich auf dem Satelliten-Urteil des BFH v. 17.2.2000, I R 130/97, IStR 2000, 438. Entscheidend ist, ob der Vergütungsschuldner für die Benutzung eines konkreten Transponders oder für die Erbringung einer Übertragungsleistung zahlt.

<sup>245</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 21.

<sup>246</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 21.

<sup>247</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 21.

## (11) Überlassung von Inhalten und Newsfeeds

Lizenzgebühren i.S.v. Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 2010 liegen auch in anderen Fällen der Bereitstellung bzw. Überlassung von urheberrechtlich geschützten Inhalten vor. Der typische Praxisfall ist die entgeltliche Übernahme ausländischer Zeitungsartikel in das eigene Onlineangebot (z.B. Veröffentlichung eines Artikels aus der New York Times auf Spiegel Online). Auch ein automatischer Newsfeed, der sich aus internationalen Agenturmeldungen speist, ist mit der Einräumung eines urheberrechtlichen Nutzungsrechts verbunden, da die Meldungen der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden.<sup>248</sup> Bei Nutzung dieser Leistungen in einer inländischen Betriebsstätte entstehen inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG. Das Besteuerungsrecht entfällt aber, wenn der anwendbare DBA-Lizenzartikel dem OECD-MA 2010 entspricht.

## (12) Online-Zeitungen

Die kostenpflichtigen Angebote der Online-Zeitungen, die sich an Abonnenten im Quellenstaat richten, fallen nicht unter Art. 12 OECD-MA. Zwar sind Zeitungsartikel als Sprachwerke urheberrechtlich geschützt, sofern sie eine ausreichende Schöpfungshöhe aufweisen. Das Lesen der Artikel stellt jedoch keine Nutzung dieses Urheberrechts i.S.d. Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 2010 dar. Die Erstellung temporärer Kopien auf dem Computer des Lesers (z.B. im Browser-Cache) ist nach deutschem Urheberrecht ohne Weiteres zulässig, da sie eine notwendige Begleithandlung der rechtmäßigen Nutzung des Online-Angebots ist und keine eigene wirtschaftliche Bedeutung hat (§ 44a UrhG).

## (13) Online-Datenbanken und „Big Data“

Zwar genießen Datenbanken in der EU urheberrechtlichen Schutz, der sich aber auf die Datenbank als Ganzes bzw. wesentliche Teile davon bezieht.<sup>249</sup> Die Nutzungsüberlassung eines Urheberrechts i.S.v. Art. 12 Abs. 2 OECD-MA

---

<sup>248</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 25. Wird der Inhalt exklusiv für den Website-Betreiber erstellt, der ein zeitlich unbegrenztes, ausschließliches Nutzungsrecht erhält, soll eine Veräußerung der Rechte vorliegen, die nicht unter Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 2010 fällt (TAG-Report a.a.O.).

<sup>249</sup> Vgl. § 87b UrhG. Die einzelnen Datensätze sind nicht geschützt, sofern sie nicht ausnahmsweise als selbständiges Werk schutzfähig sind (z.B. einzelne Gedichte einer Anthologie).

2010 dürfte daher in der Regel nicht in Betracht kommen. Das Entgelt für den Abruf einzelner Daten fällt jedoch unter den Lizenzartikel, wenn in Bezug auf die abgerufenen Informationen eine Know-how-Überlassung vorliegt. Nach den o.g. Abgrenzungskriterien muss es sich um geheime und werthaltige Informationen handeln. Deshalb ist das Entgelt für den Zugriff auf eine Datenbank, die lediglich allgemein zugängliche Informationen zusammenstellt, keine Lizenzgebühr (z.B. Support-Datenbank oder FAQs eines Softwareherstellers).<sup>250</sup> Gleiches gilt in dem Fall, dass die Informationen individuell zusammengestellt und aktiv an den Kunden übermittelt werden („Push Services“).<sup>251</sup> Auch die Übergabe einer Adressenliste fällt nicht unter Art. 12 Abs. 2 OECD-MA, sofern der Vergütungsgläubiger nicht ausnahmsweise auch seine eigenen – wertvollen – Erfahrungen mit den in der Liste genannten Kunden mitteilt.<sup>252</sup>

Vor diesem Hintergrund beurteilt sich die Auswertung von Daten im Rahmen des „Big-Data“-Geschäfts m.E. wie folgt: Die Auswertung eines Datenbestands im Interesse des Auftraggebers ist eine Dienstleistung, denn der Dienstleister überlässt kein Know-how an den Auftraggeber, sondern setzt es zur Erbringung einer Dienstleistung ein (z.B. Erstellung einer Bonitätsanalyse anhand der im Internet vorhandenen Daten, Vorhersage des Kaufverhaltens einer Person oder Kundengruppe). Erwirbt der „Big-Data“-Unternehmer große Datenbestände von Dritten, um daraus im eigenen Interesse geheime Erkenntnisse über das Verhalten von Personengruppen zu generieren, liegt nur eine Datenüberlassung vor. Der eigentliche Mehrwert entsteht originär beim Erwerber, der die Daten mit seiner Spezialsoftware auswertet und die darin enthaltenen Verhaltensmuster erkennt.

Der TAG-Report befasst sich auch mit dem Zugriff auf höherwertige Online-Datenbanken, die z.B. nicht nur Finanzdaten, sondern auch Analysen und Einschätzungen enthalten (Beispiel: Bloomberg Professional, Angebote der Investmentbanken im geschützten Kundenbereich der Website). Angebote dieser Art („high-value data“) sollen zumindest dann nicht unter Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 2010 fallen, wenn der Kunde keine Pflicht zur Geheimhaltung hat.<sup>253</sup>

---

<sup>250</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 15; Nr. 11.4 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA 2010.

<sup>251</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 20.

<sup>252</sup> Nr. 11.4 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA 2010.

<sup>253</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 16. Besteht eine Geheimhaltungspflicht, würde dennoch keine Know-how-Überlassung vorliegen, wenn der Kunde ein bloßes Ergebnis bzw. eine Einschätzung erhält. Geheimzuhaltende Analyse-Tools könnten demgegenüber Know-how darstellen.

#### (14) Technischer Support

Ein weiterer Bereich, in dem die Abgrenzung zwischen Unternehmensgewinnen und Lizenzgebühren Probleme bereiten kann, sind die verschiedenen Formen technischer Unterstützungsleistungen (E-Mail-Support, Troubleshooting per Fernzugriff, Datenbank mit Anleitungen zur Problemlösung). Eine Know-how-Überlassung ist nur ausnahmsweise anzunehmen, wenn der Kunde geheime und werthaltige Informationen erhält.<sup>254</sup> Fremde Dritte werden die Know-how-Überlassung als solche erkennen und entsprechend vertraglich regeln (Geheimhaltungspflicht, angemessenes Entgelt). Zwischen verbundenen Unternehmen kann es dagegen zu einem unbedachten Austausch von Know-how kommen, der erst anlässlich einer Betriebsprüfung aufgedeckt wird. Die Folge ist dann eine Verrechnungspreiskorrektur. Sieht das jeweilige DBA ein Besteuerungsrecht für den Quellenstaat vor, wird auch die Quellensteuer nacherhoben.

Supportleistungen können auch ohne die Übermittlung von Know-how eine Quellensteuer auslösen, wenn der jeweilige Lizenzartikel ein Quellenbesteuerungsrecht für technische Dienstleistungen vorsieht (z.B. Art. 12 Abs. 4 DBA-Indien). Der TAG-Report behandelt die damit verbundenen Abrenzungsfragen ausführlich.<sup>255</sup> Erwähnenswert ist in diesem Zusammenhang eine aktuelle Entscheidung des indischen Kolkata Income Tax Appellate Tribunal vom 12.4.2013.<sup>256</sup> Das Berufungsgericht hat entschieden, dass das Entgelt für Online-Werbeleistungen, die ein indischer Vergütungsschuldner an ausländische Vergütungsgläubiger (Google und Yahoo!) zahlt, nicht als Vergütung für technische Dienstleistungen im Sinne des jeweils einschlägigen DBA eingeordnet werden kann, weil nicht die erforderliche persönliche Mitwirkung eines Menschen vorliege („no element of human intervention or interface“). Damit fallen automatische Leistungen von vornherein aus dem Anwendungsbereich von Art. 12 Abs. 4 DBA-Indien heraus.

#### (15) Online-Fernunterricht

Der Fernunterricht, der Privatpersonen zu Zwecken der allgemeinen Ausbildung erteilt wird, stellt keine Know-how-Überlassung dar. Es handelt sich um die Vermittlung von Grundlagenwissen, das zudem nicht geheimhaltungsbedürftig ist.<sup>257</sup>

---

<sup>254</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 19.

<sup>255</sup> TAG-Report, Annex 2, Category 14, und Abschnitt 3, Rz. 36 ff.

<sup>256</sup> ITO v. Right Florists Pvt Ltd.; s. dazu *Kamath*, TNI 2013 (Vol. 70), 510.

<sup>257</sup> Vgl. *Bozza-Bodden*, Ditz/Schönfeld, DBA, 2013, Art. 12 Rz. 119 (Abgrenzung zwischen Know-how und allgemeinem Fachwissen).

## b. (Server-)Betriebsstätte und Gewinnabgrenzung

### aa. Überblick und Entwicklung des OECD-MK

Der vorhergehende Abschnitt hat ergeben, dass der ganz überwiegende Teil der E-Commerce-Geschäftsvorfälle unter Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010 fällt. Für diese Unternehmensgewinne gilt das „Betriebsstättenprinzip“, d.h. Deutschland darf als Quellenstaat nur solche Unternehmensgewinne besteuern, die einer im Inland belegenen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Der Begriff „Betriebsstätte“ ist im Abkommen selbst definiert (Art. 5 OECD-MA 2010) und umfasst im Unterschied zum deutschen Recht auch die Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2010). Liegt eine Betriebsstätte vor, ist im zweiten Schritt eine Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte vorzunehmen (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010). Grundlage für die Ermittlung der inländischen Betriebsstättengewinne ist eine Analyse der Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte. Dabei wird die Betriebsstätte als selbständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt („separate and independent enterprise“), das fiktiv Leistungen mit dem Stammhaus austauschen kann („dealings“). Da die Funktionsanalyse faktisch mit Elementen des Betriebsstättentatbestands gem. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2010 verwoben ist (Erfordernis der Ausübung der Geschäftstätigkeit durch die Betriebsstätte), überschneiden sich der Betriebsstättenbegriff und die Gewinnabgrenzung. Dies kann insbesondere bei Betriebsstätten ohne Personal zu Wertungswidersprüchen führen.<sup>258</sup>

Die OECD hat sich ausgiebig mit der Betriebsstätten- und Gewinnabgrenzungproblematik des E-Commerce beschäftigt. Nachdem der OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA bereits im Jahr 2002 ergänzt worden war, hat der OECD-Betriebsstättenbericht im Jahr 2010 neue Aussagen zur Gewinnabgrenzung bei Serverbetriebsstätten gebracht. Parallel dazu wurden die allgemeinen Ausführungen zur Verfügungsmacht über eine Geschäftseinrichtung sowie zur Vertreterbetriebsstätte überarbeitet. Die OECD versucht dabei, den Betriebsstättenbegriff im Interesse der Schwellenländer vorsichtig zu erweitern, was in Deutschland auf heftige Kritik gestoßen ist.<sup>259</sup> Im Folgenden werden die Aussagen des OECD-MK und des OECD-Betriebsstättenberichts dargestellt, soweit sie für die Anwendung des Betriebsstättenprinzips im E-Commerce relevant sind (Serverbetriebsstätte, inländische Infrastruktur,

---

<sup>258</sup> Kahle/Möding, DStZ 2012, 802, 810.

<sup>259</sup> Bürkle/Ullmann, DStR 2013, 944, 949; Valta, ISR 2013, 24 f. („inhaltliche Änderungen des OECD-MA durch die Hintertür des OECD-MK“).

Vertreterbetriebsstätte im E-Commerce, Gewinnabgrenzung bei diesen Betriebsstätten).

#### bb. Serverbetriebsstätte (Server-PE)

Unterhält ein ausländisches Unternehmen im Inland eine Betriebsstätte, die sowohl mit Personal als auch mit Sachmitteln ausgestattet ist, und gehören zur Geschäftseinrichtung auch IT-Anlagen, stellen sich die besonderen Fragen der vieldiskutierten Serverbetriebsstätte<sup>260</sup> nicht. Denn es handelt sich nicht um eine „Serverbetriebsstätte“, sondern um eine „Betriebsstätte mit Server“, die nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen ist.<sup>261</sup> Dabei ist lediglich im Rahmen der Gewinnabgrenzung zu prüfen, welchen Einfluss das Vorhandensein eines Internetservers bzw. von IT-Infrastruktur auf die Gewinnabgrenzung hat. Fraglich ist dagegen, ob die „reine“ Serverbetriebsstätte, die vollautomatisch arbeitet und ohne (ständiges) Personal auskommt, ebenfalls die Voraussetzungen einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte erfüllen kann.

Nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2010 bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Art. 5 Abs. 2 OECD-MA 2010 nennt sodann Regelbeispiele („insbesondere“) für Betriebsstätten, von denen unter dem Aspekt des E-Commerce nur die „Zweigniederlassung“ und die „Geschäftsstelle“ in Betracht kommen könnten.<sup>262</sup> Die Zweigniederlassung („branch“) scheidet aber von vornherein aus, weil darunter eine wirtschaftlich und geschäftlich verselbständigte Untereinheit des Unterneh-

---

<sup>260</sup> Aktueller Überblick bei *Tappe*, IStR 2012, 870 ff. (Betriebsstätten in der „Cloud“).

<sup>261</sup> *Andresen*, in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 437 f.

<sup>262</sup> Die anderen Regelbeispiele sind „Ort der Leitung“, „Werkstätte“, „Fabrikationsstätte“, „Bergwerk“, „Öl- oder Gasvorkommen“, „Steinbruch“ sowie „andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen“.

mens zu verstehen ist, die selbständig weiterbestehen könnte.<sup>263</sup> Auch das Regelbeispiel der Geschäftsstelle („office“) passt nicht auf IT-Infrastruktur, denn damit sind Büros und andere Verwaltungseinrichtungen gemeint.<sup>264</sup> Maßgebend ist daher ausschließlich die allgemeine Definition in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA mit den Tatbestandsmerkmalen „feste Geschäftseinrichtung“ und „Ausübung der Geschäftstätigkeit“, wobei bestimmte Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten aber ausgenommen sind (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010).

### (1) Server als feste Geschäftseinrichtung

Der OECD-MK unterscheidet bezüglich der Geschäftseinrichtung zwischen körperlichen und unkörperlichen Gegenständen: Daten und Software, die auf einem Server gespeichert werden, seien keine Sachen und könnten deshalb auch nicht als feste Geschäftseinrichtung („fixed place of business“) angesehen werden; dies gelte auch für die Website, die auf einem Server gehostet wird und sich aus Daten und Software zusammensetzt.<sup>265</sup> Eine Website ist daher – für sich betrachtet – selbst dann keine Betriebsstätte, wenn sie auf dem Server eines Dienstleisters im Inland gehostet wird, von einem inländischen Kunden aufgerufen und zur Erbringung einer Online-Leistung an den

---

<sup>263</sup> Görl, in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 OECD-MA Rz. 42. Auch ein vollautomatischer Server, der wie ein Warenautomat vollständige Verkaufstransaktionen abwickeln kann, ist kein selbständiger Unternehmensteil. Es fehlt bereits an der Fähigkeit, unternehmerische Entscheidungen zu treffen. Ob die Entwicklung der Künstlichen Intelligenz künftig Unternehmen ohne menschliche Entscheidungsträger ermöglicht, bleibt abzuwarten. Die Beinahepleite der Knight Trading Group, die ein vermeintlich „intelligentes“ Computer-Handelsprogramm nicht rechtzeitig abschalten konnte und dadurch enorme Verluste erlitten hat, war jedenfalls ein herber Rückschlag für die Verfechter autonomer Systeme (<http://dealbook.nytimes.com/2012/08/03/trading-program-ran-amok-with-no-off-switch/>).

<sup>264</sup> Görl, in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 OECD-MA Rz. 43.

<sup>265</sup> Nr. 42.2 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010. Das entspricht zwar nicht der zivilrechtlichen Sicht, liegt aber auf der Linie des BFH, der Software und Daten unabhängig von ihrer konkreten Erscheinungsform als immaterielle Wirtschaftsgüter einordnet.

inländischen Kunden verwendet wird.<sup>266</sup> Diese Festlegung des OECD-MK wird von einigen OECD-Mitgliedstaaten<sup>267</sup> und Schwellenländern<sup>268</sup> nicht befolgt, weil sie das Quellenbesteuerungsrecht angeblich zu sehr zurückdrängt. Aus deutscher Sicht ergibt sich aber keine Einschränkung von Besteuerungsrechten gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, 12 AO, denn die im Inland gehostete Website ist mangels Sacheigenschaft auch nach nationalem Recht keine Geschäftseinrichtung.

Anders verhält es sich dagegen bei der Computerhardware, die für das Hosting der Website verwendet wird. Gemäß Nr. 2 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010 kann eine feste Geschäftseinrichtung allein aus Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen („machinery or equipment“) bestehen, die Sachqualität aufweisen („tangible property“). Eigene Räumlichkeiten des ausländischen Unternehmens werden nicht zusätzlich verlangt; die Maschinen oder Ausrüstungsgegenstände müssen aber einen örtlichen Bezug haben,<sup>269</sup> d.h. eine bestimmte Fläche beanspruchen („place of business“).<sup>270</sup> Dabei kann sich der Belegenheitsort der Geschäftseinrichtung auch innerhalb der Geschäftsräume eines anderen Unternehmens befinden.<sup>271</sup>

Computerhardware fällt in die Kategorie „machinery or equipment“, nimmt eine bestimmte Fläche in Anspruch und kann daher als Geschäftseinrichtung eingeordnet werden.<sup>272</sup> Dies entspricht der Rechtslage gem. Art. 12 AO, wonach eine Geschäftseinrichtung auch aus einzelnen beweglichen Sachen

---

<sup>266</sup> Beispiel: Ein inländischer Kunde ruft die im Inland gehostete Website auf und kauft eine MP3-Datei, die er per Kreditkarte bezahlt und anschließend auf seinen Computer herunterlädt. Auf die Frage, ob das ausländische Unternehmen seine Geschäftstätigkeit durch die Website ausübt, weil die Website eine Bestell-, Zahlungs- und Verkaufsfunktion hat, kommt es nicht an.

<sup>267</sup> Chile und Griechenland haben Vorbehalte geltend gemacht.

<sup>268</sup> Die indische Finanzverwaltung hat versucht, Websites als Betriebsstätte einzuordnen, ist damit aber vor dem Kolkata Income Tax Appellate Tribunal gescheitert, vgl. *Kamath*, TNI 2013 (Vol. 70), 510.

<sup>269</sup> Nr. 5 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010 („link between the place of business and a specific geographical point“).

<sup>270</sup> Nr. 4 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

<sup>271</sup> Nr. 4 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010 (z.B. Lagerfläche in einem Zolllager). Dann ist aber noch zu prüfen, ob das ausländische Unternehmen Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung hat.

<sup>272</sup> Nr. 42.2 OECD-MK zu Art. 5 OED-MA 2010.



bestehen kann,<sup>273</sup> wenn die beweglichen Sachen einen festen Bezug zur Erdoberfläche aufweisen. Die nächste Frage ist dann, ob der Server dem ausländischen Unternehmen als dessen Geschäftseinrichtung zuzurechnen ist. Das maßgebliche Kriterium hierfür ist – wie im deutschen Recht – die Verfügungsmacht („at the disposal of“). Der OECD-MK stellt in den Hostingfällen darauf ab, wer den Server betreibt.<sup>274</sup> Betreiber des Servers ist in den typischen Webhostingfällen das Hostingunternehmen, das mit dem Server seine eigene Geschäftstätigkeit ausübt und Dienst- oder Werkleistungen an den Hostingkunden erbringt. Diese Argumentation lässt sich m.E. auch auf das Cloud Computing übertragen, bei dem es sich in der Regel um eine Dienst- oder Werkleistung des Cloud-Computing-Anbieters handelt.

Dagegen liegt eine Geschäftseinrichtung des ausländischen Hostingkunden vor, wenn der Hostingkunde Verfügungsmacht über den Server hat, z.B. aufgrund eines Servermietvertrags.<sup>275</sup> Ist das ausländische Unternehmen sogar Eigentümer des Servers, ist ihm der Server ebenfalls als Geschäftseinrichtung zuzurechnen.<sup>276</sup> Diese Abgrenzung entspricht der Unterscheidung zwischen „dediziertem Server“ und Hostingdienstleistung im Rahmen von § 12 AO. Da zusätzliche eigene Räumlichkeiten des ausländischen Unternehmens auch nach dem OECD-MK nicht erforderlich sind, erfüllt sogar der in einem Serverregal des Webhosters untergebrachte dedizierte Microserver die Voraussetzungen einer Geschäftseinrichtung i.S.v. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2010.

Der OECD-MK leitet aus dem Kriterium der „festen“ Geschäftseinrichtung nicht nur das Erfordernis eines räumlichen Bezugs zu einem bestimmten geografischen Punkt, sondern auch eine zeitliche Untergrenze her. Danach

---

<sup>273</sup> „Laptop und Orderblock eines Verkäufers im Außendienst“, BFH-Urteil v. 17.9.2003, I R 12/02, DStRE 2004, 227.

<sup>274</sup> Nr. 42.3 OECD-MK zu Art. 5 OED-MA 2010.

<sup>275</sup> Nr. 42.3 OECD-MK zu Art. 5 OED-MA 2010. Das UN-Modell 2011 hat die Aussagen des OECD-MK übernommen, weist aber in Nr. 37 zu Art. 5 UN-Modell 2011 auf die Möglichkeit des Gestaltungsmissbrauchs hin: „The Committee of Experts notes that the OECD Commentary, in paragraph 42.3, draws a distinction between a contract with an Internet Service Provider and one with a place of business at the disposal of the enterprise. In this regard, the Committee recognizes that some businesses could seek to avoid creating a permanent establishment by managing the contractual terms in cases where the circumstances would justify the conclusion that a permanent establishment exists. Such abuses may fall under the application of legislative or judicial anti-avoidance rules.“

<sup>276</sup> Nr. 42.3 OECD-MK zu Art. 5 OED-MA 2010.

liegt eine feste Geschäftseinrichtung grundsätzlich nur vor, wenn die Ausübung der Geschäftstätigkeit länger als sechs Monate dauert.<sup>277</sup> In der Lit. wird auch die Auffassung vertreten, dass die zeitliche Untergrenze für eine Serverbetriebsstätte in Anlehnung an Art. 5 Abs. 3 OECD-MA 2010 (Bauausführungen und Montagen) bei mehr als zwölf Monaten liegen sollte.<sup>278</sup> Daraus würde sich eine deutliche Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, 12 AO ergeben, da die zeitliche Schwelle nach nationalem Recht bei mehr als sechs Monaten liegt. Die Zwölf-Monatsgrenze mag den Bedürfnissen der Praxis entsprechen, lässt sich aber nicht aus dem OECD-MK herleiten.<sup>279</sup> Der OECD-Kommentar erörtert nur die Sechs-Monatsgrenze, die in vielen OECD-Mitgliedsstaaten maßgeblich ist.<sup>280</sup> Bei Tätigkeiten, die ihrer Natur nach auf einen kürzeren Zeitraum angelegt sind, soll sogar gar keine zeitliche Mindestgrenze gelten.<sup>281</sup> Auch die gegenwärtig diskutierten Änderungen des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010 haben die Zwölfmonatsgrenze trotz entsprechender Vorschläge von Wirtschaftsvertretern nicht aufgenommen.<sup>282</sup>

## (2) Ausübung einer Geschäftstätigkeit durch den Server

Während die Einordnung eines Servers als feste Geschäftseinrichtung nicht kontrovers diskutiert wird (ähnliche Fragestellungen haben sich schon früher bei Warenautomaten ergeben),<sup>283</sup> hat sich bezüglich des Tatbestandsmerkmals „Ausübung der Geschäftstätigkeit durch die Betriebsstätte“ eine lebhafte Diskussion entwickelt. Ein Streitpunkt betrifft die Frage, ob die Ausübung einer Geschäftstätigkeit den ständigen Einsatz von Personal erfordert bzw. – in der modernen Diktion – Unternehmensfunktionen ohne Personal

---

<sup>277</sup> Nr. 6 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010. Ebenso Tz. 1.2.1.1. Betriebsstätenerlass.

<sup>278</sup> *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 432.

<sup>279</sup> *Görl*, in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 Rn. 19.

<sup>280</sup> Nr. 6 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

<sup>281</sup> Nr. 6 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010

<sup>282</sup> OECD, Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5, 19.10.2012, Nr. 6.

<sup>283</sup> Nr. 10 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

vorstellbar sind.<sup>284</sup> Der OECD-MK stellt dazu fest, dass die ständige Anwesenheit von Personal keine Voraussetzung für eine Betriebsstätte ist, sofern die konkrete Geschäftstätigkeit ohne Personal ausgeübt werden kann.<sup>285</sup> Daher darf ein vollautomatisch betriebener Internetserver, der nur den gelegentlichen Einsatz von Wartungspersonal erfordert, nicht von vornherein aus dem Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2010 ausgeschlossen werden. Diese Festlegung wird von Teilen der Lit. kritisiert, weil ein Computer mangels eigener Handlungsfähigkeit letztlich immer nur Hilfsfunktionen haben könne.<sup>286</sup> Zudem verkenne der OECD-MK die Schwellenfunktion des Betriebsstättenbegriffs, wenn bereits der Betrieb einer automatischen Anlage das Besteuerungsrecht des Quellenstaats eröffnen soll.<sup>287</sup>

Der OECD-MK hat dieses teleologische Argument nicht aufgegriffen, sondern versucht, die Schwellenproblematik inzident im Rahmen der Geschäftstätigkeit einzufangen. Da gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010 bestimmte Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten nicht als Betriebsstätte gelten, soll in den folgenden Fällen keine Betriebsstätte gegeben sein:<sup>288</sup> Der Server

- stellt nur eine Kommunikationsverbindung zwischen Anbietern und Kunden her,
- dient nur der Werbung,

---

<sup>284</sup> Vgl. dazu *Portner*, Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce (ifst-Schrift 390), 2001, 33 ff.

<sup>285</sup> Nr. 42.6 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010; *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 436; a.A. *Görl*, in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Rn. 29 m.w.N. zur Gegenauffassung. Zu den Besonderheiten des Art. 5 DBA-Schweiz vgl. *Häck*, in Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 5 Anm. 31 u. 42 („in der Betriebsstätte“).

<sup>286</sup> *Görl*, in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Rn. 29.

<sup>287</sup> *Steimel*, IStR 2000, 490, 495; *Görl*, in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl. 2008, Rn. 29. Mit der Errichtung einer Betriebsstätte ist die maßgebliche Schwelle („threshold“) für die Teilnahme an der Volkswirtschaft des Quellenstaats überschritten, was die beschränkte Steuerpflicht rechtfertigt. Das gilt auch für den dedizierten Microserver, wenn das ausländische Unternehmen durch ihn eine Geschäftstätigkeit ausübt.

<sup>288</sup> Nr. 42.7 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

- gibt als Mirrorserver Informationen wieder, um die Sicherheit oder Effizienz der Datenübertragung zu verbessern,<sup>289</sup>
- sammelt Marktdaten für das Unternehmen oder
- stellt Informationen zur Verfügung.

Nach Art. 5 Abs. 4 Buchst. a und b OECD-MA 2010 wird durch das Unterhalten eines Warenlagers für Ausstellungs- und Auslieferungszwecke keine Betriebsstätte begründet. Daraus hat sich die Frage ergeben, ob das Vorhalten und „Ausliefern“ von digitalen Produkten durch einen dedizierten Server im Quellenstaat schon deshalb kein Besteuerungsrecht des Quellenstaats begründet, weil es sich um eine Hilfstätigkeit i.S.v. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010 handeln könnte. Der OECD-MK soll nunmehr klarstellen, dass dieser Fall nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen ist, weil digitale Produkte mangels Sacheigenschaft nicht unter die Begriffe „Güter oder Waren“ fallen.<sup>290</sup>

Der Server begründet nach Auffassung der OECD immer dann eine Betriebsstätte, wenn das Unternehmen seine eigentliche Unternehmenstätigkeit durch den Server ausübt (Fallgruppe 1) oder zumindest „Kernfunktionen“ („core functions“) auf den Server ausgelagert hat (Fallgruppe 2).<sup>291</sup> Ein typisches Beispiel für Fallgruppe 1 ist das ausländische Webhostingunternehmen, das im Quellenstaat eigene Server betreibt, um damit Webhostingleistungen an seine Kunden zu erbringen.<sup>292</sup> Dieses Ergebnis lässt sich m.E.

---

<sup>289</sup> Damit soll folgendes Problem gelöst werden: Ein ausländisches E-Commerce-Unternehmen wickelt seine Geschäfte über eigene Server im Ansässigkeitsstaat A ab. Parallel dazu unterhält es Spiegelserver (mit identischem Inhalt) im Quellenstaat B, um den dortigen Kunden schnellere Downloads zu ermöglichen. Die Analyse im OECD-MK greift aber zu kurz (ebenso *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 433). Ein virtueller Spiegelserver kann keine Betriebsstätte begründen, wenn es sich um die Dienstleistung eines Cloud-Computing-Anbieters handelt (keine Verfügungsmacht). Dagegen kommt es bei einem dedizierten Spiegelserver entscheidend darauf an, welche Funktionen er hat. Dient der Spiegelserver der Ausübung einer Unternehmenstätigkeit (z.B. Erbringung von gewerblichen Webhostingleistungen), handelt es sich nach den Kriterien des OECD-MK um eine Betriebsstätte, es sei denn, der Spiegelserver wird nur kurzfristig „dazugeschaltet“.

<sup>290</sup> OECD, Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5, 19.10.2012, Nr. 14 und 15.

<sup>291</sup> Nr. 42.8 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

<sup>292</sup> Nr. 42.9 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

auf alle Unternehmen übertragen, deren Unternehmenszweck darin besteht, hardwarebasierte und weitgehend automatisierte gewerbliche Dienstleistungen zu erbringen (z.B. Cloud Computing). In diesen Fällen erscheint auch die Schwelle der Mindestteilnahme an der Wirtschaft des Quellenstaats erreicht, zumal kein großer Unterschied zu den im Quellenstaat ansässigen Anbietern besteht, deren Server ebenfalls vollautomatisch arbeiten.

Schwieriger zu beurteilen ist dagegen die Fallgruppe 2. Der OECD-MK bildet hierfür das Beispiel des „E-Tailers“, d.h. eines ausländischen Einzelhändlers, der einen inländischen (dedizierten) Server im Rahmen des Vertriebs einsetzt. Da der Unternehmenszweck in einer Handelstätigkeit besteht, kommt die Annahme einer Server-Betriebsstätte nur in Betracht, wenn der Server Kernfunktionen des Einzelhandelsunternehmens übernimmt. Das ist sicher nicht der Fall, wenn sich die Funktion des Servers auf die Präsentation und Anpreisung der Produkte beschränkt („Online-Warenkatalog“). Nach Auffassung der OECD soll es sich aber um die Ausübung einer Kernfunktion handeln, wenn auch der Vertragsabschluss, der Zahlvorgang und die „Auslieferung“ des Produkts per Download über den Server erfolgen.<sup>293</sup> Man kann diese Aussagen wohl dahingehend verallgemeinern, dass immer dann, wenn ein inländischer dedizierter Server Onlinegeschäfte autonom abwickelt, eine Server-Betriebsstätte vorliegt.<sup>294</sup> Erfasst sind daher nicht nur die E-Tailer-Fälle, sondern auch die Erbringung von Online-Werbeleistungen für Dritte, der Betrieb von virtuellen Marktplätzen und Versteigerungsplattformen, der App Store, das Streaming von Multimediadateien sowie Onlinedatenbanken.

Der OECD-MK trifft allerdings keine explizite Aussage dazu, wie ein Server zu beurteilen ist, der in den Abschluss eines Offlinegeschäfts eingebunden ist. Gerade der Online-Versandhandel ist existenziell auf das Internet angewiesen (Beispiel: Amazon), gehört aber zu den Offlinegeschäften. Hier erfolgen Warenpräsentation, Vertragsabschluss und Bezahlung über das Internet, während die physische Ware auf herkömmlichem Weg ausgeliefert wird (z.B. per Paketpost). Auf den ersten Blick könnte der inländische Server eine Betriebsstätte sein, weil der Vertragsabschluss ein zentrales Element des Ver-

---

<sup>293</sup> Nr. 42.9 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

<sup>294</sup> Ebenso *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 434. Vgl. auch FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 6.9.2001, II 1224/97, DStRE 2002, 518, zur Informationsvermittlung durch einen Server in der Schweiz: „Auch eine bloße Hilfstätigkeit liegt nicht vor. Die Informationsvermittlung stellt den eigentlichen Unternehmensgegenstand der Klägerin, wie er sich bereits aus der Satzung ergibt.“

kaufsvorgangs ist und der Server die Funktion eines Verkäufers einnimmt. Bei näherem Hinsehen fungiert der Server aber nicht als Vertreter des ausländischen Unternehmens, sondern dient nur der elektronischen Übermittlung von Willenserklärungen (eine Maschine kann nicht rechtsgeschäftlicher Vertreter i.S.v. § 164 BGB sein). Dies reicht m.E. nicht für die Annahme einer Betriebsstätte aus;<sup>295</sup> klärende Rechtsprechung bzw. Verwaltungsanweisungen existieren zu dieser Frage aber nicht.

Vermietet ein Webhostingunternehmen einen dedizierten Server an einen ausländischen Inhaltsanbieter, der mittels des Servers Online-Geschäfte tätig ist, ist der Server eine Betriebsstätte des Inhaltsanbieters. Am Ort der Vermietung kann jedoch zugleich eine Betriebsstätte des Vermieters vorliegen, wenn der Vermieter dort eine Geschäftseinrichtung unterhält oder über die Vermietung hinausgehende gewerbliche Leistungen erbringt.<sup>296</sup> Dadurch kann theoretisch die Situation entstehen, dass ein Serverstandort zwei Betriebsstätten begründet, wenn auch der Webhoster im Ausland ansässig ist.<sup>297</sup>

Eine weitere Streitfrage im Rahmen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA war, ob das Tatbestandsmerkmal „Ausübung einer Geschäftstätigkeit durch die Geschäftseinrichtung“ enger zu verstehen ist als das „einer Tätigkeit des Unternehmens dienen“ i.S.v. § 12 Satz 1 AO.<sup>298</sup> Während die Finanzverwaltung wohl nach wie vor davon ausgeht, dass beide Betriebsstättenbegriffe im Kern identisch sind (mit Ausnahme der Hilfstätigkeiten gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010),<sup>299</sup> folgt spätestens aus dem BFH-Urteil vom 16.12.2009

---

<sup>295</sup> *Pinkernell/Ditz*, FR 2000, 1193, 1198. Eine Vertreterbetriebsstätte i.S.d. Art. 4 Abs. 5 OECD-MA 2010 kommt nicht in Betracht, da der Server keine „Person“ ist (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA 2010). Ebenso Nr. 42.10 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

<sup>296</sup> Nr. 8 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

<sup>297</sup> Beispiel: Die IT-Dienstleistungsgesellschaft eines ausländischen Finanzkonzerns installiert einen eigenen Server am Standort der inländischen Börse (Co-Location Agreement), der an eine andere Konzerngesellschaft vermietet wird, die damit High Frequency Trading betreibt. Der Mietvertrag umfasst Stromversorgung und Internetverbindung. Nach deutschem Recht ist zumindest eine fremdvermietete Immobilie grundsätzlich nur eine Betriebsstätte des gewerblichen Mieters (BFH, Urt. v. 28.7.1982, I R 196/79, BStBl. II 1983, 77).

<sup>298</sup> S. dazu *Portner*, Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce (ifst-Schrift 390), 2001, 36 ff., und *Andresen*, in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 432.

<sup>299</sup> Tz. 1.2.1.1. Betriebsstättenenerlass.

(Lärmmessstationen),<sup>300</sup> dass § 12 Satz 1 AO weiter gefasst ist als Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Zwar hatte der BFH im Pipeline-Urteil<sup>301</sup> noch auf eine unternehmens(zweck-)bezogene Benutzung der automatischen Anlage abgestellt (Transport von Öl), die sogar der Fallgruppe 1 entspricht. Bei den automatisierten Lärmmessstationen eines Flughafens sind jedoch nicht einmal die „Kernfunktionen“ des Flughafenbetriebs betroffen (Fallgruppe 2). Der BFH hat den Bezug zur Unternehmenstätigkeit dementsprechend auch nur mit der ordnungsrechtlichen Bedeutung der fortlaufenden Lärmmessungen für den Flugbetrieb begründet, die sich aus dem Zusammenhang mit der Betriebsgenehmigung ergab („eigenbetrieblicher Veranlassungszusammenhang“).

### (3) Sonstige IT-Infrastruktur

Die Aussagen des OECD-MK zur Einordnung eines Servers als Betriebsstätte lassen sich sinngemäß auf sonstige Computerhardware und automatisch arbeitende Netzwerke übertragen, d.h. es kommt insbesondere auf die Ausübung von Kernfunktionen des jeweiligen Unternehmens an. Bei Leitungsnetzen, die trotz ihrer räumlichen Ausbreitung eine feste Geschäftseinrichtung darstellen,<sup>302</sup> unterscheidet der OECD-MK in Anlehnung an den deutschen Pipeline-Fall zwischen der Übertragung fremder und eigener Daten:<sup>303</sup> Verwendet ein ausländisches (Telekommunikations-)Unternehmen seine im Inland belegenen Leitungen zur Übertragung fremder Daten, übt es mit den Leitungen seine eigentliche Geschäftstätigkeit aus (Datenübertragung gegen Entgelt), und es liegt eine Betriebsstätte vor. Das Leitungsnetz ist aber nicht zugleich eine Betriebsstätte des Kunden, da dieser lediglich Empfänger einer Transportleistung ist und nicht selbst die Verfügungsmacht über das Leitungsnetz hat.

Dagegen könnte bei der Übertragung eigener Daten lediglich eine Hilfstätigkeit gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010 gegeben sein, wie das Beispiel der

---

<sup>300</sup> I R 56/08, DStR 2010, 481.

<sup>301</sup> Urt. v. 30.10.1996, II R 12/92, BStBl. II 1997, 12.

<sup>302</sup> Anders verhält es sich dagegen bei dem Gebiet, das durch einen Funksatelliten abgedeckt wird („footprint“). Hier fehlt es an der erforderlichen Verfügungsmacht des Satellitenbetreibers (Nr. 5.5 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010). Entsprechendes gilt m.E. für das mobile Internet: Der Mobilfunksender kann eine Betriebsstätte sein, nicht aber das Empfangsgebiet.

<sup>303</sup> Nr. 26.1 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

Öl-Pipeline eines Raffineriebetriebs zeigt.<sup>304</sup> In diesem Fall scheint weder die Fallgruppe 1 (Unternehmenszweck) noch die Fallgruppe 2 (Kernfunktionen) vorzuliegen.

#### (4) Gewinnabgrenzung

Die OECD hat sich mit dem Betriebsstättenbericht 2010 für den „Functionally Separate Entity Approach“ entschieden und Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 entsprechend geändert. Deutschland folgt dem Authorized OECD Approach (AOA) bei der Verhandlung von DBAs mit anderen Industrieländern (vgl. Art. 7 Abs. 2 der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage),<sup>305</sup> gegenüber Entwicklungs- und Schwellenländern wird eine einfachere Fassung verwendet.<sup>306</sup> Der AOA musste allerdings in § 1 Abs. 4 und 5 AStG gesetzlich verankert werden, um eine gesetzliche Eingriffsgrundlage zu schaffen und die Rechtslage zu vereinheitlichen.<sup>307</sup>

Nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 sind einer Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie als selbständiges und von ihrem Stammhaus unabhängiges Unternehmen unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes hätte erzielen können. Grundlage dafür ist eine Funktions- und Risikoanalyse, bei der die jeweils von Stammhaus und Betriebsstätte ausgeübten Funktionen, die übernommenen Risiken und die Zuordnung von Wirtschaftsgütern sowie die Kapitalausstattung bestimmt werden. Dieser Ansatz ist gewöhnungsbedürftig, weil er sich nicht nur vom Zivilrecht, sondern auch völlig von hergebrachten steuerlichen Zurechnungsprinzipien gelöst hat. Bislang wurde die Gewinnabgrenzung<sup>308</sup> überwiegend als Einkünftezuordnungsproblem innerhalb eines Steuersubjekts verstanden, d.h. der Ermittlung des Ge-

---

<sup>304</sup> Krit. zur Unterscheidung zwischen dem Transport eigener und fremder Produkte *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 435.

<sup>305</sup> Z.B. in den neuen DBA mit Luxemburg und den Niederlanden. Auch das DBA-USA 2008 enthält bereits eine Selbständigkeitsfiktion für Betriebsstätten.

<sup>306</sup> *Valta*, ISR 2013, 186, 188.

<sup>307</sup> Entwurf des JStG 2013, BT-Drucks. 17/10000 v. 19.6.2012, 62. Krit. dazu *Neumann*, IStR 2013, 573, 575 ff., der das Vorliegen einer Regelungslücke grundsätzlich verneint.

<sup>308</sup> „Gewinnabgrenzung“ ist der bisher geläufige Begriff. Das BMF scheint nunmehr den Begriff „Gewinnaufteilung“ zu bevorzugen, was möglicherweise die Verselbständigung der Betriebsstätte widerspiegeln soll (vgl. Entwurf der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung v. 5.8.2013).



samtgewinns des Unternehmens folgte die Aufteilung auf Stammhaus und Betriebsstätte.<sup>309</sup> Dabei hatte man bereits eine gewisse Verselbständigung der Betriebsstätte anerkannt (eingeschränkte Selbständigkeitsfiktion) und einen grundsätzlichen Vorrang der direkten Methode angenommen,<sup>310</sup> doch Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte hatten grundsätzlich keine Auswirkung auf den Gewinn.<sup>311</sup> Der AOA postuliert nun eine (fast) umfassende Selbständigkeit<sup>312</sup> und erfordert in jedem Fall die Identifizierung von (fiktiven) Liefer- und Leistungsbeziehungen („dealings“) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (Stufe 1), die dann einer Fremdvergleichsanalyse unterzogen werden (Stufe 2).<sup>313</sup> Dies kann dazu führen, dass einer Betriebsstätte positive Einkünfte zugeordnet werden, obwohl das Unternehmen den Gewinn erst später realisiert oder sogar insgesamt Verluste macht.<sup>314</sup>

Die Identifizierung von Liefer- und Leistungsbeziehungen erfolgt normalerweise anhand der vertraglichen Regelungen zwischen zwei Steuersubjekten, die steuerlich grundsätzlich zu beachten sind. Die Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte sind aber keiner vertraglichen Regelung zugänglich, weshalb der AOA im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse Leistungsbeziehungen fingiert („anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen“) und dabei auf faktische Kriterien zurückgreift. Das zentrale

---

<sup>309</sup> *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rz. 16.267 f. Gem. Tz. 2.3 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze war der Betriebsstätte immer nur ein Teil des Ergebnisses des Gesamtunternehmens zuzurechnen.

<sup>310</sup> Tz. 2.3 der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze. Art. 7 OECD-MA 2008 hatte noch ein Wahlrecht zwischen der indirekten und der direkten Methode der Gewinnabgrenzung vorgesehen.

<sup>311</sup> Eine Ausnahme bildeten aber schon bisher die Überführung von Wirtschaftsgütern und bestimmte Nutzungsüberlassungen, wodurch es zu einer Gewinnrealisierung ohne Außenumsatz kommen konnte (§§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG, 12 Abs. 1 KStG).

<sup>312</sup> Einschränkungen bestehen nur noch im Hinblick auf die Kapitalausstattung der Betriebsstätte (Dotationskapital) und die Zuordnung von Zinsaufwand, Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 150 ff.

<sup>313</sup> Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 44 f. Deutschland hat den AOA in § 1 Abs. 4 und 5 AStG umgesetzt und verwendet dabei eine eigene Terminologie. Die „dealings“ zwischen Stammhaus und Betriebsstätte werden als „anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen“ bezeichnet, und die „significant people functions“ wurden mit „Personalfunktionen“ übersetzt. Die zwei Schritte der Gewinnabgrenzung sind in § 1 Abs. 5 Satz 3 und 4 AStG umschrieben.

<sup>314</sup> Zur möglichen Verfassungs- und Unionsrechtswidrigkeit dieser Fiktion *Schaumburg*, ISR 2013, 197, 199 ff.

Kriterium bilden die „wesentlichen Personalfunktionen“ („significant people functions“),<sup>315</sup> denn nur eine Betriebsstätte mit Personal kann Funktionen ausüben und Risiken steuern.<sup>316</sup> Dadurch wird der Gewinn einer Betriebsstätte letztlich immer von ihrer Personalausstattung bestimmt.<sup>317</sup> Auch das „Aufpfropfen“ von Wirtschaftsgütern führt bei einer Betriebsstätte ohne Personal nicht zu einer höheren Gewinnzuordnung, da es sich um eine willkürliche (d.h. nicht funktionsadäquate) Festlegung seitens des Steuerpflichtigen handelt, die steuerlich irrelevant ist.

Dies bedeutet für die Serverbetriebsstätte, dass ihr mangels Personals nur ein geringer oder gar kein Gewinn zugeordnet werden kann.<sup>318</sup> Während der Bericht der Business Profits TAG der OECD aus dem Jahr 2004 der Serverbetriebsstätte noch Risiken und Wirtschaftsgüter im Hinblick auf die technische Dienstleistungsfunktion der Server-Hardware zuweisen wollte (woraus sich aber ebenfalls kein nennenswerter Betriebsstättengewinn ergibt),<sup>319</sup> bestätigt die Funktionsanalyse auf der Grundlage des AOA, dass in der Serverbetriebsstätte nicht einmal einfachste Unternehmensfunktionen ausgeübt werden. Die OECD hat damit den bisherigen Streit um die Funktions-

---

<sup>315</sup> Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 62: The functional and factual analysis takes account of the functions performed by the personnel of the enterprise as a whole including the PE – people functions – and assesses what significance if any they have in generating the profits of the business. People functions can range from support or ancillary functions to significant functions relevant to the attribution of economic ownership of assets and/or the assumption of risk.

<sup>316</sup> Die Verknüpfung von Unternehmensfunktionen und Personal ist aus OECD-Sicht folgerichtig, denn ein Unternehmen erfordert nach bisherigem Verständnis immer mindestens eine natürliche Person als Entscheidungsträger.

<sup>317</sup> *Kahle/Mödinger*, DStZ 2012, 802, 806.

<sup>318</sup> Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 66: In fact, since a server-PE will not be carrying out any significant people functions relevant to the attribution of economic ownership of assets and/or the assumption of risks in the absence of personnel acting on behalf of the enterprise, no asset or risk could be attributed to it under the authorised OECD approach, supporting the conclusion that little or no profit would be attributed to such a PE.

<sup>319</sup> OECD, Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce (Final Report), Tz. 132 (<http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>). Das entsprach dem damaligen Ansatz der deutschen Finanzverwaltung, vgl. *Schwenke/Wichmann*, in Haas/Bacher/Scheuer (Hrsg.), E-Commerce – Besteuerung und Rechnungslegung, 2005, 161.

zuordnung bei Serverbetriebsstätten entschieden.<sup>320</sup> Ein Teil der Lit. folgte einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, die auf den Substituierungseffekt bzw. auf die Nähe zum Absatzmarkt abstellte. Danach konnte der automatische Vertrieb von digitalen Produkten über einen Internetserver mit einer Vertriebstätigkeit verglichen werden, was die Zuordnung von Wirtschaftsgütern und Vertriebsgewinnen erlauben sollte.<sup>321</sup> Die Gegenauffassung favorisierte eine technische Betrachtungsweise, wonach Computerhardware immer nur eine technische Hilfsfunktion haben kann (Kommunikations- und Übertragungsfunktion).<sup>322</sup>

Nach den Maßstäben des AOA hat die Serverbetriebsstätte keine technische Dienstleistungsfunktion (z.B. als Webhoster oder Internet Service Provider), weil es am Personal zur Erbringung selbst einfachster Dienstleistungen fehlt. Folglich dürfen der Serverbetriebsstätte auch keine Risiken und Wirtschaftsgüter zugewiesen werden.<sup>323</sup> Erst die Ausstattung mit Personal ermöglicht die Ausübung von technischen Routinefunktionen, die mit einer Gewinnzuordnung verbunden sind (z.B. Cost-Plus-Vergütung für einfache Hosting-Dienstleistungen). In diesem Fall besteht das Betriebsstättenvermögen aus der Computerhardware und sonstigen Wirtschaftsgütern, die für die Tätigkeit benötigt werden. Beim Einsatz von selbstgeschaffener Software ist für die Zuordnung zur Betriebsstätte außerdem erforderlich, dass das Personal der Betriebsstätte die Software selbst (mit-)entwickelt hat; anderenfalls liegt nur eine Nutzungsüberlassung seitens des Stammhauses vor.<sup>324</sup>

Die Konsequenzen des AOA für das deutsche Besteuerungsrecht bei Serverbetriebsstätten liegen auf der Hand: Die Serverbetriebsstätte hat kein Betriebsvermögen; ihr kann nur ein geringer bzw. gar kein Gewinn zugeordnet werden.

---

<sup>320</sup> Vgl. dazu den Überblick bei *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 438 f.

<sup>321</sup> *Strunk/Kaminski*, IStR 2001, 161, 162.

<sup>322</sup> *Andresen*, in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten Handbuch, 2006, 439; *Ditz*, IStR 2002, 210, 214.

<sup>323</sup> Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 66. Ebenso *Nientimp/Ludwig*, IWB 2013, 638, 641, auf der Grundlage des BMF-Entwurfs einer Betriebsstättenengewinnaufteilungsverordnung.

<sup>324</sup> OECD, Attribution of Profit to a Permanent Establishment involved in Electronic Commerce Transactions, 2001 (Discussion Draft E-Commerce), 33.

## (5) Kritische Würdigung

Dem OECD-Betriebsstättenbericht 2010 ist – isoliert betrachtet – zugutezuhalten, dass er das seit Jahrzehnten umstrittene Thema der Gewinnabgrenzung bei Serverbetriebsstätten geklärt hat.<sup>325</sup> Es ist auch folgerichtig, der Serverbetriebsstätte (fast?) keinen Gewinn zuzuordnen, wenn das für die Gewinnabgrenzung entscheidende Kriterium die „significant people functions“ sind, und insoweit ein internationaler Konsens besteht. Die OECD hat damit implizit der These eine Absage erteilt, dass sich der Ort der Einkünfteentstehung (auch) nach dem Absatzmarkt bestimme („demand-based approach“). Entscheidend ist nunmehr allein der Ort der Erzeugung der Leistung, d.h. der Ort, an dem sich die Produktionsfaktoren befinden („supply-based approach“).<sup>326</sup> Der Umstand, dass der ausländische Anbieter bei seinen Direktgeschäften auch den Vorteil der Infrastruktur und des Rechtssystems des Quellenstaats genießt, was eine „Benutzungsgebühr“ nach dem Äquivalenzprinzip rechtfertigen könnte, wird im AOA nicht berücksichtigt.<sup>327</sup>

Auf der anderen Seite passen die Aussagen des OECD-Betriebsstättenberichts nicht zur Wertung des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010,<sup>328</sup> wonach eine vollautomatische Anlage die eigentliche Geschäftstätigkeit bzw. Kernfunktionen des Unternehmens zumindest dann ausüben kann, wenn die Tätigkeit keines ständigen Personaleinsatzes bedarf. Die Verfasser des OECD-MK können sich zwar darauf berufen, dass die Funktionsanalyse des AOA nicht im Rahmen von Art. 5 OECD-MA 2010 maßgeblich ist, weil der Anwendungsbereich des AOA ausdrücklich auf Art. 7 und den Methodenartikel des OECD-MA 2010 beschränkt ist (vgl. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA: „Bei

---

<sup>325</sup> Hier ist nicht der Raum für eine grundlegende Auseinandersetzung mit dem AOA (vgl. zur Kritik *Wassermeyer*, IStR 2012, 277; *Ditz*, ISR 2013, 261). Die OECD hat aber unter dem Etikett des Fremdvergleichsgrundsatzes eine eigene Variante der formelhaften Gewinnaufteilung eingeführt, die im Ausgangspunkt nur den Aufteilungsfaktor „Personal“ verwendet und dann Modifikationen vornimmt.

<sup>326</sup> Vgl. dazu OECD, Public Discussion Draft „Are The Current Treaty Rules For Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce“ v. 26.11.2003, Rz. 38 ff.; *Mödinger*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA, 2012, 54 ff.

<sup>327</sup> Das Äquivalenzprinzip wäre auch kein geeigneter Maßstab für die Aufteilung der Einkünfte, vgl. dazu *Mödinger*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA, 2012, 54.

<sup>328</sup> So bereits *Kahle/Mödinger*, DStZ 2012, 802, 810.

der Anwendung dieses Artikels sowie von Artikel 23 A, 23 B ...“). Auch der Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2010 schließt eine „automatische“ Betriebsstätte nicht aus, denn die Ausübung einer Geschäftstätigkeit „ganz oder teilweise durch“ die Geschäftseinrichtung ist bei einem ferngesteuerten Server sogar bildlich erfüllt.<sup>329</sup>

Der Widerspruch zwischen AOA und OECD-MK führt jedoch in der Praxis zu unnötigem Verwaltungsaufwand, weil der Quellenstaat dem Grunde nach ein Besteuerungsrecht für die Serverbetriebsstätte hat, so dass der Steuerpflichtige im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht Steuererklärungen abgeben muss, in denen er den Gewinn mit null Euro beziffert. Zudem ist die Nettobesteuerung bei Betriebsstättengewinnen ineffizient, wenn man Bagatellfälle wie die Server-Betriebsstätte einbezieht. Die Funktionsanalyse im Rahmen des AOA zeigt deutlich, dass in einer Betriebsstätte ohne Personal keine lokale Wertschöpfung stattfindet, die eine beschränkte Steuerpflicht rechtfertigen könnte. Da auch die Inanspruchnahme der Infrastruktur des Quellenstaats minimal ist (der Server muss lediglich mit Strom versorgt und mit dem Internet verbunden werden), erscheint eine Änderung des OECD-MK geboten, um Server- und Automatenbetriebsstätten aus der Definition der Betriebsstätte auszuschließen.<sup>330</sup> Die OECD hat diesen Vorschlag aber bereits geprüft und abgelehnt, weil die Automatenbetriebsstätte traditionell ein Quellenbesteuerungsrecht auslöst und eine Anhebung der Betriebsstättenschwelle nicht konsensfähig wäre.<sup>331</sup>

#### cc. Vertreterbetriebsstätte und weitere Betriebsstättensachverhalte

In der Praxis beschränken sich E-Commerce-Unternehmen praktisch nie auf den Betrieb automatischer Anlagen, da insbesondere im Vertrieb und in der Kundenbetreuung auch menschliche Arbeitskraft benötigt wird. Im Online-Versandhandel mit physischen Waren sind außerdem Logistikanlagen erforder-

---

<sup>329</sup> Das Personal, das den Server per Remote Desktop Protocol oder SSH über das Internet verwaltet, befindet sich allerdings im Stammhaus, wo die Wertschöpfung stattfindet und die Personalkosten anfallen.

<sup>330</sup> Bei einer Vertreterbetriebsstätte i.S.v. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA können sich ganz ähnliche Probleme ergeben („Nullsummentheorie“). Vgl. dazu *Ditz/Bärsch*, IStR 2013, 411.

<sup>331</sup> Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits, Final Report: Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?, Paris, 2004, Rz. 156 u. 160.

derlich, so dass sich im Abkommensrecht ganz ähnliche Fragestellungen wie bei der Anwendung der §§ 12, 13 AO nach deutschem Recht ergeben. Es ist daher im Einzelfall zu prüfen, ob der ausländische Anbieter aufgrund inländischer Vertriebs- oder Hilfsfunktionen die abkommensrechtliche Schwelle für ein deutsches Besteuerungsrecht überschreitet.

#### (1) Vertreterbetriebsstätte

Art. 5 OECD-MA 2010 enthält neben dem Grundtatbestand der festen Geschäftseinrichtung und den hier nicht weiter interessierenden Bau- und Montagebetriebsstätten auch noch eine sehr praxisrelevante Sonderregelung zur Vertreterbetriebsstätte: Nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2010 wird ein nicht ansässiges Unternehmen so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte, wenn eine Person, die kein unabhängiger Vertreter i.S.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA 2010 ist, im Quellenstaat für das Unternehmen tätig ist, eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und die Vollmacht dort gewöhnlich ausübt; Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten i.S.d. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010 sind ausgenommen. Die Regelung ist Ausdruck des allgemein anerkannten Grundsatzes, dass der Quellenstaat ein Besteuerungsrecht hat, wenn zwar keine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, das ausländische Unternehmen aber durch einen abhängigen Vertreter vor Ort tätig wird.<sup>332</sup>

Durch den Verweis auf Art. 5 Abs. 6 OECD-MA 2010 werden die dort geregelten unabhängigen Vertreter ausgenommen (z.B. Makler, Kommissionäre), sofern sie im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln. Darüber hinaus begründet auch nicht jeder abhängige Vertreter eine Vertreterbetriebsstätte. Denn es muss sich um für das Unternehmen wesentliche Geschäfte handeln,<sup>333</sup> weshalb die Vertretung bei Hilfsgeschäften unschädlich ist. Daher ist der inländische DENIC-Ansprechpartner, sofern man ihn überhaupt als ständigen Vertreter i.S.d. § 13 AO einordnen kann, jedenfalls keine Vertreterbetriebsstätte.

Eine weitere Einschränkung der Vertreterbetriebsstätte ergibt sich nach überwiegender deutscher Rechtsauffassung daraus, dass der abhängige Vertreter

---

<sup>332</sup> Nr. 31 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

<sup>333</sup> Nr. 33 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010. Maßgeblich ist der Bezug zum Unternehmenszweck, z.B. Vollmacht für den Abschluss von Verträgen über den Verkauf von Waren bei einem Handelsunternehmen.

„im Namen des Unternehmens“ Verträge abschließen muss („Abschlussvollmacht“). Daher begründet ein Kommissionär, der im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung handelt, grundsätzlich keine Vertreterbetriebsstätte, auch wenn er vom ausländischen Geschäftsherrn wirtschaftlich abhängig ist (z.B. als „Einfirmen-Vertreter“). Darauf beruht das „Kommissionärsmodell“, bei dem eine inländische Tochtergesellschaft die Produkte der ausländischen Muttergesellschaft als Kommissionärin vertreibt, um eine Vertreterbetriebsstätte zu vermeiden.<sup>334</sup> Die deutsche Rechtspraxis negiert insoweit die möglicherweise abweichende Auffassung des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010, wonach auch der abhängige Kommissionär unter Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010 fallen könnte.<sup>335</sup> Die damit verbundenen Auslegungsfragen sind international hochgradig streitig,<sup>336</sup> auch innerhalb der zuständigen OECD-Arbeitsgruppe herrscht keine Einigkeit.<sup>337</sup> Die vorgeschlagene Ergänzung des OECD-MK um ein Beispiel zur mittelbaren Stellvertretung dürfte die Kontroverse auch nicht beenden, da der Wortlaut des Abkommens dem Verzicht auf das Erfordernis einer Abschlussvollmacht entgegensteht. Dafür wäre eine Änderung des OECD-MA bzw. des jeweiligen DBA erforderlich.<sup>338</sup>

Das Besteuerungsrecht des Quellenstaats wird nicht nur durch die enge Definition des abhängigen Vertreters und den Ausschluss von Hilfsgeschäften, sondern auch auf der nachgelagerten Ebene der Gewinnabgrenzung beschränkt. Denn auf der Grundlage des AOA (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010) besitzt eine Vertreterbetriebsstätte zwar immer mindestens eine Vermitt-

---

<sup>334</sup> Vgl. dazu *Rasch*, IStR 2011, 6 ff. Die deutsche Finanzverwaltung hat sich noch nicht eindeutig geäußert, *Ditz/Bärsch/Schneider*, Ubg 2013, 493, 500.

<sup>335</sup> Nr. 32.1 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010: Also, the phrase “authority to conclude contracts in the name of the enterprise” does not confine the application of the paragraph to an agent who enters into contracts literally in the name of the enterprise; the paragraph applies equally to an agent who concludes contracts which are binding on the enterprise even if those contracts are not actually in the name of the enterprise.

<sup>336</sup> Aktuelle Überblicke zu verschiedenen Urteilen europäischer Gerichte finden sich bei *Baranger/Henie/Garibay/Gordillo/Gusmeroli*, European Taxation, April 2013, 175 (u.a. *Zimmer Ltd.*, *Dell AS*, *RocheVitaminas SA*, *Boston Scientific SpA*) und *Ditz/Bärsch/Schneider*, Ubg 2013, 493.

<sup>337</sup> OECD, Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5, 19.10.2012, Nr. 19.

<sup>338</sup> *Valta*, ISR 2013, 24, 28.

lungsfunktion, die eine Gewinnzuordnung erlaubt.<sup>339</sup> Es handelt sich aber um eine Routinefunktion, die durch eine (fiktive) Vermittlungsprovision angemessen zu vergüten ist. Der Vermittlungsprovision steht ein tatsächlicher Provisionsaufwand der Vertreterbetriebsstätte in gleicher Höhe gegenüber, wenn ein fremder Dritter oder eine inländische Konzerngesellschaft als Vertreter tätig wird.<sup>340</sup> Im Ergebnis hat der Quellenstaat dann nur Zugriff auf den höheren Gewinn der inländischen Konzerngesellschaft, die als abhängiger Vertreter tätig wird; die Vertreterbetriebsstätte erklärt dagegen einen Gewinn in Höhe von null. Aus Vereinfachungsgründen sieht daher Nr. 2 des Protokolls zu Art. 5 DBA-Österreich vor, dass keine Vertreterbetriebsstätte vorliegt, wenn die Vertretungstätigkeit der inländischen Konzerngesellschaft fremdüblich vergolten wird.<sup>341</sup> Verfügt das ausländische Unternehmen dagegen über eigenes Personal im Quellenstaat, das als abhängiger Vertreter

---

<sup>339</sup> Da die Vertreterbetriebsstätte im Unterschied zur festen Geschäftseinrichtung begrifflich eine „Person“ voraussetzt, sind per definitionem wesentliche Personalfunktionen im Quellenstaat vorhanden, die im Unterschied zu einer Serverbetriebsstätte auch Dienstleistungen erbringen können (Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 232). Übernimmt die Vertreterbetriebsstätte zudem Risiken (z.B. für Untergang des Warenlagers und/oder Forderungsausfälle), können ihr zusätzliche Wirtschaftsgüter und damit ein höherer Gewinn zugeordnet werden.

<sup>340</sup> „Nullsummentheorie“ bzw. „single taxpayer approach“, vgl. dazu *Ditz/Bärsch*, IStR 2013, 411, 415 f.; *Mödinger*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA, 2012, 211 ff. Die OECD lehnt den single taxpayer approach ab (Part I OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 235). Übt die Vertreterbetriebsstätte aber nur eine Vermittlungsfunktion aus, ohne zusätzliche Risiken zu übernehmen, bleibt es auch nach den OECD-Kriterien bei einem Gewinn von „null“.

<sup>341</sup> Nr. 2 des Protokolls zu Art. 5 DBA-Österreich lautet: „Es besteht Einverständnis, dass im Fall verbundener Unternehmen keines dieser Unternehmen als Vertreterbetriebsstätte eines anderen verbundenen Unternehmens behandelt wird, wenn die jeweiligen – ohne dieses Einverständnis sonst zur Vertreterbetriebsstätte führenden – Funktionen durch Ansatz angemessener Verrechnungspreise, einschließlich eines diesem verbleibenden Gewinns, abgegolten werden.“



handelt, ist Raum für einen (geringen) Gewinn der Vertreterbetriebsstätte.<sup>342</sup> Die Zuordnung eines höheren Gewinns wäre nur möglich, wenn die Vertreterbetriebsstätte eigene Wirtschaftsgüter wie z.B. werthaltige „marketing intangibles“ zur Steigerung ihres Absatzerfolgs einsetzen würde. In der Praxis liegen diese Wirtschaftsgüter aber oft im Ausland, wo sie einer Entrepreneur-Konzerngesellschaft zugeordnet sind.

## (2) Websites, Webhosting und Cloud Computing

Aus dem Tatbestandsmerkmal „Person“ folgt, dass weder eine Website bzw. Microsite an sich noch inländische Computerhardware eine Vertreterbetriebsstätte begründen können.<sup>343</sup> Auch der inländische Webhoster, der Hostingleistungen an ein ausländisches Unternehmen erbringt, ist in der Regel kein abhängiger Vertreter des ausländischen Unternehmens, da er nicht in den Vertragsabschluss mit dessen Kunden eingeschaltet wird.<sup>344</sup> Gleiches gilt für die Erbringung ähnlicher Dienst- oder Werkleistungen im Rahmen des Cloud Computing.

## (3) Telearbeiter und mobile Kundenberater

Spannender sind da schon die Fälle, in denen inländisches Personal für das ausländische Unternehmen tätig wird. Hier sind mehrere Fallgestaltungen zu unterscheiden: Bei inländischen Telearbeitern, die vereinbarungsgemäß in ihrer Privatwohnung tätig werden, ist zunächst zu prüfen, ob nicht bereits eine feste Geschäftseinrichtung des ausländischen Unternehmens gem. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA vorliegt. Die BFH-Rechtsprechung zu § 12 AO ist eher restriktiv und lehnt die Betriebsstätte mangels Verfügungsmacht des

---

<sup>342</sup> *Ditz/Bärsch*, IStR 2013, 411, 416. Dabei dürfte es sich um den Unterschied zwischen den Personalkosten der Vertreterbetriebsstätte und der (fiktiven) fremdüblichen Vermittlungsprovision handeln. Unterhält das ausländische Unternehmen eine Niederlassung oder ein Büro, in der das Personal arbeitet, liegt keine Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, sondern eine Betriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA vor. Für die Gewinnabgrenzung kommt es aber auf dieselben Kriterien an (Vermittlungsfunktion).

<sup>343</sup> Nr. 42.10 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

<sup>344</sup> Nr. 42.10 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

(ausländischen) Unternehmens in der Regel ab.<sup>345</sup> Der OECD-MK enthält bislang keine Aussagen zum Büro in der Wohnung des Arbeitnehmers, soll jetzt aber um eine entsprechende Passage ergänzt werden.<sup>346</sup> Danach kann im Einzelfall eine feste Geschäftseinrichtung vorliegen, wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, ständig in seinem „Home Office“ zu arbeiten, um dem Unternehmen die Kosten eines eigenen Büros zu ersparen. Diese Aussage erscheint zu weitgehend, denn aus der vertraglichen Verpflichtung des Arbeitnehmers, in seiner Privatwohnung zu arbeiten, folgt noch keine Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens.<sup>347</sup> Die OECD relativiert die Bedeutung des Home Office immerhin durch zwei weitere Feststellungen. Erstens sei der Fall in der Praxis selten relevant („will rarely be a practical issue“),<sup>348</sup> zweitens würde es sich oft um Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010 handeln, die nicht als Betriebsstätte gelten. Danach liegt keine Betriebsstätte vor, wenn zwar die hohen Anforderungen gem. § 12 AO Satz 1 erfüllt sind (Verfügungsmacht des Arbeitgebers über das Home Office), die ausgeübte Tätigkeit aber vorbereitender und/oder unterstützender Art ist. Darunter fallen z.B. das Sammeln von Informationen und die allgemeine Kontaktaufnahme mit Kunden, nicht aber Vertriebshandlungen und konkrete Supportleistungen nach dem Erwerb eines Produkts.<sup>349</sup> Der Online-Kundensupport z.B. per E-Mail, der von einem inländischen Telearbeiter durchgeführt wird, kann daher eine Betriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2010 begründen, wenn der ausländische Arbeitgeber Verfügungsmacht über das Home Office hat. Auch der angestellte inländische Programmierer, der an der Erstellung einer konkreten Software mitwirkt, könnte durch sein Home Office eine Betriebsstätte seines ausländischen Arbeitgebers begründen.<sup>350</sup>

---

<sup>345</sup> BFH, Beschl. v. 10.11.1998, I B 80/97, juris (keine Betriebsstätte, auch wenn Arbeitgeber das Home Office auf eigene Kosten ausstattet). Vgl. zur Rechtsprechung auch Beermann/*Gosch*, AO/FGO, § 12 AO Rz. 13.

<sup>346</sup> OECD, Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5, 19.10.2012, Nr. 4.

<sup>347</sup> Ähnlich Beermann/*Gosch*, AO/FGO, § 12 AO Rz. 13.

<sup>348</sup> Der Verfasser hat in der Praxis bereits mehrere Fälle erlebt; die Tendenz ist zunehmend.

<sup>349</sup> Nr. 25 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

<sup>350</sup> Nach den Erfahrungen des Verfassers werden Programmierer oft nicht als Angestellte, sondern als freie Mitarbeiter („independent consultants“) beschäftigt. In diesem Fall ist das Home Office eine Betriebsstätte des Programmierers.

Beim Einsatz mobiler Kundenberater, die annahmegemäß kein eigenes Büro unterhalten sollen, liegt eine Vertreterbetriebsstätte i.S.v. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA vor, wenn die Kundenberater Abschlussvollmacht besitzen und diese für gewöhnlich ausüben (dadurch sind zugleich die Tatbestandsvoraussetzungen eines ständigen Vertreters gem. § 13 AO erfüllt). Beschränken sich die Kundenberater auf reine Dienstleistungen (z.B. Schulung, Anpassung einer Standardsoftware an die Kundenanforderungen im Rahmen des „Customizing“), entsteht nur dann eine Betriebsstätte, wenn sie Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung haben. Das wird bei einer Tätigkeit in den Räumen des Kunden nur ausnahmsweise der Fall sein.<sup>351</sup>

#### (4) Einschaltung inländischer Vermittler und Vertreter

Während gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, 13 Satz 2 Nr. 1 AO bereits das Einholen von Aufträgen eine beschränkte Steuerpflicht auslöst, erfasst Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2010 nur den Abschluss von Verträgen durch einen abhängigen Vertreter. Daraus ergeben sich im E-Commerce mehrere Beschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts.

Die Vermittlungsleistungen der Betreiber von Vermittlungs- und Preisvergleichsportalen sowie Leistungen im Rahmen des Affiliate-Marketing fallen mangels Vertragsabschluss durch einen Vertreter schon im Ansatz nicht unter Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2010; hier werden dem ausländischen Unternehmen nur Kunden zugeführt, mit denen es dann selbst kontrahiert. Zudem ist die Einschaltung unabhängiger Vertreter, die im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln, unschädlich (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA). Ein ausländischer E-Commerce-Anbieter kann sich daher ohne steuerliches Risiko eines inländischen virtuellen Marktplatzes oder App Stores bedienen, der von einem fremden Dritten betrieben wird. Die Benutzung solcher Portale und Marktplätze begründet keine Vertreterbetriebsstätte, auch wenn der Betreiber aufgrund einer Abschlussvollmacht offen als Vertreter des ausländischen Anbieters auftritt.<sup>352</sup>

Nicht ganz so einfach gelagert sind die Fälle, in denen eine inländische Konzerngesellschaft als Portalbetreiberin auftritt und die Verträge im Namen der

---

<sup>351</sup> Vgl. dazu das Beispiel in OECD, Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5, 19.10.2012, Nr. 3.

<sup>352</sup> Z.B. als Betreiber eines App Store, der im Namen des ausländischen Anbieters dessen Software verkauft und dafür eine Provision erhält.

ausländischen Muttergesellschaft abschließt. Zwar gilt eine beherrschte Gesellschaft gem. Art. 5 Abs. 7 OECD-MA 2010 nicht bereits aufgrund ihrer Konzernangehörigkeit als abhängiger Vertreter der ausländischen Muttergesellschaft („Anti-Organ-Klausel“).<sup>353</sup> Es ist aber immer zu prüfen, ob aufgrund anderer Umstände eine rechtliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit gegenüber der Muttergesellschaft vorliegt. Eine rechtliche Abhängigkeit liegt z.B. vor, wenn die Tochtergesellschaft detaillierten Vorgaben in Bezug auf die Ausübung der Vollmacht oder einer umfassenden geschäftlichen Kontrolle durch die Muttergesellschaft unterliegt.<sup>354</sup> Trägt die Tochtergesellschaft nicht das unternehmerische Risiko ihrer Tätigkeit, etwa weil sie verlustkompensierende Zuschüsse erhält, fehlt es an der wirtschaftlichen Unabhängigkeit.<sup>355</sup>

Die gestalterische Antwort auf dieses mögliche steuerliche Risiko besteht darin, den Vertragsabschluss durch eine inländische Tochtergesellschaft vorbereiten zu lassen, die aber keine Vertretungsmacht hat und den Kunden an das ausländische Mutterunternehmen weiterleitet, das den Vertrag dann selbst abschließt.<sup>356</sup> Der OECD-MK versucht, offensichtliche Missbrauchsfälle durch Annahme einer „wirtschaftlichen Abschlussvollmacht“ einzufangen.<sup>357</sup> Danach soll eine Vertreterbetriebsstätte vorliegen, wenn die handelnde Person alle Bestandteile und Details des Vertrags ausgehandelt und den fertigen Entwurf lediglich zur Unterschrift an die Muttergesellschaft weitergereicht hat.

---

<sup>353</sup> Vgl. dazu *Görl*, in *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 5 OECD-MA Rz. 165.

<sup>354</sup> Nr. 38 und 38.3 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010.

<sup>355</sup> Nr. 38 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010; Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.2.2.

<sup>356</sup> Die Einschaltung eines unabhängigen Maklers würde gem. R 49.1 EStR zwar auch keine beschränkte Steuerpflicht auslösen. In diesem Fall müsste das ausländische Unternehmen aber eine fremdübliche Provision zahlen, die höher als die übliche Cost-Plus-Vergütung für konzernangehörige Dienstleister ausfallen dürfte.

<sup>357</sup> Nr. 33 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2010; Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.2.2. („wenn das Unternehmen rechtlich oder wirtschaftlich von dem Vertreter gebunden werden kann“). Vgl. dazu *Jacobs/Endres/Spengel*, in *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 318.

Die Anwendung dieser Ausnahmebestimmung ist aber problematisch und sehr streitanfällig, wie das konkrete Beispiel des Suchmaschinenbetreibers Google zeigt: Die Werbeverträge mit den europäischen Kunden laufen ausschließlich über eine irische Gesellschaft (Google Ireland Ltd.). In den allermeisten Fällen erfolgt der Vertragsabschluss ohne menschliche Interaktion über das AdWords-Portal, wo der Werbekunde zwischen verschiedenen Optionen auswählen kann. Google hatte jedoch in Großbritannien große Unternehmenskunden, die einen Großteil des Umsatzes ausmachten und deshalb persönlich von einer lokalen Gesellschaft betreut worden sind (Google U.K.). Nachdem sich einige „Whistleblower“ (Tippsgeber aus dem Unternehmen) beim britischen Parlament gemeldet hatten, hat das Public Accounts Committee des House of Commons einen hochrangigen Google-Vertreter vorgeladen und scharf zu den Einzelheiten der angeblichen Vorbereitungshandlungen der britischen Gesellschaft befragt. Das Protokoll der Anhörung vom 16.5.2013 liest sich stellenweise wie ein Seminar zum internationalen Steuerrecht, denn der britische Steuerberater des Google-Konzerns argumentiert sehr feinsinnig mit dem OECD-MK, um den Unterschied zwischen einer wirtschaftlichen Abschlussvollmacht und den unschädlichen Marketing-Dienstleistungen herauszuarbeiten.<sup>358</sup> Sollten die weiteren Untersuchungen der britischen Behörden ergeben, dass durch die Tätigkeiten der Google U.K. eine Vertreterbetriebsstätte der irischen Gesellschaft entstanden ist, wären folgende Korrekturen durchzuführen: Der Gewinn der Vertreterbetriebsstätte ermittelt sich aus der Differenz zwischen der (fiktiven) Vermittlungsprovision und dem Entgelt, das an Google U.K. zu zahlen ist (vermutlich ein geringer Betrag, falls der Vertreterbetriebsstätte nicht ausnahmsweise werthaltige Marketing-Intangibles zuzuordnen waren). Bei Google U.K. findet eine Verrechnungspreiskorrektur statt (Ersetzung der Cost-Plus-Vergütung durch eine angemessene Vermittlungsprovision), was zu einer spürbaren Gewinnerhöhung führen könnte. Das Mehrergebnis für den britischen Fiskus käme also nicht unmittelbar aus der Vertreterbetriebsstätte, sondern mittelbar aus der Korrektur bei der inländischen Konzerngesellschaft Google U.K.

#### (5) Warenlager und Logistikanlagen

Inländische Warenlager bzw. Lagerhalter, die nach nationalem Recht eine Betriebsstätte (§ 12 AO Satz 2 Nr. 5 AO) begründen oder als ständiger Vertreter einzuordnen sind (§ 13 Satz 2 Nr. 2 AO), gelten auf Abkommensebe-

---

<sup>358</sup> Protokoll der Anhörung v. 16.5.2013 (PDF-Datei): <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201314/cmselect/cmpubacc/uc112-i/uc112.pdf>. Vgl. dazu auch den Bericht von *Martin*, TNI 2013 (Vol. 70), 823.

ne nicht als Betriebsstätte bzw. Vertreterbetriebsstätte. Dies ergibt sich für das Warenlager aus Art. 5 Abs. 4 Buchst. a und b OECD-MA 2010 (Hilfstätigkeit), und der Lagerhalter ist mangels Abschlussvollmacht kein abhängiger Vertreter. Die höhere Betriebsstättenschwelle des OECD-MA 2010 führt hier zu einer deutlichen Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, die in der Praxis des grenzüberschreitenden Online-Versandhandels auch in prominenten Fällen genutzt wird.<sup>359</sup> Zwar sieht die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern vor, dass ein Auslieferungslager die fehlende Abschlussvollmacht eines ständigen Vertreters ersetzen kann.<sup>360</sup> Diese Modifikation der Vertreterbetriebsstätte spielt jedoch im Verhältnis zu anderen Industrieländern keine Rolle.<sup>361</sup>

### **c. Zwischenergebnis zur Beschränkung deutscher Besteuerungsrechte**

Die Untersuchung des Abkommensrechts hat ergeben, dass die Einkünfte aus den verschiedenen E-Commerce-Geschäftsmodellen größtenteils unter Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010 (Unternehmensgewinne) fallen, zu einem geringen Teil auch unter Art. 12 Abs. 1 OECD-MA 2010 (Lizenzgebühren). Beide Verteilungsnormen sehen grundsätzlich eine ausschließliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Unternehmens vor, weshalb eine etwaige beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 EStG zurücktreten muss (z.B. bei „betriebsstättenlosen“ gewerblichen Einkünften aus der Nutzungsüberlassung von Rechten gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG). Bedient sich der ausländische Anbieter aber einer inländischen (Vertreter-)Betriebsstätte, bleibt das Besteuerungsrecht gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, 12 und 13 AO auch auf Abkommensebene erhalten. Dabei ist jedoch erstens zu beachten, dass Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010 bestimmte Hilfstätigkeiten ausklammert, die nach deutschem Recht eine beschränkte Steuerpflicht auslösen. Neben dieser erhöhten Besteuerungsschwelle wirkt sich zweitens auch der AOA als weitere Beschränkung aus, denn die Anknüpfung der Gewinnabgrenzung an wesentliche Personalfunktionen verhindert im Ergebnis die Besteuerung einer inländischen Serverbetriebsstätte und anderer vollautomatischer IT-Anlagen.

---

<sup>359</sup> Der Betrieb inländischer Logistikzentren durch konzernangehörige Dienstleister ist z.B. Teil der Amazon-Struktur, wobei die Versandhandelsgesellschaft in Luxemburg ansässig ist.

<sup>360</sup> In Anlehnung an Art. 5 Abs. 5 Buchst. b des UN-MA. Vgl. dazu *Valta*, ISR 2013, 186, 187.

<sup>361</sup> Das DBA-Luxemburg z.B. enthält diese Erweiterung nicht, weshalb Luxemburg als Standort für den Online-Versandhandel geeignet ist.

<b>Segment</b>	<b>Geschäftsmodell/ Tätigkeit</b>	<b>beschr. Steuer- pflicht</b>	<b>DBA- Besteuerungsrecht</b>
<b>B2B</b>	Online-Vertrieb bewegl. WG	nein („Direktgeschäft“)	nein
	Online-Vertrieb „digitaler Produkte“	nein, str. bei Software	nein
	Betreiben eines vir- tuellen Marktplatzes	nein	nein
	AppStore	nein, str. bei Software	nein
	Werbeleistungen und RTB	grds. nein, Ausnah- me „Verwertung von Darbietungen“ (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG)	nein
	Informationsdienste und Datenbanken	nein	nein
	Content Acquisition und Newsfeeds	ja, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG	nein
	Finanzdienst- leistungen	nein	nein
	Webhosting	grds. nein, Ausnah- me Nutzungsüberlas- sung von Fotografien (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG)	nein
	Cloud Computing	nein	nein
Outsourcing von Geschäftsprozessen	nein	nein	
<b>B2C</b>	Online- Versandhandel	nein („Direktgeschäft“)	nein
	Online-Vertrieb „digitaler Produkte“	nein	nein
	Streaming und Internet-Radio	grds. nein, Ausnah- me „Verwertung von Darbietungen“ (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG)	nein

<b>Segment</b>	<b>Geschäftsmodell/ Tätigkeit</b>	<b>beschr. Steuer- pflicht</b>	<b>DBA- Besteuerungsrecht</b>
<b>B2C</b>	Verkaufs- und Versteigerungsplattformen	nein	nein
	Vermittlungs- und Preisvergleichsseiten	nein	nein
	Online-Banking und Online-Bezahldienste	nein	nein
	Online-Gaming	nein	nein
	Social Media	nein	nein
	Online-Zeitungen	nein	nein
	Cloud Computing	nein	nein
Online-Fernunterricht (MOOC)	nein	nein	nein
<b>Inländische Hilfsfunktionen</b>	Verwendung eigener inländischer Hardware (z.B. „dedizierter Server“)	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 12 AO)	ja (Art. 5 Abs. 1, 7 Abs. 1), aber kein Gewinn ohne Personalfunktionen
	eigenes inländisches Support-Center	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 12 AO)	ja (Art. 5 Abs. 1, 7 Abs. 1)
	eigene inländische Warenlager und Logistikanlagen	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 12 AO)	nein (Art. 5 Abs. 4)
	Nutzung von Banner Space und Microsites auf inländischen Webservern von Geschäftspartnern	nein	nein



<b>Segment</b>	<b>Geschäftsmodell/ Tätigkeit</b>	<b>beschr. Steuer- pflicht</b>	<b>DBA- Besteuerungsrecht</b>
<b>Inländische Hilfsfunktionen</b>	Vertrieb unter Einschaltung der inländischen Online-Plattform eines Drittanbieters	grds. nein, Ausnahme ist Vermittler, der außerhalb seiner ordentl. Geschäftstätigkeit handelt (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO und R 49 Abs. 1 EStR)	nein (Art. 5 Abs. 5 und 6)
	Inanspruchnahme inländischer Vertreter und Vermittler	grds. nein, Ausnahme ist Vermittler, der außerhalb seiner ordentl. Geschäftstätigkeit handelt (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO und R 49 Abs. 1 EStR)	grds. nein (Art. 5 Abs. 5 und 6)
	Inanspruchnahme inländischer Dienstleister	nein	nein
	Lagerung und Auslieferung von Waren durch inländische Logistikdienstleister	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO)	nein (Art. 5 Abs. 4)
	inländischer DENIC-Ansprechpartner für die Domainregistrierung	wohl nein (kein ständiger Vertreter i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO)	nein
	nichtselbständige „Telearbeiter“ in inländischer Privatwohnung	grds. nein, es sei denn Auftreten nach außen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO)	grds. nein
	mobile nichtselbständige Kundenberater	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO)	nein (Art. 5 Abs. 5)

### **III. Internationale Gewinnverlagerung im Electronic Commerce**

#### **1. Keinmalbesteuerung statt Vermeidung der Doppelbesteuerung?**

Der Überblick zur beschränkten Steuerpflicht einschließlich der DBA-Verteilungsnormen hat ergeben, dass Deutschland bei den typischen E-Commerce-Geschäften praktisch kein Besteuerungsrecht als Quellenstaat hat. Im Ergebnis können ausländische E-Commerce-Unternehmen Milliardenumsätze im Inland erzielen, ohne dass daraus ein nennenswertes inländisches Ertragsteueraufkommen resultiert. Dieser Befund klingt dramatisch, ist aber weder neu noch überraschend. Denn die traditionellen Regeln des internationalen Steuerrechts sind auf wirtschaftlich konkurrenzfähige Industriestaaten zugeschnitten, deren Unternehmen grenzüberschreitend tätig sind und symmetrische Wirtschaftsbeziehungen schaffen. Die Begrenzung der Quellenbesteuerung auf territorial verwurzelte Betriebsstättensachverhalte erleichtert den internationalen Handel und verringert die Gefahr einer ökonomisch ineffizienten Doppelbesteuerung. Da die Besteuerung der Exportgewinne im jeweiligen Ansässigkeitsstaat stattfindet, der das Welteinkommensprinzip zur Anwendung bringt, konnten nach bisherigem Verständnis auch keine ungewollten Aufkommensverluste eintreten. Denn dem weitgehenden Verzicht auf die Besteuerung des Importgeschäfts steht der unbehinderte steuerliche Zugriff auf das Exportgeschäft der im Inland ansässigen Steuerpflichtigen gegenüber.<sup>362</sup>

Auch im E-Commerce bestand anfangs die Hoffnung, dass sich ein wirtschaftliches Gleichgewicht zwischen den Industriestaaten einstellen würde. Die USA traten deshalb vehement für die Beibehaltung der bisherigen Regeln ein, wobei die skeptischen Europäer immerhin ein fiskalisches Sicherheitsnetz in Gestalt der Mehrwertsteuer auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen aufspannen durften. Das Kompromissergebnis der Ottawa-Konferenz von 1998 bestand daher im Wesentlichen darin, dass die USA als Ansässigkeitsstaat die Direktgeschäfte ihrer global agierenden IT-Unternehmen besteuern können, während Europa diese Geschäfte im Rahmen der harmonisierten Mehrwertsteuer im jeweiligen Bestimmungsland erfasst.

Fünfzehn Jahre nach der Ottawa-Konferenz muss man konstatieren, dass sich die Hoffnung auf ein wirtschaftliches Gleichgewicht im E-Commerce nicht recht erfüllt hat. US-amerikanische Unternehmen dominieren inzwi-

---

<sup>362</sup> Wobei Deutschland diese Besteuerungsmöglichkeit nicht voll ausschöpft, da aktive Betriebsstättengewinne und Schachteldividenden aktiver Auslandsgesellschaften freigestellt werden.

schen große Teile des B2B- und des B2C-Geschäfts in Europa und Asien, die Quasi-Monopolstellung der Google-Suchmaschine ist wohl das bekannteste Beispiel.<sup>363</sup> Ist die marktbeherrschende Stellung erst einmal erobert, kann ein dominierender Anbieter wie Google auch entsprechende Monopolrenditen erzielen, aus denen sich eine unerschöpfliche Kriegskasse für die weitere Expansion speist.<sup>364</sup> Auf der Grundlage des Ottawa-Kompromisses müsste wenigstens eine Besteuerung der Gewinne im Ansässigkeitsstaat USA stattfinden, was auch den damaligen Kernforderungen nach ökonomischer Effizienz, Wettbewerbsneutralität und Steuergerechtigkeit entsprechen würde. Dies ist jedoch nicht der Fall, denn es ist den US-Unternehmen gelungen, einen großen Teil der im Ausland erwirtschafteten Gewinne in Niedrigsteuerländer umzuleiten, wo sie keiner laufenden Besteuerung unterliegen. Nach aktuellen Schätzungen haben internationale US-Unternehmen aller Branchen ca. 1,9 Billionen Dollar in niedrig besteuerten Auslandsgesellschaften angehäuft,<sup>365</sup> wovon auf Google ca. 33,3<sup>366</sup> und auf Apple sogar ca. 102 Mrd. Dollar entfallen.<sup>367</sup>

---

<sup>363</sup> In Deutschland beträgt Googles Marktanteil bei den Suchanfragen ca. 96 %, [http://www.focus.de/digital/internet/netzoeconomie-blog/suchmaschinen-googles-marktanteil-steigt-auf-96-prozent-in-deutschland\\_aid\\_723240.html](http://www.focus.de/digital/internet/netzoeconomie-blog/suchmaschinen-googles-marktanteil-steigt-auf-96-prozent-in-deutschland_aid_723240.html). Lediglich in China haben kulturelle Unterschiede und auch staatliche Eingriffe dazu geführt, dass sich sowohl eine andere Suchmaschine (Baidu) als auch eine andere Versteigerungsplattform (Taobao) etablieren konnten.

<sup>364</sup> Der Google-Konzernabschluss weist auf den 31.12.2012 ca. 48 Mrd. Dollar an liquidem Vermögen aus (cash, cash equivalents and marketable securities), davon ca. 11 Mrd. Dollar in US-Staatsanleihen (Form 10-K 2012, 68).

<sup>365</sup> Senator *Carl Levin*, Opening Statement v. 21.5.2013, U.S. Senate Permanent Subcommittee on Investigations, Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2/Apple Inc.

<sup>366</sup> Google verfügt über 33,3 Mrd. Dollar Auslandsgewinne, die bislang keiner nennenswerten Besteuerung unterlegen haben und auch in absehbarer Zeit nicht an die US-Muttergesellschaft ausgeschüttet werden sollen („indefinitely reinvested“; Form 10-K 2012, 86),

<sup>367</sup> Im Apple-Konzernabschluss auf den 30.9.2012 ist liquides Vermögen in Höhe von ca. 121 Mrd. Dollar ausgewiesen (Form 10-K 2012, 54), das u.a. aus US-Staatsanleihen besteht (ca. 20 Mrd. Dollar). Die Untersuchung des Permanent Subcommittee on Investigations des US-Senats hat ergeben, dass Apple ca. 102 Mrd. Dollar in drei irischen Konzerngesellschaften angesammelt hat, die praktisch fast keine Steuern zahlen (Memorandum der Senatoren *Carl Levin* und *John McCain* v. 21.5.2012, Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code Part 2 – Apple Inc., 5, <http://www.hsgac.senate.gov/download/?id=CDE3652B-DA4E-4EE1-B841-AEAD48177DC4>).

Bei den internationalen US-Technologieunternehmen handelt es sich fast ausnahmslos um börsennotierte Konzerne, die den hohen Wachstums- und Renditeerwartungen ihrer Aktionäre ausgesetzt sind. Erfolgsorientierte Vergütungssysteme schaffen einen zusätzlichen Anreiz, den Gewinn je Aktie zu steigern. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind auch Ertragsteuern letztlich nur Kosten, die den Unternehmensgewinn verringern.<sup>368</sup> Es überrascht daher nicht, dass steuermindernde Gestaltungen ebenso zum Tagesgeschäft der amerikanischen Unternehmen gehören wie andere regelmäßige Kostensenkungsprogramme.<sup>369</sup> Die E-Commerce-Unternehmen sind erst seit Mitte der neunziger Jahre entstanden und ziehen ihre Wertschöpfung vorrangig aus verlagerungsfähigen immateriellen Wirtschaftsgütern. Daher konnten sie von Anfang an steueroptimierte internationale Konzernstrukturen schaffen. Ein Unternehmensvorstand, der diese rechtmäßigen Gestaltungsmöglichkeiten nicht nutzen wollte, wäre betriebswirtschaftlich fehl am Platz und würde auch seine aktienrechtliche Gewinnmaximierungspflicht gegenüber den Aktionären verletzen.<sup>370</sup> Trifft der unbedingte Wille zur Nutzenmaximierung dann auf ein chaotisches internationales „Steuersystem“, das aus Schlupflöchern, offenen Scheunentoren und staatlichen Helfern besteht, ist die Keimnalbesteuerung der Gewinne erreichbar.

Die verschiedenen Gestaltungsmodelle der US-Unternehmen und die Defizite gerade des amerikanischen Außensteuerrechts sind zwei wesentliche Ursachen der internationalen Gewinnverlagerung im Konzern. Sie werden im Folgenden zunächst allgemein dargestellt (2.) und dann anhand von drei Fallstudien konkret erläutert (3.).<sup>371</sup>

---

<sup>368</sup> Hey, in Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler, Leitgedanken des Rechts Bd. II, 2013, 1657, 1659.

<sup>369</sup> Vgl. dazu die preisgekrönte Artikelserie „But Nobody Pays That“ von *D. Kocieniewski* in der New York Times, [http://topics.nytimes.com/top/features/timestopics/series/but\\_nobody\\_pays\\_that/index.html](http://topics.nytimes.com/top/features/timestopics/series/but_nobody_pays_that/index.html).

<sup>370</sup> Schön, in Krieger/Lutter/Schmidt, FS Hoffmann-Becking, 2013, 1085, 1089 ff.

<sup>371</sup> Die Abschnitte 2. und 3. beruhen im Wesentlichen auf bereits veröffentlichten Vorarbeiten des Verfassers. Es handelt sich um folgende Aufsätze: Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 369; Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, *IStR* 2013, 180; OECD und G-20: Finanzminister nehmen internationale Steuergestaltung im E-Commerce ins Visier, *IStR-Länderbericht* 2013, 17; Senatsausschuss untersucht internationale Steuergestaltung des Apple-Konzerns, *IStR-Länderbericht*, 2013, 59. Für die Untersuchung wurden ausschließlich öffentlich zugängliche Informationsquellen verwendet (insbesondere Protokolle von Parlamentsanhörungen, Fachaufsätze, Presseberichte und Konzernabschlüsse).

## 2. Gestaltungs- und Gewinnverlagerungsstrategien amerikanischer IT-Konzerne

### a. Diskrepanz zwischen nominaler und effektiver US-Körperschaftsteuerbelastung

Der Anreiz für „aggressive“ internationale Steuergestaltung ist in den USA besonders groß, weil es sich um ein „Hochsteuerland“ handelt, das sich bislang dem globalen Steuerwettbewerb entzogen hat. Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erfasst alle nach US-Recht gegründeten Kapitalgesellschaften; Bemessungsgrundlage ist das Welteinkommen.<sup>372</sup> Der Körperschaftsteuersatz auf Bundesebene beträgt 35 %, <sup>373</sup> dazu kommt in der Regel noch eine Körperschaftsteuer des jeweiligen Bundesstaats, in dem die Kapitalgesellschaft ihr Stammhaus oder eine Betriebsstätte hat. Die kumulierte Steuerbelastung in Kalifornien, wo zahlreiche Muttergesellschaften international tätiger Technologiekonzerne angesiedelt sind, beläuft sich z.B. auf knapp 41 %, <sup>374</sup> was deutlich über dem Steuerniveau in Europa und den meisten Schwellenländern liegt. <sup>375</sup> Die hohe US-Steuerbelastung trifft nicht nur die inländischen Einkünfte, sondern grundsätzlich auch die im Ausland erwirtschafteten Konzerngewinne. Denn das amerikanische Außensteuerrecht folgt dem Leitprinzip der Kapitalexporthneutralität und verwendet dementsprechend die Anrechnungsmethode für ausländische Betriebs-

---

<sup>372</sup> §§ 11(a), 61(a) IRC (taxation of worldwide income = Welteinkommensprinzip).

<sup>373</sup> § 11(b)(1)(D) IRC. Es handelt sich um den Spitzensteuersatz, der ab einem zVE von mehr als 10 Mio. Dollar zur Anwendung kommt.

<sup>374</sup> Die kalifornische Franchise Tax beträgt 8,84 %, ist aber von der Bemessungsgrundlage der Federal Income Tax abziehbar (§ 164(a)(1) IRC).

<sup>375</sup> Laut OECD-Datenbank beträgt der kombinierte US-Spitzensteuersatz 39,1 % (Wert für 2012). Japan bewegt sich aufgrund einer befristeten Sonderabgabe auf ähnlich hohem Niveau (39,5 %), danach folgen Frankreich (34,4 %) und Belgien (34 %). Der deutsche Spitzensteuersatz liegt mit 30,2 % deutlich niedriger (<http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/oecdtaxdatabase.htm>). Das amerikanische U.S. Government Accountability Office hat gerade einen US-Durchschnittssteuersatz von lediglich 13 % ermittelt, Effective Tax Rates Can Differ Significantly from the Statutory Rate, Mai 2013 (GAO-13-520, <http://www.gao.gov/products/GAO-13-520>).

stättengewinne, wodurch die Steuerbelastung auf das inländische Niveau hochgeschleust wird.<sup>376</sup>

Auch Auslandsinvestitionen über Tochterkapitalgesellschaften unterliegen letztlich der hohen US-Steuerbelastung. Zwar erkennt das US-Steuerrecht das Trennungsprinzip an; eine grenzüberschreitende Konsolidierung bzw. Gruppenbesteuerung ist nicht vorgesehen. Der mit der Abschirmwirkung der ausländischen Kapitalgesellschaft verbundene Stundungseffekt („deferral“) endet aber spätestens, wenn der Gewinn an die US-Muttergesellschaft ausgeschüttet wird. Die Dividende ist im Inland voll steuerpflichtig,<sup>377</sup> wobei die ausländische Vorbelastung mit Körperschaftsteuer auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft und eine etwaige Quellensteuer auf die US-Steuerschuld unilateral angerechnet werden, um eine Doppelbelastung bzw. Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>378</sup> Erzielt eine inländerbeherrschte ausländische Kapitalgesellschaft niedrig besteuerte passive Einkünfte, kommt es sogar zu einer laufenden Zurechnung der thesaurierten Gewinne an die US-Anteils-eigner (Hinzurechnungsbesteuerung gemäß Subpart F des Internal Revenue Code).<sup>379</sup>

Diese steuerrechtliche Ausgangslage müsste sich eigentlich in hohen Konzernsteuerquoten von mindestens 35 % widerspiegeln, zumal börsennotierte Unternehmen die liquiden Mittel ihrer Auslandstöchter früher oder später für Inlandsinvestitionen, Gewinnausschüttungen und Aktienrückkäufe benötigen. In Anbetracht der verschiedenen Instrumente der Hochschleusung auf

---

<sup>376</sup> Die Kapitalexportneutralität wird allerdings durch einen Anrechnungshöchstbetrag eingeschränkt, der im Ergebnis die Erstattung ausländischer Steuern durch den US-Fiskus verhindert (§ 904 IRC). Auch der Besteuerungsaufschub, der durch Verwendung einer aktiven ausländischen Tochtergesellschaft erzielt werden kann, passt nicht zum Leitbild der Kapitalexportneutralität. S. dazu *Bauen*, Das internationale Steuerrecht der USA, 2. Aufl. 2007, 143.

<sup>377</sup> § 61(a)(7) IRC. § 243 IRC sieht einen Beteiligungsabzug nur für bestimmte Gewinnausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften vor (dividends received deduction), deren Gewinne mit regulärer US-Körperschaftsteuer vorbelastet sind.

<sup>378</sup> Direct und indirect foreign tax credit gem. §§ 901, 902, 904 IRC. Die ausländischen Gewinne werden für Zwecke der Ermittlung des jeweiligen Anrechnungshöchstbetrags in niedrig besteuerte passive und sonstige Einkünfte eingeteilt. Etwaige Anrechnungsüberhänge können zehn Jahre lang vorgetragen werden.

<sup>379</sup> §§ 951–964 ff. IRC. Etwaige ausländische Ertragsteuern auf den Hinzurechnungsbetrag sind gem. § 960 IRC anrechenbar.

das US-Steuerniveau dürfte insbesondere eine unbelastete Auslandsthesaurierung „passiver“ Einkünfte aus der Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter nicht möglich sein. Betrachtet man aber die Geschäftsberichte der großen börsennotierten Technologiekonzerne, ergibt sich ein ganz anderes Bild.<sup>380</sup>

Die auffällige Diskrepanz zwischen nominaler und tatsächlicher Steuerbelastung der IT-Konzerne hat in den USA eine breite Diskussion ausgelöst,<sup>381</sup> einen Untersuchungsausschuss des Senats auf den Plan gerufen<sup>382</sup> und umfassende Reformvorschläge der Bundesregierung unter Präsident Obama provoziert.<sup>383</sup> Im Verlauf der öffentlichen Diskussion sind systemwidrige Besteuerungslücken und die darauf aufbauenden Gestaltungsmodelle einzelner US-Unternehmen bekannt geworden, die hier näher dargestellt werden sollen (b.). Die verschiedenen Gestaltungen sind aus der Sicht des Praktikers hochgradig spannend, haben aber die betroffenen Unternehmen und den US-Fiskus in ein „Steueroasen-Dilemma“ geführt, aus dem es keinen leichten Ausweg gibt. Zudem erzeugt das Zusammenspiel von internationaler Steuergestaltung und US-Rechnungslegungsvorschriften eine Aussperrungswirkung, die eine Fehlallokation von Kapital in bisher nicht dagewesenem Ausmaß verursacht (c.).

---

<sup>380</sup> S. dazu den Überblick für das Jahr 2010 bei *M. A. Sullivan*, TNI 2012 (Vol. 65), 655: Apple 24 %, Oracle 25 %, Microsoft 25 %, Google 20 %.

<sup>381</sup> Z.B. <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>; <http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>.

<sup>382</sup> Das Permanent Subcommittee on Investigations des US-Senats hat am 20.9.2012 eine öffentliche Anhörung zur Gewinnverlagerung in Steueroasen durchgeführt. Eine Videoaufzeichnung der fünfstündigen Anhörung sowie die Stellungnahmen der Sachverständigen und Zeugen sind öffentlich zugänglich (<http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-us-tax-code>).

<sup>383</sup> The President's Framework for Business Tax Reform v. 22.2.2012 (<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/The-Presidents-Framework-for-Business-Tax-Reform-02-22-2012.pdf>), s. dazu *Puls*, IStR 2012, 335. Geplant ist außerdem die Hinzurechnungsbesteuerung von bestimmten „Übererträgen“ (excess returns) einer US-beherrschten Auslandsgesellschaft, auf die zuvor immaterielle Wirtschaftsgüter übertragen worden sind (*Wolff*, IStR-Länderbericht 7/2012, 46, 47).

## **b. Steuerliche Gestaltungstechnik und Rechnungslegungsvorschriften**

Die IT-Konzerne verfolgen im Wesentlichen fünf Gestaltungsziele: Verlagerung gewinnträchtiger immaterieller Wirtschaftsgüter auf niedrig besteuerte Oasengesellschaften (aa.), weitgehende Eliminierung ausländischer Steuern in den Quellenstaaten (bb.), dauerhafte Hinauszögerung der US-Besteuerung durch Thesaurierung der Auslandsgewinne unter Ausschaltung der US-Hinzurechnungsbesteuerung (cc.), Vermeidung der Passivierung latenter Steuern nach U.S. GAAP (dd.) und Rückführung der Auslandsliquidität ohne Auslösung der US-Dividendenbesteuerung (ee.).

### aa. Verlagerung von immateriellen Wirtschaftsgütern in Steueroasen

Am Anfang der Gestaltungsüberlegungen stehen die Auswahl eines Niedrigsteuerlandes sowie die möglichst steuerneutrale Übertragung von Kapital und Wirtschaftsgütern auf die dortige Konzerngesellschaft. Da eine inländerbeherrschte Auslandsgesellschaft (CFC)<sup>384</sup> als selbständiges Steuersubjekt anerkannt wird, kann die Oasengesellschaft grundsätzlich als Kapital- und Lizenzgeber für andere Konzerngesellschaften auftreten, was die wirtschaftliche Grundlage für die spätere Gewinnverlagerung in die Steueroase bildet. Beliebte Standorte für Offshore-Gesellschaften sind die Cayman Islands und die Bermudas, die weder Körperschaftsteuern noch Quellensteuern auf Dividenden erheben. In Betracht kommen aber auch Länder, die zwar Ertragsteuern erheben, jedoch bestimmte Einkünfte von der Besteuerung ausnehmen, um ausländische Investitionen anzulocken.<sup>385</sup>

Der direkte Weg zur Vorbereitung einer Gewinnverlagerung wäre die grenzüberschreitende Einlage eines bereits fertig entwickelten immateriellen Wirtschaftsguts in die Oasengesellschaft, die dann ihrerseits Lizenzen an andere Konzerngesellschaften in Hochsteuerländern vergibt. Dieser Weg wird in der Praxis jedoch durch die US-Verrechnungspreisgrundsätze blockiert,

---

<sup>384</sup> Eine ausländische Gesellschaft wird als controlled foreign corporation (CFC) eingeordnet, wenn ein oder mehrere US-Gesellschafter, die jeweils mit mindestens 10 % beteiligt sind, allein oder zusammen mehr als 50 % des Kapitals oder der Stimmrechte halten. Ausgefeilte Zurechnungsregeln erfassen auch mittelbare Beteiligungen (§§ 951 bis 954 IRC).

<sup>385</sup> Dazu gehören auch einige europäische Staaten wie z.B. Irland (regulärer Steuersatz 12,5 %, aber bislang „großzügige“ Regelungen für doppelt ansässige Kapitalgesellschaften und Verrechnungspreisgestaltung) und Luxemburg (stark ermäßigte Besteuerung von Gewinnen aus der Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter).



die nicht nur die Aufdeckung der im Zeitpunkt der Übertragung vorhandenen stillen Reserven erzwingen, sondern auch spätere Gewinne der Oasengesellschaft im Rahmen der „super-royalty rule“ abschöpfen.<sup>386</sup> Die Lizenzierung von Rechten an die Oasengesellschaft, die dann Unterlizenzen erteilt, ist ebenfalls kein gangbarer Weg. Denn auch die an die US-Muttergesellschaft zu zahlende Lizenzgebühr unterliegt einer laufenden Verrechnungspreiskorrektur nach Maßgabe der „super-royalty rule“.<sup>387</sup>

Die US-Unternehmen haben jedoch einen Ausweg gefunden, die Abschöpfungswirkung der „super-royalty rule“ zu unterlaufen: Die Oasengesellschaft wird mit einem hohen Eigenkapital ausgestattet, so dass sie sich mit einem Kostenbeitrag direkt an der Entwicklung des immateriellen Wirtschaftsguts beteiligen kann. Im Rahmen des cost sharing arrangement (CSA), das einem Umlagevertrag ähnelt, entsteht ein Teil des immateriellen Wirtschaftsguts (z.B. die für das Ausland bestimmte Version einer Software) originär im Vermögen der Oasengesellschaft, ohne dass vorher eine gewinnrealisierende Übertragung oder Lizenzierung durch die US-Muttergesellschaft erforderlich wäre. Hatte die US-Muttergesellschaft bereits Entwicklungsarbeiten geleistet, konnte die Oasengesellschaft nach früherem Recht sogar noch nachträglich durch eine verhältnismäßig geringe Ausgleichszahlung in die

---

<sup>386</sup> Gem. § 367a(1) IRC kann die Übertragung nicht als steuerneutrale Sacheinlage gem. § 351 IRC behandelt werden. Stattdessen fingiert § 367(d) IRC den Verkauf des immateriellen Wirtschaftsguts gegen ein erfolgsabhängiges Entgelt, das in jährlichen Raten während der voraussichtlichen Nutzungsdauer des immateriellen Wirtschaftsguts anfällt. Die Raten entsprechen den Einkünften, die dem übertragenen Wirtschaftsgut zuzuordnen sind („commensurate with the income attributable to the intangible“). Der deutsche Gesetzgeber hat diesen Mechanismus übrigens als Vorbild für die Anpassungsklausel in § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG verwendet.

<sup>387</sup> § 482 Satz 2 IRC. Die Lizenzgebühr muss den Einkünften entsprechen, die dem zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut zuzuordnen sind.

laufende Entwicklung einsteigen („buy in payment“).<sup>388</sup> Die US-Finanzverwaltung hat CSAs und Buy-ins in gewissen Grenzen zugelassen,<sup>389</sup> weil sich in der Entwicklungsphase grundsätzlich nicht absehen lässt, ob das konkrete Produkt Erfolg haben wird. Stellt sich das Produkt später als Flop heraus, steht der amerikanische Fiskus sogar als Gewinner da, denn die von der ausländischen Konzerngesellschaft übernommenen Entwicklungskosten können nicht von den inländischen Einkünften abgezogen werden.

Die steuerliche Anerkennung der gemeinsamen Herstellung von immateriellen Wirtschaftsgütern im IT-Bereich hat jedoch zwei strukturelle Schwächen, die von den US-Unternehmen konsequent ausgenutzt worden sind. Erstens können substanzlose Oasengesellschaften, die keine eigenen Entwicklungsressourcen besitzen, als bloße Kapitalgeber zu Mitentwicklern und Eigentümern gewinnträchtiger Immaterialgüterrechte werden. Dies entspricht zwar vordergründig dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn die Kostenbeiträge der Auslandsgesellschaft nach Maßgabe der anwendbaren Verrechnungspreismethode angemessen sind. Gleichwohl würde ein finanzstarkes Softwareunternehmen wie z.B. Microsoft niemals einen konzernfremden Kapitalgeber in dieser Weise an der Entwicklung und Verwertung eines Produkts beteiligen, das den Kern des Unternehmenserfolgs ausmacht. Der Fremdver-

---

<sup>388</sup> Der U.S. Tax Court musste im Veritas-Fall über die nachträgliche Korrektur des Entgelts für einen cost sharing buy-in entscheiden (133 TC 14 [1999]). Der Internal Revenue Service hatte den Eintritt der irischen Tochtergesellschaft in den Umlage- und Entwicklungsvertrag als gewinnrealisierenden Teilverkauf des Auslandsgeschäfts des Veritas-Konzerns eingeordnet und eine sehr hohe Steuernachforderung nebst Strafzuschlägen festgesetzt. Nach Auffassung des Tax Court war diese Verrechnungspreiskorrektur aber willkürlich und rechtswidrig, weil sie über die Grenzen der ursprünglichen cost sharing regulations in Reg. § 1.482-7 hinausging. Stattdessen wandte das Gericht die Preisvergleichsmethode an. Dabei griff es auf eingeschränkt vergleichbare Verträge mit fremden Dritten zurück, die eine sehr viel geringere Vergütung vorsahen. Die Veritas-Entscheidung war ein schwerer Rückschlag für die US-Finanzverwaltung, die in einer Reihe ähnlicher Verrechnungspreisfälle hohe Steuernachzahlungen festgesetzt hatte.

<sup>389</sup> Die cost sharing regulations, die einen Teil der Einkommensteuerrichtlinien zu § 482 IRC bilden (Reg. § 1.482-7), sind Ende 2011 erheblich verschärft worden, vgl. dazu *Brauner*, Cost Sharing and the Acrobatics of Arm's Length Taxation, Univ. of Florida Legal Studies Research Paper No. 2010-19, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1651334](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1651334).

gleichgrundsatz passt hier nach Auffassung von Kritikern schon im Ansatz nicht.<sup>390</sup>

Zweitens ist das Chance-Risiko-Verhältnis bei Entwicklungen im IT-Bereich nicht ausgewogen. Denn mit einem erfolgreichen Produkt, das wie z.B. das Windows-Betriebssystem oder Microsoft Office weltweit verkauft werden kann, lässt sich ein Vielfaches der Entwicklungskosten verdienen. Auch muss die US-Muttergesellschaft bei mehreren Projekten nur einen „Volltreffer“ landen, damit sich die Bemühungen zur Gewinnverlagerung insgesamt lohnen. Hat das Produkt zudem noch eine dominierende Marktposition erlangt, erhöhen sich automatisch die Absatzchancen des Nachfolgeprodukts. Das cost sharing mit der Oasengesellschaft ist ab diesem Zeitpunkt ein steuerlicher Selbstläufer.

#### bb. Minimierung der Steuerbelastung im Quellenstaat

Die Produkte und Dienstleistungen der IT-Branche lassen sich nur in entwickelten Märkten großvolumig verkaufen. Bei den Quellenstaaten handelt es sich daher um andere Industrieländer, asiatische Schwellenländer und – im Fall von Microsoft – sogar um die USA selbst.<sup>391</sup> Werden die IT-Leistungen direkt über das Internet erbracht, was zunehmend der Fall ist, besteht von Anfang an kein Bedarf für eine physische Unternehmenspräsenz im Quellenstaat. Dadurch werden die herkömmlichen Anknüpfungspunkte für eine (be-

---

<sup>390</sup> *Durst*, TNI 2012 (Vol. 68), 933, 934; *Kleinbard*, TNI 2012 (Vol. 68), 499, 502. Der OECD-Diskussionsentwurf zur Zurechnung der Erträge aus immateriellen Wirtschaftsgütern v. 30.7.2013 hat diese Kritik bereits aufgenommen und stellt nunmehr darauf ab, ob ein Unternehmen ausreichendes Personal hat, um die immateriellen Wirtschaftsgüter entweder selbst zu entwickeln oder zumindest die Auftragsentwicklung steuern zu können.

<sup>391</sup> Microsoft hat nicht nur die Gewinne aus dem Auslandsgeschäft, sondern auch einen Teil der Gewinne aus dem US-Geschäft in Steueroasen verlagert („Vertrieb vom Inland über das Ausland zurück in das Inland“). Das Unternehmen hat eine Tochtergesellschaft, die auf Puerto Rico ansässig ist und dort kaum besteuert wird. Die Tochtergesellschaft hat durch einen Buy-in das Vertriebsrecht für Nord- und Südamerika erworben und betreibt die Anlagen zur Herstellung von Datenträgern. Die US-Muttergesellschaft verkauft die Softwareprodukte in den USA und zahlt dafür 47 % ihres Umsatzes an die Tochtergesellschaft in Puerto Rico (Senator *Levin*, Opening Statement v. 20.9.2012, 2, <http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-us-tax-code>).

schränkte) Steuerpflicht eliminiert.<sup>392</sup> Die E-Commerce-Anbieter sind in den Quellenstaaten allenfalls mit Servicegesellschaften vertreten, die den lokalen Kundensupport übernehmen und sich als Konzerndienstleister um Teile der technischen Infrastruktur kümmern. Diese Servicegesellschaften zahlen in den Quellenstaaten praktisch keine Körperschaftsteuer, da sie nach OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen als Routineunternehmen einzustufen sind und entweder eine fremdübliche Dienstleistungsvergütung erhalten oder unter Anwendung der Kostenaufschlagsmethode vergütet werden.<sup>393</sup> Auch die im Ausland ansässigen Konzerngesellschaften, die die eigentliche Leistung an den Kunden erbringen, entziehen sich der Besteuerung im Quellenstaat. Meistens besteht bereits nach dem nationalen Recht der Quellenstaaten keine beschränkte Steuerpflicht, weil kein Anknüpfungspunkt für inländische Einkünfte gegeben ist. Sieht das nationale Steuerrecht ausnahmsweise eine beschränkte Steuerpflicht vor, schützt das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen vor Besteuerung, sofern es dem OECD-MA 2010 entspricht. Denn bei den branchentypischen Einkünften aus Werbeleistungen, Online-Softwarevertrieb, Versteigerungsplattformen und Cloud-Computing-Dienstleistungen handelt es sich um Unternehmensgewinne im Sinne von Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA, die – mangels Bestehens einer Betriebsstätte – nur im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Unternehmens besteuert werden dürfen.<sup>394</sup>

---

<sup>392</sup> Beispiele für diese auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen sind Googles Werbeleistungen im Rahmen des AdWords-Programms, der Vertrieb von Software per Download (Oracle, Microsoft) und seit neuestem auch Cloud-Computing-Leistungen, die zunehmend an Bedeutung gewinnen. Bedeutende Anbieter in diesem Bereich sind u.a. Hewlett Packard, Amazon, Microsoft und Google.

<sup>393</sup> Beispiel: Die Google Germany GmbH „fungiert im Wesentlichen als Servicegesellschaft der Google Inc., USA, und der Google Ireland Ltd., Irland, und erbringt für den deutschen Markt Dienstleistungen in den Bereichen Marketing, Hosting sowie Forschung und Entwicklung (F&E) ... Die Umsatzerlöse werden ausschließlich in Deutschland auf Basis der Cost-Plus-Verträge erzielt“ (Auszug aus dem Jahresabschluss 2011). In Großbritannien hat die Google-Landesgesellschaft (Google U.K.) bei der Anbahnung von Vertragsabschlüssen mit Großkunden mitgewirkt, den Abschluss des Geschäfts dann aber der Google Ireland Ltd. überlassen.

<sup>394</sup> S. dazu *Pinkernell*, Ubg 2012, 331 (Cloud Computing) und ISR 2012, 82 (Online-Softwarevertrieb). Es ist der indischen Finanzverwaltung auch nicht gelungen, die an die eBay International AG (Schweiz) gezahlten Versteigerungsgebühren im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht als technische Dienstleistungen i.S.d. DBA Indien-Schweiz zu erfassen, s. dazu *Kamath*, TNI 2012 (Vol. 68), 349.

Zwar genießen die Oasengesellschaften, bei denen die Einkünfte schließlich landen, in der Regel keinen Abkommensschutz. Die US-Konzerne haben aber üblicherweise weitere Konzerngesellschaften dazwischengeschaltet, die in einem Vertragsstaat ansässig sind und über ausreichende Substanz verfügen. In einem zweiten Schritt werden dann die Einkünfte durch Lizenzgebühren in die Oasengesellschaften abgesaugt. Ein Musterbeispiel hierfür ist die Google-Struktur für die Einkünfte aus dem Europa- und Asien-geschäft: Vertragspartnerin der europäischen AdWords-Werbekunden<sup>395</sup> ist eine irische Gesellschaft, die hohe Lizenzgebühren an eine niederländische BV zahlt. Die niederländische Gesellschaft wiederum ist Lizenznehmerin der Bermuda-Gesellschaft, der die Rechte an der europäischen Version der Google-Suchmaschine und weitere immaterielle Wirtschaftsgüter gehören.<sup>396</sup> Da die Niederlande keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren erheben, ist die Zwischenschaltung einer niederländischen Durchlaufgesellschaft der gängige (und missbrauchsverdächtige) Weg zur Absaugung von Gewinnen aus der EU. Diese Gestaltung wird im US-Steuerjargon als „Dutch Sandwich“ bezeichnet.

Die Minimierung bzw. Ausschaltung der beschränkten Steuerpflicht im Quellenstaat lässt sich auch bei physischen Produkten relativ unproblematisch erreichen. Meist erfolgt der Vertragsabschluss direkt über das Internet zwischen dem Kunden und einer ausländischen Konzerngesellschaft; die Belieferung durch eine ausländische Konzerngesellschaft wird dann in der Regel als Direktgeschäft eingeordnet, das bereits nach dem nationalen Recht des Quellenstaats keine Steuerpflicht auslöst. Sollte der ausländische Anbieter im Einzelfall ein Auslieferungslager im Quellenstaat benötigen, kann er sich wiederum auf den Schutz durch das OECD-MA 2010 berufen. Denn ein Auslieferungslager nebst Warenbestand gilt aufgrund seiner bloßen Hilfsfunktion nicht als Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 4 Buchst. a und b OECD-MA 2010).

---

<sup>395</sup> Der Werbekunde zahlt ein Entgelt an Google, um seine Textwerbung mit einem bestimmten Suchbegriff zu verknüpfen. Verwendet ein Benutzer der Suchmaschine den Begriff (z.B. „Damenschuhe“), zeigt Google zusammen mit den Treffern auch die Textwerbung des Werbekunden an. Google erhält dann ein weiteres Entgelt für das bloße Anzeigen der Werbung und eine zusätzliche Zahlung, wenn der Benutzer die Werbung anklickt.

<sup>396</sup> *Berrong*, TNI 2010 (Vol. 60), 813; *Sandell*, TNI 2012 (Vol. 67), 867; *Kleinbard* TNI 2012 (Vol. 68), 499, 501 ff.; *Pinkernell*, *StuW* 2012, 369.

## cc. Ausschaltung der US-Hinzurechnungsbesteuerung

Die Errichtung und Ausstattung der Oasengesellschaften sowie die Steuerminimierung in den Quellenstaaten müssten auf der Grundlage des eingangs geschilderten US-Steuersystems an sich ein fruchtloses Bemühen sein. Denn inländerbeherrschte Oasengesellschaften mit Lizenz Einkünften sind der klassische Anwendungsfall einer Hinzurechnungsbesteuerung. Gleichwohl ist es den IT-Konzernen gelungen, die Hinzurechnung nach Subpart F weitestgehend zu unterlaufen: §§ 951 ff. IRC erfassen insbesondere Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter, wozu auch Lizenz Einkünfte (royalties) gehören, sowie Vertriebs- und Dienstleistungseinkünfte, bei denen eine schädliche Mitwirkung des inländischen Gesellschafters vorliegt.<sup>397</sup> Zwar enthalten die einschlägigen Bestimmungen eine Ausnahme für hoch besteuerte Einkünfte,<sup>398</sup> die aber in den hier interessierenden Oasen-Fällen von vornherein nicht in Betracht kommt. Die Kunst liegt daher darin, die passiven Lizenz Einkünfte der Oasengesellschaft in aktive Einkünfte umzuwandeln, ohne dass die US-Muttergesellschaft tatsächlich eigenständige Herstellungs- und Absatzfunktionen in die Oasengesellschaft verlagern muss.

Da die ausländischen Vertriebsgesellschaften des Konzerns ihre Umsätze mit fremden Dritten erzielen, besteht der Gestaltungsansatz darin, die Lizenz Einkünfte der Oasengesellschaft in diesen „aktiven“ Einkünften aufgehen zu lassen. Zu diesem Zweck wird die Vertriebsgesellschaft unter die Oasengesellschaft gehängt, die nunmehr als Holding- und Lizenzverwertungsgesellschaft fungiert. Sodann optiert die Vertriebsgesellschaft auf Grundlage der Check-the-Box-Regulations zur transparenten Besteuerung als disregarded entity.<sup>399</sup> Dadurch entsteht für US-Besteuerungszwecke eine quasi-konsolidierte Einheit aus Oasen- und Vertriebsgesellschaft, die ein immaterielles Wirtschaftsgut (z.B. Software) durch Absatzverträge mit fremden Dritten verwertet. Dagegen wird die Vertriebsgesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat weiterhin als intransparentes Steuersubjekt behandelt, was Voraussetzung für die Gewinnabsaugung durch Lizenzgebühren ist. Sind die passiven

---

<sup>397</sup> Erfasst werden das foreign personal holding company income sowie das foreign base company sales income bzw. services income, §§ 952(a)(2), 954(a) IRC. Ein aktueller Überblick zu Subpart F und Vergleich mit §§ 7 ff. AStG findet sich bei *Kraft/Beck*, IWB 2012, 629 ff. und 682 ff.

<sup>398</sup> High tax exception gem. § 954(b)(4) IRC. Die tatsächliche ausländische Steuerbelastung muss mehr als 90 % des Spitzensteuersatzes der US-Körperschaftsteuer betragen, d.h. mehr als 31,5 % der US-Steuerbelastung.

<sup>399</sup> Reg. § 301.7701-3.

Lizenz Einkünfte aufgrund der Quasi-Konsolidierung verschwunden, muss die US-Muttergesellschaft nur noch darauf achten, dass im Hinblick auf Umsätze der Vertriebsgesellschaft keine schädliche Mitwirkung vorliegt, was eine funktions- und risikoadäquate Ausstattung der Vertriebsgesellschaft erfordert (dies ist in der Praxis ohnehin erforderlich, um einen schlagkräftigen Vertrieb aufzubauen).<sup>400</sup>

Der Check-the-Box-Gestaltungskniff lässt eine „hybride“ Vertriebsgesellschaft entstehen, wobei die Quasi-Konsolidierung mit der Holdinggesellschaft allerdings nur funktioniert, wenn Holdinggesellschaft und Vertriebsgesellschaft aus US-Sicht in demselben Staat ansässig sind. Da die USA für die steuerliche Ansässigkeit einer Kapitalgesellschaft ausschließlich auf den Gründungsort abstellen, während für andere Staaten der Verwaltungssitz maßgeblich ist, lässt sich das Gestaltungsproblem durch Errichtung einer doppelt ansässigen Holdinggesellschaft lösen. Ein gutes Beispiel hierfür ist die „Double-Irish-Struktur“, die u.a. von Google verwendet wird.<sup>401</sup> Holding- und Vertriebsgesellschaft werden nach irischem Recht gegründet, so dass sie aus US-Sicht beide in Irland ansässig sind. Hat die Holdinggesellschaft ihren Verwaltungssitz auf den Bermudas, gilt sie nach irischem Recht als dort ansässig. Damit ist zugleich die Grundlage für die Gewinnabsaugung in die Steueroase geschaffen, wobei zur Vermeidung der irischen Quellensteuer auf Lizenzgebühren noch eine niederländische Tochtergesellschaft als Unter-Lizenzgeberin zwischengeschaltet werden muss („Dutch Sandwich“).<sup>402</sup>

#### dd. Vermeidung passiver latenter Steuern

Die Minimierung der Steuern in den Quellenstaaten, die Vermeidung der US-Hinzurechnungsbesteuerung und die Hinauszögerung der US-Dividenden

---

<sup>400</sup> Bei der Verwertung eigener immaterieller Wirtschaftsgüter der Oasengesellschaft, die im Rahmen eines cost sharing arrangement mit der US-Muttergesellschaft entstanden sind, liegt keine schädliche Mitwirkung vor. Außerdem gibt es eine „manufacturing exemption“, wofür bereits eine „wesentliche Umarbeitung“ der von der US-Muttergesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter genügt. S. dazu im Einzelnen *Sandell*, TNI 2012 (Vol. 67), 871, 874.

<sup>401</sup> *Sandell*, TNI 2012 (Vol. 67), 867; *Kleinbard* TNI 2012 (Vol. 68), 499, 501 ff.

<sup>402</sup> Den Lizenzentnahmen der niederländischen Gesellschaft steht Lizenzaufwand in annähernd gleicher Höhe gegenüber, weshalb in den Niederlanden nur eine geringe Steuerschuld entsteht (*Kleinbard*, TNI 2012 [Vol. 68], 499, 503: „Essentially a fee for the use of the [Dutch] tax system“).

denbesteuerung durch Thesaurierung der Offshoregewinne führen aber noch nicht automatisch zu einer Steigerung des Gewinns je Aktie (earnings per share), der die aus Anlegersicht entscheidende Kennzahl darstellt. Denn maßgebend für den Steueraufwand sind nach U.S. GAAP<sup>403</sup> nicht nur die bereits entstandenen Steuerverbindlichkeiten (Steuerrückstellungen), sondern auch künftige Ertragsteuerbelastungen, die durch den Gewinn des zurückliegenden Geschäftsjahrs veranlasst sind. Das Hinauszögern der US-Dividendenbesteuerung durch Thesaurierung der Oasengewinne verursacht im Konzernabschluss eine temporäre Abweichung zwischen handelsbilanzieller und steuerlicher Gewinnrealisierung (outside basis difference), die als deferred income tax liability abzubilden ist (passive latente Steuern vergleichbar § 306 HGB bzw. IAS 12). Da der maßgebende Standard ASC 740 (Income Taxes) die Vermutung enthält, dass alle thesaurierten Gewinne einer Tochtergesellschaft letztlich an die Muttergesellschaft ausgeschüttet werden und die Dividendenbesteuerung auslösen, muss die Muttergesellschaft trotz der Thesaurierung grundsätzlich latente Ertragsteuern passivieren, was den Konzerngewinn des abgelaufenen Geschäftsjahrs verringert.<sup>404</sup>

Die US-Rechnungslegungsvorschriften beinhalten jedoch eine Ausnahmeregelung, die im Wirtschaftsprüferjargon „APB 23“ genannt wird.<sup>405</sup> Danach kann das Mutterunternehmen die Ausschüttungsvermutung widerlegen, wenn es seinem Abschlussprüfer gegenüber nachweist, dass die Tochtergesellschaft die thesaurierten Gewinne „unbefristet“ reinvestiert hat oder reinvestieren wird.<sup>406</sup> Dabei kommt es letztlich auf die Investitions*absicht* des Unternehmens an, die zwar durch Beweismittel unterlegt sein muss, den Rechnungslegungsstandard aber für ein voluntatives Element öffnet. APB 23 kann daher wie ein Bilanzierungswahlrecht zur Verstetigung oder sogar

---

<sup>403</sup> GAAP = Generally Accepted Accounting Principles. Standardsetter ist das Financial Accounting Standards Board (FASB), eine privatrechtliche Organisation, deren Träger eine Stiftung ist (Financial Accounting Foundation). Das FASB unterliegt der Aufsicht der staatlichen Securities Exchange Commission (SEC), die auch für die Überwachung der Jahresabschlüsse der kapitalmarkt-orientierten Unternehmen zuständig ist.

<sup>404</sup> ASC 740-30-25-3.

<sup>405</sup> Stellungnahme Nr. 23 (Accounting for Income Taxes – Special Areas) des Accounting Principles Board vom April 1972.

<sup>406</sup> ASC 740-30-25-17. IAS 12 enthält eine ähnliche Regelung für outside basis differences im IFRS-Abschluss (vgl. dazu *Benzel/Utzerath*, ISR 2013, 143), die aber aufgrund der Steuerbefreiung für Dividenden gem. § 8b Abs. 1 KStG bei deutschen Konzernen keine so große Bedeutung hat wie APB 23 in den USA.



Überzeichnung des Konzerngewinns eingesetzt werden. Die Bilanzierungspraxis der größten 500 börsennotierten Unternehmen der USA, die im S&P 500 vertreten sind, zeigt eine stetige Zunahme der „unbefristet“ reinvestierten Gewinne der Auslandsgesellschaften, die bis Ende 2012 auf 1,7 Billionen US-Dollar angestiegen waren.<sup>407</sup> Zwar müssen die Mutterunternehmen, die von APB 23 Gebrauch machen, in ihrem jährlichen Geschäftsbericht Angaben zur Höhe der unbesteuerten Gewinne und zur möglichen Steuerbelastung machen.<sup>408</sup> In der Konzern-GuV wird der Besteuerungsaufschub aber im Ergebnis wie eine endgültige Steuerbefreiung behandelt, was weniger versierte Aktionäre kaum erkennen dürften.

#### ee. Rückführung der Gewinne ohne Dividendenbesteuerung

Der Steuerstundungs- und Gewinnsteigerungseffekt der Oasengesellschaften bleibt nur solange erhalten, bis die thesaurierten Gewinne ausgeschüttet werden und sich in steuerpflichtige Dividenden verwandeln (dieser Vorgang wird als „repatriation“ bezeichnet). Da sich im Jahr der Ausschüttung der Steueraufwand schlagartig erhöhen würde,<sup>409</sup> ergibt sich für die US-Muttergesellschaft ein Zwang zur Endlothesaurierung, den auf Dauer nur Konzerne mit hohen US-Gewinnen und guter Liquiditätsversorgung durchhalten können. In der Finanz- und Wirtschaftskrise 2008/2009 waren jedoch die externen Finanzierungsquellen einiger IT-Unternehmen versiegt, so dass sie die Liquiditätspolster ihrer prall gefüllten Oasengesellschaften anzapfen mussten. Eine naheliegende Lösung ist dabei die Rückführung der Gewinne in Form von Darlehen an die Muttergesellschaft, die aber steuerlich wie eine Ausschüttung behandelt wird, da anderenfalls die Dividendenbesteuerung zu leicht durch Upstream-Darlehen ausgehebelt werden könnte (§ 956 IRC fingiert bei Kapitalanlagen in US-Vermögenswerten eine Dividendenausschüttung). Die Ersatz-Dividendenbesteuerung gem. § 956 IRC erfasst darüber hinaus auch sämtliche Investitionen der Auslandsgesellschaft in Anlagevermögen, das von der US-Muttergesellschaft genutzt wird, so dass auch die-

---

<sup>407</sup> Schätzung von Senator *Carl Levin*, Opening Statement v. 20.9.2012, 1 (<http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-us-tax-code>).

<sup>408</sup> ASC 740-30-50-2.

<sup>409</sup> Die Einkünfte, aus denen sich die Dividende speist, sind bereits in der Vergangenheit im Konzerngewinn ausgewiesen worden. Im Jahr der Ausschüttung liegt das zu versteuernde Einkommen dann über dem Konzerngewinn, woraus sich eine deutlich höhere Konzernsteuerquote ergibt.

ser Ausweg verbaut ist.<sup>410</sup> Die US-Gestaltungspraxis kennt aber zahlreiche „repatriation strategies“.<sup>411</sup> Die Versuchung der Unternehmen, den Kuchen gleichzeitig zu essen und zu behalten, ist einfach zu groß.

### c. Kapital-Fehlallokation und Oasen-Dilemma

Die Steuergestaltungsmodelle der US-Konzerne sind technisch verblüffend, werfen aber einige rechts- und steuerpolitische Grundsatzfragen auf: Konzernabschlüsse, die auf einem faktischen Wahlrecht zur Bildung passiver latenter Steuern beruhen und einen Steuerstundungseffekt wie eine endgültige Steuerbefreiung behandeln, sind mit den Zielen des Anlegerschutzes kaum zu vereinbaren. Zudem werden den Anlegern hohe Auslandsgewinne gezeigt, die wegen der Steuerbelastung im Fall der repatriation entweder gar nicht oder nur zum Teil für Dividenden an die Anteilseigner zur Verfügung stehen. Der Einsperrungseffekt, der die Aktionäre trifft, korrespondiert mit einem volkswirtschaftlichen Aussperrungseffekt, denn das in den Oasengesellschaften angesammelte Kapital kann wegen der (Ersatz-)Dividendenbesteuerung auch nicht im amerikanischen Konzernteil investiert werden und dort Arbeitsplätze schaffen.<sup>412</sup> Außerdem entgehen dem amerikanischen Staat Steuereinnahmen in erheblicher Höhe, die in Anbetracht der steigenden Staatsverschuldung eigentlich dringend benötigt würden.

Der Gegensatz zwischen hohen Steuersätzen und der Quasi-Steuerbefreiung der Auslandsgewinne besteht allerdings seit etlichen Jahren. Man muss daher annehmen, dass es sich nicht um einen „fiskalischen Betriebsunfall“, sondern um eine politisch gewollte internationale Wettbewerbsmaßnahme

---

<sup>410</sup> § 956 IRC sanktioniert die Verwendung thesaurierter Gewinne für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern, die in den USA belegen sind (investment of earnings in United States property).

<sup>411</sup> Ein Beispiel aus jüngster Zeit ist das Memorandum des U.S. Tax Court i.S. Barnes Group v. Commissioner of Internal Revenue (T.C. Memo. 2013-109): Der Steuerpflichtige hatte auf Vorschlag eines großen Steuerberatungsunternehmens eine künstliche Umstrukturierung vorgenommen, die eine steuerfreie Repatriierung der Auslandsgewinne ermöglichen sollte. Grundlage dafür war eine „more likely than not opinion“ des Beratungsunternehmens, das ein erfolgsabhängiges Honorar in Höhe eines festgelegten Anteils an den künftigen Steuerersparnissen erhalten sollte. Der Tax Court hat nicht nur die Gestaltung für missbräuchlich gehalten, sondern dem Steuerpflichtigen auch noch einen Strafzuschlag wegen der Abgabe einer unvollständigen Steuererklärung auferlegt, s. dazu *Stewart*, TNI 2013 (Vol. 71), 595.

<sup>412</sup> S. dazu *Kleinbard*, TNI 2012 (Vol. 68), 499, 515.

handelt. Dafür nehmen die USA anscheinend sogar in Kauf, dass inländische Unternehmen benachteiligt werden und dass die Akzeptanz der Steuererhebung insgesamt Schaden nimmt, weil das Steuersystem eine überschaubare Anzahl großer international tätiger Unternehmen bevorzugt.

Der derzeitige Zustand wäre allerdings selbst dann kaum zu ändern, wenn die USA den politischen Willen für eine Reform aufbrächten. Eine sofortige volle Besteuerung der thesaurierten Oasengewinne oder die Abschaffung von APB 23 verbietet sich von selbst, da die US-Konzerne dann einen geballten Steueraufwand von bis zu 670 Mrd. Dollar verkraften müssten, der die US-Börsen vermutlich zum Absturz bringen würde.<sup>413</sup> Der Lösungsvorschlag der Unternehmen sieht – wenig überraschend – eine stark ermäßigte Besteuerung der Dividenden vor, wie sie bereits einmal unter Präsident *Bush* praktiziert worden ist („repatriation tax holiday“).<sup>414</sup> Der Steuererlass wäre diesmal aber ungleich größer und käme einer erneuten Kapitulation des Rechtsstaats gleich, der einen fragwürdigen Steuerstundungseffekt nachträglich als echte Steuerbefreiung anerkennen müsste.<sup>415</sup>

### 3. Drei Fallstudien zur Gewinnverlagerung

#### a. Erbringung von Online-Werbeleistungen durch eine irische Vertriebsgesellschaft

Das Ziel der internationalen Steuergestaltung besteht oftmals darin, die Gewinne aus dem Europageschäft praktisch unbesteuert in Steueroasen umzuleiten. Während deutsche Unternehmen aufgrund des eher restriktiven deut-

---

<sup>413</sup> Dies ist eine grobe Schätzung, die sich aus der Anwendung des Spitzensteuersatzes (35 %) auf den Gesamtbetrag der thesaurierten Gewinne (1,9 Mrd. Dollar) ergibt. Die tatsächliche Belastung dürfte geringer sein, da die Auslandsgewinne mit anrechenbaren ausländischen Ertragsteuern vorbelastet sind.

<sup>414</sup> Die US-Unternehmen haben bereits eine entsprechende Lobbying-Initiative gestartet (<http://www.liftamericacoalition.org/issue-brief/>). Der American Jobs Creation Act of 2004 enthielt eine befristete 85%-Steuerbefreiung für Auslandsdividenden, die in den USA reinvestiert werden (§ 965 IRC). Die begünstigten Unternehmen haben aber einen großen Teil der im Jahr 2005 repatriierten Mittel mangels geeigneter Investitionsmöglichkeiten für Aktienrückkäufe verwendet, s. dazu *Clemons/Kinney*, TNI 2011 (Vol. 63), 617, 627.

<sup>415</sup> *Kingson* (TNI 2013 (Vol. 71), 243, 246) bezeichnet die nachträgliche Steuerbegünstigung der Oasengestaltungen durch den American Jobs Creation Act 2004 als „one of the most brilliant, farsighted and ingenious rip-offs of the U.S. tax base ever accomplished“.

schen Steuerrechts nicht im Zentrum der Diskussion stehen,<sup>416</sup> hat vor allem der Internetgigant Google in eindrucksvoller Weise demonstriert, wie man ein ohnehin schon sehr profitables Geschäftsmodell durch steuerliche Gestaltungskniffe noch schlagkräftiger machen kann. Ausweislich des Geschäftsberichts 2012 hat Google bereits 33,3 Mrd. Dollar angesammelt, die bislang keiner nennenswerten Besteuerung unterlegen haben (S. 86 des Form 10-K für 2012) und eine üppige Kriegskasse für die weitere Expansion bilden.

Die Gewinnverlagerung in Steueroasen wird durch zwei Besonderheiten des E-Commerce wesentlich erleichtert: Erstens kann das Unternehmen den ausländischen Absatzmarkt direkt über das Internet bedienen, ohne eine eigene physische Präsenz im Quellenstaat zu haben. Die Vertriebsfunktion ist daher ein „mobiler“ Wertschöpfungsfaktor, der sich leicht in einem Staat mit guter Infrastruktur und niedrigen Steuern ansiedeln lässt (z.B. Irland). Zweitens beruht der Unternehmenserfolg der E-Commerce-Unternehmen im Wesentlichen auf der Herstellung und Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter wie z.B. Software-Urheberrechten und Markenrechten. Zwar lässt sich das hochqualifizierte Personal nicht einfach in eine Steueroase verfrachten, aber die rechtliche Verselbständigung des Entwicklungsprodukts als immaterielles Wirtschaftsgut erlaubt grundsätzlich die Übertragung auf eine andere Konzerngesellschaft, so dass auch dieser Wertschöpfungsfaktor letztlich mobilisiert und in einer Steueroase untergebracht werden kann.

Der BEPS-Report der OECD vom 12.2.2013 nennt allgemeine Gestaltungselemente der internationalen Gewinnverlagerung und illustriert sie anhand von typischen Gestaltungsstrukturen. Gleich der erste Beispielfall (S. 74) beschreibt einen fiktiven E-Commerce-Konzern („Group A“), der aber aufgrund der Beteiligungs- und Vertragsstruktur unschwer als Google zu erkennen ist.<sup>417</sup> Presseberichten zufolge hat Facebook eine ganz ähnliche Struktur für den europäischen Markt aufgesetzt.<sup>418</sup> Das Mutterunternehmen ist Company A und hat am Unternehmenssitz in Land A (= USA) umfangreiche Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten („R&D“). Die Vertriebsgesellschaft (Company B) ist in Land B ansässig (= Irland) und bedient von dort aus

---

<sup>416</sup> Aus Sicht der deutschen Industrie s. *Jonas*, BB 2013, 1111 ff. Auch nach Einschätzung der deutschen Finanzverwaltung sind die Steuervermeidungsstrategien im E-Commerce eher mit ausländischen Unternehmen verknüpft, z.B. *Sell*, RIW 2013, Heft 5, I; *Brombach-Krüger*, Ubg 2013, 384, 385.

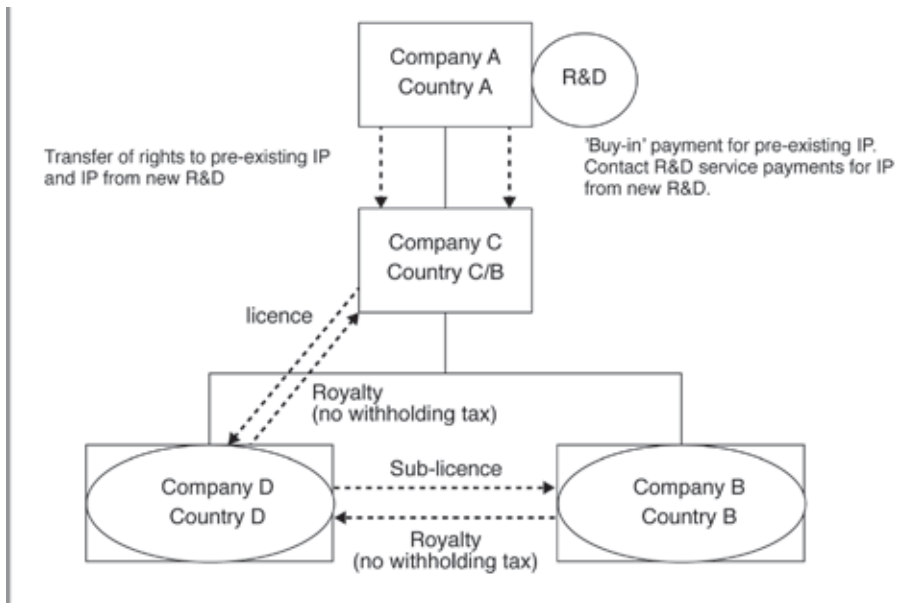
<sup>417</sup> Vgl. zur „Google-Struktur“ *Pinkernell*, StuW 2012, 369 ff., und *Richter/Hontheim*, DB 2013, 1260 ff.

<sup>418</sup> *Stewart*, TNI 2013 (Vol. 69), 7.

die lukrativen Absatzmärkte anderer OECD-Mitgliedsstaaten ohne Auslösung einer beschränkten Steuerpflicht. Company A hat die werthaltigen immateriellen Wirtschaftsgüter, die in Land A entwickelt worden sind, auf eine niedrig besteuerte Holding- und Lizenzgesellschaft Company C in Land C (= Bermudas) übertragen. Die zivilrechtliche „Abspaltung“ des Entwicklungsprodukts („IP“ = intellectual property) von der Entwicklungsfunktion, die weiterhin bei der Muttergesellschaft liegt, ist ohne Gewinnrealisierung im Rahmen eines Umlagevertrages mit Eintrittszahlung erfolgt (Cost Sharing Arrangement mit Buy-in).

Befindet sich die Vertriebsgesellschaft Company B in der EU, könnten die an die Oasengesellschaft Company C gezahlten Lizenzgebühren einer Quellensteuer unterliegen. Der internationale Konzern benötigt daher eine Durchlaufgesellschaft Company D in Land D (= Niederlande), die als weiterer Lizenznehmer zwischengeschaltet wird. Company D zahlt dann Lizenzgebühren an Company C für die Nutzung der immateriellen Wirtschaftsgüter und erteilt Company B eine Unterlizenz (sub-licence). Die missbrauchsverdächtige Zwischenschaltung von Company D („conduit“) in den Niederlanden hat zur Folge, dass der Ansässigkeitsstaat von Company B (Irland) die EU-Zinsen- und Lizenzgebühren-RL anwendet und keine Quellensteuer erhebt; die Niederlande unterwerfen Lizenzgebühren schon nach nationalem Recht keiner Quellenbesteuerung. Im Ergebnis wird der Gewinn, den Company B mit dem Internet-Geschäft erwirtschaftet, praktisch unbesteuert auf die Oasengesellschaft C transferiert (s. Abbildung 1).

Abbildung 1

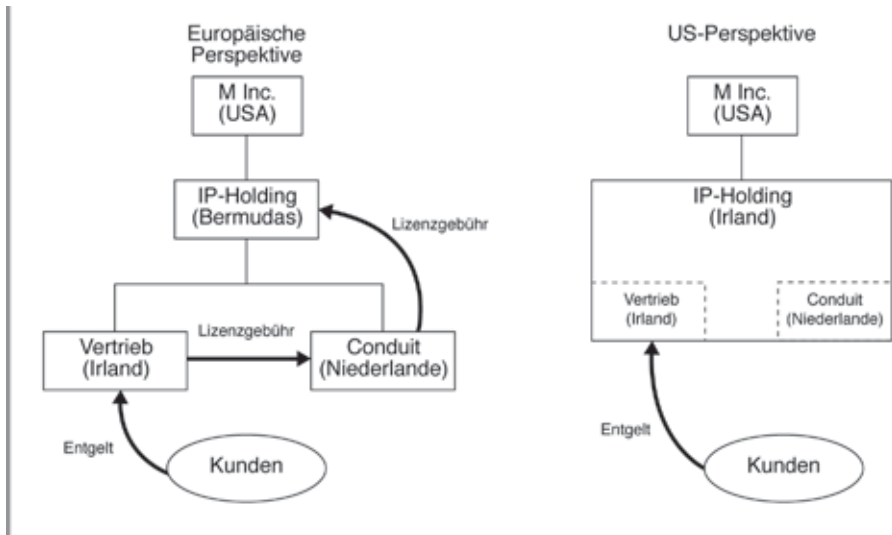


Quelle: OECD

An der Spitze der Struktur steht die Muttergesellschaft Company A, die an sich die passiven Lizenzeneinkünfte von Company C im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung versteuern müsste. Dazu kommt es aber zumindest nach US-Steuerrecht nicht, wenn Company B und Company D, die in Irland und den Niederlanden als Körperschaftsteuersubjekte behandelt werden, für eine transparente US-Besteuerung optieren (Grundlage hierfür sind die Check-the-Box-Regulations, die ein entsprechendes Wahlrecht vorsehen). Aus US-Sicht hat Company C dann nur noch eine aktive Betriebsstätte in Irland (Company B), die ihre Einkünfte aus dem Online-Geschäft mit Dritten erwirtschaftet. Die Aushebelung der US-Hinzurechnungsbesteuerung gelingt aber nur, wenn Company C in dem Belegenheitsstaat der aktiven Betriebsstätte ansässig ist (Land B bzw. Irland). Dafür genügt nach US-Steuerrecht bereits die Gründung einer Gesellschaft nach irischem Recht; auf den Ort der Geschäftsleitung kommt es insoweit nicht an. Dagegen knüpft Irland die Körperschaftsteuerpflicht an den Ort der Geschäftsleitung, weshalb Company C ihren Verwaltungssitz in der Steueroase Land C hat (z.B. Bermudas, Cayman Islands). Dadurch wird Company C zu einer doppelt ansässigen Gesellschaft, die aber nur in der Steueroase unbeschränkt steuerpflichtig wäre, wenn es dort eine Körperschaftsteuer geben würde (was bei den Bermudas oder den Cayman Islands natürlich nicht der Fall ist).

Die Verwendung von mehreren hybriden und einer doppelt ansässigen intransparenten Gesellschaft schafft im Ergebnis zwei Sachverhalte, die aus europäischer und amerikanischer Sicht jeweils ganz unterschiedlich gewürdigt werden:

Abbildung 2



## b. Luxemburg als Standort für Online-Versandhandel und virtuelle Marktplätze

Wer schon einmal Unterhaltungselektronik oder Bücher beim Onlineversandhändler Amazon.de gekauft hat, wird sich vielleicht gewundert haben, warum sein Vertragspartner ausgerechnet ein luxemburgisches Unternehmen ist (Amazon EU S.a.r.l.). Amazon ist bekanntlich ein amerikanisches Unternehmen, und das dienstleistungsorientierte Großherzogtum ist weder als Produktionsstandort noch als zentraler Warenumschlagplatz geeignet. Der Grund für die Zwischenschaltung einer luxemburgischen Gesellschaft liegt vielmehr im Steuerrecht, denn Luxemburg bietet eine ideale Kombination ertragsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Anreize, was von zahlreichen internationalen Unternehmen genutzt wird. Gerade für E-Commerce-Unternehmen ist Luxemburg ein steuerlich attraktiver Standort,<sup>419</sup> weil das Land nicht nur eine Vorzugsbesteuerung für be-

<sup>419</sup> Die bekanntesten Unternehmen sind eBay Europe S.à.r.l. (Betreiberin der europäischen Versteigerungsplattform), Amazon EU S.à.r.l. (Online-Versandhandel) und Apple iTunes S.à.r.l. (europäischer iTunes Store).

stimmte gewerbliche Einkünfte aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten bietet („IP-Regime“),<sup>420</sup> sondern auch Steuervorteile für die Beschäftigung zugewanderter IT- und Marketingexperten.<sup>421</sup> Die Zahlung von Lizenzgebühren an ausländische Vergütungsgläubiger unterliegt schon nach nationalem Recht nicht dem Steuerabzug, so dass sich ähnliche Gestaltungsmöglichkeiten wie in den Niederlanden ergeben (z.B. Gewinnverlagerung auf eine Drittlandsgesellschaft, die weder DBA- noch Richtlinienenschutz besitzt). Dazu kommen bei der Umsatzsteuer der EU-weit niedrigste Regelsteuersatz (15 %) und eine „super reduced rate“ von 3 % für Bücher und E-Books, die in Bezug auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen im B2C-Geschäft einen erheblichen Preisvorteil bedeuten.<sup>422</sup> Der ermäßigte Steuersatz für E-Books verstößt allerdings gegen Art. 98 Abs. 2

---

<sup>420</sup> Article 50-bis LIR. S. dazu *van Kuijk*, TNI 2013 (Vol. 69), 291: 80 % des laufenden Gewinns aus der Nutzung bzw. des Veräußerungsgewinns sind steuerfrei, weshalb die nominelle Belastung in Luxemburg-Stadt nur 5,84 % beträgt (29,22 % \* 20 %). Begünstigt sind sowohl selbst geschaffene als auch derivativ erworbene Immaterialgüterrechte (z.B. Softwareurheberrechte, Patente, Marken, Warenzeichen, Pläne, Modell, Domainnamen). Nach Auffassung der luxemburgischen Regierung handelt es sich nicht um eine verbotene staatliche Beihilfe gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV, da das IP-Regime allen Unternehmen und Branchen offenstehe und deshalb nicht selektiv wirke (*van Kuijk*, TNI 2013 [Vol. 69], 291, 296). Diese Argumentation wird durch zwei aktuelle Entscheidungen der EFTA Surveillance Authority zum liechtensteinischen IP-Regime bestätigt, das der luxemburgischen Regelung nachempfunden ist (Case No. 69131, [http://www.eftasurv.int/media/state-aid/Decision\\_177\\_11\\_COL.pdf](http://www.eftasurv.int/media/state-aid/Decision_177_11_COL.pdf); Case No. 71725, <http://www.eftasurv.int/media/decisions/480-12-COL.pdf>).

<sup>421</sup> Der Arbeitgeber kann einmalige Umzugsaufwendungen des Zuwanderers steuerfrei erstatten, der Betriebsausgabenabzug bleibt erhalten. Begünstigt sind außerdem bestimmte laufende Zuwendungen (<http://www.abbl.lu/node/8417>).

<sup>422</sup> Nach geltendem Recht liegt der Leistungsort für elektronisch erbrachte Dienstleistungen (z.B. Download von Software, Multimediadateien, E-Books) in Luxemburg, wenn der Unternehmer dort niedergelassen ist und die Leistung an einen Verbraucher in Deutschland erbringt (Art. 45 MwStSyst-RL). Damit kommen auch die luxemburgischen Steuersätze von 15 % (Software, MP3-Dateien) bzw. 3 % (E-Books) zur Anwendung, und Luxemburg erhält das gesamte Umsatzsteueraufkommen aus den Downloads deutscher Verbraucher. Im B2C-Versandhandel mit physischen Waren besteht dagegen kein Umsatzsteuervorteil. Denn durch die Versandhandelsregelung in Art. 33 MwStSyst-RL (§ 3c UStG) wird sichergestellt, dass der Leistungsort in Deutschland liegt, wenn der Anbieter die jährliche Lieferschwelle von 100.000 Euro überschreitet. Der Umsatzsteuersatz beträgt dann 19 % (Regelsteuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG) bzw. 7 % (ermäßigter Steuersatz für Bücher gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG).



MwStSyst-RL, weshalb die EU-Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Luxemburg eingeleitet hat.<sup>423</sup>

Das breit aufgestellte Amazon-Geschäftsmodell eignet sich in besonderer Weise zur umfassenden Ausschöpfung der luxemburgischen Standortvorteile: Es beruht auf immateriellen Wirtschaftsgütern (effiziente Plattform-Software, „One-Click Shopping“, weltbekannte Marke „Amazon“, Logistik-Know-how), die auf eine luxemburgische IP-Holdinggesellschaft verlagert werden können, und umfasst das eher margenschwache B2C-Geschäft mit digitalen Produkten, bei dem die Überwälzung einer hohen Umsatzsteuerbelastung auf den Verbraucher nicht immer gelingt.<sup>424</sup>

Der Amazon-Konzern hat im Geschäftsjahr 2012 in Deutschland einen Umsatz in Höhe von ca. 8,73 Mrd. Dollar erzielt,<sup>425</sup> der im Wesentlichen auf drei Geschäftsbereiche entfällt: Der bekannteste Geschäftsbereich ist der Versandhandel mit physischen Waren im B2C-Geschäft, unternehmensintern als „Amazon Retail Business“ bezeichnet (Verkauf von Büchern, Unterhaltungselektronik und Haushaltsgeräten an Endverbraucher). Vertragspartnerin der deutschen Kunden ist die bereits erwähnte Amazon EU S.a.r.l. mit Sitz in Luxemburg. Amazon betreibt außerdem einen schnell wachsenden B2C-Handel mit digitalen Produkten wie z.B. E-Books und MP3-Dateien.

---

<sup>423</sup> Pressemitteilung der EU-Kommission v. 21.2.2013, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-13-137\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-137_en.htm). Die EU-Kommission hat auch ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Frankreich eingeleitet, weil Frankreich den ermäßigten Steuersatz von 7 % auf E-Books anwendet. Beim EuGH ist ein aus Finnland stammender Rechtsstreit anhängig, in dem es um die Rechtmäßigkeit der Unterscheidung zwischen Büchern und E-Books geht (K Oy gegen Finnland, Rs. C-219/13). Auf den ersten Blick erscheint es folgerichtig, auch E-Books umsatzsteuerlich zu begünstigen, zumal sie die herkömmlichen Druckerzeugnisse zunehmend verdrängen. Die Nutzungsbedingungen großer Online-Anbieter, darunter auch Amazon, enthalten jedoch oft nur ein personengebundenes Benutzungsrecht und schließen die Übertragung „gekaufter“ E-Books ausdrücklich aus. Der Nutzer erwirbt daher kein dem Eigentum an einem Buch vergleichbares Vollrecht an der Datei.

<sup>424</sup> Beträgt z.B. der Bruttopreis für den Download einer einzelnen Musikdatei 99 Cent, verbleiben dem luxemburgischen Anbieter beim Verkauf an deutsche Kunden 86 Cent, weil der Leistungsort in Luxemburg liegt (Steuersatz 15 %). Ein deutscher Anbieter, der aus Wettbewerbsgründen nur denselben Bruttopreis von 99 Cent verlangen kann, behält nach Abzug der deutschen Umsatzsteuer nur 83 Cent. Noch deutlicher ist der Unterschied beim Verkauf von E-Books an deutsche Kunden (96 Cent zu 83 Cent).

<sup>425</sup> S. 72 des Form 10-K für 2012.

Zuständig hierfür ist die Amazon Media EU S.a.r.l., die ebenfalls in Luxemburg ansässig ist. Die beiden anderen Sparten des Amazon-Konzerns sind vornehmlich im B2B-Geschäft tätig. Es handelt sich dabei um den virtuellen Marktplatz „Amazon Marketplace“, einen Ebay-Konkurrenten, auf dem primär gewerbliche Verkäufer neue und gebrauchte Waren zu einem Festpreis an Dritte verkaufen können. Amazon erhält dafür eine umsatzabhängige Provision, die ebenfalls über eine luxemburgische Gesellschaft abgerechnet wird.<sup>426</sup> Die dritte, stark wachsende Sparte ist das Cloud Computing, das unter dem Markennamen „Amazon Web Services“ (AWS) angeboten wird.

Die Steuergestaltungsmaßnahmen des Amazon-Konzerns sind bereits in der Presse<sup>427</sup> und in einer Anhörung des Public Accounts Committee des britischen Unterhauses<sup>428</sup> erörtert worden, so dass etliche Informationen zur steuerlichen Optimierung der Konzernstruktur öffentlich zugänglich sind. Auf der anderen Seite ist das Unternehmen längst noch nicht so profitabel wie Google oder Apple, weshalb die niedrig besteuerten Auslandsgewinne (und die öffentlichen Aufklärungsbemühungen) sehr viel geringer ausgefallen sind.<sup>429</sup> Die steueroptimierte Struktur des Amazon-Konzerns ist daher nicht vollständig bekannt, aber – in Bezug auf die sichtbaren Bauteile – dennoch hochinteressant. Denn erstens könnte die langfristig angelegte Wachstumsstrategie des Unternehmensgründers *Jeff Bezos* die europäische Konkurrenz in einigen Jahren dermaßen zurückgedrängt haben, dass das Unternehmen deutlich höhere Gewinne einfährt und das Steuerminderungspotenzial der

---

<sup>426</sup> Vgl. dazu das Urteil des FG Niedersachsen v. 23.2.2012, 5 K 397/10, DStRE 2013, 176; Das Finanzamt hatte ein Sammelauskunftsersuchen gem. § 93 Abs. 1 AO an eine inländische Amazon-Konzerngesellschaft gerichtet und die Benennung aller Marketplace-Kunden verlangt, die in Niedersachsen ansässig waren und über die Plattform mehr als 17.500 Umsatz pro Jahr erzielt haben. Das FG gab der Anfechtungsklage statt, weil die Adressatin des Auskunftsersuchens nicht über die angefragten Daten verfüge und sie sich auch nicht bei der luxemburgischen Konzerngesellschaft verschaffen könne, weil Letztere die Herausgabe zu Recht verweigere. Der BFH hat das Urteil aufgehoben und den Fall zwecks weiterer Sachaufklärung zurückverwiesen (Urt. v. 16.5.2013, II R 15/12, DStRE 2013, 1068).

<sup>427</sup> <http://www.reuters.com/article/2012/12/06/us-tax-amazon-idUSBRE8B50AR20121206>; <http://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-dienstleister/ableger-in-luxemburg-wie-amazon-sich-ums-steuerzahlen-drueckt/7492820.html>.

<sup>428</sup> Protokoll v. 12.11.2012 <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpublicacc/716/121112.htm>; Amazon-Antworten <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpublicacc/writev/716/contents.htm>.

<sup>429</sup> 2,1 Mrd. Dollar (Form 10-K für 2012, 23).

Luxemburg-Gestaltung voll ausnutzen kann.<sup>430</sup> Zweitens ist der Amazon-Konzern – im Unterschied zu Google – bei seinem Versandhandelsgeschäft auf eine Unternehmenspräsenz im jeweiligen Quellenstaat angewiesen, um sein besonderes Logistik-Know-how voll zur Geltung bringen zu können. Hier könnte sich den europäischen Quellenstaaten also eine Gelegenheit eröffnen, einen Teil des Steuersubstrats zu erhaschen.

Die Amazon-Struktur<sup>431</sup> folgt den bereits beschriebenen Gestaltungsschritten der amerikanischen IT-Unternehmen: Am Anfang stand die Aufspaltung der Immaterialgüterrechte in inlandsbezogene (d.h. USA-bezogene) und auslandsbezogene immaterielle Wirtschaftsgüter, die sodann über mehrere Zwischenstationen auf eine luxemburgische Kommanditgesellschaft übertragen worden sind.<sup>432</sup> Diese Kommanditgesellschaft (societe a commandite simple – SCS) scheint über ein Cost Sharing Agreement an der laufenden Fortentwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter beteiligt zu sein, so dass das Gewinnpotenzial des Auslandsgeschäfts bereits dem US-Fiskus entzogen ist; die Wirtschaftsgüter entstehen originär im Vermögen der SCS, die lediglich einen Kostenbeitrag leistet. Der IRS hat allerdings für die ursprüngliche Übertragung der immateriellen Wirtschaftsgüter eine Steuernachforderung in erheblicher Höhe festgesetzt, die Amazon vor dem U.S. Tax Court angefochten hat (das Verfahren dürfte sich wegen der erforderlichen Verrechnungspreisgutachten noch eine Weile hinziehen).<sup>433</sup>

---

<sup>430</sup> Amazon setzt vor allem die großen Filialen der Elektro-Discounter unter Druck, die früher ihrerseits die traditionellen Einzelhandelsgeschäfte überrollt hatten. Ein gutes Beispiel für innovative, aber auch fragwürdige Geschäftsmethoden der Online-Versandhändler ist das „Showrooming“. Dabei sucht sich der Kunde in der örtlichen Filiale des Discounters ein Produkt aus, fotografiert es mit seinem Smartphone und erhält Sekunden später ein Gegenangebot des Online-Versandhändlers (z.B. Smartphone-App „Amazon Mobil“). Das Gegenangebot ist meist preisgünstiger, weil der Online-Versandhändler die Kosten eines Filialnetzes spart. Nimmt der Kunde das Gegenangebot an, wird ihm die Ware binnen weniger Tage nach Hause geliefert.

<sup>431</sup> Vgl. zu einer ähnlichen „IP-Holding-Struktur“ auch das Beispiel bei *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser*, Profit Shifting and „Aggressive“ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-044, 2013, 7.

<sup>432</sup> <http://www.reuters.com/article/2012/12/06/us-tax-amazon-idUSBRE8B50AR20121206>.

<sup>433</sup> Die Nachforderung betrifft mehrere Jahre und beläuft sich insgesamt auf 1,5 Mrd. Dollar, <http://www.reuters.com/article/2013/01/15/net-us-usa-tax-amazon-idUSBRE90E0QY20130115>.

Die SCS fungiert als Holding- und Lizenzgesellschaft für das Europageschäft und erhält von ihren operativen Töchtern Lizenzgebühren für die Nutzung der produkt- und marketingbezogenen immateriellen Wirtschaftsgüter. Luxemburg ist in Anbetracht einer regulären Ertragsteuerbelastung von ca. 29 % an sich kein geeigneter Standort, um Gewinne aus operativen Versandhandelsgesellschaften in eine steuerlich transparente SCS abzusaugen, zumal sich die Steuerbelastung im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht der Kommanditisten grundsätzlich nicht verringert. Die Gewinnverlagerung auf die SCS könnte aber vorteilhaft zu sein, wenn diese Gesellschaft vom luxemburgischen IP-Regime Gebrauch macht, wodurch sich die Steuerbelastung auf knapp 6 % verringern würde. Oder aber die SCS wird in Luxemburg gar nicht als gewerblich tätige Gesellschaft eingeordnet, so dass die Lizenzgebühren mangels Steuerabzugs ungeschmälert bei den Gesellschaftern anfallen. Lässt sich die in Luxemburg transparent besteuerte SCS für US-Steuerzwecke als Körperschaftsteuersubjekt einordnen („reverse hybrid“), verfügt sie auch über die erforderliche Abschirmwirkung, um die laufende Besteuerung der Gewinne in den USA zu verhindern.<sup>434</sup> Die US-Hinzurechnungsbesteuerung für „passive“ Lizenz Einkünfte<sup>435</sup> dürfte im Ergebnis nicht zum Zuge kommen, wenn alle nachgeordneten Gesellschaften, die aus europäischer Sicht Kapitalgesellschaften sind, in den USA zur transparenten Besteuerung optieren (disregarded entity). In diesem Fall wird die gesamte Handelstätigkeit der nachgeordneten Gesellschaften der aus US-Sicht intransparenten SCS zugerechnet, die aktive Einkünfte aus einer aktiven Handelstätigkeit mit fremden Dritten erzielt (Wareneinkauf und Warenverkauf); die an sich passiven Lizenz Einkünfte der SCS verschwinden im Rahmen einer steuerlichen Quasikonsolidierung, denn die Vergütungsschuldnerin Amazon EU S.a.r.l. ist nur eine unselbständige Abteilung der Vergütungs gläubigern SCS.

Während sich der Aufbau einer „Oasenstruktur“ unter Ausnutzung des luxemburgischen IP-Regimes bzw. des Verzichts auf Quellensteuern noch re-

---

<sup>434</sup> Eine luxemburgische Kommanditgesellschaft ist nach dortigem Steuerrecht transparent, weil Luxemburg einem Mitunternehmerkonzept auf der Grundlage der Bilanzbündeltheorie folgt (s. dazu *Fort*, in *Mennel/Förster*, *Steuern in Europa, Amerika und Asien*, Bd. I, Luxemburg Rn. 247). Nach US-Steuerrecht führt das Check-the-Box-Wahlrecht zur Einordnung als Körperschaftsteuersubjekt (Reg. § 301.7701-3). Es entsteht eine umgekehrt hybride Gesellschaft („reverse hybrid entity“), die in Luxemburg als Personengesellschaft und in den USA als Kapitalgesellschaft besteuert wird.

<sup>435</sup> Foreign personal holding company income (FPHCI) i.S.v. § 954(c) IRC.

lativ einfach gestaltet, muss ein großer Versandhändler wie Amazon bezüglich der Eliminierung der Ertragsteuern in den europäischen Quellenstaaten besonders umsichtig agieren. Zwar ist das Unternehmen beim Verkauf digitaler Produkte und der Erbringung von Online-Dienstleistungen (Marketplace, Cloud Computing) nicht auf eine eigene physische Präsenz im jeweiligen Quellenstaat angewiesen. Anders verhält es sich aber bei der wichtigen B2C-Versandhandelssparte. Durch Ansiedelung der Vertriebsfunktion in Luxemburg und den Vertragsabschluss über das Internet wird in einem ersten Schritt sichergestellt, dass der jeweilige Quellenstaat keine Vertriebsgewinne besteuern darf. Dies entspricht dem OECD-Konsens, wonach das Besteuerungsrecht für Direktgeschäfte dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen wird. Amazon benötigt aber bei der Warenlieferung eine massive Unternehmenspräsenz im jeweiligen Quellenstaat, wie die Existenz großer Logistikzentren mit ca. neuntausend Mitarbeitern allein in Deutschland zeigt.<sup>436</sup> Diese Logistikzentren erbringen nicht nur Dienstleistungen an die zahlreichen Marketplace-Kunden, die Waren über die Amazon-Plattform verkaufen, sondern vor allem auch an die luxemburgische Amazon-Versandhandels-gesellschaft.<sup>437</sup> Da ein inländisches Logistikzentrum immer eine Betriebsstätte gem. § 12 AO darstellen und eine beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG auslösen würde, lässt Amazon die Logistikzentren von separaten inländischen Konzerngesellschaften betreiben. Auf diese Weise kann das Unternehmen die steuerlichen Risiken der Inlandspräsenz besser beherrschen, denn die inländischen Gesellschaften sind als bloße Dienstleister einzuordnen, die Routinefunktionen ausüben und nach der Kostenaufschlagsmethode vergütet werden.<sup>438</sup> Bei einer Betriebsstätte könnte dagegen das Risiko entstehen, dass doch noch Teile der Verkaufstätigkeit im Inland

---

<sup>436</sup> Der Amazon-Konzern betreibt Versandzentren in Bad Hersfeld, Koblenz, Rheinberg, Pforzheim, Werne und Leipzig.

<sup>437</sup> Interview mit dem Amazon-Deutschland-Chef *Ralf Kleber* v. 14.5.2013, <http://www.spiegel.de/wirtschaft/unternehmen/interview-mit-amazon-deutschland-geschaeftsfuehrer-ralf-kleber-a-899792.html>.

<sup>438</sup> Der umsatzsteuerliche Leistungsort der Logistikleistungen dürfte in Luxemburg liegen (§ 3a Abs. 2 UStG). Denn die besondere Ortsregel für sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG) greift nur, wenn der Kunde aufgrund des Lagerhaltungsvertrags Zugriff auf einen bestimmten Grundstücksteil hat. Erbringt der Lagerhalter dagegen eine „komplexe grenzüberschreitende Dienstleistung“ (Warenannahme, Sortierung, Lagerung, Verpackung, Warenausgabe), wird die Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt (EuGH, Urt. v. 27.6.2013, C-155/12, DStR 2013, 1015).

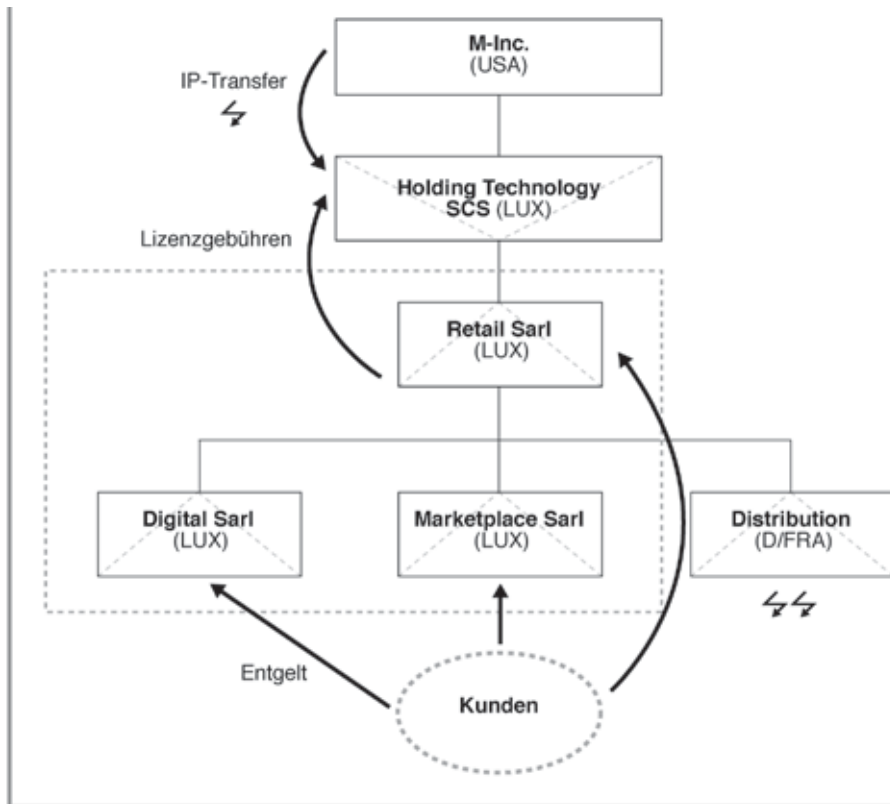
besteuert werden.<sup>439</sup> Unklar ist, ob die inländischen Logistikgesellschaften aufgrund der Lagerhaltung als ständige Vertreter gem. § 13 Satz 2 Nr. 2 AO einzuordnen sind. Dies wäre nur der Fall, wenn sie den Sachweisungen der Amazon EU S.a.r.l. unterlägen, was sich durch eine entsprechende vertragliche Gestaltung vermeiden lässt. Für die Unabhängigkeit der Logistikgesellschaften spricht zudem der Umstand, dass sie ihre Logistikdienstleistungen auch gegenüber fremden Dritten erbringen (Marketplace-Kunden). Doch selbst wenn die Tatbestandsvoraussetzungen der beschränkten Steuerpflicht gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 2 EStG, 13 AO erfüllt wären, dürfte Deutschland etwaige inländische Einkünfte der Amazon EU S.a.r.l. nicht besteuern, weil die Mindestschwelle einer Vertreterbetriebsstätte nach dem DBA-Luxemburg nicht erreicht wird.<sup>440</sup>

---

<sup>439</sup> Zwar werden nach deutschem Recht Direktgeschäfte nicht automatisch einer inländischen Betriebsstätte zugeordnet, weil die Betriebsstätte keine Attraktivkraft besitzt. Im vorliegenden Fall könnten aber die Funktionen „Warenlagerung“ und „Retourenabwicklung“ eine Verbindung zwischen den Liefergeschäften und der Betriebsstätte herstellen, die aus Konzernsicht unerwünscht ist. Übt die Betriebsstätte dabei nicht nur bloße Hilfstätigkeiten aus, könnte auch eine Betriebsstätte i.S.d. DBA-Luxemburg entstehen, was Deutschland auch auf DBA-Ebene ein Besteuerungsrecht eröffnen würde.

<sup>440</sup> Vereinfachte Darstellung einer möglichen Gruppenstruktur. Die Blitz-Symbole stehen für punktuelle Aufgriffe des Fiskus: Die Bewertung des IP-Transfers ist Gegenstand einer laufenden Auseinandersetzung zwischen dem IRS und Amazon. Die französischen Finanzbehörden versuchen, Einkünfte aus dem Versandhandel im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu erfassen. Und in Deutschland hat die Finanzverwaltung ein Sammelauskunftersuchen an die inländische Konzerndienstleistungsgesellschaft gerichtet, um die für die Besteuerung der Marketplace-Kunden erforderlichen Umsatzdaten zu erhalten.

Abbildung 3



Vergleicht man die wirtschaftliche Präsenz des Amazon-Konzerns in Luxemburg (mehrere hundert Mitarbeiter, Bürogebäude) mit den Aktivitäten in Deutschland (neuntausend Mitarbeiter, acht großflächige Logistikanlagen), wird schnell deutlich, wie geschickt Amazon die OECD-Besteuerungsgrundsätze zu seinem Vorteil genutzt hat: Das Unternehmen hat die mobilen wertschöpfenden Funktionen seines Versandhandelsgeschäfts in Luxemburg konzentriert, wo der „Strategieträger“ den Einkauf und den Vertrieb steuert, dabei eigene immaterielle Wirtschaftsgüter einsetzt und die wirtschaftlichen Risiken des Versandhandels trägt. In den Quellenstaaten befinden sich nur die personalintensiven Routinefunktionen, die das Handling des gewaltigen Warenstroms betreffen, der im Übrigen völlig an Luxemburg vorbeiläuft. Denn die Ware dürfte in den meisten Fällen direkt vom Hersteller an das Logistikzentrum und von dort an den Verbraucher geliefert werden. Die Versandhandelsgesellschaft betreibt ihr Geschäft trotz der physischen Lie-

ferkomponente „virtuell“ in Luxemburg; das steuerliche Ergebnis im Quellenstaat ist fast dasselbe wie bei der Google-Onlinewerbung über Irland.<sup>441</sup>

### c. Internationale Prinzipalstruktur

Die Beispiele Google und Amazon haben eindrücklich demonstriert, dass international tätige E-Commerce-Unternehmen ihre Steuerbelastung durch Zuordnung von immateriellen Wirtschaftsgütern und Online-Vertriebsfunktionen auf niedrig besteuerte Konzerngesellschaften verringern können. Die mobilen Wertschöpfungsfaktoren „Software“, „Technologie“, „Marke“ und „Online-Verkaufsportaal“ sind typisch für den E-Commerce und legen den Schluss nahe, dass es sich bei der internationalen Gewinnverlagerung um ein spezifisches Problem des E-Commerce handelt, das – ähnlich wie die Einkünfte aus Schifffahrt und Luftfahrt – ein steuerliches Sonderregime erfordern könnte. Tatsächlich aber ist die „Old Economy“ in ganz ähnlicher Weise von Gewinnverlagerung betroffen wie der E-Commerce.<sup>442</sup> Denn die Verteilung der Wertschöpfungsschritte auf Konzerngesellschaften in verschiedenen Ländern bietet ein vergleichbares Verlagerungspotenzial wie der E-Commerce, obwohl sich am Anfang der Wertschöpfungskette Fabriken und am Ende „Brick-and-Mortar“-Ladengeschäfte befinden. Ein typischer Fall ist die „Prinzipalstruktur“, bei der eine strategieverantwortliche Zentralgesellschaft („Prinzipal“) von einem Niedrigsteuerland aus den globalen Einkauf und Verkauf steuert („global supply chain management“).<sup>443</sup> Der Prinzipal ist Inhaber der produktions- und vertriebsbezogenen immateriellen Wirtschaftsgüter (Patente, Know-how, Marken) und trägt das wirtschaftliche Absatzrisiko. Demgegenüber werden die Produktionsgesellschaften als risi-

---

<sup>441</sup> Die Amazon.de GmbH hat für das Jahr 2012 ca. 3,2 Mio. Euro Ertragsteuern gezahlt, <http://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-dienstleister/amazon-in-deutschland-riesiger-markt-winzige-steuerrechnung/8492088.html>.

<sup>442</sup> Vgl. dazu das Beispiel im OECD-Bericht „Adressing Base Erosion and Profit Shifting“, 76 ff. Insbesondere der global agierende Industrie-Konzern General Electric (G.E.) ist bekannt für steueroptimierte Gestaltungen, die sowohl das eigentliche Industriegeschäft als auch die stark ausgeprägte Finanzsparte betreffen, s. Bericht in der New York Times v. 24.3.2011, G.E.’s Strategies Let It Avoid Taxes Altogether, [http://www.nytimes.com/2011/03/25/business/economy/25tax.html?pagewanted=all&\\_r=1&](http://www.nytimes.com/2011/03/25/business/economy/25tax.html?pagewanted=all&_r=1&). Auch von großen US-Pharmakonzernen ist bekannt, dass sie ihr internationales Geschäft steuerlich optimiert haben.

<sup>443</sup> *Sedemund/Waldens*, IStR 2007, 450 f; *Jacobs/Endres/Spengel*, in *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 1125 ff.



koarme Auftragsfertiger tätig und erhalten nur eine Cost-Plus-Vergütung; die Vertriebsgesellschaften erzielen als „low-risk distributoren“ (Kommissionär, Handelsvertreter) ebenfalls nur eine geringe Marge.

Einer der größten internationalen Gewinnverlagerungsfälle im Handel mit physischen Produkten ist durch die Arbeit des Permanent Subcommittee on Investigations des US-Senats (PSI) im Detail bekannt geworden. Das PSI hat sich in einer öffentlichen Sitzung am 21.5.2013 mit den Gestaltungsmaßnahmen des Apple-Konzerns befasst, die bereits vorher in der Presse diskutiert worden waren.<sup>444</sup> In der Anhörung hat sich dann herausgestellt, dass Apple eine ausgefeilte Prinzipalstruktur für das Auslandsgeschäft aufgesetzt hat, die zur praktischen Nichtbesteuerung der Auslandsgewinne führt.<sup>445</sup>

Der weltbekannte Hersteller von iPhones, iPads, iPods und Mac-Computern hat im Geschäftsjahr 2011/2012 einen Konzernumsatz in Höhe von 156,5 Mrd. Dollar erzielt, der Konzerngewinn belief sich auf stattliche 41,7 Mrd. Dollar. Während die Muttergesellschaft Apple Inc. die Gewinne aus dem Nord- und Südamerikageschäft laufend in den USA versteuert (6,0 Mrd. Dollar Steuerzahlung im Jahr 2012), landen die Gewinne aus dem Europa- und Asiengeschäft praktisch unbesteuert in zwei irischen Konzerngesellschaften, wo sie Jahr für Jahr thesauriert werden. Apple hat dort mittlerweile ca. 102 Mrd. Dollar an flüssigen Mitteln angehäuft, die im Fall der Ausschüttung an die US-Muttergesellschaft voll steuerpflichtig wären (ausländische Schachteldividenden werden in den USA nicht ermäßigt besteuert, sondern unterliegen dem regulären Tarif, Spitzensteuersatz 35 %). Da Apple einerseits den Steuerstundungseffekt der Thesaurierung („deferral“) so lange wie möglich aufrechterhalten möchte, andererseits aber auch die berechtigten Ausschüttungswünsche der Aktionäre erfüllen muss, hat das Unternehmen im Frühjahr 2013 Anleihen im Umfang von 17 Mrd. Dollar emittiert, um sich die nötige Liquidität am Kapitalmarkt zu beschaffen.<sup>446</sup> Die Fremdfinanzierung der Ausschüttungen ist im Vergleich zur steuerpflichtigen „repatriation“ der Oasengewinne deutlich günstiger, zumal die Anleihezinsen auch noch in den USA als Betriebsausgabe steuerlich abziehbar sind.<sup>447</sup>

---

<sup>444</sup> Z.B. <http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html>.

<sup>445</sup> [http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-us-tax-code\\_-part-2](http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-us-tax-code_-part-2). S. dazu auch *Sheppard*, TNI 2013 (Vol. 70), 939; *Sapirie*, TNI 2013 (Vol. 70), 1036.

<sup>446</sup> <http://dealbook.nytimes.com/2013/04/30/apple-raises-17-billion-in-record-debt-sale/>.

<sup>447</sup> § 163(a) IRC.

Nach den detaillierten Feststellungen des PSI ist der Apple-Konzern bei der Gestaltung seiner steuerlichen Verhältnisse mit derselben Kreativität vorgegangen, die auch seine innovativen Produkte auszeichnet.<sup>448</sup> Das Apple-Steuer-gestaltungsmodell nutzt einige bekannte Bausteine, die typisch für amerikani-sche Oasengestaltungen sind, weist jedoch auch verblüffende Besonderheiten auf: Am Anfang steht – wie in den meisten Fällen – die Übertragung werthal-tiger immaterieller Wirtschaftsgüter auf niedrig besteuerte Holding- und Li-zenzgesellschaften. Im konkreten Fall handelt es sich um zwei in Irland ge-gründete Gesellschaften (Apple Operations Europe – AOE – und Apple Sales International – ASI). Zwar befindet sich die Apple-Entwicklungsabteilung ganz überwiegend in den USA, weil sich die hochbezahlten US-Ingenieure nicht einfach von Cupertino nach Irland verfrachten lassen. Doch ein Cost Sharing Agreement (CSA) mit der Muttergesellschaft sorgt dafür, dass der für das Auslandsgeschäft benötigte Teil der immateriellen Wirtschaftsgüter fort-während originär im Vermögen der irischen Gesellschaften entsteht und eine dauerhafte Gewinnzurechnung erlaubt. Da die ausländischen Gesellschaften nur geringe eigene Entwicklungskapazitäten haben (ASI wurde erst vor weni-gen Jahren mit Personal ausgestattet), fungiert die US-Muttergesellschaft fak-tisch als Auftragsentwicklerin der Tochtergesellschaften und erhält dafür nur Kostenbeiträge. Das enorme Gewinnpotenzial der dem Europa- und Asienge-schäft zugewiesenen immateriellen Wirtschaftsgüter (Patente, Software, Mar-ken, Warenzeichen) wird daher ausschließlich im Ausland realisiert.

Dort fallen aber fast keine Ertragsteuern an. Denn Apple eliminiert mögliche Steuerbelastungen in den europäischen und asiatischen Quellenstaaten, wo die Produkte vertrieben werden, durch den Einsatz konzernangehöriger „Low-Risk-Distributoren“, die im Quellenstaat lediglich eine geringe Vertriebsmar-ge erwirtschaften (die Apple Retail Germany GmbH hat im Geschäftsjahr 2010/2011 sogar einen Verlust erzielt).<sup>449</sup> Die zwischengeschalteten Holding-gesellschaften, die sowohl die immateriellen Wirtschaftsgüter als auch die Be-teiligungen an den weltweiten Vertriebsgesellschaften halten, dienen als Ab-

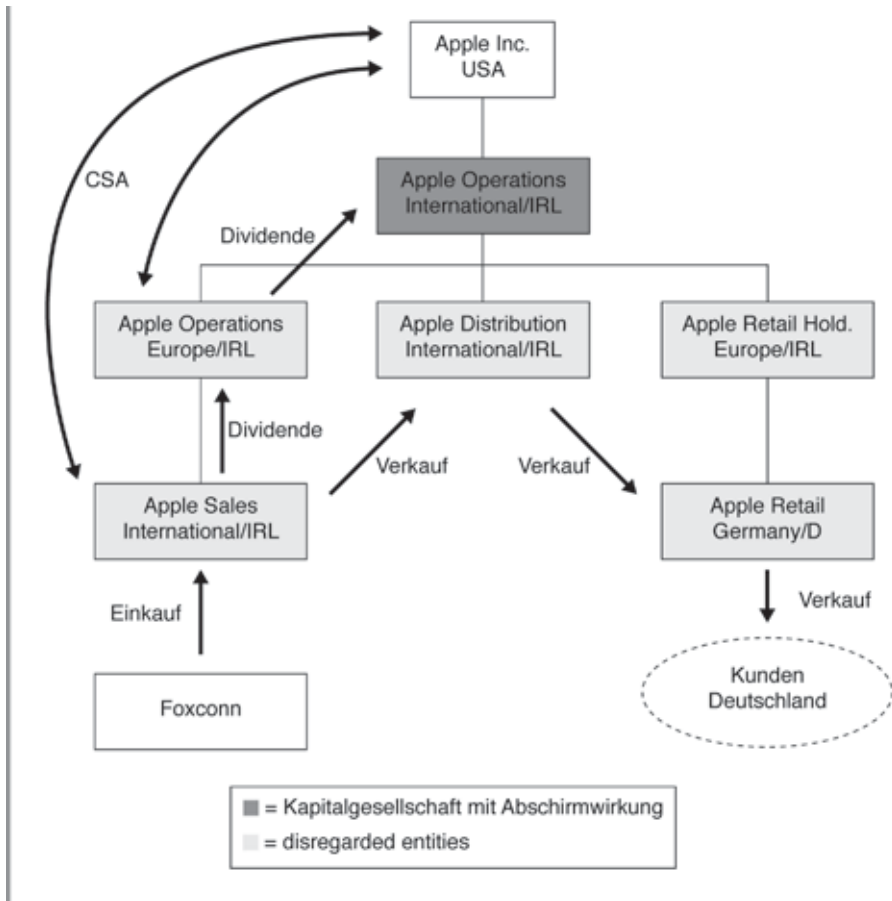
---

<sup>448</sup> Memorandum der Senatoren *Carl Levin* und *John McCain* v. 21.5.2013, PDF-Download unter <http://www.levin.senate.gov/download/?id=fc514a8c-5890-47c4-ba7c-149e4a8474c2>.

<sup>449</sup> Anlaufverluste bei konzernangehörigen Vertriebsgesellschaften werden grund-sätzlich nur in den ersten drei Jahren steuerlich toleriert (BFH-Urt. v. 17.2.1993, I R 3/92, BStBl. II 1993, 457; v. 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171). Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eines Vertriebsun-ternehmens wird die Vertriebstätigkeit nur dann aufnehmen (bzw. fortsetzen), wenn er einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten kann.

schirmungs- und Thesaurierungsvehikel; die US-Hinzurechnungsbesteuerung wird durch Einsatz hybrider Gesellschaften ausgehebelt, die aus europäischer Sicht Kapitalgesellschaften sind, aber in den USA für eine transparente Besteuerung als „disregarded entity“ optiert haben (Check-the-Box-Wahlrecht).

Abbildung 4: Apple-Konzern- und Vertriebsstruktur (vereinfacht)



Die Apple-Gestaltung bringt jedoch im Vergleich zu den bisher bekannt gewordenen Strukturen einige Neuheiten, die man z.T. nicht für möglich gehalten hätte: Die Absaugung von Steuersubstrat durch Lizenzgebühren scheint nur eine untergeordnete Rolle zu spielen, was auch den Einsatz einer niederländischen Durchlaufgesellschaft zur Vermeidung der EU-Quellensteuern („Dutch Sandwich“) entbehrlich macht. An deren Stelle treten Verrechnungspreise, Dividenden und das nirgendwo steuerbare „ocean income“ der Apple Operations International (AOI), einer Gesellschaft ohne Mitarbeiter und Be-

triebsstätten. Apple erzielt nach den Feststellungen des PSI 95 % seines Umsatzes mit physischen Waren, die vom Auftragsfertiger Foxconn hergestellt und dann in einer Vertragskette via Irland nach Europa und Asien verkauft werden. Die Warenbewegung nimmt zwar den direkten Weg vom asiatischen Hersteller nach Europa, doch auf dem virtuellen vertraglichen Umweg über Irland verwandeln sich die asiatischen Elektronikbauteile in luxuriöse Statussymbole, die schließlich in den deutschen Apple Stores landen und dort reißenden Absatz finden.<sup>450</sup> Am Anfang der Lieferkette steht die ASI, die als wirtschaftliche Inhaberin der internationalen immateriellen Wirtschaftsgüter den Einkaufs- und Herstellungsprozess in Asien steuert („der Gewinn liegt im Einkauf“)<sup>451</sup> und die Produkte mit dem Apple-Branding veredelt. Die Gesellschaft ist zwar nach irischem Recht gegründet worden, unterliegt dort aber mangels Geschäftsleitungsorts<sup>452</sup> nur einer beschränkten Steuerpflicht und profitiert mutmaßlich von einem „Deal“ mit der irischen Regierung, wonach der Steuersatz maximal 2 % betragen darf (regulärer Körperschaftsteuersatz: 12,5 %).<sup>453</sup> Nach den Feststellungen des PSI hat die ASI in den Jahren 2009 bis 2012 ca. 74 Mrd. Dollar mit dem Weiterverkauf der Apple-Produkte an andere Konzerngesellschaften verdient, aber nur 21 Mio. Dollar Steuern gezahlt, d.h. Irland hat nicht einmal den mutmaßlichen 2%-

---

<sup>450</sup> Betreiberin der deutschen Apple Stores ist Apple Retail Germany GmbH. Der Apple Online Store (Versandhandel) gehört der Apple Distribution International (Irland).

<sup>451</sup> Schätzung der Herstellungskosten: <http://www.spiegel.de/netzwelt/gadgets/bauteil-analyse-so-viel-kostet-das-iphone-5s-wirklich-a-924603.html>

<sup>452</sup> Die Rechtslage in Irland ist etwas verwirrend (Überblick auf der Website des Office of the Revenue Commissioners, <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html>). Das frühere Fallrecht knüpfte die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht ausschließlich daran, ob der Ort der geschäftlichen Oberleitung in Irland ist („central management and control“). Nach derzeitigem Recht wird auch eine nach irischem Recht gegründete Gesellschaft grundsätzlich als ansässig (resident) behandelt. Für bestimmte Gesellschaften („relevant companies“) ist aber weiterhin nur der Ort der geschäftlichen Oberleitung maßgebend. Die irischen Apple-Gesellschaften AOI, AOE und ASI scheinen unter diese Ausnahmeregelung zu fallen, weshalb sie nicht bereits aufgrund ihres Gründungsorts der irischen Körperschaftsteuer unterliegen.

<sup>453</sup> Vertreter der irischen Regierung haben die Existenz eines Steuervertrags mit Apple inzwischen dementiert, vgl. dazu *Soong Johnston/Parillo*, Irish Official Refutes Apple Special Tax Deal Claims, TNI 2013 (Vol. 70), 1038.

Deal ausgeschöpft.<sup>454</sup> An sich unterliegen Einkünfte einer niedrig besteuerten ausländischen Basisgesellschaft, die Waren an nahestehende Personen verkauft, der US-Hinzurechnungsbesteuerung (Foreign Base Company Sales Income). Die Hinzurechnung greift aber nicht, weil alle Gesellschaften unterhalb der AOI aus US-Sicht transparent sind, so dass letztlich nur eine ausländische Gesellschaft vorliegt (AOI als oberste Zwischengesellschaft), die eigene immaterielle Wirtschaftsgüter durch Herstellung und Verkauf von Waren an fremde Dritte aktiv verwertet.

Der amerikanische Fiskus kommt nach derzeitigem Recht auch nicht an die Dividenden heran, die von der ASI über die AOE zur AOI fließen. Zwar sind Dividenden passive Einkünfte im Sinne der US-Hinzurechnungsbesteuerung (Foreign Personal Holding Company Income). Sie sind im vorliegenden Fall aber steuerlich irrelevant, weil die ausschüttenden Gesellschaften aufgrund des Check-the-Box-Wahlrechts nicht als Körperschaftsteuersubjekte gelten; es handelt sich um schlichte Umschichtungen innerhalb des Betriebsvermögens der AOI. Irland besteuert die Einkünfte der AOI auch nicht, weil die substanzlose Gesellschaft in Irland weder einen Ort der Geschäftsleitung noch eine sonstige Betriebsstätte hat. Die USA behandeln die AOI als irische Gesellschaft (nach irischem Recht gegründet),<sup>455</sup> die keine Mitarbeiter hat und in den USA weder eine Betriebsstätte unterhält noch eine Geschäftstätigkeit ausübt (in den USA finden zwar Board Meetings statt, was nach US-

---

<sup>454</sup> Nach Ansicht des Sachverständigen *J. Richard Harvey* (Villanova University) handelt es sich bei diesem Gewinn auch um den Betrag, den Apple ohne die Gestaltung in den USA hätte versteuern müssen. Der geschätzte Steuerausfall in den Jahren 2009 bis 2012 beläuft sich auf ca. 26 Mrd. Dollar (74 Mrd. \* 35 %), *Harvey*, TNI 2013 (Vol. 70), 1095, 1097.

<sup>455</sup> § 7701(a)(4) und (5) IRC.

Recht aber keine Steuerpflicht auslöst).<sup>456</sup> Es liegt also eine quasi „staatenlose“ Gesellschaft vor, die keine Steuererklärungen abgibt und ihre Gewinne mangels unbeschränkter Steuerpflicht nirgendwo versteuert (diesen erstaunlichen Befund hat der Apple-Steuerabteilungsleiter, der als Zeuge geladen war, ausdrücklich bestätigt).

Das keiner Steuerhoheit zuordenbare „ocean income“ bzw. „floating income“ ist nach deutschem Recht gar nicht vorstellbar,<sup>457</sup> scheint jedoch nach US-Recht grundsätzlich möglich zu sein (zur großen Überraschung des bekannten Harvard-Professors *Stephen Shay*, der als Sachverständiger auftrat). Der Ausschussvorsitzende *Levin* versuchte immerhin, den Gestaltungstrick der nirgendwo ansässigen „ghost companies“ ASI und AOI mit dem Einwand des Scheingeschäfts anzugreifen („sham transaction“). Dem hat der als Zeuge geladene Apple-CEO *Tim Cook* aber unter Zustimmung anderer Senatoren vehement widersprochen („We pay all the taxes we owe, every single dollar. We not only comply with the laws but we comply with the spirit of the laws“). Der vorliegende negative Zuordnungskonflikt, der sich bereits aus dem nationalen Steuerrecht von zwei OECD-Mitgliedsstaaten mit Welteinkommensprinzip ergibt, dürfte die Fachwelt noch eine Weile beschäftigen. Er hat zur Folge, dass aus US-Sicht ca. zwei Drittel des weltweiten Vorsteuerertrags des Apple-Konzerns den irischen Gesellschaften zugeordnet werden, während nur ca. 4 % der Apple-Mitarbeiter und nur ca. 1 % des Apple-Umsatzes auf Irland entfallen.<sup>458</sup>

---

<sup>456</sup> Die Board Meetings sind irrelevant, weil das US-Körperschaftsteuerrecht für die unbeschränkte Steuerpflicht nur auf den Gründungs-, nicht aber auf den Geschäftsleitungsort abstellt. Zwar käme eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der AOI in Betracht (§ 882(a) IRC), der die ausländischen Einkünfte ihrer transparenten Tochter- und Enkelgesellschaften zugerechnet werden. Dafür müsste die Gesellschaft aber eine Geschäftstätigkeit in den USA ausüben („engaged in a U.S. trade or business“) und daraus US-radizierte Einkünfte beziehen („effectively connected income“ – ECI). Selbst wenn AOI in den USA eine Niederlassung unterhalten würde (fixed place of business) oder die Muttergesellschaft Apple Inc. als abhängiger ständiger Vertreter einzuordnen wäre (§ 864(c)(5)(A) IRC), so lägen dennoch ausländische Einkünfte vor, weil es sich bei den verkauften Waren um Umlaufvermögen handelt, das zum Verkauf im Ausland im bestimmt ist und über ausländische Niederlassungen (ASI, Apple-Retail-Gesellschaften) vertrieben wird. Vgl. dazu im Einzelnen *Sheppard*, TNI 2013 (Vol. 70), 939, 941.

<sup>457</sup> BFH-Urteil v. 19.12.2007, I R 19/06, IStR 2008, 330.

<sup>458</sup> *Harvey*, TNI 2013 (Vol. 70), 1095, 1096.

Die nach Auffassung der meisten Sitzungsteilnehmer wohl rechtmäßige Apple-Gestaltung<sup>459</sup> zeigt einmal mehr, wie der gesetzliche US-Körperschaftsteuertarif durch faktische Besteuerungswahlrechte ausgehöhlt wird. Irland steht ebenfalls in einem sehr schlechten Licht da, denn Abreden mit einem bedeutenden Steuerpflichtigen wie Apple sehen nach einer individuellen staatlichen Beihilfe i.S.v. Art. 107 Abs. 1 AEUV aus, auch wenn die ursprüngliche Vereinbarung mit Apple bereits aus dem Jahr 1980 stammt. Immerhin hat Irland inzwischen eine Gesetzesänderung angekündigt, wonach in Irland gegründete Gesellschaften dort der auch unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen sollen.

Die Ausschusssitzung am 21.5.2013 sollte den Reformbedarf des amerikanischen Außensteuerrechts aufzeigen und US-Präsident *Obama* bei der Bekämpfung von Steuerschlupflöchern unterstützen; ein Vertreter des US-Finanzministeriums erläuterte dazu kurz die Reformvorschläge im aktuellen Haushaltsentwurf des Präsidenten. Die Republikaner haben den Reparaturversuchen der Obama-Regierung aber längst eigene Entwürfe entgegenstellt, die eine deutliche Absenkung des Körperschaftsteuersatzes bei gleichzeitiger Aufgabe der Kapitalexportneutralität vorsehen. Der einflussreiche Vorsitzende des Committee on Ways and Means des Repräsentantenhauses, *Dave Camp*, will ein „territorial system“ mit Steuerbefreiung für ausländische Schachteldividenden einführen, um die US-Unternehmen international noch (!) wettbewerbsfähiger zu machen;<sup>460</sup> die neuformierte „LIFT America Coalition“ aus führenden Unternehmen verfolgt dasselbe Ziel (<http://www.liftamericacoalition.org/>). Und Apple-CEO *Tim Cook* hat seinen Zeugenauftritt vor dem Untersuchungsausschuss geschickt dafür genutzt, nachdrücklich für die steuerschonende Repatriierung aller Oasengewinne zu werben, die sich mittlerweile auf ca. 1,9 Billionen Dollar belaufen dürften („einstelliger Steuersatz wäre vernünftig“). Die Aussichten dafür sind gar nicht so schlecht, denn ein erneuter „repatriation tax holiday“ könnte unauffällig als Übergangsregelung in eine umfassende Reform des US-Körperschaftsteuerrechts eingebettet werden.

---

<sup>459</sup> Auch die US-Fachliteratur scheint die Gestaltung für grundsätzlich zulässig zu halten, wie die Analyse von *Sheppard*, TNI 2013 (Vol. 70), 939 zeigt. Nach Auffassung von *Kingson*, TNI 2013 (Vol. 71), 243 belegt der Apple-Fall allerdings ein erhebliches Vollzugsdefizit der amerikanischen Finanzverwaltung („transfer pricing enforcement is dead“). Ebenfalls kritisch *Marian*, TNI 2013 (Vol. 71), 725, 733: „The fact that our tax laws ask us to treat a mailbox in Ireland as a foreign corporation is an insult to intelligence“.

<sup>460</sup> <http://waysandmeans.house.gov/news/documentsingle.aspx?DocumentID=266168>.

#### 4. Zwischenfazit

Teil III hat gezeigt, dass internationale Konzerne die gesamte Klaviatur der Steuergestaltung beherrschen. Sie vermeiden dabei nicht nur etwaige Besteuerungsrechte der Markt- bzw. Quellenstaaten, sondern zahlen vor allem auch im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft keine laufenden Steuern auf ihre Auslandsgewinne. Dies läuft der im OECD-MA 2010 angelegten Aufteilung der Besteuerungsrechte zuwider; man könnte insoweit sogar von einem „Wegfall der Geschäftsgrundlage“ sprechen. Eine wesentliche Erkenntnis besteht aber darin, dass die Gewinnverlagerung kein spezielles Problem des E-Commerce ist. Zwar erleichtern E-Commerce-Geschäftsmodelle die geografische Verlagerung von Vertriebsfunktionen, wie man am europäischen Online-Werbe-geschäft von Google erkennen kann, das zentral bei einer irischen Gesellschaft angesiedelt ist. Auch Amazon setzt den Vertragsabschluss über das Internet ein, um die Versandhandelsumsätze nach Luxemburg zu ziehen und die Besteuerung von Vertriebsgewinnen in den europäischen Quellenstaaten zu vermeiden. Das Amazon-Beispiel macht aber auch deutlich, dass eine erhebliche physische Präsenz im Quellenstaat (Logistikzentren mit tausenden Mitarbeitern) praktisch keine Steuern auslöst, solange nur der Strategieträger in einem Niedrigsteuerland ansässig ist und von dort aus immaterielle Wirtschaftsgüter verwerten kann. Ausschlaggebend ist daher immer die optimale geografische Platzierung der einzelnen Wertschöpfungsschritte, weshalb der wohl bedeutendste Gewinnverlagerungsfall mit Apple ausgerechnet ein Unternehmen betrifft, das 95 % seines Umsatzes mit der Herstellung und dem Vertrieb von physischen Waren macht und dafür ganz im Sinne der „old economy“ Fabriken und Ladengeschäfte benötigt. Hier besteht der Strategieträger sogar aus nirgendwo ansässigen „ghost companies“, deren „ocean income“ bislang weder am Gründungsort (Irland) noch am Geschäftsleitungsort (USA) erfasst wird.

Die internationale Steuergestaltung und Gewinnverlagerung im Electronic Commerce ist daher nur ein Teilaspekt des größeren Problems, das unter der Überschrift „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) diskutiert wird. Die globale Verteilung der einzelnen Wertschöpfungsschritte ist aus steuergestalterischer Sicht nur deshalb erfolversprechend, weil sich einzelne Staaten im internationalen Steuerwettbewerb bewusst als Niedrigsteuerländer positioniert haben oder mit gezielten Vergünstigungen für Holding- und Lizenzgesellschaften locken. Dass sich darunter auch EU-Mitgliedsstaaten befinden, die z.T. haarsträubende Konstruktionen erlauben (Google-Durchlaufgesellschaft in den Niederlanden, lediglich beschränkte Steuerpflicht der irischen Apple-Gesellschaften), veranschaulicht die politische Zersplitterung der staatlichen Akteure, die eigentlich für faire Rahmenbedingungen sorgen müssten, tatsächlich aber nur ihre eigenen wirtschaftlichen



Interessen verfolgen. Der größte Sünder sind hier sicherlich die USA, die einen systemwidrigen Besteuerungsaufschub für die passiven Lizenz Einkünfte ausländischer Zwischengesellschaften geschaffen haben, die mittels des Check-the-Box-Wahlrechts der laufenden Besteuerung entzogen werden können. Der „repatriation tax holiday“ im Jahr 2005 hat zudem begründete Hoffnungen auf einen weiteren gesetzlichen Steuererlass geweckt, weshalb die US-Unternehmen sogar noch einen zusätzlichen Anreiz für ihre Oasengestaltungen haben.<sup>461</sup>

Die fehlende internationale Steuerharmonisierung ist auch ein idealer Nährboden für die gezielte Ausnutzung der konzeptionellen Schwächen der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze. Der Fremdvergleichsgrundsatz zerlegt den wirtschaftlich als Einheit agierenden internationalen Konzern künstlich in einzelne Körperschaftsteuersubjekte („separate entity accounting“), was der Durchsetzung der nationalen Steuerhoheit dienlich ist, aber eben auch die steueroptimale geografische Verteilung der Konzerngesellschaften ermöglicht. Erlauben die Verrechnungspreisgrundsätze dann auch noch die Verlagerung von immateriellen Wirtschaftsgütern und den ihnen zugeordneten Gewinnen auf substanzlose Oasengesellschaften, ist das Steuersubstrat endgültig verloren. Dies ist ein fragwürdiges Ergebnis, wenn man bedenkt, dass sowohl die Entwicklung als auch Verkauf der Produkte in Ländern mit normalen bzw. hohen Steuersätzen stattfinden, während sich in den Niedrigsteuerländern keine oder nur geringe wirtschaftliche Aktivitäten abspielen.<sup>462</sup>

Die Keimmalbesteuerung bestimmter Unternehmensgewinne und „stateless income“ sind für das jeweilige Unternehmen vorteilhaft (und deshalb erstrebenswert), stellen aber die Körperschaftsteuer insgesamt in Frage, die ihre Legitimationsgrundlage verliert<sup>463</sup> und zur „Dummensteuer“ degeneriert. Vor diesem Hintergrund überrascht es nicht, dass die Besteuerungsziele der Ottawa-Konferenz von 1998 im Hinblick auf die Ertragsbesteuerung des E-Commerce deutlich verfehlt worden sind. Das derzeitige System bzw. Chaos, das die Keimmalbesteuerung bestimmter ausländischer Anbieter zulässt, erfüllt weder die Forderung nach Wettbewerbsneutralität<sup>464</sup> noch das Gebot der Steuergerechtigkeit.

---

<sup>461</sup> Elliott, TNI 2013 (Vol. 70), 1079.

<sup>462</sup> Die mit der Entwicklungsfunktion verbundene Wertschöpfung wird durch ein cost sharing arrangement (Umlagevertrag) aus dem Hochsteuerland in die Steueroase verlagert. Der Vertriebsgewinn wird dann mittels Lizenzgebühren in die Steueroase abgesaugt; vgl. dazu Sullivan, TNI 2013 (Vol. 70), 943, 945.

<sup>463</sup> OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 12.2.2013, 8.

<sup>464</sup> Zum Gebot der Wettbewerbsneutralität der Körperschaftsteuer vgl. Hey, H/H/R, EStG/KStG, Einf. KStG Anm. 38.

## IV. Handlungsmöglichkeiten des Gesetzgebers

### 1. Was ist überhaupt machbar?

Der Flickenteppich der nicht aufeinander abgestimmten Steuerhoheiten und staatliche Vorzugsregime bilden den Nährboden für Steuergestaltung und Gewinnverlagerung.<sup>465</sup> Die international agierenden E-Commerce-Unternehmen passen sich diesem Umfeld an und siedeln ihre „mobilen“ Unternehmensfunktionen in Niedrigsteuerländern an. Der Lösungsansatz könnte daher darin bestehen, alle Unternehmen einem weltweiten Verhaltenskodex zu unterwerfen, der die Zahlung angemessener Steuern zu einem mindestens gleichrangigen Unternehmensziel macht. Dieser Weg wird z.B. vom tax justice network empfohlen,<sup>466</sup> ist aber kaum mit einer freiheitlichen Wirtschaftsordnung kompatibel, die auf Privateigentum und Marktwirtschaft beruht. Zwar kann sich der einzelne Unternehmer bzw. Alleingesellschafter

---

<sup>465</sup> Pointiert dazu *M. Lang*, IStR 2013, 365, 372: „Die Wurzel des Übels liegt in der fehlenden Steuerharmonisierung: Erst unterschiedliche Regelungen innerhalb der EU und das nicht abgestimmte Vorgehen der Mitgliedstaaten gegenüber Drittländern ermöglichen Besteuerungslücken. Die Steuerpflichtigen, die sich die Untätigkeit des Unionsgesetzgebers zunutze machen, trifft dann der Vorwurf, ihre Steuerplanung zu ‚aggressiv‘ vorzunehmen“; ähnlich *Piltz*, IStR 2013, 681: „Wenn diese Staaten die Besteuerungslücken nicht schließen oder sogar neue Vergünstigungen schaffen, sich in dem OECD-Bericht aber darüber beklagen, ist das pure Heuchelei.“

<sup>466</sup> Auszug von der Website des tax justice network ([http://www.taxjustice.net/cms/front\\_content.php?idcat=2&client=1&lang=2](http://www.taxjustice.net/cms/front_content.php?idcat=2&client=1&lang=2)): „Steuern sind der übersehene Bestandteil in der Diskussion um unternehmerische Verantwortung (Corporate Social Responsibility; CSR) – und wahrscheinlich der wichtigste. Wir glauben, dass unternehmerische Verantwortung mit der Bezahlung von Steuern anfängt. Wir lehnen eine rein finanzwirtschaftliche und legalistische Perspektive auf Steuern ab, die sich ausschließlich mit der Abgrenzung von legalem (Steuervermeidung) und illegalem (Steuerhinterziehung) Handeln befasst. Stattdessen bevorzugen wir eine verantwortbarkeits-zentrierte Betrachtungsweise, die zwischen dem unterscheidet, was verantwortbar ist und was nicht. Ein verantwortungsvoller Denkansatz sieht Steuern nicht als Kosten für ein Unternehmen an, welche möglichst vermieden werden sollten, sondern als eine Art Dividende: eine Ausschüttung geschöpft aus Gewinnen an alle Anspruchsberechtigte. Firmen erzielen ihre Gewinne nicht einfach nur, indem sie das Kapital der InvestorInnen nutzen. Sie nutzen auch die Gesellschaften, in denen sie operieren – sei es die materielle Infrastruktur, die der Staat zur Verfügung stellt, seien es die Menschen, die der Staat ausgebildet hat, oder die gesetzlichen Rahmenbedingungen, die es Unternehmen erlauben, ihre Rechte zu schützen. Steuern sind die fällige Rendite dieser gesellschaftlichen Investitionen, von der die Unternehmen profitieren.“

einer Kapitalgesellschaft privatautonom dafür entscheiden, den Gewinnerzielungszweck des Unternehmens einzuschränken. Der Vorstand einer börsennotierten Aktiengesellschaft ist jedoch den materiellen Interessen der Anleger verpflichtet, deren berechnete Renditeerwartung durch das Aktiengesetz geschützt wird. Ergibt sich eine Möglichkeit, die Steuerbelastung des Unternehmens durch eine rechtlich zulässige Gestaltungsmaßnahme zu verringern, ist der Vorstand grundsätzlich zum Handeln verpflichtet.<sup>467</sup>

Auch die Forderung, die Unternehmen möchten nicht nur den Wortlaut, sondern auch den „Geist des Gesetzes“ befolgen, ist m.E. nicht hilfreich.<sup>468</sup> Denn orientiert man sich bei der Auslegung von Fiskalzwecknormen am staatlichen Einnahmeerzielungszweck, ist das Auslegungsergebnis von vornherein klar und lautet immer „in dubio pro fisco“.<sup>469</sup> Der Vorstand müsste sich dann doch wieder zwischen Gewinnmaximierung und Steuerzahlung entscheiden, obwohl er aktienrechtlich eindeutig zur Gewinnmaximierung verpflichtet ist. Vor allem aber ist Steuerrecht nach deutschem Rechtsverständnis staatliches (und strafbewehrtes!) Eingriffsrecht, das klarer Tatbestände bedarf. Der Staat kann nur Steuern erheben, wenn die Eingriffsgrundlage gesetzlich hinreichend bestimmt ist. Kurzum: Der Fiskus muss sich das Steueraufkommen auf gesetzlicher Grundlage holen, wobei er auf die fachkundige Unterstützung der Steuerrechtswissenschaft zurückgreifen könnte, wenn er dieses

---

<sup>467</sup> Schön, FS Hoffmann-Becking, 1085, 1089 ff.

<sup>468</sup> So die Empfehlung der EU-Kommission zur Ausgestaltung einer allgemeinen Missbrauchsvorschrift v. 6.12.2012, C(2012) 8806 endg., 5: „Für die Zwecke der Ziffer 4.2 hat eine Vorkehrung oder eine Reihe von Vorkehrungen dann den Zweck, die Besteuerung zu vermeiden, wenn sie ungeachtet der subjektiven Absichten des Steuerpflichtigen den Gegenstand, Geist und Zweck der Steuervorschriften unterläuft, die andernfalls gelten würden.“

<sup>469</sup> Kube, UR 2013, 489, 491: „Der Fiskalzweck trägt kein sachliches Maß in sich und strebt immer nach dem Mehr.“ Der Fiskalzweck ist daher nicht für die teleologische Auslegung eines Steuergesetzes geeignet (*Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III, 2. Aufl. 2012, 1619).

Angebot denn annehmen wollte.<sup>470</sup> Freiwillige Zahlungen darf der staatliche Steuergläubiger weder verlangen noch erwarten, zumal er dann Gefahr läuft, als Almosenempfänger wahrgenommen zu werden, wie der skurrile Starbucks-Fall in Großbritannien anschaulich gezeigt hat.<sup>471</sup> Der „Name-and-Shame“-Ansatz führt auch zu willkürlichen Ergebnissen, da grundsätzlich nur Unternehmen im B2C-Geschäft einen Reputationsverlust fürchten müssen, während „cleveres“ und „aggressives“ Verhalten im B2B-Bereich eher toleriert wird und nicht unbedingt mit Nachteilen verbunden ist.

Der Staat muss bei der Anwendung der bestehenden Gesetze auch respektieren, dass die Steuerpflichtigen ein Recht auf steuerschonende Gestaltung

---

<sup>470</sup> In der Rechtswirklichkeit harmonieren Steuerrechtswissenschaft und Steuerpolitik nicht miteinander. *Tipke* hat die Ursachen und Folgen auf den Punkt gebracht (StuW 2013, 97, 102): „Der ‚Primat der Politik‘, die bloß politisch opportune Steuerpolitik führt zu unsystematischem Stückwerk, zur Kappung der Wertbezüge, zur Entrechtlichung, sie macht aus der Rechts- und Gerechtigkeitsordnung eine bloße Zwangsordnung – bar der Gebote der Besteuerungsmoral“. Speziell zur Besteuerung des E-Commerce s. auch das Editorial von *Strunk*, Stbg 2013, M1 („Warum hört eigentlich niemand auf die Wissenschaftler?“).

<sup>471</sup> Der amerikanische Starbucks-Konzern hat in Großbritannien trotz erheblicher lokaler physischer Präsenz (hunderte Starbucks-Filialen) und eines Jahresumsatzes in Höhe von ca. drei Mrd. Pfund in den letzten 15 Jahren keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt. Nach einer heftigen öffentlichen Diskussion hat sich das Unternehmen zu einer „freiwilligen“ Steuerzahlung von jeweils zehn Millionen Pfund für die Jahre 2013 und 2014 bereit erklärt (<http://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-dienstleister/schlupfloecher-starbucks-zahlt-in-england-fuer-2012-keine-steuern/8424306.html>). Es handelt sich um einen Versuch des Unternehmens, seine angeschlagene Reputation wiederherzustellen. Die freiwillige Steuerzahlung ist aber wahrscheinlich nicht im Rahmen des indirect foreign tax credit in den USA anrechenbar, weil gem. Reg. § 1.901-2(e) (5) nur unanfechtbar festgesetzte ausländische Steuern anerkannt werden (*Jackson*, TNI 2013 (Vol. 71), 22; *Taylor*, TNI 2013 (Vol. 71), 304, 305). Beruhen die Mehrsteuern auf einer freiwilligen Verrechnungspreiskorrektur zugunsten der britischen Konzerngesellschaft, konnte Starbucks die Änderung nur für die Zukunft vornehmen. Denn nach US-Recht sind nachträgliche Verrechnungspreisberichtigungen durch den Steuerpflichtigen, die zu einer Steuerminderung führen, unzulässig („one-way street rule“, s. dazu *Herrington/Lowell*, International Transfer Pricing Journal, 2013, 253, 255).

ihrer Verhältnisse haben (Grundsatz der Gestaltungsfreiheit).<sup>472</sup> Es ist daher nicht gerechtfertigt, Steuerplanung und Ausnutzung von Gesetzeslücken mit einem Unwerturteil zu belegen.<sup>473</sup> Und bei grenzüberschreitenden Transaktionen und Beteiligungsstrukturen besteht schon gar kein ertragsteuerliches „System“, das durch Ausnutzung von Besteuerungslücken umgangen werden könnte, denn die souveränen Staaten haben sich bisher weitgehend der internationalen Steuerharmonisierung verschlossen.<sup>474</sup>

Der hier vertretene „legalistische“ Ansatz bedeutet aber nicht, dass die Staaten internationale Steuergestaltung und Aushöhlung ihrer Bemessungsgrundlagen wehrlos hinnehmen müssen. Sie sind vielmehr aufgerufen, die Finanzierungslasten des Gemeinwesens gleichmäßig zu verteilen sowie die ökonomisch ineffiziente und das Neutralitätsgebot verletzende „Oasenwirtschaft“ internationaler Konzerne auf ein verträgliches Maß zu reduzieren. Insbesondere die internationale Keimmalbesteuerung amerikanischer Konzerne ist kritikwürdig, da sie wie eine gewaltige Exportsubvention wirkt, der die europäischen Unternehmen kaum etwas entgegensetzen können.<sup>475</sup> Der richtige Weg zu diesem Ziel wären nationale und internationale Besteuerungsregeln, die in ihrer Summe bereits jeglichen Anreiz zur Steuerminde- rung eliminieren. Voraussetzung dafür wäre eine globale Steuerhoheit mit einheitlicher Bemessungsgrundlage und einheitlichem Tarif, so dass es völlig gleichgültig wäre, wo sich die einzelnen Konzerngesellschaften nieder- gelassen haben. Die Errichtung einer globalen Steuerhoheit ist derzeit aber illusorisch, weil nur die Konzerne global agieren, während die Steuergläubi- ger aus souveränen Nationalstaaten bestehen, die um die begehrten Arbeits-

---

<sup>472</sup> *Drüen*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 42 AO Tz. 3. Vgl. auch BFH, Urt. v. 7.7.1998, VIII R 10/96, BStBl. II 1999, 729: „Bei der rechtlichen Gestaltung wirtschaftlicher Vorgänge ist der Steuerpflichtige im Rahmen der Gesetze frei. Er darf seine rechtlichen Verhältnisse so gestalten, dass sich eine möglichst ge- ringe Steuerlast ergibt.“

<sup>473</sup> *Hey*, FS Paul Kirchhof, Bd. II, 2013, 1657, 1659.

<sup>474</sup> Ausführlich *Rödder/Pinkernell*, IStr 2013, 619, 620.

<sup>475</sup> Vgl. dazu das SPIEGEL-Interview mit *R. Dommermuth*, Vorstandsvorsitzender von United Internet (DER SPIEGEL, Heft 6/2013, <http://www.spiegel.de/spiegel/print/d-90848715.html>): „Ich finde die Steuern hierzulande hoch, aber noch erträglich. Nur dass sich manche Weltkonzerne wie Apple oder Google in Euro- pa arm rechnen, ist nicht fair ... Als Google vor rund einem Jahr mit fünf Milli- onen Euro eine Berliner Uni sponserte, wurde der Konzern gefeiert. Wir zahlen diese fünf Millionen als Steuern jede dritte Woche aufs Neue. Darüber spricht kein Mensch.“

plätze und das Steueraufkommen konkurrieren. Selbst in Europa entwickelt sich der an sich erwünschte Steuerwettbewerb, der Staaten zum sparsamen Wirtschaften anhält und übermäßige Regulierung verhindert, zu einem „race to the bottom“, bei dem am Ende alle nur verlieren können.<sup>476</sup>

In Anbetracht dieser schwierigen Ausgangslage sind nur punktuelle Verbesserungen möglich. Eine entscheidende steuerpolitische Frage ist dabei, ob die Konzerngewinne künftig wenigstens wieder im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft oder – quasi im Wege der Ersatzvornahme – vorrangig in den Quellenstaaten besteuert werden sollen. Gerade die USA könnten mit wenigen Gesetzesänderungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung und der unbeschränkten Steuerpflicht die Gewinnverlagerung in Steueroasen deutlich erschweren. Im Moment ist aber ungewiss, ob eine Reform des US-Außensteuerrechts politisch überhaupt möglich ist. Die Ausweitung der Quellenbesteuerungsrechte hätte demgegenüber den Vorteil, dass sie notfalls im Alleingang einzelner Staaten bewerkstelligt werden könnte. Die möglichen Maßnahmen aus deutscher Sicht werden sogleich näher dargestellt (2.). Als weitere Handlungsmöglichkeit bietet sich ein internationaler Kompromiss an, der neben gezielten Missbrauchsbekämpfungsmaßnahmen auch eine Option zur Neuverteilung des Steueraufkommens zwischen Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat vorsieht. Diesen Weg scheint die OECD nunmehr mit dem umfassenden Aktionsplan vom 19.7.2013 einschlagen zu wollen (3.).

## **2. Unilaterale Maßnahmen zum Schutz des deutschen Steueraufkommens**

Der deutsche Gesetzgeber hat sich bereits vielfach mit der tatsächlichen oder vermeintlichen schädlichen Steuergestaltung durch Steuerausländer befasst. Dabei kann man typologisch zwischen direkten und indirekten Maßnahmen unterscheiden. Die direkten Maßnahmen treffen den Steuerausländer in seiner Eigenschaft als Steuersubjekt (z.B. Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht, Versagung von Abkommensvergünstigungen), die indirekten Maßnahmen richten sich an Steuerinländer, die eine Geschäftsbeziehung mit dem Steuerausländer unterhalten (z.B. Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs).

---

<sup>476</sup> Dazu gehören nicht nur die „üblichen Verdächtigen“ wie z.B. Irland (12,5 %) und Zypern (12,5 %), sondern auch Großbritannien und Finnland, die ihre Körperschaftsteuersätze schrittweise auf 21 bzw. 20 % absenken wollen. Das neue Eurozonen-Mitglied Lettland lockt Investoren mit einem Steuersatz von 15 % an. Staatliche Vorzugsregime wie z.B. Patent-Boxen (Großbritannien) und IP-Vergünstigungen (Luxemburg) bewegen sich an der Grenze zum Steuerdumping.

**a. Direkte Maßnahme: Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 EStG**

Deutschland besteuert gewerbliche Direktgeschäfte traditionell nicht, weil der wirtschaftliche Bezug zum Inland gering ist (allenfalls Nutzung der Infrastruktur), der ausländische Steuerpflichtige kein haftendes Vermögen im Inland hat und der Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht durch das Territorialitätsprinzip auch völkerrechtliche Grenzen gesetzt sind.<sup>477</sup> Zudem ist die Zurücknahme der Quellenbesteuerung wirtschaftspolitisch sinnvoll, da andere Staaten sonst ein gutes Argument für die Besteuerung der Direktgeschäfte deutscher Unternehmen hätten. Neben diesen praktischen Schwierigkeiten wirft die Besteuerung von Direktgeschäften auch grundsätzliche Fragen auf. Denn die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer knüpft an die Leistungsfähigkeit an, die sich immer auf das gesamte Einkommen einer Person bezieht. Deshalb ist die Besteuerung des Welteinkommens im Ansässigkeitsstaat der beste Weg zur Erfassung der Leistungsfähigkeit. Das Territorialitätsprinzip führt dagegen schnell zu einer „Überbesteuerung“, was insbesondere bei den Quellensteuern auf Bruttovergütungen deutlich wird. Versucht der Quellenstaat, das Leistungsfähigkeitsprinzip im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht umzusetzen, muss er eine Netto-Bemessungsgrundlage ermitteln, was wiederum die schwierige territoriale Zuordnung von Erwerbseinnahmen und Erwerbsaufwendungen erfordert (vgl. § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Schaffung konkreter Tatbestände für den E-Commerce wäre mit weiteren Schwierigkeiten und Nachteilen verbunden, wie die folgenden Überlegungen zeigen.

**aa. Neuer Tatbestand für betriebsstättenlose gewerbliche E-Commerce-Einkünfte**

In Betracht kommt die Schaffung eines umfassenden Tatbestands, der alle gewerblichen Leistungen erfasst, die eine im Ausland ansässige Person über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz an einen inländischen

---

<sup>477</sup> *Loschelder*, in Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, § 49 Rz. 12: Erforderlich ist ein besonderer räumlicher oder persönlicher Bezug zum Inland („genuine link“). Nach Auffassung von *Schön*, StuW 2012, 213, 216 f., genügt als Anknüpfungspunkt aber schon die Nutzung lokaler Kundenmärkte.

Leistungsempfänger erbringt (Erfassung sämtlicher Online-Geschäfte).<sup>478</sup> Die Aufgabe des Betriebsstättenprinzips könnte mit der Erwägung gerechtfertigt werden, dass Deutschland einen besonders lukrativen Absatzmarkt zur Verfügung stellt, weshalb ein Teil der Wertschöpfung und damit des Steuersubstrats dem Inland zuzuordnen sein könnte. Die ökonomische Begründung des Besteuerungsrechts auf der Grundlage des „supply-demand approach“ ist jedoch schon im Ansatz zweifelhaft und umstritten.<sup>479</sup> Zwar bestimmt nicht nur der Herstellungsprozess, sondern auch die Nachfrage den Preis einer Leistung, weshalb der Absatzmarkt immer Voraussetzung für die Entstehung von Einkünften ist. Das Personal und das Betriebsvermögen des leistenden Unternehmers befinden sich aber im Ausland; die „aktive“ Wertschöpfung findet jenseits der deutschen Grenzen statt. Daher kann der Ansässigkeitsstaat das Steueraufkommen mit einer mindestens ebenso guten Begründung beanspruchen („supply approach“). Im Grunde lässt sich dieser Streit um die Quelle der Einkünfte sachlich nicht entscheiden.<sup>480</sup>

Doch selbst wenn sich Deutschland über diese Bedenken hinwegsetzen und die beschränkte Steuerpflicht auf Onlinegeschäfte erweitern würde, wäre das Besteuerungsrecht auf Abkommensebene nicht durchzusetzen. Denn Deutschland darf als Quellenstaat nur solche Unternehmensgewinne besteuern, die durch eine inländische Betriebsstätte erzielt werden (Art. 7 Abs. 1, 5 OECD-MA 2010). Die Einführung einer gesetzlichen Betriebsstättenfiktion

---

<sup>478</sup> Angelehnt an die Definition der „elektronisch erbrachten Dienstleistung“ i.S.d. Art. 7 Abs. 1 DVO (EU) Nr. 282/2011 v. 15.3.2011. In der Lit. gibt es entsprechende Vorschläge, die Einkünfte aus Onlinegeschäften, insbesondere die Einkünfte aus dem Online-Werbegeschäft, auch im Quellenstaat zu besteuern, z.B. *Prussak*, TNI 2013 (Vol. 71), 653, 665 ff. Ein konkreter Gesetzesvorschlag stammt von *Utescher*, *Internet und Steuern*, 399 („Einkünfte, die durch die Verwertung im Electronic Commerce im Inland erzielt werden“).

<sup>479</sup> Vgl. dazu Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits, Final Report: Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?, 2004, 14; *Mödingner*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA, 2012, 54 ff.; grundlegend zum supply-demand approach *Musgrave/Musgrave*, *Inter-nation Equity*, in *Modern Fiscal Issues – Essays in honor of Carl S. Shoup*, (R. M. Bird and J. G. Head, Hrsg.), 63 ff.

<sup>480</sup> *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 658.



(„Diese Einkünfte gelten als durch eine inländische Betriebsstätte erzielt“),<sup>481</sup> die auf die Abkommensebene durchschlägt (Treaty Override ähnlich § 50d Abs. 10 EStG), wäre nicht nur ein Affront gegenüber den anderen Vertragsstaaten (und ein völkerrechtlicher DBA-Kündigungsgrund), sondern im Ergebnis wirkungslos, weil dieser fiktiven Betriebsstätte auf der Grundlage des AOA keine Einkünfte zugeordnet werden könnten. Die für die Gewinnabgrenzung maßgeblichen wesentlichen Personalfunktionen befinden sich im ausländischen Stammhaus, nicht in der fiktiven Betriebsstätte.<sup>482</sup> Der Gesetzgeber müsste also auch noch § 1 Abs. 5 AStG für die fiktiven inländischen E-Commerce-Einkünfte der ausländischen Anbieter suspendieren.

Die soeben skizzierte Vorgehensweise des Gesetzgebers wäre nicht nur eine völlige Abkehr von den bisherigen Besteuerungsgrundsätzen für gewerbliche Einkünfte, sondern würde auch noch weitere Probleme aufwerfen. Erstens könnte eine verfassungsrechtlich unzulässige Ungleichbehandlung der Anbieter von Onlinegeschäften vorliegen, weil vergleichbare physische Leistungen (Offline-Werbung z.B. im Fernsehen, Lieferung von Büchern und Datenträgern) keine beschränkte Steuerpflicht auslösen. Zweitens wäre die Steuererhebung im Wege der Veranlagung mangels inländischer Haftungsmasse nicht gesichert, und das Steuerabzugsverfahren wäre zumindest im B2C-Bereich nicht praktikabel. Ein dritter Einwand betrifft die Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die beschränkte Steuerpflicht und deren Abgrenzung zur Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer. Denn eine Bruttosteuerung der Umsätze mit inländischen Kunden würde nicht nur gegen das objektive Nettoprinzip verstoßen, sondern vor allem auch in das Territorium der unionsrechtlich abschließend geregelten Mehrwertsteuer eindringen (Art. 401 MwStSyst-RL).<sup>483</sup>

Allerdings hat der Gesetzgeber den Katalog der inländischen Einkünfte verschiedentlich erweitert, um „betriebsstättenlose“ gewerbliche Einkünfte zu erfassen, deren Nichtbesteuerung er z.B. aus Wettbewerbs- oder Gleichbehandlungsgründen nicht länger tolerieren wollte. Das erste prominente Bei-

---

<sup>481</sup> Die fiktive Betriebsstätte wäre allerdings kein Novum, denn der Gesetzgeber hat in § 2 Abs. 1 Satz 2 AStG bereits die „fiktive Geschäftsleitungsbetriebsstätte“ kreiert.

<sup>482</sup> Vgl. dazu auch den aktuellen Entwurf der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, § 4 Abs. 1: „Eine Personalfunktion ist der Betriebsstätte zuzuordnen, in der die Personalfunktion ausgeübt wird.“

<sup>483</sup> Eine neue Steuer auf Onlinegeschäfte, die den „Charakter einer Umsatzsteuer“ hätte, wäre unzulässig.

spiel sind die gewerblichen Vermietungs- und Veräußerungseinkünfte aus inländischen Immobilien (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG).<sup>484</sup> Hier besteht aber – im Unterschied zu grenzüberschreitenden Onlinegeschäften – ein klarer inländischer Anknüpfungspunkt (unbewegliches Vermögen), der dem Steuergläubiger im Notfall sogar eine Vollstreckung der Steuerforderung ermöglicht. Auch das o.g. Argument des fehlenden abkommensrechtlichen Besteuerungsrechts greift hier nicht, denn Deutschland darf sowohl die Vermietungseinkünfte als auch die Veräußerungsgewinne aus Immobilien besteuern (Art. 6 Abs. 1 und 13 Abs. 1 OECD-MA 2010). Gleiches gilt – wenn auch mit Einschränkungen – für die Besteuerung der im Inland ausgeübten oder verwerteten unterhaltenden Darbietungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG). Der inländische Anknüpfungspunkt ergibt sich aus der Präsenz des Darbietenden bzw. aus der Verwertung seiner Darbietung im Inland, wobei eine inländische „Verwertungshandlung“ erforderlich ist. Auf Abkommensebene bleibt das deutsche Besteuerungsrecht großenteils erhalten, weil Art. 17 Abs. 1 OECD-MA 2010 das Betriebsstättenprinzip für Sportler und darstellende Künstler suspendiert; Art. 17 Abs. 2 OECD-MA 2010 erfasst die Zahlungen an Dritte.

Letztlich sind daher nur nationale Tatbestände sinnvoll, die ein abkommensrechtliches Besteuerungsrecht voll ausschöpfen. Weitergehende nationale Tatbestände lassen sich lediglich gegenüber solchen Steuerausländern durchsetzen, die weder Abkommenschutz noch Richtlinienchutz besitzen. Internationale E-Commerce-Unternehmen, die z.B. in den USA oder in einem EU-Mitgliedsstaat ansässig sind und über wirtschaftliche Substanz im anderen Vertragsstaat bzw. sogar eine Börsenzulassung verfügen, sind mit „abkommensüberschießenden“ nationalen Tatbeständen praktisch nicht zu packen.

#### bb. Beschränkte Steuerpflicht aufgrund Verwendung einer „de“-Domain

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f bzw. Nr. 6 EStG handelt es sich bei Einkünften aus der Nutzungsüberlassung eines Rechts, das in einem inländischen Register eingetragen ist, um inländische Einkünfte. Daher löst z.B. die Lizenzierung eines im Patentregister eingetragenen Patents sogar dann eine beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Patentinhabers aus, wenn auch der Lizenznehmer im Ausland ansässig ist. Die beschränkte Steuerpflicht lässt sich in diesem Fall mit der Inanspruchnahme des deutschen Rechtssystems

---

<sup>484</sup> S. dazu *Hendricks*, IStR 1997, 228.

begründen, das dem ausländischen Patentinhaber die Durchsetzung seines Schutzrechts ermöglicht (Äquivalenzgedanke). Man könnte daher auf die Idee kommen, einen analogen Tatbestand für die Verwendung einer „.de“-Top-Level-Domain zu kreieren.

Dagegen lassen sich jedoch gleich mehrere rechtliche und praktische Gründe anführen: Die Vergabe und Verwaltung der „.de“-Domains erfolgt zwar zentral durch die DENIC e.G. Dabei handelt es sich aber um eine privatwirtschaftlich organisierte Einrichtung, die gerade keine hoheitlichen Befugnisse bei der Vergabe und Verteidigung der Domainnamen hat. Zudem erhebt die DENIC bereits privatrechtlich geregelte Registrierungsgebühren, mit denen ihre Leistung abgegolten wird. Der Gesetzgeber müsste daher zunächst die Domainvergabe zu einer staatlichen Aufgabe machen und dafür ein öffentliches Register nebst der zugehörigen Behörde schaffen. Sodann würde sich die Frage nach der Ergiebigkeit und der Durchsetzung der beschränkten Steuerpflicht stellen. Die über eine „.de“-Domain erzielten Umsätze wären von vornherein nicht erfasst (ebenso wenig wie die Umsätze des Lizenznehmers mit den auf der Grundlage des Patents hergestellten Waren); es bliebe nur der steuerliche Zugriff auf das Entgelt für die Nutzungsüberlassung der Domain. Das Entgelt für die Nutzungsüberlassung eines Domainnamens fällt nicht unter Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 2010,<sup>485</sup> weshalb Deutschland das Besteuerungsrecht auf Abkommensebene verlieren würde, selbst wenn das einschlägige DBA ein Quellenbesteuerungsrecht für Lizenzgebühren vorsieht. Zudem könnte ein Sondertatbestand für die Domainvermietung auch leicht ausgehebelt werden. Ausländische Anbieter verwenden in der Regel einen Firmennamen oder eine Handelsmarke, unter dem/der sie im Geschäftsverkehr auftreten. Dieses Unterscheidungsmerkmal findet Eingang in die Second-Level-Domain, so dass es in vielen Fällen gar nicht auf die Top-Level-Domain ankommt. Z.B. ließe sich „www.amazon.de“ durch „www.amazon.com/de“ ersetzen, weil der Kunde die Website immer noch als deutsche Amazon-Website erkennen würde. Die Einführung einer beschränkten Steuerpflicht aufgrund Verwendung einer „.de“-Domain erscheint daher nicht sinnvoll.

---

<sup>485</sup> Die Definition des Begriffs „Lizenzgebühren“ umfasst zwar Marken, nicht aber bloße Domainnamen (*Käbisch/Strunk*, in *Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA*, Art. 12 OECD-MA Rz. 93). Enthält der zur Nutzung überlassene Domainname aber (auch) eine Wortmarke, können Lizenzgebühren vorliegen.

cc. „Exotische“ Besteuerungsvorschläge

### (1) Bit-Tax

Bei der Bit Tax handelt es sich um den Vorschlag einer indirekten Steuer auf den Umfang der Internetnutzung, d.h. auf die übertragene Datenmenge in Form von Bytes und Bits.<sup>486</sup> Eine solche Steuer würde sich außerhalb des Ertragsteuersystems bewegen und vermag schon deshalb das Problem der Gewinnverlagerung im Electronic Commerce nicht zu lösen (ebenso wenig, wie die Finanztransaktionssteuer ein Gewinnverlagerungsproblem in der Finanzbranche lösen könnte). Die Bit Tax würde sich auch nicht äquivalenztheoretisch rechtfertigen lassen. Während früher die Telekommunikationsnetze in der Hand des Staates waren, der auch die Investitionskosten getragen hat, handelt es sich nunmehr um die Anlagen privater Unternehmen. Letztere können entweder die „Durchleitungsentgelte“ frei aushandeln oder unterliegen einer staatlichen Preiskontrolle, die für angemessene Tarife sorgt.

Ein weiteres – in erster Linie politisches – Argument gegen die Bit Tax ist der internationale Streit um die Vergütung der grenzüberschreitenden Durchleitung von Daten. Bislang sind die Mitgliedsstaaten der International Telecommunications Union verpflichtet, ihre Netze für die Daten ausländischer Anbieter zu öffnen, ohne dass sie dafür ein gesondertes Entgelt erhalten. Eine Mehrheit der ITU-Mitgliedsstaaten hat jüngst den Wechsel zum „sender-pays principle“ gefordert, wonach der Absender der Daten volumenabhängig für die Nutzung der Infrastruktur im Empfängerland bezahlen soll.<sup>487</sup> Die USA und andere Industrieländer haben diesen Vorstoß abgelehnt, um ihre Exportwirtschaft vor zusätzlichen Kosten zu schützen.

### (2) Collin-Colin-Report

Der „Collin-Colin-Report“ vom Januar 2013<sup>488</sup> geht auf eine Initiative der französischen Regierung zurück, die nach der Kontroverse um die „Google

---

<sup>486</sup> *Soete/Kamp*, The “BIT TAX”: the case for further research, 1996, 6 (<http://www.merit.unu.edu/publications/rmpdf/1996/rm1996-019.pdf>). Krit. dazu *Utescher*, Internet und Steuern, 401 f.

<sup>487</sup> <http://www.theguardian.com/technology/2012/dec/03/telecoms-unitednations>.

<sup>488</sup> *P. Collin/N. Colin*, Mission d’expertise sur la fiscalite de l’economie numerique, [http://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique\\_2013.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf). *N. Colin* hat Teile des Reports für das US-Magazin Forbes zusammengefasst: <http://www.forbes.com/sites/singularity/2013/01/28/corporate-tax-2-0-why-france-and-the-world-need-a-new-tax-system-for-the-digital-age/>.

Tax“ auf der Suche nach neuen Wegen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft ist. Die Verfasser schlagen zum einen eine neue Steuer auf die Erhebung von Verbraucherdaten durch Unternehmen vor, die sich nicht an bestimmte Datenschutzvorgaben halten. Die Steuer soll – ähnlich wie eine CO<sub>2</sub>-Abgabe – „schädliches“ Verhalten verteuern, während regelkonform handelnde Unternehmen entlastet werden. Der Steuergegenstand liegt außerhalb des Ertragsteuersystems und ist daher nicht geeignet, die internationale Gewinnverlagerung zu bekämpfen.

Der zweite Vorschlag besteht in der Besteuerung einer fiktiven Betriebsstätte, die dadurch entsteht, dass französische Nutzer durch ihre kostenlose bzw. freiwillige Mitwirkung an sozialen Medien einen Mehrwert schaffen, der dem Betreiber der Plattform zufällt. Dieser Vorschlag bewegt sich formal innerhalb der Körperschaftsteuer, wirft aber dieselben Fragen auf wie die bereits erörterte Erweiterung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG (u.a. Unvereinbarkeit mit dem abkommensrechtlichen Betriebsstättenprinzip, keine Gewinnzuordnung aufgrund fehlender Personalfunktionen). Ein weiterer Einwand ergibt sich aus dem steuerlichen Realisationsprinzip, denn die kostenlose Mitwirkung der Nutzer führt letztlich erst dann zu Einkünften, wenn der Plattformbetreiber seine Website durch Erbringung von entgeltlichen Werbeleistungen im Verhältnis zu Dritten verwertet. Die Verwertungshandlung findet aber üblicherweise im Ausland statt und ist der Besteuerung in Frankreich entzogen (z.B. Erbringung der Werbeleistung durch eine irische Konzerngesellschaft wie bei Google und Facebook). Die Situation ist hier ähnlich wie bei der Abstrahlung von werbefinanzierten Satellitenprogrammen, die bislang auch keine beschränkte Steuerpflicht auslöst. Frankreich wird seinen Vorschlag gleichwohl im Rahmen einer OECD-Arbeitsgruppe zur digitalen Wirtschaft weiterverfolgen (Nr. 1 des OECD-Aktionsplans vom 19.7.2013), was mit der Aufdeckung weiterer Schwachpunkte verbunden sein könnte.<sup>489</sup>

## **b. Indirekte Maßnahme: Abzugsverbote**

Kann der Gesetzgeber die Einkünfte eines ausländischen Steuerpflichtigen aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht im Inland erfassen, liegt es

---

<sup>489</sup> Zwar ist es gute Tradition, sich auf das „Steuererfindungsrecht des Staates“ zu berufen. Doch Steuern auf die Erhebung von Daten bzw. die „kostenlosen“ Erfolgsbeiträge der Internetnutzer sind kaum in das Ertragsteuersystem einzufügen. Wirtschaftlich handelt es sich eher um „Marktnutzungsgebühren“ oder staatliche Förderkonzessionen, wie sie z.B. bei der Ausbeutung von Bodenschätzen anzutreffen sind.

nahe, stattdessen den Betriebsausgabenabzug des inländischen Vergütungsschuldners zu kürzen oder ganz zu versagen. Der Gesetzgeber ist diesen Weg u.a. bei der Gesellschafterfremdfinanzierung (§§ 4h EStG, 8a KStG) und bei der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Nutzungsentgelten gegangen (§ 8 Nr. 1 GewStG). Überträgt man diesen Ansatz auf den grenzüberschreitenden E-Commerce, müsste man allerdings nicht nur den Betriebsausgabenabzug für Lizenzgebühren, der nur eine geringe Rolle spielt,<sup>490</sup> sondern die Abzugsfähigkeit sämtlicher Vergütungen für Online-Leistungen begrenzen (z.B. Online-Werbeleistungen, Outsourcing-Dienstleistungen einschließlich Cloud Computing, Verkauf digitaler Produkte). Da aber die Benachteiligung von EU-/EWR-Anbietern gegen die Grundfreiheiten verstößt,<sup>491</sup> wären die Abzugsbeschränkungen nur in der Weise vorstellbar, dass sie auch die an inländische Vertragspartner gezahlten Vergütungen umfassen. Das Ergebnis wäre ein „flächendeckendes“ Abzugsverbot für einen ganzen Katalog von E-Commerce-Geschäften, das nicht zwischen der Leistungserbringung von Steuerinländern und Steuerausländern unterscheidet. Eine solche drastische Maßnahme wäre zwar möglicherweise unionsrechtskonform, aber jedenfalls nicht mehr mit dem objektiven Nettoprinzip zu vereinbaren. Selbst wenn man dem Gesetzgeber bei der Gewerbesteuer aus historischen Gründen einen gewissen Spielraum für die Hinzurechnung von Bruchteilen (!) der jeweiligen Vergütung zugesteht, müssen die Erwerbsaufwendungen des Steuerpflichtigen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer grundsätzlich in voller Höhe abziehbar bleiben. Das Abzugsverbot wäre im Übrigen auch unverhältnismäßig, weil es frei nach dem Motto „man schlägt den Sack und meint den Esel“ immer die Falschen trafe. (Weitere) gesetzliche Betriebsausgabenabzugsverbote sind daher abzulehnen.<sup>492</sup>

---

<sup>490</sup> In der steuerlichen Diskussion ist bereits der Begriff „Lizenzschranke“ aufgetaucht (Sitzung des Finanzausschusses v. 20.3.2013, Öffentliches Fachgespräch, Protokoll Nr. 17/132). Solche Maßnahmen sind jedoch nicht zielgenau, da sie primär wirtschaftlich sinnvolle Lizenzfälle treffen und eine Doppelbesteuerung verursachen würden. Eine Abzugsbeschränkung für Lizenzgebühren ist daher abzulehnen (ebenso *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser*, Profit Shifting and „Aggressive“ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-044, 2013, 14).

<sup>491</sup> Die Dienstleistungsfreiheit gem. Art. 56 AEUV umfasst auch die Freiheit, als Leistungsempfänger grenzüberschreitende Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen (EuGH-Urt. v. 18.10.2012, C-498/10, IStR 2013, 26, Rz. 23).

<sup>492</sup> *Rödter/Pinkernell*, IStR 2013, 619, 622 f. Das objektive Nettoprinzip gilt auch für die Körperschaftsteuer, BVerfG v. 12.10.2010, 1 BvL 12/07, Rz. 57.

### c. Zwischenergebnis

Bereits bei einer oberflächlichen Betrachtung wird schnell sichtbar, dass ein nationaler Alleingang gegen die Gewinnverlagerung im Electronic Commerce zu nichts führen würde. Die direkte Erfassung des Inboundgeschäfts im Rahmen einer beschränkten Steuerpflicht des ausländischen Anbieters würde spätestens auf Abkommensebene scheitern, weil das Betriebsstättenprinzip bewusst eine hohe Hürde für den Steuerzugriff des Quellenstaats vorsieht.<sup>493</sup> Die Einführung fiktiver oder „virtueller“ Betriebsstätten könnte daran nicht viel ändern, denn die internationalen Grundsätze der Gewinnabgrenzung, die Deutschland gerade aufwendig mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz in das nationale Recht übernommen hat (§ 1 Abs. 5 AStG), stellen auf die wesentlichen Personalfunktionen eines Unternehmens ab. Einer fiktiven inländischen Betriebsstätte, die per definitionem keine Mitarbeiter hat, könnte daher kein Gewinn zugeordnet werden. Weicht man dagegen auf die Besteuerung von Inlandsumsätzen oder gar des Datenaufkommens aus (Bit Tax), wird das Problem der Gewinnverlagerung auch nicht gelöst, weil es sich um Steuern außerhalb des Ertragsteuersystems handeln würde.

Der Gesetzgeber tendiert dazu, „Besteuerungslücken“ bei der beschränkten Steuerpflicht durch Beschränkungen des Betriebsausgabenabzugs beim inländischen Vergütungsschuldner zu schließen. Das bekannteste Beispiel ist die Zinsschranke, die mittelbar einen Teil des Steuersubstrats sichert, das aufgrund der mangelnden Erfassung von Zinseinkünften im Rahmen des § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG verlorengehen würde. Dieser indirekte Ansatz würde beim Electronic Commerce dazu führen, dass aufgrund der Grundfreiheiten sämtliche Entgelte für Online-Leistungen nicht mehr abzugsfähig wären, was vielleicht unionsrechtlich zulässig wäre, jedenfalls aber gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstoßen würde.

Abgesehen von den steuerrechtlichen Argumenten lässt sich gegen die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht bzw. gegen Abzugsbeschränkungen auch noch einwenden, dass ein unilaterales Vorgehen entsprechende

---

<sup>493</sup> Nr. 11 OECD-MA zu Art. 7 OECD-A 2010: „The first principle underlying paragraph 1, i.e. that the profits of an enterprise of one Contracting State shall not be taxed in the other State unless the enterprise carries on business in that other State through a permanent establishment situated therein, has a long history and reflects the international consensus that, as a general rule, until an enterprise of one State has a permanent establishment in another State, it should not properly be regarded as participating in the economic life of that other State to such an extent that the other State should have taxing rights on its profits.“

Maßnahmen anderer Staaten provozieren würde. Deutsche Unternehmen sind exportorientiert und verlassen sich dabei auf das abkommensrechtliche Betriebsstättenprinzip, das im Outbound-Fall den deutschen Fiskus begünstigt. Auch die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erhöht das deutsche Steueraufkommen, wenn die Wertschöpfung durch Forschung und Entwicklung überwiegend im Inland stattfindet. Ein „fiskalischer Befreiungsschlag“ des deutschen Gesetzesgebers würde sich sehr schnell als Eigentor herausstellen, wenn andere Staaten ebenfalls den internationalen Konsens aufkündigen und ihrerseits mit einer Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht und Betriebsausgabenabzugsverboten reagieren.

### 3. Internationale Maßnahmen

Die Gewinnverlagerung im Electronic Commerce wird zu Recht als Teilaspekt des globalen BEPS-Phänomens eingeordnet,<sup>494</sup> weil sie sich gängiger Gestaltungsmittel bedient und die Gewinne an Orte verlagert, wo die Steuer niedrig ist, der Konzern aber verhältnismäßig wenig wirtschaftliche Substanz hat. Anschauliche Beispiele für die Gewinnverlagerung („profit shifting“) sind die Übertragung der immateriellen „Kronjuwelen“ eines Konzerns auf eine Oasengesellschaft (z.B. Google-Lizenzholding auf den Bermudas) und die Amazon-Struktur (Strategieträger in Luxemburg mit „Routineunternehmen“ [Logistikzentren] in den europäischen Quellenstaaten). Im ersten Beispiel wird das Steueraufkommen des Ansässigkeitsstaats der Muttergesellschaft geschmälert, in dem die F&E-Tätigkeit stattfindet, im zweiten Beispiel verlieren sowohl der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft als auch die Quellenstaaten Steueraufkommen. Aber auch der Aspekt der Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen („base erosion“) findet sich im internationalen E-Commerce wieder. Denn einige Oasengestaltungen setzen Lizenzgebühren ein, um Gewinne aus Vertriebsgesellschaften „abzusaugen“ (z.B. in der Google-Struktur).

Die politisch unerwünschte Minder- bzw. Keimmalbesteuerung im E-Commerce kann daher – ebenso wie BEPS im Allgemeinen – nur durch international abgestimmte Maßnahmen eingedämmt werden.<sup>495</sup> Dies entspricht dem Ansatz der OECD- und der G20-Mitgliedsstaaten, wie er im OECD-Aktionsplan vom 19.7.2013 zum Ausdruck kommt. Die Auswahl der geeigneten Maßnahmen richtet sich danach, ob man an der vorrangigen Besteuerung im

---

<sup>494</sup> OECD-Aktionsplan v. 19.7.2013, 10.

<sup>495</sup> *Brombach-Krüger*, Ubg 2013, 384, 386.



Ansässigkeitsstaat festhalten und lediglich die Umleitung der Gewinne in Steueroasen unterbinden möchte (a.), oder ob man die Lösung in einer Neuverteilung der internationalen Besteuerungsrechte sieht (b.).<sup>496</sup>

#### **a. „Reparaturmaßnahmen“ ohne Neuverteilung der Besteuerungsrechte**

Das OECD-MA 2010 sowie die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie begünstigen die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, der die Einkünfte seiner ansässigen Steuerpflichtigen im Rahmen des Welteinkommensprinzips erfasst. Die Zurückdrängung der Quellenbesteuerung erleichtert grenzüberschreitende Geschäfte und Investitionen und ist zumindest dann nicht mit Aufkommenseinbußen verbunden, wenn zwischen exportorientierten Industriestaaten symmetrische Wirtschaftsbeziehungen bestehen. Denn dem Verzicht auf die Besteuerung der inländischen Einkünfte der Steuerausländer steht immer ein Zugewinn bei der Besteuerung der ausländischen Einkünfte der Steuerinländer gegenüber. Dieser politische Verteilungskompromiss reicht zurück in die 1920er Jahre und hat sich nach Ansicht des Verfassers im Kern bewährt. Überschreitet die wirtschaftliche Aktivität im Quellenstaat die Betriebsstättenschwelle, entsteht ein vorrangiges Besteuerungsrecht des Quellenstaats, wobei der Ansässigkeitsstaat steuerpolitisch frei entscheiden kann, ob er die im Quellenstaat besteuerten Einkünfte freistellt oder ebenfalls unter Anrechnung der ausländischen Steuer belastet. Gerade die Bundesrepublik Deutschland hat als Exportnation bislang von diesem System profitiert, weil sie die Direktgeschäfte der deutschen Unternehmen besteuern kann, ohne dass eine ausländische Quellensteuer anzurechnen wäre. Und im Hinblick auf die ausländischen Betriebsstättengewinne deutscher Unternehmen hat der Gesetzgeber die Wahl, die Wettbewerbsfähigkeit „aktiver“ Betriebsstätten durch Anwendung der

---

<sup>496</sup> Eine Neuverteilung der internationalen Besteuerungsrechte zwischen den G20-Mitgliedsstaaten ist derzeit allerdings nicht konsensfähig; es soll nur die „Umleitung“ von Gewinnen in Steueroasen beendet werden. Das Abschlusskommunique des G20-Finanzministertreffens v. 20.7.2013 bringt dies etwas verdeckelt zum Ausdruck, indem es auf den Ort der Ausübung von Funktionen und der Wertschöpfung abstellt (Rz. 18: „Profits should be taxed where functions driving the profits are performed and where value is created. In order to minimize BEPS, we call on member countries to examine how our own domestic laws contribute to BEPS and to ensure that international and our own tax rules do not allow or encourage multinational enterprises to reduce overall taxes paid by artificially shifting profits to low-tax jurisdictions.“).

Freistellungsmethode zu fördern (Kapitalimportneutralität) und die Einkünfteverlagerung in „passive“ Betriebsstätten durch Anwendung der Anrechnungsmethode weniger attraktiv zu machen (Kapitalexportneutralität). Es ist daher aus deutscher Sicht grundsätzlich sinnvoll, die bisherige Aufkommensverteilung zu bewahren. Dabei gilt es aber, zur Herstellung von Wettbewerbsneutralität und Belastungsgerechtigkeit eine Einmalbesteuerung der E-Commerce-Gewinne herbeiführen. Die geeigneten Maßnahmen dafür sind sowohl im OECD-Aktionsplan vom 19.7.2013 als auch in den neueren Reformvorschlägen der US-Regierung enthalten.

#### aa. OECD-Aktionsplan vom 19.7.2013

Der OECD-Aktionsplan vom 19.7.2013<sup>497</sup> enthält einige Vorschläge, die die Umleitung der E-Commerce-Gewinne in Steueroasen deutlich erschweren dürften. Zwar bleiben die Sonderthemen der digitalen Wirtschaft einer Arbeitsgruppe vorbehalten, deren Ergebnis erst im September 2014 vorliegen soll (Maßnahme Nr. 1). Einige andere Maßnahmen richten sich aber gegen „typische“ BEPS-Gestaltungsmittel, die auch im E-Commerce anzutreffen sind.

##### (1) Bericht zu den steuerlichen Problemen der „digitalen Wirtschaft“

Maßnahme Nr. 1 besteht in der Erstellung eines Berichts, in dem die ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Probleme „ganzheitlich“ untersucht werden sollen. Untersuchungsgegenstände sind die verschiedenen Geschäftsmodelle einschließlich des Sammelns von Nutzerdaten, mögliche Anknüpfungspunkte für die Besteuerung im Quellenstaat („nexus“), die Einkünftequalifikation und die effiziente Steuererhebung einschließlich der indirekten Steuern. Dieses Untersuchungsprogramm hat die OECD schon einmal vor neun Jahren abgearbeitet. Damals verhinderten das Veto der USA und das „Kontinuitätsprinzip“<sup>498</sup> eine Einigung auf neue Quellenregeln, und man begnügte sich mit der Anwendung der bestehenden DBA-Verteilungsregeln auf E-Commerce-Einkünfte.<sup>499</sup> Das Besteuerungsrecht für diese Ein-

---

<sup>497</sup> Ausführlich dazu *Pinkernell*, FR 2013, 737, 739 ff.

<sup>498</sup> Beibehaltung des Status quo, weil keine andere mögliche Lösung konsensfähig wäre.

<sup>499</sup> Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits, Final Report: Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?, 2004.

künfte wird grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA 2010 für Unternehmensgewinne und Art. 12 Abs. 1 OECD-MA für die seltener anzutreffenden Lizenzgebühren), so dass die europäischen und asiatischen Quellenstaaten leer ausgehen, auch wenn Google, Amazon, Facebook & Co. große Teile des Markts dominieren. Da die damals erwartete Besteuerung im Ansässigkeitsstaat USA tatsächlich nicht stattfindet (die unbesteuerten Gewinne werden in Steueroasen umgeleitet und dort mit Duldung des US-Gesetzgebers unbefristet thesauriert), hat Frankreich jetzt einen neuen Vorstoß unternommen, die E-Commerce-Einkünfte quasi im Wege der „Ersatzvornahme“ wenigstens einmal an der Quelle zu besteuern.<sup>500</sup> Es bleibt jedoch abzuwarten, ob sich „virtuelle Betriebsstätten“ und ähnliche Konstruktionen überhaupt in das Gefüge der DBA-Verteilungsnormen einbauen lassen. Denn die an anderer Stelle – auch von Frankreich – erhobene Forderung, die Einkünfte dort zu besteuern, wo die Wertschöpfung stattfindet, spricht eher für die Besteuerung in den USA (sofern die USA die Einkünfte überhaupt besteuern wollen). Dort befindet sich ganz überwiegend das Konzernpersonal, das für die Entwicklung und die Verwertung der immateriellen Wirtschaftsgüter eingesetzt wird. Ein weiterer Stolperstein auf dem Weg zur Neuverteilung von Besteuerungsrechten im E-Commerce wird die Abgrenzung der betroffenen Geschäftsmodelle sein. Was ist z.B. mit dem Online-Versandhandel, der zwar auf das Internet angewiesen ist, aber letztlich in traditionelle „Direktgeschäfte“ mit physischen Waren mündet? Das raffinierte Amazon-Vertriebsmodell ist für den Quellenstaat ertragsteuerlich ebenso unergiebig wie die Lieferung von digitalen Produkten über das Internet. Wenn man aber den grenzüberschreitenden Online-Versandhandel angeht, müsste man über eine allgemeine Liefergewinnbesteuerung diskutieren, die wiederum schädlich wäre, weil sie zur Besteuerung der Direktgeschäfte deutscher Unternehmen im Ausland führt. Die Fertigstellung des E-Commerce-Berichts ist für September 2014 geplant, wobei ein internatio-

---

<sup>500</sup> Gutachten von *P. Collin/N. Colin*, Mission d'expertise sur la fiscalite de l'economie numerique, vom Januar 2013, [http://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique\\_2013.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf). Der „Colin-Collin-Report“ ordnet die ausufernde Datenüberlassung als unentgeltliche Mitwirkungsleistung der Plattformbenutzer ein und schlägt vor, darauf eine Steuer zu erheben, die sich nach der Anzahl der französischen Nutzer des jeweiligen Anbieters richtet. Die Einzelheiten der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der Steuererhebung sind aber noch völlig ungeklärt, s. dazu *Johnston*, TNI 2013 (Vol. 69), 327. Der frühere Staatspräsident *Sarkozy* hatte sogar eine Sondersteuer auf Online-Werbeleistungen vorgeschlagen („Google Tax“).

naler Konsens derzeit nicht erkennbar ist.<sup>501</sup> Weitere Probleme könnten sich daraus ergeben, dass die EU-Kommission eine eigene Expertenkommission zur Besteuerung der Digitalen Wirtschaft eingesetzt hat, die ihre Ergebnisse bereits im Sommer 2014 vorlegen soll (MEMO/13/1042 v. 25.11.2013).

## (2) Verrechnungspreisgrundsätze für immaterielle Wirtschaftsgüter

Ein zentrales Gestaltungselement der Unternehmen ist die Verlagerung von werthaltigen immateriellen Wirtschaftsgütern und „mobilen“ Unternehmensfunktionen auf niedrig besteuerte Konzerngesellschaften, die über keine oder nur geringe eigene Entwicklungs- bzw. Vertriebskapazitäten verfügen. Die Gegenmaßnahme der OECD besteht in der Überarbeitung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze (und vielleicht auch in einer Änderung des OECD-MA), damit die Zuordnung von Einkünften und Wirtschaftsgütern bei verbundenen Unternehmen künftig stärker mit der Wertschöpfung korreliert („transfer pricing outcomes in line with value creation“).<sup>502</sup> Im Fokus stehen die Themenbereiche „immaterielle Wirtschaftsgüter“ (intangibles), „Risiko und Kapitalausstattung“ (risk and capital) und „andere risikoreiche Transaktionen“ (other high-risk transactions; Maßnahmen Nr. 8, 9 und 10). Die OECD hat im Zusammenhang mit Maßnahme Nr. 8 (intangibles) am 30.7.2013 einen neuen Diskussionsentwurf zur Zuordnung immaterieller Wirtschaftsgüter und der damit verbundenen Einkünfte vorgelegt.<sup>503</sup> Der Diskussionsentwurf befasst sich mit der Identifizierung immaterieller Wirtschaftsgüter, der Zurechnung dieser Wirtschaftsgüter und der damit generierten Einkünfte sowie der Verrechnungspreisbestimmung für die jeweilige Transaktion.

Unter dem Aspekt der Gewinnverlagerung sind dabei insbesondere zwei Themen von Bedeutung: Die Übertragung bereits hergestellter immaterieller Wirtschaftsgüter auf eine Oasengesellschaft und die (Mit-)Entwicklung

---

<sup>501</sup> Vgl. dazu den Bericht im Guardian v. 14.7.2013: „US blocks crackdown on tax avoidance by net firms like Google and Amazon“, <http://www.guardian.co.uk/business/2013/jul/14/us-tax-avoidance-google-amazon>.

<sup>502</sup> Der Begriff „value creation“ bezieht sich auf die Wertschöpfung durch unternehmensinterne Faktoren. Externe Faktoren wie z.B. die Existenz eines besonders lukrativen Absatzmarkts in einem Land spielen für die Zuordnung von Einkünften bislang keine Rolle. Solche externen Faktoren können nur die Höhe des Verrechnungspreises im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse beeinflussen.

<sup>503</sup> Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, krit. dazu *Bärsch/Quilitzsch/Schulz*, ISR 2013, 358, 359 ff.

durch eine substanzschwache Oasengesellschaft. Hinsichtlich der Übertragung bestehender immaterieller Wirtschaftsgüter sieht der Diskussionsentwurf den Ansatz eines Fremdvergleichspreises vor, was mit einer Gewinnrealisierung bei der übertragenden Gesellschaft verbunden ist.<sup>504</sup> Problematisch sind aber die Fälle, in denen eine Bewertung im Zeitpunkt der Übertragung praktisch nicht möglich ist, weil die Ertragsaussichten des Wirtschaftsguts unbekannt bzw. aus Sicht der Finanzverwaltung nicht einschätzbar sind. Die Lösung dieses Problems muss noch erarbeitet werden.<sup>505</sup> Demgegenüber enthält der Diskussionsentwurf bereits Richtlinien für die gemeinsame Entwicklung bzw. Auftragsentwicklung von immateriellen Wirtschaftsgütern. Ausgangspunkt der Zuordnung sind die vertraglichen Regelungen und etwaige Registererträge.<sup>506</sup> Die zivilrechtliche Ausgangslage kann aber negiert werden, wenn sie von den tatsächlich ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und den eingesetzten bzw. beigetragenen Wirtschaftsgütern abweicht.<sup>507</sup> Danach sind dem Inhaber eines immateriellen Wirtschaftsguts nur dann sämtliche Erträge zuzurechnen, wenn er tatsächlich („in substance“)

- alle wesentlichen Funktionen in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Instandhaltung und den Schutz des immateriellen Wirtschaftsguts ausübt und steuert,<sup>508</sup>

---

<sup>504</sup> Tz. 106 ff.

<sup>505</sup> Tz. 199.

<sup>506</sup> Tz. 67.

<sup>507</sup> Tz. 73: „The question of legal ownership is separate from the question of remuneration under the arm’s length principle. It is important to note that, for transfer pricing purposes, legal ownership of intangibles, by itself, does not confer any right ultimately to retain any return from exploiting the intangible that may initially accrue to the legal owner as a result of its legal or contractual right to exploit the intangible. The return ultimately retained by the legal owner depends upon the contributions it makes to the anticipated value of the intangibles through its functions performed, assets used, and risks assumed, and upon the contributions to the anticipated value of intangibles made by other MNE group members through their functions performed, assets used, and risks assumed.“.

<sup>508</sup> Bei den wesentlichen Funktionen handelt es sich um Konzipierung und Steuerung von Entwicklungs- und Vermarktungsprogrammen, Verwaltung und Steuerung der Budgets, Festlegung der strategischen Entscheidungen hinsichtlich der Entwicklungsprogramme, Entscheidungskompetenz bezüglich Verteidigung und Schutz immaterieller Wirtschaftsgüter und laufende Qualitätskontrolle der Beiträge konzernangehöriger und unabhängiger Auftragsentwickler (Tz. 79).

- die an fremde Dritte oder andere Konzernunternehmen ausgelagerten Funktionen steuert und fremdüblich vergütet,
- alle Wirtschaftsgüter bereitstellt, die für Entwicklung, Verbesserung, Instandhaltung und Schutz des immateriellen Wirtschaftsguts erforderlich sind,
- und alle Risiken trägt und steuert, die mit Entwicklung, Verbesserung, Instandhaltung und Schutz des immateriellen Wirtschaftsguts verbunden sind.<sup>509</sup>

Diese Zurechnungskriterien erscheinen grundsätzlich geeignet, die Einkünfteverlagerung durch bloßes „Papierbeschreiben“ zu verhindern, denn einer substanzlosen Oasengesellschaft können mangels Ausübung der o.g. Funktionen keine Erträge mehr zugerechnet werden.<sup>510</sup> Die Auftragsforschung im Konzern ist weiterhin möglich, erfordert aber, dass der Auftraggeber über ausreichend Personal und Know-how verfügt, um den F&E-Prozess zu steuern; die bloße Cost-Plus-Vergütung fremder Entwicklungsarbeit wird nicht mehr anerkannt.<sup>511</sup> Auch die gemeinsame Entwicklung immaterieller Wirtschaftsgüter im Konzernverbund bleibt zulässig, setzt aber voraus, dass alle Beteiligten eigene Ressourcen einbringen, die über die bloße Finanzierung hinausgehen. Damit könnte man insbesondere die Beteiligung von substanzlosen Oasengesellschaften an cost contribution agreements verhindern. Die Bekämpfung des Gestaltungsmissbrauchs durch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise („functions performed, risks assumed and assets used“) hat allerdings den Nachteil, dass ihr „harte“ Abgrenzungskriterien fehlen, was zur Doppelbesteuerung führen kann. Es bleibt daher abzuwarten, wie sich der OECD-Ansatz im Ergebnis auswirkt.<sup>512</sup>

Der Aktionsplan sieht außerdem die Anwendung des Profit Splits (Gewinnaufteilung) auf solche globalen Wertschöpfungsketten vor, die zwischen fremden Dritten üblicherweise nicht vorkommen und als „high-risk transac-

---

<sup>509</sup> Tz. 89.

<sup>510</sup> In Betracht kommt allenfalls eine Vergütung für die Kapitalüberlassung an die Entwicklungsgesellschaft, Tz. 84 („risk-adjusted rate of anticipated return on its capital invested“).

<sup>511</sup> Tz. 97 und Beispiel 11, Tz. 263 ff.

<sup>512</sup> Immerhin enthält Maßnahme Nr. 14 eine Absichtserklärung, das Verständigungsverfahren effektiver auszugestalten und ggf. durch ein Schiedsverfahren mit Entscheidungszwang zu ersetzen.

tions“ eingeordnet werden. Ein Beispiel hierfür könnte die Schaffung eines zweiten konzernangehörigen Strategieträgers sein, der parallel zur US-Muttergesellschaft errichtet wird, Entwicklungsbeiträge leistet und ausschließlich das Auslandsgeschäft verantwortet.<sup>513</sup> Würde man z.B. die „nirgendwo ansässige“ Apple-Prinzipalstruktur für das Auslandsgeschäft einem Profit Split unterziehen, wären die Gewinne nicht länger unbesteuertes „ocean income“, sondern Einkünfte der US-Muttergesellschaft, der die Entwicklungsabteilung, das Marketing und das Führungspersonal des Konzerns zugeordnet sind. Der Profit Split würde es den beteiligten Staaten ermöglichen, große Teile der Oasengewinne wieder „einzufangen“, wenn man bei der Aufteilung entscheidend auf Personalfunktionen und Risikoübernahme abstellt. Aus Sicht der Unternehmen handelt es sich allerdings um einen Systembruch, denn auch für die Elemente einer globalen Wertschöpfungskette lassen sich zumindest eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichspreise finden.

Der Rückgriff auf den Profit Split galt ursprünglich als „ultima ratio“, weil diese Verrechnungspreismethode bei korrekter Lesart nicht mit dem geschäftsvorfallbezogenen Ansatz des Fremdvergleichs vereinbar ist.<sup>514</sup> Die OECD hat dann aber das Konstrukt der „geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden“ eingeführt, das zumindest theoretisch noch transaktionsbezogen ist. Seit 2010 stehen die geschäftsvorfallbezogene Netto-Margen-Methode (TNMM)<sup>515</sup> und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode

---

<sup>513</sup> Die Trennung von Inlands- und Auslandsgeschäft ist ein gängiges Gestaltungsmittel. Der Fremdvergleichsgrundsatz scheidet hier schon im Ansatz, denn das Unternehmen würde einen fremden Investor nicht gegen einen Kostenbeitrag an den Wirtschaftsgütern beteiligen, die den Kern des Unternehmenserfolgs ausmachen und dem Investor eine überproportionale Rendite ermöglichen. Dies gilt erst recht für die marktbeherrschenden Produkte eines erfolgreichen Softwarekonzerns, der die Entwicklung ohne Weiteres selbst finanzieren kann (zur Microsoft-Struktur mit niedrig besteuerten IP-Holdings in Irland und Singapur s. *Pinkernell*, IStR 2013, 180, 182).

<sup>514</sup> Die Verwaltungsgrundsätze v. 23.2.1983 (BStBl. I 1983, 218), Tz. 2.2., sahen nur drei „Standardmethoden“ vor (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode), die Aufteilung des Gewinns war nur in Ausnahmefällen zulässig (Tz. 2.4.6.).

<sup>515</sup> Transactional Net Margin Method, Tz. 2.58 ff. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010.

(TPSM)<sup>516</sup> eigenständig neben den Standardmethoden.<sup>517</sup> Die deutsche Finanzverwaltung hatte bereits vorher die TNMM für Routineunternehmen und die TPSM für die Gewinnaufteilung zwischen gleichwertigen Konzerngesellschaften (Entrepreneuren) zugelassen, wenn Fremdvergleichspreise nicht ermittelbar waren.<sup>518</sup> Nach § 1 Abs. 3 Satz 1 bis 4 AStG sind die Standardmethoden weiterhin vorrangig, wenn ein – und sei es auch nur eingeschränkt vergleichbarer – Fremdvergleichspreis ermittelt werden kann. Anderenfalls ist ein hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen (§ 1 Abs. 3 Satz 5 bis 8 AStG). Nach den Erfahrungen der deutschen Finanzverwaltung kommen die beiden Gewinnmethoden in der Praxis mittlerweile ganz überwiegend zur Anwendung: 80 % der „einfachen Fälle“ werden von vornherein nach der TNMM behandelt („einfache“ Vertriebsgesellschaften, Produktionsgesellschaften oder Dienstleistungsgesellschaften), so dass die Standardmethoden in diesem Bereich nur noch eine geringe Rolle spielen.<sup>519</sup> In den komplexen Fällen, in denen gleichwertige Konzerngesellschaften Leistungsbeziehungen miteinander haben, entscheidet der hypothetische Fremdvergleich. In der Praxis entbrennt dann zwischen der Betriebsprüfung und dem Steuerpflichtigen ein heißer Streit über Bewertungsfragen, den *Naumann* als „orientalische Phase“ der Verrechnungspreisprüfung bezeichnet.<sup>520</sup> Mit diesem Befund lässt sich leben, wenn die jeweilige Rechtsordnung den Vergleich über Steueransprüche ausdrücklich zulässt, wie es z.B. in den USA der Fall ist. Aus deutscher Sicht ist der „Basar“ aber kritisch zu sehen, weil die Grenzziehung zwischen tatsächlicher Verständigung und dem unzulässigen Vergleich über Rechtsfragen nicht immer gelingt.

Im Ergebnis muss man konstatieren, dass *Portner* mit ihrer Einschätzung Recht behalten hat, dass der Profit-Split-Methode im E-Commerce eine große Bedeutung zukommt, weil die Anwendung der Standardmethoden an der

---

<sup>516</sup> Transactional Profit Split Method, Tz. 2.108 ff. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010.

<sup>517</sup> Tz. 2.1 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010. Der Standardmethode ist nur noch dann der Vorzug zu geben, wenn sie zu einem gleichermaßen verlässlichen Ergebnis wie die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung führt, Tz. 2.3 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010.

<sup>518</sup> Verwaltungsgrundsätze-Verfahren v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570, Tz. 3.4.10.3.

<sup>519</sup> *Naumann*, IStR 2013, 616.

<sup>520</sup> *Naumann*, IStR 2013, 616, 617.



mangelnden Verfügbarkeit von Fremdvergleichspreisen scheitert.<sup>521</sup> Die tatsächliche Entwicklung zeigt aber, dass der Profit Split weder einfach noch rechtssicher ist, denn er beruht nicht auf „harten“ Aufteilungskriterien.<sup>522</sup> Die Folge ist oft eine Doppelbesteuerung mit anschließendem Verständigungsverfahren, das in der Praxis Jahre dauern und letztlich auch scheitern kann.

Die fortwährende Weiterentwicklung und Verfeinerung der Verrechnungspreisgrundsätze schafft das Werkzeug zur Korrektur missliebiger Oasengestaltungen. Die Finanzverwaltungen müssen aber auch willens und faktisch in der Lage sein, die neuen Instrumente anzuwenden. Nach Einschätzung prominenter US-Praktiker ist das zumindest in den USA nicht immer der Fall gewesen.<sup>523</sup>

### (3) Hinzurechnungsbesteuerung und hybride Gesellschaften

Die Hinzurechnungsbesteuerung ist ein weit verbreitetes Abwehrmittel gegen die Verlagerung „mobiler“ Einkünfte und Funktionen auf substanzarme Konzerngesellschaften in Niedrigsteuerländern.<sup>524</sup> Insbesondere die USA, die als die Erfinder der modernen Hinzurechnungsbesteuerung gelten, und die EU-Mitgliedsstaaten verfügen über ausdifferenzierte Hinzurechnungslösungen. Danach müsste es eigentlich ein zweckloses Unterfangen sein, die Bemessungsgrundlage des Quellenstaats durch Zinsen, Lizenzgebühren, Konzernumlagen usw. auszuhöhlen, weil die laufende Besteuerung dieser „passiven“ Einkünfte dann eben im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft erfolgt. Die Besteuerungswirklichkeit sieht mitunter aber ganz anders aus, wie man an den unbesteuerten Oasengewinnen der US-Unternehmen erkennen kann. Der demokratische Senator *Carl Levin* hat das Problem mit seinem Stoßseufzer „check-the-box has gutted Subpart F“<sup>525</sup> auf den Punkt

---

<sup>521</sup> *Portner*, Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce (ifst-Schrift 390), 2001, 95 f.

<sup>522</sup> Zu den möglichen Kriterien vgl. Tz. 2.115 ff. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2010.

<sup>523</sup> *Kingson*, TNI 2013 (Vol. 71), 243, unter Berufung auf *E. Kleinbard*: „Transfer pricing enforcement is dead“.

<sup>524</sup> In Europa verwenden z.B. Deutschland, Großbritannien, Frankreich und Italien die Hinzurechnungsbesteuerung.

<sup>525</sup> „Das Check-the-box-Einordnungswahlrecht hat die gesetzlichen Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung ausgeweidet“, Anhörung des Permanent Subcommittee on Investigations am 20.9.2012.

gebracht, denn der weitverbreitete Einsatz hybrider Gesellschaften lässt die US-Hinzurechnungsbesteuerung praktisch leerlaufen.

Der OECD-Aktionsplan reagiert auf dieses Problem und empfiehlt sowohl Maßnahmen gegen Hybrid-Gestaltungen als auch Maßnahmen zur Stärkung der Hinzurechnungsbesteuerung (Maßnahmen Nr. 2 und 3). Leider enthält der Aktionsplan noch keine konkreten Aussagen dazu, wie die OECD die divergierende Qualifizierung von Steuersubjekten in den Griff bekommen will. In Betracht kommen die DBA-Qualifikationsverkettung und spezielle DBA-Regelungen für hybride Gesellschaften, die aber erhebliche Auslegungsprobleme bereiten, wie man an Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 2008 sehen kann.<sup>526</sup> Bei der Hinzurechnungsbesteuerung ist die Lage nicht einfacher. Zwar würde eine laufende Hinzurechnung der passiven Einkünfte ausländischer Zwischengesellschaften etliche Gestaltungsmöglichkeiten beseitigen, doch hier ist eine nüchterne Analyse erforderlich: Innerhalb des EU-/EWR-Gebiets ist die Hinzurechnungsbesteuerung wegen des Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit bzw. die Kapitalverkehrsfreiheit (auch gegenüber Drittländern) kaum noch einsatzfähig, denn am unionsrechtlichen Mindestsubstanzerfordernis scheitern nur künstliche Gestaltungen.<sup>527</sup> Da sich außerdem schon etliche EU-Mitgliedsstaaten in Niedrigsteuerländer verwandelt haben,<sup>528</sup> dürfte Maßnahme Nr. 3 in Europa weitgehend leerlaufen. Der eigentliche Adressat von Maßnahme Nr. 3 sind daher die USA, die einst Vorreiter der Hinzurechnungsbesteuerung waren, ihr System („Subpart F“) aber durch große Schlupflöcher wie z.B. check-the-box election, look-through rule und same country exception nahezu unbrauchbar gemacht haben. Hier muss man ganz nüchtern konstatieren, dass eine „scharfe“ Hinzurechnungs-

---

<sup>526</sup> Z.B. BFH-Urt. v. 26.6.2013, I R 48/12, DStRE 2013, 1444 (hybride S-Corporation).

<sup>527</sup> EuGH v. 12.9.2006, Rs. C-196/04 „Cadbury Schweppes“, DStR 2006, 1686. Zu den Auswirkungen des Urteils auf die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung *Schön*, IStR-Beihefter 2013, 3 ff. Nach Ansicht von *Musil/Schulz*, DStR 2013, 2205, 2207 und 2210 soll sich durch die Rechtssache *Marks & Spencer* aber eine signifikante Akzentverschiebung ergeben haben, die den fiskalischen Interessen der Mitgliedsstaaten mehr Raum gewährt.

<sup>528</sup> Z.B. Irland und Zypern (12,5 %). Großbritannien und Finnland wollen ihre Körperschaftsteuersätze schrittweise auf 20 % absenken. Das neue Eurozonen-Mitglied Lettland lockt Investoren mit einen Steuersatz von 15 % an.

besteuerung auch gar nicht im wirtschaftlichen Interesse der USA liegt.<sup>529</sup> Zwar hat Präsident *Obama* im Haushaltsentwurf 2014 einige Gegenmaßnahmen vorgesehen,<sup>530</sup> doch die republikanische Opposition hat ganz andere Vorstellungen. Sie favorisiert ein „territorial system“ mit umfassender Freistellung von ausländischen Betriebsstättengewinnen und Schachteldividenden, das einen ausländischen Mindeststeuersatz i.H.v. lediglich 13,5 % vorsehen könnte, was nicht zufällig in der Nähe des irischen Körperschaftsteuersatzes liegt.<sup>531</sup> Maßnahme Nr. 3 ist daher wohl eher als Appell zu verstehen; faktisch scheint die Hinzurechnungsbesteuerung in Europa und den USA eher ein Auslaufmodell zu sein.

#### (4) Künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte

Kaum ein Thema ist international so umstritten wie die Behandlung des Kommissionärsmodells und ähnlicher Gestaltungen mit sog. Low-Risk-Distributoren. Eine Vertreterbetriebsstätte setzt gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2010 voraus, dass ein abhängiger Vertreter „im Namen“ des ausländischen Geschäftsherrn handelt. Das ist beim Kommissionär nicht der Fall, denn er wird im eigenen Namen für fremde Rechnung tätig (vgl. § 383 HGB). Nachdem die Finanzverwaltungen verschiedener Länder mit ihrer erweiternden Auslegung des Vertreterbegriffs vor Gericht gescheitert sind, sieht Maßnahme Nr. 7 des Aktionsplans nunmehr eine entsprechende Ergänzung des OECD-MA vor, um das Kommissionärsmodell und ähnliche „künstliche“ Gestaltungen im Rahmen der Vertreterbetriebsstätte zu erfassen. Im Interesse der Quellenstaaten sollen außerdem die großzügigen Ausnahmen für ver-

---

<sup>529</sup> *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser*, Profit Shifting and „Aggressive“ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-044, 2013, 13: „It is for example not in the interest of the U.S. to tighten CFC rules or the rules for tax residence because U.S. multinational firms would then lose the competitive advantage of avoiding European corporate income taxes on foreign income.“

<sup>530</sup> Dazu *Wolff*, IStR-Länderbericht 2013, 55.

<sup>531</sup> „Option C“ des Reformvorschlags des Republikaners *Dave Camp*, vgl. dazu *Arora*, TNI 2013 (Vol. 70), 1268 (Bericht zur BEPS-Anhörung des Ways and Means Committee v. 13.6.2013).

triebsnahe Hilfstätigkeiten (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010) und die Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten aufgegriffen werden.<sup>532</sup>

Daraus könnten sich insbesondere Auswirkungen für die europäischen Vertriebs- und Logistikstrukturen einiger amerikanischer Konzerne ergeben. Gleichwohl muss man aber im Auge behalten, dass die Absenkung der Betriebsstättenschwelle nicht unbedingt mit einem höheren Steueraufkommen des Quellenstaats verbunden sein muss. Denn auf der Grundlage des AOA, den Deutschland in § 1 Abs. 4 und 5 AStG umgesetzt hat, knüpft die Gewinnabgrenzung an wesentliche Personalfunktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter an. Übt die inländische Betriebsstätte nur Routinefunktionen aus, ist der Großteil des Gewinns dem ausländischen Stammhaus zuzuordnen. Dieser Befund dürfte sich nicht wesentlich ändern, wenn man Hilfstätigkeiten zur Betriebsstätte aufwertet.

#### (5) Steuerliche Vorzugsregime

Deutliche größere Schlagkraft als die Absenkung der Betriebsstättenschwelle könnte das entschlossene Vorgehen gegen steuerliche Vorzugsregime entwickeln (Maßnahme Nr. 5). Der internationale Steuerwettbewerb ist grundsätzlich erwünscht, weil er Staaten zum effizienten Wirtschaften mit Steuergeldern zwingt. Ohne Spielregeln droht aber ein „race to the bottom“, bei dem am Ende alle nur verlieren können.<sup>533</sup> Aus Sicht der OECD ist die Grenze insbesondere dann erreicht, wenn einzelne Staaten z.B. Holdingprivilegien an substanzlose Gesellschaften gewähren und deren begünstigten Status auch noch durch „Rulings“ im Einzelfall rechtlich absichern, was andere Staaten zu hilflosen Zuschauern macht. Zwei spektakuläre Beispiele aus jüngster Zeit illustrieren, wie einige Länder in Europa die internationale Steuergestaltung großer Konzerne erleichtern, auch wenn dadurch in großem Ausmaß europäisches Steueraufkommen verloren geht. Das erste

---

<sup>532</sup> Der OECD scheint insbesondere die „Fragmentierung“ der Tätigkeiten (= Verteilung auf mehrere Konzerngesellschaften) ein Dorn im Auge zu sein. Auf der Grundlage der „Nullsummentheorie“ kann der Vertreterbetriebsstätte aber kein Gewinn zugeordnet werden, weil sie Vertriebsaufwendungen in gleicher Höhe hat; vgl. dazu *Ditz/Bärsch*, IStR 2013, 411 (416).

<sup>533</sup> Die Bemühungen einzelner Staaten, Unternehmen mit Steuernachlässen zur Ansiedelung zu bewegen, können sich schnell zu einer unkontrollierten „Rabattschlacht“ entwickeln. Im Extremfall unterbleibt nicht nur die Erhebung von Körperschaftsteuern, sondern es kommt sogar zur Zahlung von Ansiedelungsprämien, die aus dem übrigen Steueraufkommen bestritten werden müssen.

Beispiel betrifft die „Google-Struktur“, die sich einer Durchlaufgesellschaft (conduit) in den Niederlanden bedient. Die niederländische Gesellschaft hat keine Mitarbeiter, erhält aber Lizenzgebühren von einer irischen Google-Gesellschaft. Gleichzeitig zahlt sie ihrerseits hohe Lizenzgebühren an eine Bermuda-Gesellschaft, die dort keiner Besteuerung unterliegt. Der Zweck der fragwürdigen Durchlaufkonstruktion besteht ausschließlich in der Vermeidung von EU-Quellensteuern, die bei einer Zahlung von Irland aus anfallen würden („Dutch Sandwich“). Die Niederlande erheben nach nationalem Recht keine Quellensteuern auf Lizenzgebühren und erhalten quasi als Gegenleistung für die Benutzung ihres Steuersystems die Körperschaftsteuer auf den geringen Residualgewinn der Durchlaufgesellschaft.<sup>534</sup> Das zweite Beispiel ist eine mutmaßliche Absprache zwischen dem Apple-Konzern und dem irischen Staat, wonach Apple anscheinend nur maximal 2 % Ertragsteuern zahlen muss.<sup>535</sup>

Nachdem der 1997 beschlossene EU-Verhaltenskodex als „soft law“ keine richtige Durchschlagskraft entwickeln konnte,<sup>536</sup> soll der Aktionsplan den schädlichen Steuerwettbewerb durch mehrere gestaffelte Maßnahmen bekämpfen: Der erste Schritt ist eine umfassende Bestandsaufnahme der Vorzugsregime und der Verwaltungspraxis der OECD-Mitgliedsstaaten (bis September 2014). Danach folgen die Einbeziehung weiterer Länder (bis September 2015) und schließlich die Festlegung konkreter Kriterien für die Anwendung der Vorzugsregime (bis Dezember 2015). Vergünstigungen sollen dann nur noch an Gesellschaften mit einer bestimmten wirtschaftlichen Mindestsubstanz gewährt werden; zudem ist ein spontaner Informationsaustausch bezüglich der Erteilung verbindlicher Auskünfte geplant. Dabei dürfte sich erhebliches Konfliktpotential ergeben, denn etliche europäische Län-

---

<sup>534</sup> *Kleinbard*, TNI 2012 [Vol. 68], 499, 503: „Essentially a fee for the use of the [Dutch] tax system“. Die Durchlaufgesellschaft Google Netherlands Holdings B.V. hat im Geschäftsjahr 2011 keine Arbeitnehmer beschäftigt, dafür aber Lizenzentnahmen i.H.v. 7,032 Mrd. Euro erzielt, wovon sie 7,022 Mrd. Euro an die Google Ireland Holdings weitergeleitet hat.

<sup>535</sup> *Sheppard*, TNI 2013 (Vol. 70), 939 ff. In der Anhörung des U.S. Senate Permanent Subcommittee on Investigations am 21.5.2013 hat sich herausgestellt, dass die irischen Konzerngesellschaften in den Jahren 2009 bis 2012 ca. 74 Mrd. Gewinn erwirtschaftet und darauf lediglich 21 Mio. Dollar Steuern gezahlt haben. Irland bestreitet die Absprache.

<sup>536</sup> Die EU-Kommission hat die Mitgliedsstaaten erst vor kurzem aufgefordert, „ihre Arbeit am EU-Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung zu intensivieren“ (Pressemitteilung v. 6.12.2012, IP/12/1325).

der buhlen aggressiv mit steuerlichen Sonderregeln um Investoren, um der lähmenden Dauerrezession zu entkommen.<sup>537</sup> Die beliebten „Patent-Boxen“ und „IP-Regime“ entsprechen außerdem vordergründig dem Ziel der EU-Kommission, die Innovation in Europa zu fördern, wodurch mal wieder ein „typisch europäischer“ Zielkonflikt entsteht.

M.E. hängt der Erfolg der BEPS-Maßnahmen entscheidend von der Zurückdrängung der staatlichen Vorzugsregime ab. Denn die „Trockenlegung“ von Steueroasen und die Verschärfung der Verrechnungspreisgrundsätze verpuffen wirkungslos, wenn die OECD- und G20-Mitgliedsstaaten nunmehr in ihren nationalen Steuersystemen großzügige Ausnahmeregelungen schaffen. Die Unternehmen werden auf diese Anreize reagieren und wirtschaftliche Substanz in den jeweiligen Staat verlagern, weil er – im Unterschied zu einer echten Steueroase wie den Bermudas oder den Cayman Islands – über die erforderliche Infrastruktur zur Ansiedelung großer Unternehmensteile verfügt. Das (neue) OECD-Grundprinzip, Unternehmensgewinne am Ort der Wertschöpfung zu besteuern, erlaubt im Fall der echten Substanzverlagerung gerade keine Korrektur der Gewinnaufteilung. Im Ergebnis entsteht wieder eine Niedrigbesteuerung, die diesmal aber nicht angreifbar ist, weil sie mit Substanz unterlegt ist und in einem G20-Mitgliedsstaat stattfindet. Ein flächendeckendes Verbot der Vorzugsregime würde in ähnlicher Weise wie ein international abgestimmter Mindeststeuersatz solchen Verlagerungstendenzen vorbeugen.

#### bb. Umsetzung in den USA

Die Praxisbeispiele zeigen, dass die Oasengestaltungen der US-Konzerne in vielen Fällen auf einer Ausnutzung der unzureichenden bzw. nicht hinreichend klaren cost sharing regulations beruhen (US-Einkommensteuerrichtlinien zu § 482 IRC).<sup>538</sup> Nachdem die US-Finanzverwaltung zunächst Buy-ins und Lizenzgestaltungen zugelassen hatte, die eine erhebliche Gewinnverlagerung im Konzern ermöglichten, vertrat sie später die Auffassung, dass der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an den Auslandsrechten als Veräußerung eines Unternehmensteils an die ausländische Konzerngesellschaft zu werten sei (ähnlich einer Funktionsverlagerung mit Bewertung eines Trans-

---

<sup>537</sup> Z.B. IP-Regime in Luxemburg und Liechtenstein (80 % Steuerbefreiung für Einkünfte aus der Verwertung von Immaterialgüterrechten); Patent Box in Großbritannien (stark ermäßigter Steuersatz von 10 %).

<sup>538</sup> Regulations § 1.482-7.

ferpakets statt einzelner immaterieller Wirtschaftsgüter). Da US-Gerichte diesen Ansatz aber mehrfach abgelehnt hatten, sind die cost regulations in den Jahren 2008 und 2011 überarbeitet worden.<sup>539</sup> Der IRS

- unterstellt darin, dass die übertragenen immateriellen Wirtschaftsgüter nicht abnutzbar sind (was sich auf die Bewertung des Transferpakets auswirkt),
- bezieht auch weniger konkrete Faktoren wie „eingespieltes Personal“ (workforce in place) und Geschäftswert in die Wertermittlung ein (wofür es möglicherweise keine gesetzliche Grundlage gibt) und
- behandelt die ausländische Gesellschaft in bestimmten Fällen der gemeinsamen Entwicklung nur als Auftragsfertiger mit entsprechend geringer Gewinnzuteilung.

Die Berichte über die Nichtbesteuerung der Auslandsgewinne großer US-Konzerne und das chronische Haushaltsdefizit haben die Bundesregierung veranlasst, in den Haushaltsentwurf 2014 auch Maßnahmen gegen die Verlagerung immaterieller Wirtschaftsgüter auf ausländische Konzerngesellschaften aufzunehmen.<sup>540</sup> Dabei handelt es sich zum einen um neue Vorschriften zur Funktionsverlagerung, die eine erweiterte Definition des Begriffs „intangible property“ im Rahmen der §§ 367d, 482 IRC vorsehen (Einbeziehung von workforce-in-place, goodwill und going concern value). Zudem soll jetzt auch die Bewertung von Transferpaketen möglich sein, nachdem der IRS im Veritas-Fall spektakulär vor dem Tax Court gescheitert war.<sup>541</sup> Die zweite Maßnahme betrifft die Hinzurechnungsbesteuerung von bestimmten „Übererträgen“ (excess returns) einer Zwischengesellschaft, auf die der Steuerpflichtige zuvor immaterielle Wirtschaftsgüter übertragen hat und die einer Steuerbelastung von weniger als 15 % unterliegt. Ziel der Maßnahme ist es, den gesamten Gewinn der Zwischengesellschaft abzuschöpfen, soweit er 150 % der Kosten übersteigt, die den Einnahmen der Zwischengesellschaft zugeordnet werden können. Dadurch wird es für US-Konzerne weniger attraktiv, ausländische Strategieträger zu errichten, die einer niedrigen Besteuerung unterliegen.

---

<sup>539</sup> S. dazu *Heriford/Keates/Lamoureux/Wright*, International Transfer Pricing Journal, 2013, 203, 208 f.

<sup>540</sup> *Wolff*, IStR-Länderbericht 2013, 55.

<sup>541</sup> 133 TC 14 (1999).

Völlig unklar ist zurzeit, ob die Obama-Regierung die berüchtigten Check-the-Box-Regulations ebenfalls angehen wird, die eine Aushebelung der Hinzurechnungsbesteuerung mit hybriden Gesellschaften ermöglichen. Auch ein weiterer Repatriation Tax Holiday scheint nicht ausgeschlossen. Die aufgehäuften Oasengewinne würden dann endgültig der gesetzlichen Besteuerung entzogen werden, was im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Wettbewerbsneutralität der Körperschaftsteuer kaum hinnehmbar erscheint.

Nicht nur die Hoffnung auf einen weiteren Repatriation Tax Holiday macht die Oasengestaltungen so attraktiv. Das amerikanische Recht enthält mehrere Regelungen, die man reformieren müsste, um den Anreiz für Oasengestaltungen zu minimieren.<sup>542</sup> An erster Stelle steht der verhältnismäßig hohe Körperschaftsteuersatz von 35 %, der den Unternehmen einen starken Anreiz (und auch den Vorwand) zur Gewinnverlagerung liefert. Dazu kommen die Rechnungslegungsvorschriften für passive latente Steuern und die aktienbasierte Vergütung des Managements.

#### cc. Umsetzung in Deutschland

Während auf internationaler Ebene und insbesondere in Bezug auf die USA noch großer Handlungsbedarf zu bestehen scheint, hat Deutschland bereits viele Maßnahmen ergriffen, die sich gegen die Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlagen richten.<sup>543</sup> Diese Maßnahmen umfassen u.a.

- die wirtschaftliche Betrachtungsweise und eine allgemeine Missbrauchsvorschrift (§§ 39, 41 und 42 AO),
- eine umfassende Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG, die Drittstaatengestaltungen behindert (im EU/EWR-Raum sieht es zu Recht anders aus, da es sich um einen „schrackenlosen Binnenmarkt“ handelt),
- Entstrickungsregeln einschließlich Funktionsverlagerung (§§ 12 Abs. 1 KStG, 1 Abs. 3 AStG),
- das materielle Korrespondenzprinzip (§ 8b Abs. 1 KStG),
- Rückfall- und Umschaltklauseln sowie
- Vorschriften gegen den Abkommensmissbrauch.

---

<sup>542</sup> *Kadet*, TNI 2013 (Vol. 70), 535, 541.

<sup>543</sup> Überblick bei *Kahle/Wildermuth*, Ubg 2013, 405, 411 ff.



Die Verwaltungsgrundsätze-Umlageverträge schränken die Gestaltungsmöglichkeiten mit IP-Gesellschaften in der Weise ein, dass nur Konzerngesellschaften mit gleichgerichteten Interessen Mitglieder des Pools werden dürfen; Holding- und Patentverwertungsgesellschaften können nicht durch bloße Kostenbeiträge zu Inhabern hochwertiger immaterieller Wirtschaftsgüter werden.<sup>544</sup> Zudem hat Deutschland bislang der Versuchung widerstanden, ein eigenes steuerliches Vorzugsregime für Einkünfte aus der Verwertung immaterieller Wirtschaftsgüter zu schaffen. Berichten zufolge beteiligt sich Deutschland sogar aktiv an der Zurückdrängung der schädlichen Vorzugsregime anderer EU-Mitgliedsstaaten.<sup>545</sup> Es besteht daher kein weiterer gesetzlicher Handlungsbedarf.<sup>546</sup>

#### dd. Wiedereinführung der Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren

Innerhalb der EU wird keine Quellensteuer mehr auf Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen erhoben;<sup>547</sup> zahlreiche DBA sehen entsprechend Art. 12 Abs. 1 OECD-MA 2010 einen Nullsatz für Lizenzgebühren auch zwischen fremden Dritten vor (z.B. Art. 12 Abs. 1 DBA-USA 2008). Da sich US-Konzerne diesen Umstand zunutze machen, indem sie die Gewinne ihrer irischen Vertriebsgesellschaften in eine niederländische Durchlaufgesellschaft „absaugen“, die ihrerseits Lizenzgebühren an eine Drittlands-IP-Holding zahlen („Dutch Sandwich“), schlagen einige Autoren eine Rückkehr zur ausnahmslosen Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren (und Zinsen) vor.<sup>548</sup> Es bleibt dann dem Ansässigkeitsstaat der Vergütungsgläubiger überlassen, die Doppelbesteuerung durch Anrechnung der Quellensteuern zu beseitigen. Erhebt der Ansässigkeitsstaat keine Körperschaftsteuer (wie z.B. die Bermudas in der Google-Struktur), wird die Kapitalertragsteuerbelastung in der EU definitiv. Das EU-Steueraufkommen ist in jedem Fall in Höhe des Quellensteuersatzes gesichert.

---

<sup>544</sup> BMF-Schreiben v. 31.12.1999, BStBl. I 1999, 1122, Tz. 1.2.

<sup>545</sup> *Johnston/Stewart*, TNI 2013 (Vol. 71), 395 ff.: Bundesfinanzminister *Schäuble* hat im Gespräch mit Journalisten ein unionsrechtliches Verbot für Patent-Boxen gefordert.

<sup>546</sup> Ausführlich dazu *Rödter/Pinkernell*, IStR 2013, 619 ff.

<sup>547</sup> Zinsen- und Lizenzgebühren-Richtlinie 2003/49/EG, § 50g Abs. 1 EStG.

<sup>548</sup> *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser*, Profit Shifting and „Aggressive“ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-044, 2013, 15.

Die ausnahmslose Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren erscheint plausibel, weil sie einen Ausgleich für solche Situationen schafft, in denen der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft eine Hinzurechnungsbesteuerung unterlässt, um „seinen“ Unternehmen einen internationalen Wettbewerbsvorteil zu verschaffen. Auch die Attraktivität von IP-Regimen würde sich verringern, denn die innereuropäische Gewinnverlagerung wäre immer mit einer Quellenbesteuerung im Ansässigkeitsstaat der Vergütungsschuldnerin verbunden. Die Befürworter der ausnahmslosen Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren weisen jedoch selbst darauf hin, dass eine völlige Kehrtwende gegenüber dem bisher international verfolgten Besteuerungskonzept erforderlich wäre, die möglicherweise nicht konsensfähig ist. Denn außerhalb der geschilderten Missbrauchsfälle mit „Durchlaufgesellschaften“ gibt es gewichtige Argumente für den Verzicht auf die Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren. Schließlich hat der Ansässigkeitsstaat in der Regel die Entwicklungskosten zum Abzug zugelassen und soll daher auch den Gewinn besteuern dürfen. Zudem führt die Bruttobesteuerung im Quellenstaat zu einer Doppelbesteuerung, wenn die Gewinnmarge niedrig ist und der Ansässigkeitsstaat die Steueranrechnung limitiert.

Unabhängig davon gibt es mehrere Gestaltungen, denen mit einem Quellensteuereinbehalt gar nicht beizukommen wäre.<sup>549</sup> Der Vorschlag wäre auch nicht geeignet, dem Quellenstaat das Steueraufkommen aus grenzüberschreitenden Direktgeschäften zu erhalten bzw. zu verschaffen. E-Commerce-Geschäftsmodelle wie z.B. Online-Versandhandel und Online-Werbeleistungen generieren keine abzugsfähigen Lizenzgebühren, sondern gewerbliche Einkünfte aus Direktgeschäften, die mangels physischer Präsenz des Anbieters keine Steuer im Quellenstaat auslösen. Es ist daher auch zu untersuchen, ob Maßnahmen zur Neuverteilung des Steueraufkommens sinnvoll sind, um das Steueraufkommen des Quellenstaats zu stärken.<sup>550</sup>

---

<sup>549</sup> Das Gewinnverlagerungspotenzial der Apple-Struktur beruht auf einem Strategieträger, der seinen Gewinn im Wesentlichen durch hohe Verrechnungspreise erzielt. Zwar wird der Apple-Produkte maßgebend durch immaterielle Wirtschaftsgüter bestimmt (Apple-Logo, Patente, Design), die aber mit dem Verrechnungspreis für die Waren abgegolten sind. Die Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren greift ebenfalls nicht, wenn die IP-Holding und die Vertriebsgesellschaft in demselben EU-Staat ansässig sind und die IP-Holding dort ein Vorzugsregime in Anspruch nimmt („innerstaatliche Gewinnabsaugung“).

<sup>550</sup> *Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser*, a.a.O., 15 f. Damit betritt die steuerliche Diskussion zugleich die politische Ebene, denn der Kampf der Staaten um das Steuersubstrat ist der eigentliche Kern der BEPS-Debatte, vgl. dazu *Piltz*, IStR 2013, 681.

## **b. Maßnahmen zur Neuverteilung der Besteuerungsrechte**

### **aa. Einführende Überlegungen**

Die Maßnahmen des OECD-Aktionsplans könnten im Erfolgsfall dazu führen, dass die E-Commerce-Gewinne nicht mehr in substanzschwachen Oasengesellschaften anfallen. Die Gewinne entstehen nunmehr dort, wo sich das Konzernpersonal befindet, das für die Ausübung der Entwicklungs- und Vertriebsfunktionen benötigt wird („transfer pricing outcomes in line with value creation“). Gelingt es den OECD- und G20-Mitgliedsstaaten auch noch, die eigenen schädlichen Vorzugsregime einzudämmen, wäre die Einmalbesteuerung der E-Commerce-Gewinne erreicht, was die derzeitige Wettbewerbsverzerrung stark reduzieren und ein steuerliches „level playing field“ herstellen würde.

Die dem OECD-Fremdvergleichsgrundsatz immanente Gewinnzuordnung nach Personal lässt allerdings den Quellenstaat leer ausgehen, wenn ein E-Commerce-Unternehmen dort weder Entwicklungs- noch Vertriebsfunktionen ausübt. Auch das Steueraufkommen des Ansässigkeitsstaats einer Online-Vertriebsgesellschaft dürfte eher gering sein, wenn es sich um eine risikoarme Vertriebsgesellschaft handelt, die weder eigene „marketing intangibles“ einsetzt noch die Risiken ihrer Vertriebstätigkeit trägt. Da künftig auch substanzschwache Strategieträger in Gestalt von IP-Holdings nicht mehr anerkannt werden dürften, ist der Großteil des Konzerngewinns der Entwicklungsfunktion zuzuordnen, die sich regelmäßig in einem OECD-Mitgliedsstaat (USA, Deutschland, England) oder einem großen Schwellenland befindet (China, Indien).

Den relativ wenigen Staaten, in denen nennenswerte Wertschöpfung durch Forschung und Entwicklung im IT-Bereich stattfindet, stehen zahlreiche Marktstaaten gegenüber, aus deren Sicht der Electronic Commerce dauerhaft eine fiskalische „Einbahnstraße“ darstellt. Diese Länder argumentieren im Kern damit, dass bereits der grenzüberschreitende E-Commerce an sich eine „schädliche“ Gewinnverlagerung sei und neuer Regeln bedürfe. Es gibt daher starke Bestrebungen, die bloße Existenz bzw. die „Zurverfügungstellung“ eines attraktiven Absatzmarkts zu einem Anknüpfungsmerkmal für die Ertragsbesteuerung zu machen. Diese Forderung ist aber weder ökonomisch noch rechtlich zwingend.

In wirtschaftlicher Hinsicht ist der Electronic Commerce primär eine Form der Rationalisierung von massenhaft vorkommenden Unternehmensprozes-

sen.<sup>551</sup> In einem offenen Markt setzt sich grundsätzlich das Unternehmen durch, das die Kostenführerschaft hat und seine Leistung am preisgünstigsten anbieten kann. Dieser Preisvorteil kommt auch dem Quellenstaat zugute, dessen Unternehmen und Verbraucher weniger für eine standardisierte Leistung aufwenden müssen und mehr Einkommen für andere Zwecke ausgeben können. Wer diese Entwicklung mit einer Ertragsteuer belegen will, bezweckt in Wirklichkeit eher einen Schutzzoll oder eine ähnliche protektionistische Maßnahme.<sup>552</sup> Zudem sorgt der Wettbewerb zwischen verschiedenen Anbietern grundsätzlich dafür, dass im E-Commerce keine hohen Gewinne entstehen können. Soweit einzelne Unternehmen dennoch übermäßige Profite erzielen, beruht dies auf einer monopolähnlichen Stellung in einem bestimmten Marktsegment (z.B. Google bei den Suchmaschinen, Microsoft im Bereich der PC-Betriebssysteme und Office-Programme) oder einer außerordentlich starken Marke (z.B. Apple iPhone). Die monopolähnliche Stellung einzelner E-Commerce-Unternehmen ist aber kein steuerliches, sondern ein kartellrechtliches Problem. Gegen Microsoft und Google sind bereits kartellrechtliche Untersuchungen in den USA und Europa durchgeführt worden; Apple hat gerade eine Strafe wegen verbotener Preisabsprachen bei E-Books erhalten. Und im Fall der starken Marke ist nicht ersichtlich, warum gerade E-Commerce-Unternehmen im Quellenstaat besteuert werden sollten, die Hersteller physischer Markenprodukte aber nicht.

Es wäre auch nicht geboten, die E-Commerce-Unternehmen deshalb einer besonderen Ertragsbesteuerung zu unterwerfen, weil sie in nie dagewesenem Ausmaß Benutzerdaten sammeln und kommerziell für Werbezwecke verwerten. Dabei handelt es sich um ein datenschutz- bzw. verbraucherrechtliches Thema, das zwar dringend einer internationalen Lösung bedarf, aber mit Ertragsteuerrecht nichts zu tun hat.

Aus der wirtschaftswissenschaftlichen Diskussion um die „richtige“ steuerliche Quellenregel ergibt sich ebenfalls kein Gebot der Besteuerung in den Quellenstaaten. Denn hier stehen sich seit Jahrzehnten zwei Ansätze gegenüber, die gleichermaßen vertretbar sind.<sup>553</sup> Während der „supply approach“

---

<sup>551</sup> Daneben weist er im B2C-Bereich auch Parallelen zur Unterhaltungsindustrie auf.

<sup>552</sup> Dahinter verbirgt sich die traurige Erkenntnis, dass etliche traditionelle Industrieländer im Begriff sind, technologisch und wirtschaftlich den Anschluss zu verlieren.

<sup>553</sup> *Mödinger*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA, 2012, 54 ff.

auf den Ort der Produktionsfaktoren abstellt (produktionsorientierte Quellenregel), ordnen die Vertreter des „supply-demand approach“ die Bereitstellung eines funktionierenden Markts als staatliche Leistung an, die ein (Mit-) Besteuerungsrecht rechtfertigt (marktorientierte Quellenregel). Selbst wenn man bloße Umsätze (Direktgeschäfte) im Quellenstaat für das Besteuerungsrecht ausreichen ließe („Liefergewinnbesteuerung“), so würde sich doch sofort die Frage nach der Bemessungsgrundlage ergeben. Ausgehend von der geltenden OECD-Verrechnungspreis- bzw. Gewinnabgrenzungsdogmatik wäre die Bemessungsgrundlage immer null, weil sich keine Personalfunktionen im Quellenstaat befinden. Natürlich könnte man neue Kriterien „erfinden“, aber ein internationaler Konsens wäre praktisch nicht zu erreichen. Im Übrigen wäre dann eine Lösung nach dem Muster der GKKB konsequent und vorzugswürdig, weil sie denselben Aufteilungsschlüssel für alle beteiligten Steuergläubiger vorsieht und die Unternehmen wenigstens vor Doppelbesteuerung schützt.

#### bb. E-Commerce-Report der OECD aus dem Jahr 2004

Der Verteilungskonflikt zwischen den technologisch führenden USA und den Quellenstaaten reicht zurück in die Anfangszeit des Electronic Commerce. Die OECD hatte bereits 1999 eine Arbeitsgruppe eingesetzt (Technical Advisory Group – TAG), die sich u.a. mit der Anwendung und ggf. Erweiterung der DBA-Verteilungsnormen befassen sollte. Der Schlussbericht aus dem Jahr 2004<sup>554</sup> untersuchte verschiedene Anforderungen an die Besteuerung von E-Commerce-Geschäften und überprüfte dann, ob die bestehenden Regelungen diesen Anforderungen entsprechen und ob Änderungen angebracht sind.

##### (1) Kriterien für die Beurteilung neuer Regelungen

Als Maßstab für die Beurteilung neuer Regelungen betrachtete die TAG folgende Kriterien:

- Vereinbarkeit mit allgemein anerkannten Quellenregeln: Diesem Kriterium kann im Ergebnis keine entscheidende Bedeutung zukommen, weil gerade die Quellenregeln umstritten sind. Zum einen besteht ein Ge-

---

<sup>554</sup> Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits, Final Report: Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?, Paris, 2004.

gensatz zwischen supply approach und supply-demand approach, zum anderen gibt es innerhalb des supply approach unterschiedliche Auffassungen bezüglich der Berücksichtigung von marktbezogenen Faktoren. Streitig war insbesondere, ob der Zugang zu einem Markt, den der Quellenstaat als öffentliches Gut bereitstellt, bereits eine Unternehmenspräsenz begründet, die eine Besteuerung rechtfertigt.<sup>555</sup> Dieser Dissens erstreckte sich auch auf die Kriterien für die Gewinnaufteilung.<sup>556</sup>

- Wettbewerbsneutralität zwischen E-Commerce-Geschäftsmodellen und herkömmlichen Geschäftsmodellen: Nach Ansicht der TAG durchdringen moderne Kommunikationsformen und der E-Commerce auch traditionelle Branchen wie z.B. die Automobilindustrie, so dass besondere Quellenregeln für den E-Commerce nicht geboten sind.<sup>557</sup> Dazu ist ergänzend anzumerken, dass der E-Commerce im B2B-Geschäft dem Outsourcing und der Rationalisierung dient und deshalb praktisch alle Branchen betrifft.
- Effizienz bezüglich steuerlicher Pflichtenerfüllung und Steuererhebung: Die Erweiterung des Quellenbesteuerungsrechts bedeutet zusätzlichen Aufwand für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung. Zudem wäre der Quellenstaat auf einen erweiterten Informationsaustausch angewiesen, und die Bestimmung von Verrechnungspreisen wäre schwierig.<sup>558</sup>
- Rechtsklarheit und Einfachheit: Die Schaffung besonderer Anknüpfungspunkte für den E-Commerce verkompliziert die bisherige Unterscheidung zwischen Direktgeschäften und Betriebsstättengewinnen. Es könnte zu zusätzlichen Verständigungsverfahren kommen, die für Steuerpflichtige und Steuerverwaltung mit Aufwand verbunden sind.<sup>559</sup>
- Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs und Gleichmäßigkeit der Besteuerung: Hier betonte die TAG zum einen, dass die Besteuerung von Einkünften ohne Betriebsstätte aus praktischen Gründen scheitern könnte, weil kein Vermögen zur Vollstreckung zur Verfügung steht.<sup>560</sup> Anderer-

---

<sup>555</sup> Final Report, Rz. 40 ff.

<sup>556</sup> Final Report, Rz. 57.

<sup>557</sup> Final Report, Rz. 60.

<sup>558</sup> Final Report, Rz. 64 f.

<sup>559</sup> Final Report, Rz. 69 u. 71.

<sup>560</sup> Final Report, Rz. 73.

seits wiesen einige TAG-Mitglieder auf die Manipulationsmöglichkeiten hin, die der E-Commerce im Hinblick auf die Gewinnverlagerung in Steueroasen bietet.<sup>561</sup> Besorgnis bestand auch im Hinblick auf Gestaltungen zur Vermeidung einer Betriebsstätte durch Ausnutzung der Ausnahmen für Hilfstätigkeiten.<sup>562</sup> Und die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ist letztlich offen für Manipulation, weil sich der Konzern durch Gründung ausländischer Tochtergesellschaften das anwendbare Steuerrecht quasi selbst aussuchen kann.<sup>563</sup>

- Flexibilität im Hinblick auf künftige technische und wirtschaftliche Entwicklungen: Die TAG führte dazu aus, dass das Betriebsstättenprinzip und die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze ausreichende Flexibilität besitzen und in der Vergangenheit mehrfach modifiziert worden sind, um auf aktuelle Entwicklungen zu reagieren. Einige TAG-Mitglieder sahen jedoch die Grenze der Anpassungsfähigkeit erreicht, weil der E-Commerce herkömmliche Personalfunktionen schlicht eliminiere.<sup>564</sup>
- Vereinbarkeit mit internationalen Handelsabkommen: Dazu stellte die TAG fest, dass die herkömmlichen Verteilungsnormen keinen Konflikt verursachen, weil sie älter als die meisten Handelsabkommen seien.<sup>565</sup>
- Bewahrung des internationalen Konsenses: Die TAG sah den wohl größten Vorteil der bestehenden Quellenregeln darin, dass es sich um einen internationalen Konsens handelt, der durch neue Regeln gefährdet werden würde („Kontinuitätsprinzip“).<sup>566</sup>

---

<sup>561</sup> Final Report, Rz. 75. Dazu ist es tatsächlich gekommen, doch handelt es sich dabei um ein generelles Problem der internationalen Konzernbesteuerung.

<sup>562</sup> Final Report, Rz. 79 bis 82. Geschildert wird das hypothetische Beispiel eines ausländischen Online-Versandhändlers, der im Quellenstaat ein Einkaufsbüro, ein Marktforschungsbüro und ein Logistikzentrum unterhält, die unter die Ausnahmen gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010 fallen.

<sup>563</sup> Final Report, Rz. 86. Auch hier handelt es sich wieder um ein generelles Problem der internationalen Konzernbesteuerung.

<sup>564</sup> Final Report, Rz. 88 u. 94.

<sup>565</sup> Final Report, Rz. 99.

<sup>566</sup> Final Report, Rz. 101.

## (2) Abschaffung der Ausnahmen für Hilfstätigkeiten

Die TAG hat sodann einige konkrete Maßnahmen geprüft, die im Interesse des Quellenstaats liegen. Eine Möglichkeit zur Erweiterung des Quellenbesteuerungsrechts ist die Abschaffung einiger oder sämtlicher Ausnahmen für Hilfstätigkeiten i.S.d. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2010. Danach würde jede feste Geschäftseinrichtung eine Betriebsstätte begründen; auf die Ausübung von Kernfunktionen des Unternehmens käme es nicht mehr an. Der Vorteil einer solchen Änderung läge darin, dass die Umgehung des Betriebsstättenstatbestands durch Fragmentierung der einzelnen Aktivitäten und Verteilung auf mehrere Geschäftseinrichtungen erschwert werden würde.<sup>567</sup> Dem steht aber der gewichtige Nachteil gegenüber, dass in vielen Fällen tatsächlich nur Hilfsfunktionen vorliegen würden, die keine Gewinnzurechnung erlauben und deshalb nur Verwaltungsaufwand ohne Steuereinnahmen verursachen.<sup>568</sup> Die TAG hat deshalb als Alternativlösung eine Ergänzung des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA diskutiert, wonach bei Ausübung mehrerer Hilfstätigkeiten in einer festen Geschäftseinrichtung nur dann keine Betriebsstätte vorliegt, wenn die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Dieser Missbrauchstatbestand erfasst sämtliche Geschäftstätigkeiten (also nicht nur den E-Commerce) und ist später in das OECD-MA übernommen worden (Art. 5 Abs. 4 Buchst. f OECD-MA 2010). Bei der praktischen Anwendung ergibt sich dann allerdings wieder das Problem der Gewinnabgrenzung. Der OECD-Aktionsplan vom 19.7.2013 greift die Betriebsstättenschwelle wieder auf und empfiehlt insbesondere Änderungen bei der Vertreterbetriebsstätte, um andere Gestaltungsmodelle wie z.B. das Kommissionärsmodell zu neutralisieren (Maßnahme Nr. 7 – Prevent the artificial avoidance of PE status).

## (3) Attraktivkraft einer Betriebsstätte für den Internetvertrieb

Der Final Report der TAG befasst sich eingehend mit der Frage, ob einer bestehenden Betriebsstätte auch die unabhängig davon über das Internet abgeschlossenen Direktgeschäfte des ausländischen Unternehmens zugeordnet werden sollen, sofern sie dieselben Produkte betreffen (vergleichbar mit Art. 7 Abs. 1 Satz 2 UN-MA). Dies könnte man mit der Substitutionswirkung eines Webshops begründen, der die bisherige Vertriebsfunktion einer

---

<sup>567</sup> Final Report, Rz. 181.

<sup>568</sup> Final Report, Rz. 186.



Betriebsstätte eliminiert.<sup>569</sup> Auch der supply-demand approach spräche für die Einbeziehung der Direktgeschäfte (Nutzung des Markts und der Infrastruktur des Quellenstaats).<sup>570</sup>

Die TAG hat die Attraktivkraft der Betriebsstätte gleichwohl abgelehnt, weil

- eine Sonderregel für den Online-Versandhandel den Neutralitätsgrundsatz verletzen würde (der herkömmliche Katalogversandhandel wäre nicht erfasst),<sup>571</sup>
- die Aufklärung der Direktgeschäfte den Finanzverwaltungen Schwierigkeiten bereiten könnte,<sup>572</sup>
- die Kategorisierung der Produkte Abgrenzungsfragen aufwirft (Beispiel: Betriebsstätte verkauft physische Zeitungen, Webshop vertreibt elektronische Ausgaben),<sup>573</sup>
- eine Ungleichbehandlung (und Umgehungsmöglichkeit) in Bezug auf solche Unternehmen vorläge, die statt einer Betriebsstätte eine Tochtergesellschaft gründen, die keine Attraktivkraft hat.<sup>574</sup>

#### (4) Quellensteuerabzug für bestimmte E-Commerce-Geschäfte

Die TAG untersuchte sodann, ob die Vergütungen für E-Commerce-Leistungen einer Abzugssteuer im Quellenstaat unterliegen sollen, wie es z.T. bei den „passiven“ Einkünften Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren der Fall ist. Zwar wäre diese Form der Quellenbesteuerung vom supply-demand approach gedeckt, der aber von der TAG abgelehnt wurde.<sup>575</sup> Die Anwendung der übrigen Kriterien führte dann dazu, dass die TAG den Quellensteuerabzug abgelehnt hat. Gegen den Quellensteuerabzug lässt sich insbesondere anführen, dass er

---

<sup>569</sup> Final Report, Rz. 219.

<sup>570</sup> Final Report, Rz. 221.

<sup>571</sup> Final Report, Rz. 223.

<sup>572</sup> Final Report, Rz. 226.

<sup>573</sup> Final Report, Rz. 227.

<sup>574</sup> Final Report, Rz. 228.

<sup>575</sup> Final Report, Rz. 257.

- Ähnlichkeiten mit einer Verbrauchsteuer aufweist (Bruttovergütung als Bemessungsgrundlage, Steuereinbehalt) und zu einer Überbesteuerung führen könnte (insbesondere bei defizitären Start-Up-Unternehmen),<sup>576</sup>
- den Neutralitätsgrundsatz verletzt (Quellensteuer nur auf E-Commerce-Vergütungen),<sup>577</sup>
- im B2C-Geschäft unpraktikabel wäre,<sup>578</sup>
- schwierige Abgrenzungsfragen aufwirft (Bestimmung des Anwendungsbereichs),<sup>579</sup>
- Steuerverkürzungen im B2C-Geschäft wahrscheinlich macht,<sup>580</sup>
- ausländische Anbieter behindert<sup>581</sup> und
- möglicherweise gegen internationale Handelsabkommen verstößt.<sup>582</sup>

#### (5) Virtuelle Betriebsstätten

Der Final Report ist auch der Frage nachgegangen, ob das bisherige DBA-Besteuerungskonzept für Unternehmensgewinne einer Erweiterung für „virtuelle Betriebsstätten“ bedarf. Die TAG hat sich mit drei Varianten befasst. Der einfachste Vorschlag besteht darin, einen Webshop des ausländischen Unternehmens, der von einem Dienstleister im Quellenstaat gehostet wird, als virtuelle Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens zu behandeln („Virtual Fixed Place of Business PE“).<sup>583</sup> Dieser Vorschlag wurde aber verworfen, weil er im Hinblick auf die Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sinnlos wäre. Denn ohne eigene Personalfunktionen im Quellenstaat könnte der virtuellen Betriebsstätte kein Gewinn zugeord-

---

<sup>576</sup> Final Report, Rz. 257, 259.

<sup>577</sup> Final Report, Rz. 260.

<sup>578</sup> Final Report, Rz. 262.

<sup>579</sup> Final Report, Rz. 265.

<sup>580</sup> Final Report, Rz. 266.

<sup>581</sup> Final Report, Rz. 267.

<sup>582</sup> Final Report, Rz. 269. In Betracht kommt ein Verstoß gegen Art. III.1 GATT (1994).

<sup>583</sup> Final Report, Rz. 323.

net werden.<sup>584</sup> Unter dem Strich bliebe nur der Verwaltungsaufwand für die Steuererklärungen, aus denen kein Steueraufkommen resultiert. Ein weiterer Vorschlag, die Einführung einer fiktiven Vertreterbetriebsstätte („Virtual Agency PE“), scheitert aus ganz ähnlichen Gründen. Nach diesem Konzept würde ein Unternehmen überall dort eine Vertreterbetriebsstätte begründen, wo seine Kunden ansässig sind und Verträge über die Website des Stammhauses abschließen.<sup>585</sup> Hier käme das weitere Problem hinzu, dass das Unternehmen in jedem Zielland eine Vertreterbetriebsstätte hätte, was einen erheblichen Verwaltungsaufwand verursachen würde.<sup>586</sup> Der dritte Vorschlag ist eine Art virtuelle Dienstleistungsbetriebsstätte, die immer dann vorliegen soll, wenn ein ausländisches Unternehmen per Telekommunikationsmitteln oder über das Internet im Quellenstaat geschäftlich bei einem Kunden in Erscheinung tritt („On-site Business Presence PE“). Diese Variante ist aber nicht nur mit den Nachteilen der beiden anderen Vorschläge verbunden (keine Gewinnzurechnung, Betriebsstätte in allen Ländern mit Kundenkontakt), sondern bedürfte auch noch einer Schwellenregelung, um die Fälle einfacher Kommunikation auszuschließen.<sup>587</sup> Die TAG hat diese Lösungsvorschläge daher zu Recht verworfen.

### **c. Neuartige Konzepte zur internationalen Unternehmensbesteuerung**

Das BEPS-Phänomen sowie die Gewinnverlagerung im E-Commerce werfen ganz allgemein die Frage auf, ob auf der Grundlage der geltenden Prinzipien überhaupt eine gerechte und wettbewerbsneutrale internationale Unternehmensbesteuerung zu erreichen ist. Das Kernproblem besteht darin, dass ein globaler Konzern wirtschaftlich als Einheit handelt, steuerlich aber in selbständige Rechtssubjekte zerlegt werden muss, die jeweils einer nationalen Steuerhoheit unterliegen und ihren Standort sogar bewusst unter steuerlichen Gesichtspunkten auswählen können. Der geschäftsvorfallbezogene Fremdvergleichsgrundsatz und das „separate entity accounting“ zwingen den Rechtsanwender, im Interesse des jeweiligen Steuergläubigers den Ort der Wertschöpfung zu ermitteln, obwohl es keine allgemein aner-

---

<sup>584</sup> Final Report, Rz. 326.

<sup>585</sup> Final Report, Rz. 324.

<sup>586</sup> Final Report, Rz. 334.

<sup>587</sup> Final Report, Rz. 325.

kannten wirtschaftlichen Kriterien dafür gibt<sup>588</sup> und „mobile“ Wertschöpfungsfaktoren per se gestaltungsanfällig sind. Natürlich ist es normativ möglich, einen Aufteilungsmaßstab festzulegen. Dann bewegt man sich aber im Rahmen einer politischen Diskussion, die letztlich nur erfolgreich sein wird, wenn die Aufteilungskriterien konsensfähig sind. Der von der OECD empfohlene Fremdvergleichsgrundsatz, der im Wesentlichen auf „Personalfunktionen“ abstellt, kann trotz seines „wissenschaftlichen“ Ansatzes als eine solche konsensgetragene Aufteilungsmethode eingeordnet werden. Da der Fremdvergleichsgrundsatz aber nur einen Aufteilungsfaktor verwendet (Personalfunktionen)<sup>589</sup> und dazu auch noch kompliziert und streitanfällig ist, drängt sich die Frage nach einer Alternative geradezu auf.

In Betracht kommen u.a.

- ein „full inclusion system“, das den konsolidierten Konzerngewinn laufend im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft besteuert,<sup>590</sup>
- eine Cash-Flow-Steuer im Bestimmungsland, die den Gewinn am Ort des Verbrauchs erfasst und deshalb von der Umsatzsteuer abgegrenzt werden müsste, sowie
- die formelhafte Aufteilung nach dem Muster der GKKB, die man allerdings mit einem internationalen Mindeststeuersatz kombinieren müsste, um den Anreiz zur Gewinnverlagerung zu dämpfen.

Welcher Ansatz sich letztlich durchsetzen wird, bleibt abzuwarten. Streitentscheidend wird dabei wohl nicht die steuertheoretische Qualität der Lösung, sondern deren Auswirkung auf das jeweilige nationale Steueraufkommen sein. Dabei dürften „immobiler“ Faktoren wie z.B. Sitz der

---

<sup>588</sup> Schön, *StuW* 2012, 213, 216; Ault, *TNI* 2013 (Vol. 70), 1195, 1200; Hey, *ifo Schnelldienst* 11/2013, 3, 4. Exemplarisch sei hier der Gegensatz zwischen supply approach und supply-demand approach genannt.

<sup>589</sup> Verbindet man die Zurechnung immaterieller Wirtschaftsgüter und der Einkünfte daraus unabhängig von der zivilrechtlichen Zuordnung mit den Personalfunktionen, die für die Herstellung und Verwertung des immateriellen Wirtschaftsguts erforderlich sind, kommt dem immateriellen Wirtschaftsgut selbst keine Bedeutung für die Gewinnaufteilung zu. Der Discussion Draft Intangibles v. 30.7.2013 verfolgt hier letztlich denselben Ansatz wie die GKKB, die neben Personal und Umsätzen nur materielle Wirtschaftsgüter für die Gewinnaufteilung heranzieht.

<sup>590</sup> Kadet, *TNI* 2013 (Vol. 70), 535, 541.

Muttergesellschaft,<sup>591</sup> Standort von Personal und materiellen Wirtschaftsgütern sowie der Absatzmarkt Vorrang vor „mobilen“ Faktoren wie z.B. Eigentum an immateriellen Wirtschaftsgütern und Kapitalausstattung genießen. Unterstellt man einmal, dass die Zwischenschaltung von Steueroasen nicht mehr möglich sein wird, läuft es beim grenzüberschreitenden E-Commerce auf einen Verteilungskonflikt zwischen dem Ansässigkeitsstaat des Anbieters und dem Quellenstaat hinaus, in dem die Leistung nachgefragt wird. Die folgende Tabelle veranschaulicht die Auswirkungen verschiedener Lösungen auf das Steueraufkommen (grobe Vereinfachung):

	<b>Quellenstaat</b>	<b>Steueroase</b>	<b>Ansässigkeitsstaat</b>
Ausgangslage	0 %	100 %	0 %
OECD-Aktionsplan	0 %	0 %	100 %
Full inclusion system	0 %	0 %	100 %
Destination-based cash flow tax	100 %	0 %	0 %
GKKB*	33,3 %	0 %	66,7 %
Zum Vergleich: MwSt ab 1.1.2015	100 %	0 %	0 %
* Gleichgewichtung aller drei Faktoren Personal, Wirtschaftsgüter und Umsatz.			

## V. Zusammenfassung und Ergebnis

Die elektronische Datenverarbeitung durchdringt sämtliche Branchen und Lebensbereiche. Das Internet und moderne Telekommunikationsmittel haben einen weltumspannenden Markt geschaffen, der sich wie eine Decke über das Mosaik der staatlichen Hoheitsgebiete ausgebreitet hat. „Old Economy“ und „New Economy“ wachsen zusammen; der E-Commerce hat sich zur globalen Digital Economy weiterentwickelt (I.).

Der E-Commerce hat den deutschen Markt für internationale Anbieter in einem noch größeren Ausmaß zugänglich gemacht, als es ohnehin schon der Fall war. Daraus ergibt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen Deutschland das Inboundgeschäft im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht

<sup>591</sup> Auch die Börsennotierung der Muttergesellschaft könnte ein Anknüpfungspunkt sein, vgl. dazu *Marian*, TNI 2013 (Vol. 71), 725, 733.

erfassen kann, wobei auch die Beschränkung etwaiger Besteuerungsrechte durch Doppelbesteuerungsabkommen von Bedeutung ist (II., Abschnitte 1. und 2.). Im Bereich der gewerblichen Leistungen folgt das nationale Recht (§ 49 Abs. 1 EStG) größtenteils dem Betriebsstättenprinzip, das Abkommensrecht sogar ausschließlich (Art. 5 und 7 OECD-MA 2010). Dies hat zur Folge, dass nur einige wenige E-Commerce-Geschäftsmodelle im Inboundfall der Besteuerung unterliegen. Sofern ausnahmsweise eine inländische Betriebsstätte vorliegt, wozu auch die vieldiskutierte Serverbetriebsstätte gehört, hängt die Gewinnzurechnung entscheidend von den darin ausgeübten Personalfunktionen ab. Im Ergebnis können ausländische Anbieter auf dem deutschen Markt sowohl Online- als auch Offlinegeschäfte durchführen, ohne dass im Inland nennenswerte Ertragsteuern anfallen.

<b>Segment</b>	<b>Geschäftsmodell/ Tätigkeit</b>	<b>beschr. Steuerpflicht</b>	<b>DBA- Besteuerungsrecht</b>
<b>B2B</b>	Online-Vertrieb bewegl. WG	nein („Direktgeschäft“)	nein
	Online-Vertrieb „digitaler Produkte“	nein, str. bei Software	nein
	Betreiben eines virtuellen Markt- platzes	nein	nein
	AppStore	nein, str. bei Software	nein
	Werbeleistungen und RTB	grds. nein, Aus- nahme „Verwert. von Darbietungen“ (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG)	nein
	Informationsdienste und Datenbanken	nein	nein
	Content Acquisition und Newsfeeds	ja, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG	nein
	Finanzdienst- leistungen	nein	nein
	Webhosting	grds. nein, Ausnahme Nutzungsüberl. von Fotos (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG)	nein

<b>Segment</b>	<b>Geschäftsmodell/ Tätigkeit</b>	<b>beschr. Steuerpflicht</b>	<b>DBA- Besteuerungsrecht</b>
<b>B2B</b>	Cloud Computing	nein	nein
	Outsourcing von Geschäftsprozessen	nein	nein
<b>B2C</b>	Online-Versandhandel	nein („Direktgeschäft“)	nein
	Online-Vertrieb „digitaler Produkte“	nein	nein
	Streaming und Internet-Radio	grds. nein, Ausnahme „Verwert. von Darbietungen“ (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG)	nein
	Verkaufs- und Versteigerungsplattformen	nein	nein
	Vermittlungs- und Preisvergleichsseiten	nein	nein
	Online-Banking und Online-Bezahldienste	nein	nein
	Online-Gaming	nein	nein
	Social Media	nein	nein
	Online-Zeitungen	nein	nein
	Cloud Computing	nein	nein
	Online-Fernunterricht (MOOC)	nein	nein
<b>Inländische Hilfsfunktionen</b>	Verwendung eigener inländischer Hardware (z.B. „dedizierter Server“)	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 12 AO)	ja (Art. 5 Abs. 1, 7 Abs. 1), aber kein Gewinn ohne Personalfunktionen
	eigenes inländisches Support-Center	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 12 AO)	ja (Art. 5 Abs. 1, 7 Abs. 1)

<b>Segment</b>	<b>Geschäftsmodell/ Tätigkeit</b>	<b>beschr. Steuerpflicht</b>	<b>DBA- Besteuerungsrecht</b>
<b>Inländische Hilfsfunktionen</b>	eigene inländische Warenlager und Logistikanlagen	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 12 AO)	nein (Art. 5 Abs. 4)
	Nutzung von Banner Space und Microsites auf inländ. Webservern v. Geschäftspartnern	nein	nein
	Vertrieb unter Einschaltung der inländischen Online-Plattform eines Drittanbieters	grds. nein, Ausnahme ist Vermittler, der außerhalb s. ordentl. Geschäftstätigkeit handelt (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO und R 49 Abs. 1 EStR)	nein (Art. 5 Abs. 5 und 6)
	Inanspruchnahme inländischer Vertreter und Vermittler	grds. nein, Ausnahme ist Vermittler, der außerhalb s. ordentl. Geschäftstätigkeit handelt (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO und R 49 Abs. 1 EStR)	grds. nein (Art. 5 Abs. 5 und 6)
	Inanspruchnahme inländischer Dienstleister	nein	nein
	Lagerung und Auslieferung von Waren durch inländische Logistikdienstleister	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO)	nein (Art. 5 Abs. 4)
	inländischer DENIC-Ansprechpartner für die Domainregistrierung	wohl nein (kein st. Vertreter i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO)	nein



Segment	Geschäftsmodell/ Tätigkeit	beschr. Steuerpflicht	DBA- Besteuerungsrecht
	nichtselbständige „Telearbeiter“ in inländischer Privat- wohnung	grds. nein, es sei denn Auftr. n. außen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO)	grds. nein
	mobile nichtselbst- ständige Kunden- berater	ja (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i.V.m. § 13 AO)	nein (Art. 5 Abs. 5)

Der weitgehende Verzicht auf die Besteuerung von Direktgeschäften entspricht der traditionellen OECD-Steuerpolitik und gilt für alle europäischen Quellenstaaten. Der Nichtbesteuerung der E-Commerce-Direktgeschäfte in den Quellenstaaten sollte an sich eine laufende Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des jeweiligen Anbieters gegenüberstehen, dem abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht zugewiesen ist (Art. 7 Abs. 1 OECD-MA). Einigen amerikanischen Konzernen ist es jedoch gelungen, auch die laufende Besteuerung in den USA zu vermeiden und die E-Commerce-Gewinne in Steueroasen umzuleiten. Das Ziel des Ottawa-Kompromisses von 1998, wonach der E-Commerce weder steuerlich begünstigt noch steuerlich diskriminiert werden sollte, ist dadurch eindeutig verfehlt worden.

Die Ursachen und Gestaltungstechniken der internationalen Gewinnverlagerung im E-Commerce werden in Teil III, Abschnitt 2, erläutert. Dabei ergibt die Auswertung von drei Fallstudien (3.), dass die Keinmalbesteuerung der europäischen Gewinne der US-Unternehmen kein spezifisches Problem des E-Commerce ist. Die Keinmalbesteuerung lässt sich potenziell für alle US-Unternehmen erreichen, die über „mobile“ Unternehmensfunktionen bzw. Wirtschaftsgüter verfügen. Dabei macht es keinen Unterschied, ob die Unternehmenstätigkeit auf reinen Onlinegeschäften (Onlinewerbung), dem Online-Versandhandel mit physischen Produkten oder dem traditionellen „Brick-and-Mortar“-Einzelhandelsgeschäft mit Elektronikartikeln beruht, die in einer chinesischen Fabrik hergestellt und dann in einem Ladengeschäft in Deutschland verkauft werden.

Eine weitere Erkenntnis besteht darin, dass die Keinmalbesteuerung im Wesentlichen durch systemwidrige Defizite des US-Steuerrechts verursacht und durch die Mitwirkung einiger europäischer Staaten erheblich erleichtert wird. Zu nennen sind hier insbesondere

- gestaltungsanfällige Verrechnungspreisbestimmungen des US-Steuerrechts, die eine Verlagerung werthaltiger immaterieller Wirtschaftsgüter auf substanzschwache Oasengesellschaften zugelassen haben (insbesondere Cost Sharing Agreements mit Buy-in ohne Gewinnaufschlag),
- eine weitgehende Aushebelung der US-Hinzurechnungsbesteuerung durch Einsatz hybrider Gesellschaften,
- die Möglichkeit der Gewinnthesaurierung ohne Ausweis passiver latenter Steuern,
- eine realistische Aussicht auf einen weiteren „repatriation tax holiday“ in den USA sowie
- steuerliche Vorzugsregime in Europa, die eine „Gewinnabsaugung“ in Drittstaaten zulassen (z.B. niederländische Durchlaufgesellschaft für Lizenzgebühren ohne Steuerabzug), bestimmte Einkünfte ermäßigt besteuern (z.B. IP-Regime in Luxemburg) oder gleich ganz auf die Steuergestaltungswünsche amerikanischer Unternehmen zugeschnitten sind (z.B. Ansässigkeitsregelung für „Altgesellschaften“ und Dumping-Steuerverträge in Irland).

Die internationale Keimnalbesteuerung von Unternehmensgewinnen stellt nicht nur die Körperschaftsteuer insgesamt in Frage, sie schafft auch eine erhebliche Wettbewerbsverzerrung zwischen den Unternehmen, die fast schon den Charakter eines staatlich geförderten Handelskriegs hat (III., Abschnitt 4.).

Bei der Suche nach Gegenmaßnahmen ist zunächst festzustellen, dass die Keimnalbesteuerung internationaler Konzerne in den meisten Fällen auf der rechtmäßigen Ausnutzung von gesetzlichen Gestaltungsmöglichkeiten beruht. Es wäre daher verfehlt, die Unternehmen mit einem Unwerturteil zu belegen, zumal das Aktienrecht den Vorstand einer börsennotierten Gesellschaft grundsätzlich zur Gewinnmaximierung verpflichtet (IV., Abschnitt 1.). Vielmehr ist der Gesetzgeber aufgerufen, Besteuerungslücken zu schließen und die Wettbewerbsneutralität der Körperschaftsteuer wiederherzustellen. Dabei scheinen unilaterale Maßnahmen des deutschen Gesetzgebers allerdings nicht geeignet, die internationale Einmalbesteuerung der E-Commerce-Gewinne zu erreichen (IV., Abschnitt 2.a.). Eine Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht auf bestimmte „betriebsstättenlose“ gewerbliche Einkünfte scheitert am abkommensrechtlich verankerten Betriebsstättenprinzip. Und einer „fiktiven“ inländischen Betriebsstätte könnte auf der Grundlage des auch von Deutschland anerkannten Authorized OECD Ap-

proach kein Gewinn zugeordnet werden, weil das ausländische Unternehmen keine wesentlichen Personalfunktionen im Inland hätte. Außerdem ist in steuerpolitischer Hinsicht zu bedenken, dass Deutschland als Exportnation im Outbound-Fall durch das Betriebsstättenprinzip große Vorteile hat. Die entscheidende Frage ist deshalb nicht, ob Deutschland die ausländischen E-Commerce-Anbieter aus ökonomischer Sicht besteuern sollte, weil es ihnen einen lukrativen Absatzmarkt bzw. eine funktionierende Infrastruktur bietet, sondern wie Deutschland das Betriebsstättenprinzip international verteidigen kann. Dieser Ansatz wird letztlich auch fiskalisch ertragreicher sein, weil die Direktgeschäfte der erfolgreichen deutschen Exportindustrie weiterhin im Inland besteuert werden können.

„Exotische“ Besteuerungsvorschläge wie die Bit Tax oder der französische Collin-Colin-Report sind entweder schon im Grundsatz zur Bekämpfung der Gewinnverlagerung ungeeignet, weil es sich nicht um Einkommensteuern handelt, oder aber operieren wiederum mit fiktiven Betriebsstätten, die nicht mit den von Deutschland abgeschlossenen DBA kompatibel wären. Auch indirekte Maßnahmen zur Sicherung des Steueraufkommens wie z.B. Abzugsverbote, die den inländischen Vergütungsschuldner treffen, wären im Bereich des E-Commerce ungeeignet und vor allem auch wegen Verstoßes gegen das objektive Nettoprinzip verfassungswidrig (IV., Abschnitt 2.b.).

Eher erfolgversprechend sind demgegenüber international abgestimmte Maßnahmen (IV., Abschnitt 3.a.). Da sich die Ursachen der Keimnalbesteuerung im E-Commerce nicht fundamental von den Ursachen der internationalen Keimnalbesteuerung im Allgemeinen unterscheiden und elektronische Geschäftsvorfälle in sämtlichen Branchen vorkommen, bietet sich die Einbeziehung der steuerlichen Herausforderungen der Digital Economy in den internationalen OECD-Aktionsplan zur Bekämpfung von „Base Erosion and Profit Shifting“ an. Der OECD-Aktionsplan vom 19.7.2013 enthält bereits einige Maßnahmen, die zur Eindämmung der in Teil III geschilderten Gestaltungen beitragen könnten. Dabei handelt es sich erstens um eine Überarbeitung der Verrechnungspreisgrundsätze für immaterielle Wirtschaftsgüter (Maßnahme Nr. 8). Das erklärte Ziel der OECD, das Steuersubstrat künftig am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung zu erfassen, dürfte der Steuergestaltung mit substanzschwachen Oasengesellschaften den Boden entziehen. Gleiches gilt für Maßnahmen gegen hybride Gesellschaften, die eine bedeutende Rolle bei der Ausschaltung der US-Hinzurechnungsbesteuerung spielen (Maßnahme Nr. 2 des Aktionsplans). Die beabsichtigte Stärkung der Hinzurechnungsbesteuerung (Maßnahme Nr. 3) hat dieselbe Stoßrichtung, ist aber innerhalb des EU-/EWR-Raums nicht mit der Niederlassungsfrei-

heit vereinbar. Und in den USA könnte die vieldiskutierte Umstellung auf ein „Territorial System“ eine ganz neue Ausgangslage schaffen. Die Maßnahmen gegen die künstliche Vermeidung einer Betriebsstätte (Maßnahme Nr. 7) scheinen eher von untergeordneter Bedeutung zu sein, da die Zurechnung höherer Gewinne die Existenz wesentlicher Personalfunktionen im Quellenstaat erfordern würde.

Eine Schlüsselrolle kommt der Zurückdrängung staatlicher Vorzugsregime und des fragwürdigen Verwaltungshandelns zu (Maßnahme Nr. 5). Denn es entwickelt sich gerade ein fataler „race to the bottom“, der mittlerweile auch etliche OECD-Mitgliedsstaaten erfasst hat. Die Praxis zeigt, dass die EU-weite Abschaffung des Steuerabzugs auf Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten erzeugt hat, die durch die fragwürdige Anerkennung substanzloser Durchlaufgesellschaften in den Niederlanden unterstützt werden („Dutch Sandwich“). Die US-Finanzverwaltung hat Cost Sharing Arrangements mit substanzlosen Oasengesellschaften zugelassen, die auf diese Weise zu Eigentümern der „Kronjuwelen“ des Konzerns werden konnten. Und gezielte Steuerermäßigungen für bestimmte „innovative“ Tätigkeiten oder gar umfassende Dumping-Tarife in Industrieländern locken genau die unternehmerische Substanz an, der nach Auffassung der OECD künftig die Gewinne aus immateriellen Wirtschaftsgütern zuzuordnen sind. Befinden sich die wesentlichen Personalfunktionen erst einmal in einem OECD-Mitgliedsstaat, der sich in ein Niedrigsteuerland verwandelt hat, könnte sich die Ausschaltung der substanzschwachen Oasengestaltungen auf den Bermudas oder Cayman Islands als Pyrrhussieg erweisen. Denn die OECD-Verrechnungsgrundsätze rechtfertigen dann die Gewinnzurechnung in der „legitimen“ OECD-Steuerose und machen die internationale Minderbesteuerung unangreifbar. Zudem ist fraglich, ob die neuen Oasengewinne noch durch eine Hinzurechnungsbesteuerung erfasst werden können, denn wo sich unternehmerische Substanz befindet, lassen sich grundsätzlich auch „aktive“ Einkünfte generieren. Der internationale Steuerwettbewerb, der aufgrund seiner fiskalisch disziplinierenden Wirkung an sich positiv zu sehen ist, muss daher mit allgemein anerkannten Mindeststandards flankiert werden. Wenn dieses Vorhaben nicht gelingt, verliert die Unternehmensbesteuerung ihre Legitimationsgrundlage, weil sie willkürliche Belastungswirkungen entfalten und weiterhin wettbewerbsverzerrend wirken würde.

Die Maßnahmen des OECD-Aktionsplans bestätigen das Betriebsstättenprinzip und streben die Besteuerung der internationalen Konzerngewinne am Ort der Wertschöpfung an, der sich wiederum entscheidend nach dem Be-

legenheitsort der wesentlichen Personalfunktionen des Unternehmens richtet. Deutschland wird daher die E-Commerce-Gewinne (Direktgeschäfte) ausländischer Anbieter auch in Zukunft nicht besteuern können, behält dafür aber das ungeschmälerste Besteuerungsrecht für die Direktgeschäfte der im Inland ansässigen Exportunternehmen. Der Wettbewerbsnachteil inländischer E-Commerce-Anbieter, die auf dem deutschen Markt gegen niedrig besteuerte ausländische Anbieter (vor allem US-Anbieter) konkurrieren, wird aber nur dann beseitigt, wenn andere Staaten tatsächlich in Übereinstimmung mit dem OECD-Aktionsplan handeln und die Einmalbesteuerung im Ausland sicherstellen. Daraus ergibt sich die Frage, ob die Aufteilung der Besteuerungsrechte speziell für den E-Commerce bzw. Geschäftsmodelle der Digital Economy geändert werden sollte, zumal die Kooperation der anderen OECD- und G20-Mitgliedsstaaten nicht gesichert erscheint. Die OECD hat sich mit diesem Thema bereits im Jahr 2004 befasst und eine Neuaufteilung der Besteuerungsrechte abgelehnt (IV., Abschnitt 3.b.). Einer der Hauptgründe für die Beibehaltung des Status Quo war die den OECD-Verrechnungsgrundsätzen immanente Gewinnaufteilung nach Funktionen, die letztlich dem supply approach folgt (Standort der Produktionsfaktoren) und keinen Raum für die Berücksichtigung des Absatzmarkts als Zurechnungsfaktor bietet.

Der vielfach geforderte Übergang zum demand approach (Besteuerung der Direktgeschäfte im Quellenstaat) wäre auch nicht zwingend, da es bislang keine überzeugende ökonomische Theorie zur internationalen Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gibt. Der empirische Befund, dass einige E-Commerce-Unternehmen auffällig hohe Konzerngewinne erzielen, ist ebenfalls kein Grund für die Einführung eines neuartigen Besteuerungssystems. Denn E-Commerce und Digital Economy sind im Kern eine Erscheinungsform der Rationalisierung, die bei funktionierendem Wettbewerb keine große Gewinnspannen zulässt. Die Lösung liegt hier doch eher im Kartellrecht, das die geeigneten Instrumente zur Beseitigung von Monopolrenditen zur Verfügung stellt. Ebenso wenig ist das Steuerrecht geeignet, unbedacht handelnde Verbraucher gegen die wirtschaftliche Verwertung ihrer Daten zu schützen.<sup>592</sup> Diese Aufgabe obliegt dem Verbraucher- und Datenschutzrecht.

Es bleibt den souveränen OECD- und G20-Staaten aber unbenommen, die Neuverteilung der Besteuerungsrechte durch einen politischen Kompromiss zu regeln, wie auch das internationale Betriebsstättenprinzip und die OECD-

---

<sup>592</sup> Gemäß dem bekannten Motto der Werbebranche: „If you are not paying for something, then you are not the customer – you are the product being sold“.

Verrechnungspreisgrundsätze letztlich aus einem Kompromiss hervorgegangen sind. Die Neuverteilungsdiskussion soll nunmehr im Rahmen einer OECD-Arbeitsgruppe geführt werden, deren Ergebnis für September 2014 erwartet wird (Maßnahme Nr. 1 des OECD-Aktionsplans). Dabei unterscheiden sich die diskutierten Lösungsansätze nicht so sehr im wissenschaftlichen Gehalt (es gibt keinen „einzig richtigen“ internationalen Aufteilungsmaßstab), sondern in Bezug auf die internationale Verteilungswirkung, die in der steuerpolitischen Diskussion von erheblicher Bedeutung ist (grobe Vereinfachung):

	<b>Quellenstaat</b>	<b>Steueroase</b>	<b>Ansässigkeitsstaat</b>
Ausgangslage	0 %	100 %	0 %
OECD-Aktionsplan	0 %	0 %	100 %
Full inclusion system	0 %	0 %	100 %
Destination-based cash flow tax	100 %	0 %	0 %
GKKB*	33,3 %	0 %	66,7 %
Zum Vergleich: MwSt ab 1.1.2015	100 %	0 %	0 %
* Gleichgewichtung aller drei Faktoren Personal, Wirtschaftsgüter und Umsatz.			

## VI. Anhang: Erläuterung einiger E-Commerce-Begriffe<sup>593</sup>

Affiliate-Marketing	<p>Loses Netzwerk von Website-Betreibern und vorgeschalteten Vermittlern, die Werbeaufträge von anderen Unternehmen beziehen. Die Werbeleistung eines Website-Betreibers des Netzwerks („affiliate“) wird nur dann vergütet, wenn dem Anzeigen der Werbung auch ein Vertragsabschluss mit dem jeweiligen Internetnutzer oder eine andere definierte Handlung folgt (z.B. Ausfüllen eines Online-Kontaktformulars mit Adressangaben). Der Website-Betreiber erhält dann eine Vermittlungskommission, die in einem fixen Geldbetrag (pay per sale) oder in einer Umsatzbeteiligung bestehen kann (revenue sharing).</p>
App Store	<p>Elektronische Vertriebsplattform für standardisierte Anwendersoftware (application store).</p>
B2B und B2C	<p>Bezeichnung für das Geschäft mit anderen Unternehmen (business to business) und mit Verbrauchern (business to consumer).</p>
Banner Space	<p>Reservierte Fläche innerhalb einer HTML-Seite, die der Websitebetreiber einem Dritten als Werbefläche zur Verfügung stellt.</p>
Big Data	<p>Kommerzielle Auswertung großer Datenbestände, um z.B. das Verhalten bestimmter Kundengruppen vorhersagen zu können.</p>
Cloud Computing	<p>Die EU-Kommission versteht unter Cloud Computing ganz allgemein das Speichern, Verarbeiten und Verwenden von Daten auf entfernt liegenden Computern, auf die man über das Internet zugreifen kann (Mitteilung der EU-Kommission vom 27.9.2012, COM(2012) 529 final, 2). Die häufigsten Erscheinungsformen sind Software as a Service (SaaS), Infrastructure as a Service (IaaS) und Platform as a Service (PaaS)</p>
Dedizierter Server	<p>Internetserver, der einem einzigen Kunden des Webhosters exklusiv zur Verfügung steht.</p>
DENIC eG	<p>Genossenschaft deutscher IT-Unternehmen, deren Aufgabe die Verwaltung der Top-Level-Domain „.de“ ist (u.a. Domainregistrierung).</p>
Infrastructure as a Service (IaaS)	<p>IaaS bezeichnet das flexible Anmieten von Rechenleistung und Datenspeicher, auf die der Kunde jederzeit über das Internet zugreifen kann. Die angemietete IT-Infrastruktur besteht allerdings nicht aus physischen, sondern aus „virtuellen Servern“, d.h. mittels Software simulierten Computern, die sich aber in jeder Beziehung wie ein echter Computer bzw. Internetserver verhalten.</p>

<sup>593</sup> Quelle: Wikipedia und eigene Recherchen. Weitere Fachbegriffe, die in dieser ifst-Schrift verwendet werden, sind sämtlich auf [www.wikipedia.de](http://www.wikipedia.de) erklärt.

Massive open online courses (MOOC)	Interaktive Form des Online-Fernunterrichts mit sehr hohen Teilnehmerzahlen.
Mirror Server	„Spiegelserver“, der eine genaue Kopie des Inhalts des Quell-servers bereithält und der Entlastung dient.
Microsite	Einrichtung einer Internetpräsenz innerhalb einer fremden Website; vergleichbar mit einem Supermarkt, in dem sich auch eine Bäckereifiliale befindet.
News Feed	Elektronischer Nachrichtenticker, der z.B. in eine Website eingebunden werden kann.
Offlinegeschäft	Entgeltliches Austauschgeschäft, das zwar online abgeschlossen wird, aber eine physische Leistung zum Gegenstand hat (z.B. Online-Versandhandel, Online-Buchung einer Reise).
Online-geschäft	Entgeltliches Austauschgeschäft, bei dem die vertragstypische Leistung über das Internet erbracht wird (z.B. automatisierte Dienstleistung, Vertrieb digitaler Produkte).
Platform as a Service	PaaS beinhaltet die zeitlich begrenzte Bereitstellung von Infrastruktur (Prozessorleistung, Speicherplatz, Internetanbindung) in Verbindung mit einer vorinstallierten Entwicklungsumgebung (Software), mit der z.B. komplexe Websites einschließlich Datenbanken erstellt werden können.
Real Time Bidding (RTB)	RTB funktioniert ähnlich wie der Börsen-Computerhandel, d.h. der Börsenbetreiber vermittelt das Werbegeschäft zwischen dem Inhaber der Website (bzw. des Werbeplatzes) und dem höchstbietenden Unternehmen, dessen Werbung angezeigt werden soll. Der ganze Vorgang erfolgt vollautomatisch und in Echtzeit, d.h. während sich die Internetseite im Browserfenster des Website-Besuchers aufbaut.
Root Server	Siehe Dedizierter Server.
Software as a Service (SaaS)	Unter SaaS, das auch als „Application Service Providing“ (ASP) oder „Software on Demand“ bezeichnet wird, versteht man die Bereitstellung von Standardsoftware auf dem Server des Anbieters. Der Kunde kann das Leistungsangebot jederzeit abrufen, wobei der Zugriff auf die Software im Idealfall völlig betriebssystemunabhängig über einen Internet-Browser erfolgt.



Virtueller Server	Internetserver, der als virtuelle Maschine auf einem physischen Server betrieben wird. Die Virtualisierung erlaubt den gleichzeitigen Betrieb mehrerer unabhängiger Server auf derselben Hardware durch einen oder mehrere Anwender, was eine effizientere Nutzung der Hardware erlaubt.
Webhosting	Bereitstellung von Webspace sowie die Unterbringung (Hosting) von Webseiten auf dem Webserver eines Internet Service Providers (ISP).

## VII. Literaturhinweise

*Ault, Hugh*, Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles, TNI 2013 (Vol. 70), 1195

*Arora, Jaime*, Ways and Means Considers Base Erosion and Profit Shifting, TNI 2013 (Vol. 70), 1268

*Bauen, Marc*, Das internationale Steuerrecht der USA, 2. Aufl. 2007

*Bärsch/Quilitzsch/Schulz*, BEPS: Steuerliche Implikationen des Aktionsplans der OECD aus deutscher Sicht, ISR 2013, 358

*Becker/Bohn*, Doppelbesteuerungsrisiken bei Dienstleistungserbringung im Ausland, DB 2013, 1195, 1196

*Beermann/Gosch*, AO/FGO, Loseblatt

*Benzel/Utzerath*, Tax Accounting: Latente Steuern im Zusammenhang mit Beteiligungen an Tochterunternehmen im IFRS-Konzernabschluss, ISR 2013, 143

*Berrong, Stephanie*, Google's Overseas Tax Schemes Raise Questions, TNI 2010 (Vol. 60), 813

*Blümich*, EStG/KStG/GewStG, Loseblatt

*Brauner, Yariv*, Cost Sharing and the Acrobatics of Arm's Length Taxation, Univ. of Florida Legal Studies Research Paper No. 2010-19, [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1651334](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1651334)

*Brombach-Krüger*, Wirksame Steuererhebung und grenzüberschreitende Steuerplanung, Ubg 2013, 384, 385

*Bürkle/Ullmann*, Die Betriebsstättendefinition des Artikel 5 OECD-Musterabkommen: Aktuelle Änderungen bei Bau- und Montage- sowie Dienstleistungsbetriebsstätten, DStR 2013, 944, 949

*P. Collin/N. Colin*, Mission d'expertise sur la fiscalite de l'economie numerique, 2013, [http://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique\\_2013.pdf](http://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf).

*Clemons/Kinney*, The Lockout Effect of the U.S. Worldwide Tax System: An Evaluation of the Repatriation Tax Holiday, TNI 2011 (Vol. 63), 617

*Ditz, Xaver*,

Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte – Neue Entwicklungen auf Ebene der OECD unter besonderer Berücksichtigung des E-Commerce, IStR 2002, 210

Der „Authorized OECD Approach“ wird Wirklichkeit, ISR 2013, 261

*Ditz/Bärsch*, Gewinnabgrenzung bei Vertreterbetriebsstätten nach dem AOA – Plädoyer für die Nullsummentheorie, IStR 2013, 411

*Ditz/Bärsch/Schneider*, Internationale Rechtsprechung zur Begründung von Vertreterbetriebsstätten – Implikationen für Kommissionärsstrukturen in Deutschland?, Ubg 2013, 493

*Ditz/Schönfeld*, Doppelbesteuerungsabkommen, 2013

*Durst, Michael*, OECD's Fight Against Income Shifting, TNI 2012 (Vol. 68), 933

*Elliott, Amy S.*, Shift to Territorial Won't Trigger Flood of Repatriations, Gravelle Says, TNI 2013 (Vol. 70), 1079

*Fetzer, Thomas*, Die Besteuerung des Electronic Commerce im Internet, 2000

*Fuest/Spengel/Finke/Heckemeyer/Nusser*, Profit Shifting and „Aggressive“ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform, ZEW Discussion Paper No. 13-044, 2013 (<http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13045.pdf>)

*Grotherr*, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011

*Haas/Bacher/Scheuer* (Hrsg.), E-Commerce – Besteuerung und Rechnungslegung, 2005

*Haase, Florian*, Die Verpflichtung zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG bei Outbound-Lizenzvergütungen, INF 2006, 741

*Harvey, Richard J.*, Apple Hearing: Observations From an Expert Witness, TNI 2013 (Vol. 70), 1095

*Hecht/Lampert*, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Software, FR 2009, 1127 und 2010, 68

*Hendricks, Michael*, § 49 I Nr. 2f EStG – Anwendungsbereich und Einkunftsermittlung, IStR 1997, 228

*Heriford/Keates/Lamoureux/Wright*, US Cost Sharing: Current Issues and Court Cases, International Transfer Pricing Journal, 2013, 203

*Herrington/Lowell*, Voluntary Transfer Pricing Adjustments and Voluntary Payments of Tax, International Transfer Pricing Journal, 2013, 253

*Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, Loseblatt

*Hey, Johanna*,

Steueroasen und „legale“ Steuervermeidung: Wie kann größere Steuergerechtigkeit erreicht werden?, ifo Schnelldienst 11/2013, 3.

Steuerplanung, in Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler, FS Paul Kirchhof – Leitgedanken des Rechts, Bd. II, 2013, 1657

*Jackson, Randall*, Starbucks Pays First U.K. Corporate Tax Since 2009, TNI 2013 (Vol. 71), 22

*Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011

*Johnston, Stephanie*,

France Considers New Ways to Tax Internet Companies, TNI 2013 (Vol. 69), 327

U.K. to Slash Corporate Tax Rate, TNI 2013 (Vol. 69), 1099

*Johnston/Stewart*, Germany on Patent Box Regimes: Put a Lid on It, TNI 2013 (Vol. 71), 395

*Jonas, Bernd*, Die schleichende Erhöhung der Steuerquoten, BB 2013, 1111

*Kadet, Jefferey M.*, U.S. Tax Reform: Full-Inclusion Over Territorial System Compelling, TNI 2013 (Vol. 70), 535

*Kahle/Möding*, Betriebsstättenbesteuerung: Zur Anwendung und Umsetzung des Authorised OECD Approach, DStZ 2012, 802

*Kahle/Wildermuth*, BEPS und aggressive Steuerplanung: Ein Diskussionsbeitrag, Ubg 2013, 405, 411 ff.

*Kahle/Ziegler*, Betriebsstättenbegriff – Grundfragen und aktuelle Entwicklungen, DStZ 2009, 834

*Kamath, Shrikant*

eBay Escapes Tax on Income From Marketing Platform, TNI 2012 (Vol. 68), 349

Google and Yahoo Not Taxable on Ad Revenue, Tribunal Rules, TNI 2013 (Vol. 70), 510

*Kessler, Wolfgang*, Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht, IStR 2000, 70 ff. und 98 ff.

*Kessler/Maywald/Peter*, Mögliche Auswirkungen des Satelliten-Urteils auf die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Internet-Transaktionen, IStR 2000, 425

*Kingson, Charles I.*, Can a Piece of Paper Earn Billions?, TNI 2013 (Vol. 71), 243

*Kirchhof*, EStG, 12. Aufl. 2013

*Kitamura/Schmidt/Tosaka*, Does a Server Constitute a Permanent Establishment in Japan?, TNI 2011 (Vol. 64), 485

*Kleinbard, Edward*,

Stateless Income's Challenge to Tax Policy, Tax Notes 2011 (Vol. 132), 1021

Stateless Income's Challenge to Tax Policy, TNI 2012 (Vol. 68), 499

*Kraft/Beck*, Deutsche und US-Hinzurechnungsbesteuerung – Subpart F und die §§ 7–14 AStG im konzeptionellen Vergleich und im Spiegel aktueller Entwicklungen, IWB 2012, 629 ff. und 682 ff.

*Kube, Hanno*, Verantwortung für ein prinzipiengeleitetes Umsatzsteuerrecht, UR 2013, 489

*Lang, Michael*, Direkte Steuern und EU-Steuerpolitik – Wo bleiben die Visionen?, IStR 2013, 365

*Lüdicke, Jürgen*, Anmerken zur deutschen Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen, IStR-Beihefter zu Heft 10/2013, 25

*Marian, Omri*, Meaningful Corporate Tax Residence, TNI 2013 (Vol. 71), 725, 733

*Martin, Julie*, U.K. Grills Google, Ernst & Young on Tax Avoidance, TNI 2013 (Vol. 70), 823.

*Menck/Muten*, Die EU-Politik im Bereich der Umsatzbesteuerung des Internethandels, ifst-Schrift Nr. 413

*Mennel/Förster*, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Loseblatt

*Mödinger*, Internationale Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach der Neufassung des Art. 7 OECD-MA, 2012

*Mössner*, Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl. 2012

*Musgrave/Musgrave*, Inter-nation Equity, in Modern Fiscal Issues – Essays in honor of Carl S. Shoup, (R. M. Bird and J. G. Head, Hrsg.), 1972, 63

*Musil/Schulz*, Grenzüberschreitende Einkünfteverlagerungen in verbundenen Unternehmen und europarechtliche Handlungsspielräume der Mitgliedsstaaten, DStR 2013, 2205

*Naumann, Manfred*, Gewinnaufteilungsmethoden und der Fremdvergleichsgrundsatz, IStR 2013, 616

*Neumann, Axel*, Das Verhältnis von § 1 Abs. 5 AStG zu den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2013, 573

*Nientimp/Ludwig*, Der Entwurf einer Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, IWB 2013, 638

*OECD,*

Committee on Fiscal Affairs, Electronic Commerce Taxation Framework Conditions, 1998, <http://www.oecd.org/tax/consumptiontax/1923256.pdf>

Tax Sparing – A Reconsideration, 1999

Technical Advisory Group (TAG) on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits, Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for E-Commerce (Discussion Draft), vom 26.11.2003, <http://www.oecd.org/ctp/taxtreaties/20655083.pdf>

Final Report der TAG, 2004

OECD Tax Policy Study No. 10 (2006), E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation

2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013; <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>

Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013; <http://www.oecd.org/tax/beps.htm>

Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, Paris, 30.7.2013

*Palandt, BGB, 72. Aufl. 2013*

*Petersen, Sven, Quellensteuer bei Überlassung von Standardsoftware, IStR 2013, 896.*

*Piltz, Detlev J., Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Die ganze Wahrheit?, IStR 2013, 681*

*Pinkernell, Reimar,*

Taxation of Internet Commerce, 19.4.1997, <http://www.pinkernell.de/taxnet.htm>

Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, *StuW* 2012, 369

EuGH-Urteil im Fall UsedSoft gegen Oracle klärt steuerlichen Teilaspekt des grenzüberschreitenden Online-Softwarevertriebs, *ISR* 2012, 82

Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, *IStR* 2013, 180

OECD und G-20: Finanzminister nehmen internationale Steuergestaltung im E-Commerce ins Visier, IStR-Länderbericht 2013, 17

Senatsausschuss untersucht internationale Steuergestaltung des Apple-Konzerns, IStR-Länderbericht, 2013, 59

OECD-Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhung der Bemessungsgrundlagen (BEPS-Projekt), FR 2013, 737

*Pinkernell/Ditz*, Betriebsstättenbegriff, Einkünftequalifikation und Gewinnabgrenzung beim Online-Vertrieb elektronischer Produkte (Teil I,) FR 2000, 1193

*Portner, Rosemarie*, Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce (ifst-Schrift 390), 2001

*Prussak, Assaf Y.*, Online Advertising: The Implications of Technology for Source-Based Taxation, TNI 2013 (Vol. 71), 653

*Puls, Michael*, The President's Framework for Business Tax Reform: Ein erster Überblick über künftige Entwicklungen des US-Unternehmenssteuerrechts, IStR 2012, 335

*Rasch, Stephan*, Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsstättenbegründung – Renaissance des Kommissionärsmodells?, IStR 2011, 6

*Richte/Hontheim*, Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne, DB 2013, 1260

*Rödder/Pinkernell*, 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, IStR 2013, 619

*Sandell, J.*, The Double Irish and the Dutch Sandwich: How Some U.S. Companies Are Flummoxing the Tax Code, TNI 2012 (Vol. 67), 867

*Sapirie, Marie*, As American As Apple, TNI 2013 (Vol. 70), 1036

*Schaumburg, Harald*

Grenzüberschreitende Einkünftekorrektur bei Betriebsstätten, ISR 2013, 197  
Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011



*Schmidt*, EStG, 32. Aufl. 2013

*Schmitz, Stephan*, Elektronischer Geschäftsverkehr und seine steuerliche Kontrolle, StBp 1998, 197

*Schön, Wolfgang*,

Zur Zukunft des Internationalen Steuerrechts, StuW 2012, 213

Vorstandspflichten und Steuerplanung, in Krieger/Lutter/Schmidt, FS Hoffmann-Becking, 2013, 1085

Deutsche Hinzurechnungsbesteuerung und Europäische Grundfreiheiten, IStR-Beihefter 2013, 3

*Sedemund/Waldens*, Steuern steuern durch Prinzipalstrukturen: Ist nach Cadbury Schweppes nunmehr fast alles möglich?, IStR 2007, 450

*Seltenreich, Stephan*, Inländisches Warenlager ausländischer Gesellschaften, IStR 2004, 589

*Sheppard, Lee A.*, Apple's Tax Magic, TNI 2013 (Vol. 70), 939

*Soete/Kamp*, The "BIT TAX": the case for further research, 1996, <http://www.merit.unu.edu/publications/rmpdf/1996/rm1996-019.pdf>

*Spohn/Peter*, Rechtsprechung im Rückwärtsgang? – Lärmstempelstationen eines Verkehrsflughafens begründen keine mehrgemeindliche Betriebsstätte – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 16.12.2009, DStR 2010, 1013

*Steimel, Frank*, Das OECD-Musterabkommen 2000 und darüber hinaus: Electronic Commerce und die Abkommensentwicklung in die New Economy, IStR 2000, 490

*Stewart, David D.*, No „Likes“ for Facebook's Tax Strategy in the U.K., TNI 2013 (Vol. 69), 7

*Stewart, Lee A.*, Repatriation: Don't Try This at Home, TNI 2013 (Vol. 71), 595

*Strunk, Günther* (Hrsg.), Steuern und Electronic Business, 2. Aufl. 2003

*Strunk/Kaminski*, Aufgabe des Grundsatzes der funktionalen Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu Betriebsstätten? – Irrungen und Wirrungen bei Internet-Geschäften, IStR 2001, 161

*Sullivan, Martin A.*,

The Other Problem With Cost Sharing, TNI 2013 (Vol. 70), 943, 945

Should Tech and Drug Firms Pay More Tax?, TNI 2012 (Vol. 65), 655

*Soong Johnston/Parillo*, Irish Official Refutes Apple Special Tax Deal Claims, TNI 2013 (Vol. 70), 1038

*Tappe, Henning*, Steuerliche Betriebsstätten in der Cloud – Neuere technische Entwicklungen im Bereich des E-Commerce als Herausforderung für den ertragsteuerrechtlichen Betriebsstättenbegriff, IStR 2012, 870

*Taylor, Harrison*, Are Voluntary Tax Payments a Wise Strategy?, TNI 2013 (Vol. 71), 304

*Tipke, Klaus*,

Die Steuerrechtsordnung, Bd. II 2012

Warum Steuerrechtswissenschaft und Steuerpolitik nicht harmonisieren, StuW 2013, 97

*Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013

*U.S. Department of the Treasury*, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, November 1996, <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/internet.pdf>

*Utescher, Tanja*, Internet und Steuern, 1999

*Valta, Matthias*,

Internationale Steuerpolitik: Aktuelle Entwicklungen auf OECD-Ebene, ISR 2013, 24

Die deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen und Entwicklungsländer, ISR 2013, 186

*van Kuijk, Frank*, An Overview of Luxembourg's Intellectual Property Regime, TNI 2013 (Vol. 69), 291

*Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. 2008

*Wassermeyer, Franz*,

Die abkommensrechtliche Aufteilung von Unternehmensgewinnen zwischen den beteiligten Vertragsstaaten, IStR 2012, 277

Doppelbesteuerung (Loseblatt)

*Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch, 2006

*Wichmann, Michael*, Anmerkungen zur deutschen Abkommenspolitik, FR 2011, 182

*Wolff, Ulrich*,

USA: Internationale Steuerreformpläne der Regierung Obama für das Fiskaljahr 2013; realisierte internationale Reformvorschläge für die Fiskaljahre 2010 und 2011 (Teil I), IStR-LB 2012, 46

USA: Reformpläne der Regierung Obama bei der Unternehmensbesteuerung und im internationalen US-Steuerrecht; weitere Steuerreformvorschläge von internationalem Interesse, IStR-LB 2013, 55

*Zech, Till*, Betriebsstätte oder ständiger Vertreter bei Shop-in-Shop-Systemen?, ISR 2012, 113



# ifst-Schriften 2011 / 2012 / 2013/ 2014

## 2011

- Nr. 467 *Dahlmanns*, Tagungsbericht, Kolloquium zur Beschleunigung der Betriebsprüfung
- Nr. 468 *Hemmelgarn*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor – Abgabenrechtliche Regulierung und neue Finanzmarktsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 469 *Drüen*, Modelle und Rechtsfragen zeitnaher Betriebsprüfung
- Nr. 470 *Ernst*, Neuordnung der Verlustnutzung nach Anteilseignerwechsel – Reformbedarf und haushaltspolitische Bedeutung des § 8c KStG
- Nr. 471 *IFSt-Arbeitsgruppe*, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag
- Nr. 472 *Rublack*, Berücksichtigung finaler Auslandsverluste – Ein Vorschlag zur Umsetzung der unionsrechtlichen Anforderungen im deutschen Steuerrecht
- Nr. 473 *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung
- Nr. 474 *Scheffler*, Das Maßgeblichkeitsprinzip nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – Bestandsaufnahme nach Auffassung der Finanzverwaltung und Alternativen zum Maßgeblichkeitsprinzip
- Nr. 475 *Beland*, Realsteuern 2011
- Nr. 476 *Houben/Baumgarten*, Haushalts- und Verteilungswirkungen einer Tarifreform
- Nr. 477 *Englisch/Friedrich-Vache*, Umsatzsteuerrechtliche Aspekte der Anteilsveräußerung

## 2012

- Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer
- Nr. 479 v. *Wolfersdorff/Fuest/Thöne/Jung*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012
- Nr. 481 v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung
- Nr. 482 *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft
- Nr. 483 *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung

## 2013

- Nr. 484 *Schulte/Petschulat*, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht
- Nr. 485 *Andrae*, Realsteuern 2012 – Die Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2012 gegenüber 2011
- Nr. 486 *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz
- Nr. 487 *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht
- Nr. 488 *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011
- Nr. 489 v. *Wartenberg/Hey/Wiegard/Eilers/Lenk/Simon*, Steuerpolitik im Wahlkampf, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 6. Juni 2013

Nr. 490 *Seer/Klemke*, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem  
Steuerschuldverhältnis

Nr. 491 *Koblenzer/Günther*, Konsequenzen der erwarteten Entscheidung  
des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht

Nr. 492 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik  
– Trends und Entwicklungen 2012/2013 –

Nr. 493 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2013 – Entwick-  
lung der Steuerhebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Ein-  
wohnern im Jahr 2013 gegenüber 2012 –

## **2014**

Nr. 494 *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce

