

Anhang A

Frühere Arbeiten zur digitalen Wirtschaft

In diesem Anhang werden die Inhalte und Ergebnisse der früheren Arbeiten zum elektronischen Geschäftsverkehr zusammengefasst. Insbesondere werden die Arbeiten im Vorfeld der OECD-Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa 1998 sowie deren wichtigsten Ergebnisse dargestellt. Anschließend werden die Folgearbeiten beschrieben, die im Zusammenhang mit Fragen zu Doppelbesteuerungsabkommen und Verbrauchsteuern durchgeführt wurden.

A.1 1996-1998: Arbeiten im Vorfeld der Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa

Bei seiner Tagung im Juni 1996 erörterte der Ausschuss für Steuerfragen (Committee on Fiscal Affairs – CFA) die steuerlichen Auswirkungen der Entwicklungen auf dem Gebiet der Kommunikationstechnologie. Im Anschluss an eine von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und der finnischen Regierung in Zusammenarbeit mit der Kommission der Europäischen Gemeinschaften (EG), Japan und dem Beratenden Ausschuss der Wirtschaft bei der OECD (BIAC) im November 1997 in Turku organisierten Konferenz über elektronischen Geschäftsverkehr nahm der Ausschuss für Steuerfragen eine Reihe von Vorschlägen für die Vorbereitung einer Tagung auf Ministerebene über den elektronischen Geschäftsverkehr an, die im Oktober 1998 in Ottawa stattfinden sollte. Zur Vorbereitung dieser Tagung verabschiedete der Ausschuss den Bericht „Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions“ („Elektronischer Geschäftsverkehr: Steuerliche Rahmenbedingungen“) (OECD, 2001b), in dem die folgenden Hauptschlussfolgerungen gezogen wurden:

- Die weithin anerkannten allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätze, auf die sich die Staaten im Hinblick auf den herkömmlichen Geschäftsverkehr stützen, sollten von den Staaten im Hinblick auf den elektronischen Geschäftsverkehr angewandt werden.
- Mit den bestehenden Besteuerungsregeln lassen sich diese Grundsätze umsetzen.
- Diese Vorgehensweise schließt neue administrative oder gesetzgeberische Maßnahmen oder Änderungen bestehender Maßnahmen im Hinblick auf den elektronischen Geschäftsverkehr nicht aus, sofern diese Maßnahmen die Anwendung der bestehenden steuerrechtlichen Grundsätze erleichtern sollen und nicht darauf abzielen, Transaktionen des elektronischen Geschäftsverkehrs steuerlich zu diskriminieren.
- Die Anwendung dieser Grundsätze auf den elektronischen Geschäftsverkehr sollte so gestaltet werden, dass die fiskalische Souveränität der Länder gewahrt bleibt, eine gerechte Aufteilung der Steuerbasis aus dem elektronischen Geschäftsverkehr zwischen den Ländern

erzielt wird und Doppelbesteuerung ebenso wie unbeabsichtigte Nichtbesteuerung verhindert werden.

- Der Prozess der Umsetzung dieser Grundsätze sollte einen intensivierten Dialog mit der Wirtschaft und mit Nichtmitgliedstaaten beinhalten.

A.2 1998: Die Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa

Auf der Ministerkonferenz über elektronischen Geschäftsverkehr in Ottawa erörterten führende Regierungsvertreter (von 29 Mitgliedstaaten und elf Nichtmitgliedstaaten), Leiter wichtiger internationaler Organisationen, Spitzenvertreter der Wirtschaft sowie Vertreter von Verbrauchergruppen, Gewerkschaften und sozialen Interessengruppen Pläne zur Förderung der Weiterentwicklung des weltweiten elektronischen Geschäftsverkehrs. Die Minister begrüßten den Bericht „Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions“ (OECD, 2001b) des Ausschusses für Steuerfragen von 1998 und verabschiedeten eine Reihe von steuerrechtlichen Grundsätzen (aufgeführt in Kasten A.1), die für den elektronischen Geschäftsverkehr gelten sollten:

Kasten A.1 Steuerliche Rahmenbedingungen von Ottawa – Grundsätze

Neutralität: Die steuerliche Behandlung verschiedener Formen des elektronischen Geschäftsverkehrs sowie des elektronischen im Vergleich zum herkömmlichen Geschäftsverkehr sollte neutral und gerecht sein. Geschäftsentscheidungen sollten von wirtschaftlichen und nicht von steuerlichen Überlegungen geleitet sein. Steuerpflichtige, die unter vergleichbaren Umständen vergleichbare Geschäfte tätigen, sollten einem vergleichbaren Besteuerungsniveau unterliegen.

Effizienz: Die Befolgungskosten für die Steuerpflichtigen und die Verwaltungskosten für die Steuerbehörden sollten auf ein Mindestmaß reduziert werden.

Verlässlichkeit und Verständlichkeit: Die Steuervorschriften sollten klar und leicht verständlich sein, damit die Steuerpflichtigen vor einem Geschäftsvorgang die steuerlichen Konsequenzen abschätzen können und wissen, wann, wo und wie die Steuer fällig wird.

Wirksamkeit und Fairness: Die Besteuerung sollte den richtigen Steuerbetrag zur richtigen Zeit hervorbringen. Das Potenzial für Steuerhinterziehung bzw. -umgehung sollte minimiert werden, wobei Gegenmaßnahmen im richtigen Verhältnis zu den entsprechenden Risiken stehen sollten.

Flexibilität: Die Besteuerungssysteme sollten flexibel und dynamisch sein, damit sie mit technologischen und wirtschaftlichen Entwicklungen Schritt halten können.

A.3 Nach Ottawa: Arbeiten des Ausschusses für Steuerfragen und Technische Beratungsgruppen (Technical Advisory Groups)

Auf seiner Tagung im Januar 1999 beschloss der Ausschuss für Steuerfragen, dass die Arbeiten zum elektronischen Geschäftsverkehr von den bestehenden Nebenorganen des Ausschusses in ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereichen durchgeführt werden sollten. Darüber hinaus billigte er die Einrichtung der folgenden „Technischen Beratungsgruppen“ (Technical Advisory Groups – TAG), die sich aus Vertretern von OECD-Staaten, Nicht-OECD-Staaten, der Wirtschaft und der Wissenschaft zusammensetzten und daher ein breites Spektrum von Interessen und Erfahrungen zusammenbrachten:

- Die **Technische Beratungsgruppe Verbrauchsteuern** (Consumption Tax TAG) sollte Ratschläge zur praktischen Umsetzung des Ottawa-Prinzips der Besteuerung am Ort des Verbrauchs ausarbeiten.
- Die **Technische Beratungsgruppe Technologie** (Technology TAG) sollte die anderen TAG durch ihr Fachwissen in technologischen Fragen unterstützen.
- Die **Technische Beratungsgruppe Datenbeurteilung** (Professional Data Assessment TAG) sollte im Hinblick auf die Entwicklung international kompatibler Auskunfts- und Dokumentationspflichten sowie Steuererhebungsverfahren Ratschläge zu Durchführbarkeit und Praxistauglichkeit liefern.
- Die **Technische Beratungsgruppe Unternehmensgewinne** (Business Profits TAG – BP TAG) sollte Ratschläge zur Anwendung der geltenden Steuerabkommensregeln für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen im Kontext des elektronischen Geschäftsverkehrs geben und Vorschläge für alternative Regeln prüfen.
- Die **Technische Beratungsgruppe Qualifizierungsfragen in Steuerabkommen** (Treaty Characterisation TAG) sollte Ratschläge zur Qualifizierung unterschiedlicher Zahlungsarten des elektronischen Geschäftsverkehrs im Rahmen von Steuerabkommen geben, um die erforderlichen Klarstellungen im Kommentar zu ermöglichen.

In Anbetracht ihrer Relevanz für die laufenden Arbeiten zu den Besteuerungsproblemen der digitalen Wirtschaft werden in den nachstehenden Abschnitten die wichtigsten Ergebnisse der Arbeiten beschrieben, die von den technischen Beratungsgruppen zu Unternehmensgewinnen und zur Qualifizierung im Rahmen von Steuerabkommen durchgeführt wurden.

A.3.1 Die Arbeiten der Technischen Beratungsgruppe Unternehmensgewinne (BP TAG)

Aus den Arbeiten der BP TAG gingen die Diskussionsentwürfe „Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions“ (OECD, 2001a) und „Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention“ (OECD, 2003c) hervor, die im Februar 2001 bzw. Mai 2003 veröffentlicht wurden.

Die BP TAG erarbeitete darüber hinaus den Bericht „Treaty Rules and E-Commerce: Taxing Business Profits in the New Economy“ (OECD, 2005), der 2005 veröffentlicht wurde. In diesem Bericht stellte die BP TAG fest, dass manche Aspekte der bestehenden internationalen Steuerregeln problematisch seien. In dem Bericht wurde zunächst eine Reihe relativ begrenzter Lösungsansätze für diese Probleme untersucht, die keine grundlegenden Veränderungen der internationalen Steuerregeln erfordern würden, und Empfehlungen im Hinblick auf diese Alternativen abgegeben. Zudem wurden in dem Bericht auch grundlegendere Änderungen erörtert. Nach einer Zusammenfassung der bestehenden Abkommensregeln für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen (Steuerpflicht, Betriebsstättenkonzept, Gewinnermittlung, Aufteilung der Steuerbasis zwischen den Staaten) bot der Bericht eine kritische Evaluierung dieser Regeln anhand einer Reihe konkreter Kriterien, die aus den steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa abgeleitet wurden. Bei der Beurteilung der geltenden Grundsätze für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen anhand dieser Kriterien hob der Bericht eine Reihe von Vor- und Nachteilen der geltenden Regeln hervor. So kam der Bericht beispielsweise im Hinblick auf die wichtige Frage, wo die Unternehmensgewinne entstehen (die „Quellenfrage“), zu dem Schluss, dass Unternehmensgewinne so betrachtet werden sollten, als entstünden sie am Standort der Faktoren, die dem Unternehmen die Realisierung dieser Unternehmensgewinne erlauben. In dem Bericht wurde daher der Vorschlag abgelehnt, wonach die bloße Tatsache, dass ein Staat den Absatzmarkt stellt, auf dem die Waren und Dienstleistungen eines Unternehmens angeboten werden, es dem betreffenden Staat erlauben sollte, einen Teil der Unternehmensgewinne als auf seinem Gebiet entstanden zu betrachten.

Die BP TAG konnte jedoch keine Einigung im Hinblick auf die damit zusammenhängende Frage erzielen, ob ein Anbieter, der in einem Staat keine physische Präsenz hat, als Nutzer der rechtlichen und wirtschaftlichen Infrastruktur des betreffenden Staats betrachtet werden kann und ob und in welchem Maße in diesem Fall eine solche Nutzung der rechtlichen und

wirtschaftlichen Infrastruktur eines Staats als Faktor betrachtet werden sollte, der es diesem Staat gestatten würde, ein Quellenbesteuerungsrecht auf einen Teil der Gewinne des Unternehmens geltend zu machen. Da zudem selbst die „traditionellsten“ Unternehmen noch Geschäftsmodelle des elektronischen Geschäftsverkehrs nutzen, wurde es darüber hinaus als weder angemessen noch möglich erachtet, einen Katalog von Nexus-Regeln für Unternehmen des „elektronischen Geschäftsverkehrs“ und einen anderen Katalog für Unternehmen, die nicht im elektronischen Geschäftsverkehr tätig sind, zu formulieren. Im Schlussbericht wurde zudem ein Überblick über die verschiedenen erörterten Alternativen zu den gegenwärtigen Abkommensregeln für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen geboten. Diese Alternativen reichten von relativ geringen Änderungen der bestehenden Regeln bis zur Einführung komplett neuer Regeln.

Für die folgenden Alternativen wurde festgestellt, dass sie nur mit relativ geringen Änderungen verbunden wären:

- *Änderung der Betriebsstättendefinition, so dass Aktivitäten ausgeklammert werden, die keine menschliche Intervention durch Personal, einschließlich abhängiger Vertreter, erfordern:* Bei dieser Option würde die Betriebsstättendefinition so geändert, dass die Unterhaltung einer festen Geschäftseinrichtung, die lediglich der Durchführung von Aktivitäten dient, die keine menschliche Intervention durch Personal, einschließlich abhängiger Vertreter, erfordern, ausdrücklich ausgeklammert würde.
- *Änderung der Betriebsstättendefinition, so dass ein Server an sich nicht als Betriebsstätte gelten kann:* Bei dieser Alternative würde die Betriebsstättendefinition nicht in Situationen gelten, in denen eine feste Geschäftseinrichtung lediglich zur Durchführung automatisierter Funktionen durch Anlagen, Daten und Software wie einem Server und einer Website genutzt wird.
- *Änderung der Betriebsstättendefinition/-interpretation, so dass Funktionen ausgeklammert werden, die Software zuzuschreiben sind:* Artikel 5 Absatz 4 des OECD-Musterabkommens enthält eine Liste von Funktionen, die von der Betriebsstättendefinition ausdrücklich ausgeklammert sind (Ausnahmen nach Artikel 5 Absatz 4). Bei dieser Option würde diese Liste indirekt erweitert, indem bei der Anwendung der Ausnahmen nach Artikel 5 Absatz 4 Funktionen ausgeklammert würden, die Software zuzuschreiben sind.
- *Streichung der bestehenden Ausnahmen nach Artikel 5 Absatz 4 oder Verknüpfung dieser Ausnahmen mit der allgemeinen Bedingung, dass die betreffenden*

Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen: Eine Option bestünde in der Streichung aller in Absatz 4 der Betriebsstättendefinition enthaltenen Ausnahmen. Eine weniger radikale Option bestünde darin, alle in den bestehenden Ausnahmen aufgeführten Tätigkeiten der allgemeinen Einschränkung zu unterwerfen, dass sie vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

- *Streichung der in Artikel 5 Absatz 4 enthaltenen Ausnahmen für die Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung:* Diese Option beruhte auf dem Vorschlag, Artikel 5 Absatz 4 so zu ändern, dass die Nutzung von Einrichtungen ausschließlich zum Zweck der Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung nicht mehr so betrachtet würde, als könne sie keine Betriebsstätte begründen.
- *Änderung der bestehenden Regeln durch Hinzufügung einer auf dem Attraktionsprinzip basierenden Regel für den elektronischen Geschäftsverkehr:* Bei dieser Alternative würde Artikel 7 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens durch eine auf dem sogenannten „Attraktionsprinzip“ beruhende Regel ergänzt, die auf Transaktionen des elektronischen Geschäftsverkehrs anzuwenden wäre. Das Ziel bestünde darin, sicherzustellen, dass ein Staat die Gewinne besteuern könnte, die durch Verkäufe von Produkten über die Website eines Unternehmens in dem betreffenden Staat erzielt werden, die denjenigen gleichen, die durch eine Betriebsstätte verkauft werden, die das Unternehmen in dem betreffenden Staat unterhält.
- *Einführung zusätzlicher Nexus-Regeln zum Zweck der Besteuerung von Gewinnen, die aus der Erbringung von Dienstleistungen resultieren:* Die Option bestünde darin, das OECD-Musterabkommen so zu ändern, dass eine der bereits im VN-Musterabkommen enthaltenen Bestimmungen entsprechende Bestimmung aufgenommen würde, die die Besteuerung von Einkünften aus Dienstleistungen erlauben würde, wenn das Unternehmen, das die betreffenden Dienstleistungen erbringt, zu diesem Zweck eine bestimmte Zeit in dem anderen Staat präsent ist. Anlass für diesen Vorschlag war die Tatsache, dass Dienstleister sehr mobil sind und die einkünftegenerierenden Funktionen in anderen Ländern ausgeübt werden, ohne dass eine physische Einrichtung errichtet oder ein fester Unternehmensstandort genutzt werden muss.

Nach Prüfung dieser Alternativen im Licht der eingegangenen Kommentare kam der Bericht zu den folgenden Schlussfolgerungen:

- *Die Option der Änderung der Betriebsstättendefinition zur Ausklammerung von Tätigkeiten, die keine menschliche Intervention durch Personal, einschließlich abhängiger Vertreter, erfordern, hätte kaum Chancen, verabschiedet zu werden, und bedurfte daher keiner weiteren Erörterung.*

- Was die Optionen betrifft, *die Betriebsstättendefinition so zu ändern, dass ein Server an sich nicht als Betriebsstätte gelten kann oder dass bei der Anwendung der Ausnahme für Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten Funktionen ausgeklammert werden, die Software zuzuschreiben sind*, kam die BP TAG damals zu dem Schluss, dass diese Optionen zwar noch nicht verfolgt werden sollten, dass die Anwendung der geltenden Regeln auf Funktionen, die unter Nutzung von Servern und Software ausgeübt werden, jedoch beobachtet werden sollte, um festzustellen, ob sie praktische Schwierigkeiten oder Bedenken aufwirft, in welchem Fall eine eingehendere Untersuchung dieser Alternativen bzw. von Kombinationen oder Varianten davon durchgeführt werden könnte.
- Im Hinblick auf die Option, *alle bestehenden Ausnahmen nach Artikel 5 Absatz 4 zu streichen*, kam die BP TAG zu dem Schluss, dass diese Option nicht weiter verfolgt werden sollte.
- Was die Optionen betrifft, *alle bestehenden Ausnahmen nach Artikel 5 Absatz 4 an die allgemeine Bedingung zu knüpfen, dass die betreffenden Tätigkeiten lediglich vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, und die in Artikel 5 Absatz 4 enthaltenen Ausnahmen für die Lagerung, Ausstellung und Auslieferung zu streichen*, kam die BP TAG zu dem Schluss, dass die Anwendung dieser Ausnahmen weiter beobachtet werden sollte, um festzustellen, ob praktische Schwierigkeiten oder Bedenken derartige Änderungen rechtfertigen.
- Im Hinblick auf die Option, *die bestehenden Regeln zu ändern, um eine auf dem Attraktionsprinzip basierende Regel für den elektronischen Geschäftsverkehr hinzuzufügen*, kam die BP TAG zu dem Schluss, dass diese Option nicht weiter verfolgt werden sollte.
- Was die Option betrifft, *zusätzliche Nexus-Regeln zum Zweck der Besteuerung von Gewinnen einzuführen, die aus der Erbringung von Dienstleistungen resultieren*, stellte die BP TAG fest, dass diese Option im Kontext der Arbeiten geprüft würde, die die OECD hinsichtlich der Anwendung der Steuerabkommen auf Dienstleistungen durchführen sollte.

Für die folgenden Alternativen wurde festgestellt, dass sie mit grundlegenden Änderungen der bestehenden Regeln verbunden wären:

- *Die Einführung von Regeln, die den Regeln für die Besteuerung passiver Einkünfte gleichen, um eine Quellenbesteuerung von Zahlungen im Zusammenhang mit bestimmten Formen des elektronischen Geschäftsverkehrs zu gestatten (so dass sie einer Quellenbesteuerung unterliegen)*: Diese Alternative umfasste verschiedene Ansätze, denen zufolge eine Quellensteuer auf alle bzw.

bestimmte grenzüberschreitende Zahlungen im Zusammenhang mit dem elektronischen Geschäftsverkehr erhoben werden sollte. Bei den Diskussionen der BP TAG richtete sich das Hauptaugenmerk auf eine allgemeine Option, nach der eine Abgeltungsteuer auf Zahlungen im Rahmen des elektronischen Geschäftsverkehrs erhoben würde, die ausgehend von einem Staat getätigt werden, unabhängig davon, ob der Zahlungsempfänger in dem betreffenden Staat über Mitarbeiter oder elektronische Ausrüstung verfügt.

- *Ein neuer Anknüpfungspunkt (Nexus): in einem Staat auftretende steuerverkürzende Zahlungen:* Diese Option umfasste eine Nexus-Regel, bei der sich der Blick lediglich darauf richtet, ob das ausländische Unternehmen eine Zahlung von einem inländischen Zahlungsleistenden erhält, die der Zahlungsleistende zu Steuerzwecken im Inland als Betriebsausgabe in Abzug bringen kann, und nicht auf den Ort, an dem die Tätigkeiten erfolgen, die zur Entstehung des entsprechenden Produkts bzw. der entsprechenden Dienstleistung führen. Nach dieser Nexus-Regel wäre der Quellenstaat berechtigt, eine Quellensteuer auf alle derartigen grenzüberschreitenden Zahlungen zu erheben.
- *Ablösung des Prinzips der Rechnungslegung als selbstständiges Unternehmen und des Fremdvergleichsgrundsatzes durch eine formelhafte Aufteilung der Gewinne eines einheitlichen Konzerns:* Bei dieser Alternative würden die Grundsätze des selbstständigen Unternehmens und des Fremdvergleichs durch ein System ersetzt, das auf einer formelhaften Aufteilung als internationaler Methode zur Aufteilung und Bemessung der Unternehmensgewinne, die die Staaten besteuern dürfen, beruht. Bei einem solchen formelhaften Aufteilungssystem würde eine Formel zu Grunde gelegt, anhand der die Nettogewinne von Unternehmen oder Konzernen, die in mehr als einem Staat Geschäfte tätigen, auf die Staaten aufgeteilt werden, in denen das betreffende Unternehmen (oder der betreffende Konzern) tätig ist.
- *Hinzufügung eines neuen Anknüpfungspunkts der „elektronischen (virtuellen) Betriebsstätte“:* Mit diesem Konzept der „virtuellen Betriebsstätte“ wurde ein alternativer Anknüpfungspunkt vorgeschlagen, der für Transaktionen des elektronischen Geschäftsverkehrs gelten würde. Dies ließe sich auf unterschiedliche Art und Weise erreichen, z.B. durch die Ausweitung der Definition auf sogenannte „virtuelle feste Geschäftseinrichtungen“, „virtuelle Vertreter“ oder eine „geschäftliche Präsenz vor Ort“. Bei all diesen Möglichkeiten wäre eine Änderung der Betriebsstättendefinition (oder die Aufnahme einer neuen Nexus-Regel in die Abkommen) erforderlich.

Der Bericht kam damals zu dem Schluss, dass es noch nicht sinnvoll wäre, derartige Veränderungen einzuleiten. Der elektronische Geschäftsverkehr und andere aus den neuen Kommunikationstechnologien resultierende Geschäftsmodelle allein rechtfertigten aus Sicht der BP TAG keine drastische Abkehr von den bestehenden Regeln. Es schien keine tatsächliche Evidenz dafür vorzuliegen, dass die durch das Internet ermöglichte Steigerung der Kommunikationseffizienz zu einem deutlichen Rückgang der Steuereinnahmen kapitalimportierender Staaten geführt hätte. Ferner wurde die Auffassung vertreten, dass grundlegende Änderungen nur dann vorgenommen werden sollten, wenn allgemein Einigkeit darüber bestünde, dass eine bestimmte Alternative den bestehenden Regeln klar überlegen sei, wobei keine der vorgeschlagenen Alternativen diese Bedingung zu erfüllen schien. Es wurde jedoch anerkannt, dass es erforderlich sei, weiter zu beobachten, wie sich die durch die neuen Kommunikationstechnologien bedingten Veränderungen der Geschäftsmodelle auf die direkten Steuereinnahmen auswirkten, und dass manche Aspekte der bestehenden internationalen Regeln für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen Bedenken aufwarfen. Darüber hinaus stellte der Bericht fest, dass der Effekt vieler dieser Alternativen weit über den elektronischen Geschäftsverkehr hinausreichen würde und dass es bei ihrer Prüfung daher wichtig sei, ihre Auswirkungen auf alle Arten der Geschäftstätigkeit zu berücksichtigen.

A.3.2 Die Arbeiten des Ausschusses für Steuerfragen im Bereich der Steuerabkommen

Als Ergänzung zu den Arbeiten der technischen Beratungsgruppen wies der Ausschuss für Steuerfragen seine Arbeitsgruppen an, Lösungen für die von den TAG angesprochenen Probleme zu erörtern und vorzuschlagen. Dies führte zu einigen Änderungen des OECD-Musterabkommens und des begleitenden Kommentars, die in die Fassung von 2003 aufgenommen wurden. Die Änderungen bezogen sich auf die Betriebsstättendefinition und die Qualifizierung von Zahlungen, insbesondere nach der im Musterabkommen enthaltenen Lizenzgebührendefinition.

A.3.2.1 Abkommensregeln für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen

Bei den Änderungen des Kommentars zu Artikel 5 ging es hauptsächlich darum festzulegen, dass die Definition der Betriebsstätte, die in der Regel als eine „feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit ausgeübt wird“ definiert wird, unter bestimmten Umständen Server umfassen könnte. Mit den Änderungen des Kommentars wurde demgegenüber der Auffassung

widersprochen, dass eine Website als Betriebsstätte betrachtet werden könnte. Die in Kasten A.2 wiedergegebenen Absätze wurden 2003 zum OECD-Kommentar zu Artikel 5 des OECD-Musterabkommens hinzugefügt und sind auch im Kommentar zum Musterabkommen der Vereinten Nationen enthalten (vgl. die Ziffern 36-37 des Kommentars zu Artikel 5 des Musterabkommens der Vereinten Nationen).

Kasten A.2 **Kommentar zu Artikel 5 des OECD-Musterabkommens**

„42.1 Es wurde verschiedentlich erörtert, ob die bloße Nutzung von Computeranlagen für Transaktionen des elektronischen Geschäftsverkehrs in einem Land eine Betriebsstätte begründen könnte. Dies wirft eine Reihe von Fragen im Hinblick auf die Bestimmungen des Artikels auf.

42.2 Ein Ort, an dem automatisch arbeitende Maschinen von einem Unternehmen betrieben werden, kann zwar eine Betriebsstätte in dem Land begründen, in dem sich diese befinden (siehe unten), es muss jedoch zwischen Computeranlagen, die an einem Ort eingerichtet werden und so unter bestimmten Umständen eine Betriebsstätte begründen können, und den Daten sowie der Software, die durch diese Anlagen genutzt oder darin gespeichert werden, unterschieden werden. So stellt beispielsweise eine Internet-Website, die eine Kombination aus Software und elektronischen Daten ist, selbst kein materielles Wirtschaftsgut dar. Daher hat sie keinen Standort, der eine „Geschäftseinrichtung“ darstellen kann, weil, was die Software und die Daten betrifft, aus denen sich diese Website zusammensetzt, keine „Einrichtung wie Räumlichkeiten oder in gewissen Fällen maschinelle Anlagen oder Ausrüstungen“ (vgl. Ziffer 2 weiter oben) besteht. Demgegenüber ist der Server, auf dem die Website gespeichert ist und über den sie zugänglich ist, ein Ausrüstungsgegenstand, der einen physischen Standort hat, und dieser Standort kann daher eine „feste Geschäftseinrichtung“ des Unternehmens darstellen, das den Server betreibt.

42.3 Die Unterscheidung zwischen einer Website und dem Server, auf dem die Website gespeichert und genutzt wird, ist wichtig, da der Server möglicherweise von einem anderen Unternehmen betrieben wird als dem Unternehmen, das eine Geschäftstätigkeit über diese Website ausübt. So ist es beispielsweise üblich, dass die Website, über die ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausübt, auf dem Server eines Internetdienstleisters gehostet wird. Die im Rahmen entsprechender Vereinbarungen an den Internetdienstleister entrichteten Gebühren können sich zwar nach dem Umfang des Speicherplatzes richten, der zur Speicherung der für die Website benötigten Software und Daten genutzt wird, die betreffenden Verträge führen in der Regel jedoch nicht dazu, dass der Server und sein Standort dem Unternehmen zur Verfügung stehen (vgl. Ziffer 4 weiter oben), selbst wenn das Unternehmen festlegen konnte, dass seine Website auf einem bestimmten Server

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

an einem bestimmten Standort gehostet wird. In einem solchen Fall verfügt das Unternehmen nicht einmal über eine physische Präsenz am betreffenden Standort, da die Website kein materielles Wirtschaftsgut ist. In diesen Fällen kann nicht davon ausgegangen werden, dass das Unternehmen durch die Hosting-Vereinbarung eine Geschäftseinrichtung erlangt hat. Wenn der Server dem Unternehmen, das seine Geschäftstätigkeit über eine Website ausübt, jedoch zur eigenen Verfügung steht, da es z.B. Eigentümer (oder Pächter) und Betreiber des Servers ist, auf dem die Website gespeichert und genutzt wird, könnte der Standort des Servers eine Betriebsstätte des Unternehmens darstellen, wenn die anderen Erfordernisse des Artikels erfüllt sind.

42.4 Eine Computeranlage an einem bestimmten Standort kann nur dann eine Betriebsstätte begründen, wenn es sich um eine feste Einrichtung handelt. Im Falle eines Servers ist hierfür nicht maßgeblich, ob die Möglichkeit besteht, seinen Standort zu verlegen, sondern ob er tatsächlich verlegt wird. Damit eine feste Geschäftseinrichtung gegeben ist, muss ein Server über einen hinreichend langen Zeitraum am selben Ort stehen, um im Sinne des Absatzes 1 zu einer festen Einrichtung zu werden.

42.5 Eine andere Frage ist, ob die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens als ganz oder teilweise an einem Standort ausgeübt betrachtet werden kann, an dem dem Unternehmen Anlagen wie ein Server zur Verfügung stehen. Die Frage, ob die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise über solche Anlagen ausgeübt wird, muss auf Einzelfallbasis im Hinblick darauf geprüft werden, ob davon ausgegangen werden kann, dass dem Unternehmen auf Grund solcher Anlagen Einrichtungen zur Verfügung stehen, in denen Geschäftsfunktionen des Unternehmens ausgeübt werden.

42.6 Betreibt ein Unternehmen Computeranlagen an einem bestimmten Standort, kann eine Betriebsstätte vorliegen, selbst wenn an diesem Standort für den Betrieb der Anlagen kein Personal des Unternehmens erforderlich ist. Die Präsenz von Personal ist keine Voraussetzung, um davon auszugehen, dass ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise an einem Standort ausübt, wenn effektiv kein Personal erforderlich ist, um an dem betreffenden Standort Geschäftstätigkeiten nachzugehen. Diese Schlussfolgerung gilt für den elektronischen Geschäftsverkehr im selben Maße wie für andere Tätigkeiten, bei denen Anlagen automatisch arbeiten, wie z.B. automatische Pumpanlagen, die zur Rohstoffförderung eingesetzt werden.

42.7 Eine weitere Frage bezieht sich auf den Umstand, dass nicht vom Vorliegen einer Betriebsstätte ausgegangen werden darf, wenn es sich bei den durch Computeranlagen an einem bestimmten Standort in einem Land durchgeführten Operationen des elektronischen Geschäftsverkehrs lediglich um Tätigkeiten vorbereitender Art oder um Hilfstätigkeiten nach Absatz 4 handelt. Die Frage,

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

ob bestimmte am betreffenden Standort durchgeführte Aktivitäten unter Absatz 4 fallen, muss auf Einzelfallbasis unter Berücksichtigung der verschiedenen Funktionen geprüft werden, die vom Unternehmen mit Hilfe der betreffenden Anlagen wahrgenommen werden. Tätigkeiten, die im Allgemeinen als Tätigkeiten vorberreitender Art oder als Hilfstätigkeiten betrachtet werden, sind beispielsweise:

- Bereitstellung einer Kommunikationsverbindung – ähnlich einer Telefonleitung – zwischen Anbietern und Kunden,
- Werbung für Waren und Dienstleistungen,
- Bereitstellung von Daten über einen Spiegelserver zu Sicherheits- und Effizienz-zwecken,
- Erhebung von Marktdaten für das Unternehmen,
- Bereitstellung von Informationen.

42.8 Stellen solche Funktionen hingegen selbst einen grundlegenden und wesentlichen Teil der Geschäftstätigkeit des Unternehmens als Ganzes dar oder werden andere Kernfunktionen des Unternehmens mittels der Computeranlagen ausgeübt, so geht dies über die von Absatz 4 abgedeckten Tätigkeiten hinaus, und liegt, falls die Anlagen – wie vorstehend unter Ziffer 42.2 bis 42.6 erörtert – eine feste Geschäftseinrichtung des Unternehmens darstellen, eine Betriebsstätte vor.

42.9 Was für ein bestimmtes Unternehmen Kernfunktionen sind, hängt selbstverständlich von der Art der Geschäftstätigkeit ab, die das betreffende Unternehmen ausübt. So betreiben manche Internetdienstleister beispielsweise ihre eigenen Server, um Websites oder sonstige Anwendungen für andere Unternehmen zu hosten. Für diese Internetdienstleister stellt der Betrieb ihrer Server zur Erbringung von Dienstleistungen für Kunden einen wesentlichen Teil ihrer Geschäftstätigkeit dar, der nicht als Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit betrachtet werden kann. Anders stellt sich die Situation beispielsweise im Fall eines Unternehmens (manchmal als „E-Tailer“ bezeichnet) dar, dessen Geschäftstätigkeit im Verkauf von Produkten über das Internet besteht. In diesem Fall besteht die Geschäftstätigkeit des Unternehmens nicht im Betrieb von Servern, und so reicht die bloße Tatsache, dass es an einem gegebenen Standort eventuell Server betreibt, nicht aus, um daraus den Schluss zu ziehen, dass die an dem betreffenden Standort ausgeübten Tätigkeiten mehr als Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten sind. In diesem Fall ist die Art der am betreffenden Standort ausgeübten Tätigkeiten vor dem Hintergrund der von dem Unternehmen ausgeübten Geschäftstätigkeit zu prüfen. Wenn diese Tätigkeiten lediglich Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten für die Ausübung der Geschäftstätigkeit des Verkaufens von Produkten im Internet sind (z.B. wenn der Standort zum Betrieb eines Servers genutzt wird, der eine Website hostet, die – wie dies oft der Fall ist – ausschließlich dazu genutzt wird, Werbung zu schalten, einen Produktkatalog anzuzeigen oder Informationen für

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

potenzielle Kunden bereitzustellen), gilt Absatz 4 und liegt an dem Standort keine Betriebsstätte vor. Wenn an dem Standort jedoch die typischen Funktionen im Zusammenhang mit einem Verkauf ausgeübt werden (wenn z.B. der Vertragsabschluss mit dem Kunden, die Zahlungsverarbeitung und die Lieferung der Produkte automatisch über die dort errichteten Anlagen erfolgen), können diese Tätigkeiten nicht als lediglich vorbereitender Art oder als Hilfstätigkeiten betrachtet werden.

42.10 Eine letzte Frage ist, ob ein Internetdienstleister nach Absatz 5 als Betriebsstätte betrachtet werden kann. Wie bereits festgestellt, bieten Internetdienstleister üblicherweise die Dienstleistung des Hostens der Websites anderer Unternehmen auf ihren eigenen Servern an. Dies kann die Frage aufwerfen, ob solche Internetdienstleister nach Absatz 5 als Betriebsstätten der Unternehmen zu betrachten sind, deren Teilnahme am elektronischen Geschäftsverkehr über Websites erfolgt, die auf Servern betrieben werden, die diesen Internetdienstleistern gehören und von diesen betrieben werden. Auch wenn dies in sehr ungewöhnlichen Umständen der Fall sein könnte, wird Absatz 5 im Allgemeinen nicht anwendbar sein, weil Internetdienstleister keine Vertreter der Unternehmen sind, denen die Websites gehören, weil sie keine Befugnis haben, im Namen der betreffenden Unternehmen Verträge abzuschließen, und nicht regelmäßig solche Verträge abschließen, oder weil sie unabhängige Vertreter sind, die im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln, was durch die Tatsache belegt wird, dass sie die Websites vieler verschiedener Unternehmen hosten. Darüber hinaus ist klar, dass insofern die Website, über die ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausübt, selbst keine „Person“ nach der Definition von Artikel 3 ist, nicht mit der Begründung, dass die Website ein Vertreter des Unternehmens im Sinne von Artikel 5 sei, vom Vorliegen einer Betriebsstätte nach Absatz 5 ausgegangen werden kann.“

A.3.2.2 Qualifizierungsfragen in Steuerabkommen

Änderungen des Kommentars zu Artikel 12 des OECD-Musterabkommens wurden ebenfalls vorgenommen, um die Abgrenzung zwischen der Anwendung von Artikel 12 und Artikel 7 im Kontext neuer Geschäftsmodelle im elektronischen Geschäftsverkehr zu klären. Diese Klarstellungen gingen in die Fassung von 2013 ein und behandeln a) Zahlungen für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung eines Urheberrechts, b) Zahlungen für Know-how und c) gemischte Zahlungen. Diese Absätze sind auch im Musterabkommen der Vereinten Nationen enthalten (vgl. Ziffer 12-16 des Kommentars zu Artikel 12 des Musterabkommens der Vereinten Nationen), auch wenn zur Kenntnis genommen wurde, dass einige Mitgliedstaaten mit den gezogenen Schlüssen bezüglich der Qualifizierung einer Reihe von Zahlungsarten nicht einverstanden waren.

Kasten A.3 **Kommentar zu Artikel 12 – Zahlung für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung eines Urheberrechts**

Die folgenden Ziffern 17.1 bis 17.4 wurden unmittelbar nach Ziffer 17 des Kommentars zu Artikel 12 eingefügt:

„17.1 Die vorstehend bezüglich der Bezahlung von Software formulierten Grundsätze gelten auch für Transaktionen, die andere Arten von digitalen Produkten betreffen, z.B. Bild-, Ton- oder Textmaterial. Mit der Entwicklung des elektronischen Geschäftsverkehrs hat sich die Zahl solcher Transaktionen vervielfacht. Um festzustellen, ob Zahlungen, die im Rahmen solcher Transaktionen getätigt werden, Lizenzgebühren darstellen, muss hauptsächlich geklärt werden, wofür die Zahlung eigentlich geleistet wurde.

17.2 Nach den einschlägigen Rechtsvorschriften mancher Staaten können Geschäftsvorfälle, die es dem Kunden erlauben, digitale Produkte elektronisch herunterzuladen, zur Nutzung eines Urheberrechts durch den Kunden führen, z.B. weil im Rahmen des Vertrags das Recht gewährt wird, eine oder mehrere Kopien der digitalen Inhalte anzufertigen. Wenn die Vergütung im Wesentlichen für etwas anderes als die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung eines Urheberrechts gezahlt wird (etwa um andere Arten vertraglicher Rechte, Daten oder Dienstleistungen zu erwerben) und sich die Benutzung des Urheberrechts auf solche Rechte beschränkt, die für das Herunterladen, die Speicherung und den Betrieb auf dem Computer, im Netzwerk oder auf einem anderen Speicher-, Abspiel- oder Anzeigegerät des Kunden erforderlich sind, sollte die Prüfung der Art der Zahlung, die für den Zweck der Anwendung der Definition des Ausdrucks „Lizenzgebühren“ vorzunehmen ist, von dieser Benutzung des Urheberrechts unberührt bleiben.

17.3 Dies ist bei Transaktionen der Fall, die es dem Kunden (der ein Unternehmen sein kann) erlauben, digitale Produkte (z.B. Software, Bild-, Ton- oder Textmaterial) zur eigenen Nutzung elektronisch herunterzuladen. Bei diesen Geschäftsvorfällen erfolgt die Zahlung im Wesentlichen für den Erwerb von in Form eines digitalen Signals übertragenen Daten und stellt daher keine Lizenzzahlung dar, sondern fällt unter Artikel 7 bzw. Artikel 13. Soweit das Kopieren des digitalen Signals auf die Festplatte oder andere nichttemporäre Speichermedien des Kunden nach den einschlägigen Rechtsvorschriften und vertraglichen Vereinbarungen auf der Benutzung eines Urheberrechts durch den Kunden beruht, ist dieses Kopieren lediglich das Mittel zur Erfassung und Speicherung des digitalen Signals. Diese Benutzung des Urheberrechts ist für die Zwecke der Klassifizierung unerheblich, da sie nicht dem entspricht, wofür die Zahlung eigentlich geleistet wird (d.h. den Kauf von in Form eines digitalen Signals übertragenen Daten), was der entscheidende Faktor für die Definition von Lizenzgebühren ist. Es bestünde auch keine Grundlage für die Klassifizierung solcher Transaktionen als „Lizenzgebühren“, wenn die Erstellung einer Kopie nach den einschlägigen Rechtsvorschriften und vertraglichen Vereinbarungen als Benutzung des Urheberrechts durch den Anbieter anstatt durch den Kunden betrachtet würde.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

17.4 Bei Geschäftsvorfällen hingegen, bei denen die Zahlung im Wesentlichen für die Gewährung des Rechts auf Benutzung eines Urheberrechts an einem digitalen Produkt erfolgt, das zu diesem Zweck elektronisch heruntergeladen wird, fallen Lizenzgebühren an. Dies wäre beispielsweise bei einem Buchverlag der Fall, der für den Kauf des Rechts bezahlt, ein urheberrechtlich geschütztes Bild zu vervielfältigen, das er elektronisch herunterlädt, um es auf dem Einband des von ihm veröffentlichten Buchs abzubilden. Bei dieser Transaktion erfolgt die Zahlung im Wesentlichen für den Kauf des Rechts auf Benutzung des Urheberrechts an dem digitalen Produkt, d.h. des Rechts, das Bild zu vervielfältigen und zu verbreiten, und nicht einfach nur für den Kauf der digitalen Inhalte.

Kasten A.4 **Änderung des Kommentars zu Artikel 12 – Zahlungen für Know-how**

Ziffer 11 des Kommentars zu Artikel 12 wurde durch die folgenden Ziffern 11 bis 11.5 ersetzt (Ergänzungen zum bestehenden Text der Ziffer 11 sind durch **Kursiv- und Fettdruck** gekennzeichnet):

„11. Mit der Klassifizierung der Vergütungen für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen als Lizenzgebühren zielt Absatz 2 auf den Begriff des „Know-how“ ab. Verschiedene Fachverbände und Autoren haben Definitionen des Begriffs des „Know-how“ erarbeitet, die nicht wesentlich voneinander abweichen. Die „Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle“ (ANBPPI) definiert Know-how als „die Gesamtheit des Außenstehenden nicht zugänglich gemachten technischen Wissens, das nicht unbedingt patentfähig zu sein braucht und das zur gewerblichen Nachahmung eines Erzeugnisses oder eines Verfahrens unter denselben Bedingungen notwendig ist; da das Know-how auf Erfahrungen beruht, stellt es das dar, was ein Hersteller allein aus der Untersuchung eines Produkts oder der Kenntnis des Standes der Technik nicht wissen kann.“

11.1 Im Know-how-Vertrag verpflichtet sich die eine Partei, ihre besonderen, Außenstehenden nicht zugänglich gemachten Kenntnisse und Erfahrungen der anderen Partei mitzuteilen, damit diese sie für ihre eigenen Zwecke verwenden kann. Derjenige, der das Know-how zur Verfügung stellt, braucht bei der Verwertung des Überlassenen durch den Abnehmer nicht selbst mitzuwirken, und er garantiert auch nicht den Erfolg.

11.2 Diese Art von Vertrag unterscheidet sich somit vom Dienstleistungsvertrag, durch den sich die eine Partei verpflichtet, unter Anwendung der in ihrem Beruf üblichen Kenntnisse eine Arbeit für die andere Partei selbst auszuführen. **Zahlungen im Rahmen solcher Verträge fallen im Allgemeinen unter Artikel 7.**

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

11.3 Die Notwendigkeit, zwischen diesen beiden Zahlungsarten zu unterscheiden, d.h. Zahlungen für die Bereitstellung von Know-how und Zahlungen für die Erbringung von Dienstleistungen, ist manchmal mit praktischen Schwierigkeiten verbunden. Die nachstehenden Kriterien sind für den Zweck dieser Unterscheidung maßgeblich:

- Know-how-Verträge betreffen die in Ziffer 11 beschriebene Art von Wissen, das bereits vorhanden ist, oder die Bereitstellung dieser Art von Wissen nach seiner Entstehung oder Schaffung, und enthalten spezifische Bestimmungen bezüglich der Vertraulichkeit dieses Wissens.

- Im Fall von Dienstleistungsverträgen verpflichtet sich der Anbieter zur Erbringung von Dienstleistungen, die die Nutzung von Fachwissen, Kompetenzen und Erfahrungen durch diesen Anbieter erfordern können, jedoch nicht die Übertragung solches Fachwissens bzw. solcher Kompetenzen oder Erfahrungen an die andere Partei.

- In den meisten Fällen, die die Überlassung von Know-how betreffen, wird der Anbieter im Rahmen des Vertrags in der Regel nicht sehr viel mehr tun müssen, als vorhandenes Wissen zu liefern oder vorhandenes Material zu reproduzieren. Demgegenüber wird ein Dienstleistungsvertrag in den meisten Fällen mit deutlich höheren Ausgaben für den Anbieter verbunden sein, damit dieser seine vertraglichen Verpflichtungen erfüllen kann. So muss der Anbieter je nach Art der zu erbringenden Dienstleistungen möglicherweise Löhne und Gehälter für Arbeitskräfte zahlen, die Forschung betreiben, Entwürfe erstellen, Tests durchführen, zeichnen und andere mit der Dienstleistung zusammenhängende Tätigkeiten durchführen, oder Zulieferer für die Erbringung entsprechender Dienstleistungen bezahlen.

11.4 Beispiele für Zahlungen, die daher nicht als Vergütung für die Überlassung von Know-how betrachtet werden sollten, sondern für die Erbringung von Dienstleistungen, umfassen:

- Vergütungen für Leistungen im Rahmen des Kundendiensts,

- Vergütungen für Leistungen, die ein Verkäufer dem Käufer im Rahmen der Garantie erbringt,

- Vergütungen für rein technische Hilfe,

- Vergütungen für die Beratung durch einen Ingenieur, Rechtsanwalt oder Buchsachverständigen, und

- Vergütungen für elektronisch erbrachte Beratung, für die elektronische Kommunikation mit Technikern oder für den Zugriff über Computernetzwerke auf eine Troubleshooting-Datenbank, z.B. auf eine Datenbank, die in Antwort auf häufig gestellte Fragen oder häufig auftretende Probleme nicht vertrauliche Informationen für Software-Nutzer bereitstellt.

(Fortsetzung nächste Seite)

(Fortsetzung)

11.5 In dem besonderen Fall eines Vertrags, der die Überlassung von Wissen über die Programmierung von Computern durch den Anbieter beinhaltet, wird die Zahlung generell nur dann als Vergütung für die Überlassung solchen Wissens als Know-how betrachtet, wenn sie zu dem Zweck erfolgt, Wissen in Form von dem betreffenden Programm zu Grunde liegenden Ideen und Prinzipien, z.B. Logik, Algorithmen oder Programmiersprachen oder -techniken, zu erwerben, wenn dieses Wissen unter der Bedingung überlassen wird, dass der Kunde es nicht unerlaubt offenlegt, und wenn es auf die eine oder andere Weise als Handelsgeheimnis geschützt ist.

11.6 In der Praxis kommen auch Verträge vor, die sich sowohl auf die Überlassung von Know-how als auch auf die Leistung technischer Hilfe beziehen. Ein Beispiel für einen Vertrag dieser Art ist der Franchise-Vertrag, durch den sich jemand verpflichtet, dem Vertragspartner sein Wissen und seine Erfahrungen zur Verfügung zu stellen und außerdem noch gewisse technische Hilfe zu leisten, die verschiedentlich noch durch finanzielle Hilfe und Lieferung von Waren ergänzt wird. Bei einem solchen gemischten Vertrag muss man im Allgemeinen den Gesamtbetrag der vereinnahmten Vergütung auf Grund des Vertragsinhalts oder durch einen sonst wie angemessenen Schlüssel nach den verschiedenen Leistungen, die der Vertrag vorsieht, aufgliedern und jeden Teilbetrag entsprechend seiner Art steuerlich behandeln. Stellt jedoch eine der vereinbarten Leistungen bei weitem den Hauptgegenstand des Vertrags dar und haben die anderen dort vorgesehenen Leistungen nur eine untergeordnete Bedeutung, so kann die Gesamtvergütung steuerlich so behandelt werden, wie es der Hauptleistung entspricht.“ [Ziffer 45 weiter unten enthält Vorschläge für Änderungen dieses letzten Satzes]

Kasten A.5 Kommentar zu Artikel 12 – gemischte Zahlungen

Der letzte Satz der Ziffer 11 des Kommentars zu Artikel 12 wurde wie folgt ersetzt (entfallener Text erscheint *durchgestrichen*, Ergänzungen sind durch **Kursiv- und Fettdruck** gekennzeichnet):

„Stellt jedoch eine der vereinbarten Leistungen bei weitem den Hauptgegenstand des Vertrags dar und haben die anderen dort vorgesehenen Leistungen nur eine untergeordnete Bedeutung, **so sollte die Gesamtvergütung generell steuerlich so behandelt werden, wie es der Hauptleistung entspricht.** ~~so kann die Gesamtvergütung steuerlich so behandelt werden, wie es der Hauptleistung entspricht.“~~

A.3.3 Die Arbeiten des Ausschusses für Steuerfragen im Bereich der Verbrauchsteuern

In diesem Abschnitt werden zunächst die Elemente der steuerlichen Rahmenbedingungen von Ottawa von 1998 (*Taxation Framework Conditions*, OECD, 2001b) betrachtet, die sich konkret auf die Verbrauchsteuern beziehen, und anschließend die „E-Commerce Guidelines“ (OECD, 2003b) sowie die Artikelreihe zum Thema Verbrauchsteuern (OECD, 2003c, e, f) erörtert, die zur Umsetzung dieser Rahmenbedingungen erarbeitet wurden.

Die Notwendigkeit einer internationalen Koordinierung der steuerlichen Behandlung des internationalen Handels durch die innerstaatlichen Mehrwertsteuersysteme trat erstmals mit dem Aufkommen und der starken Expansion des elektronischen Geschäftsverkehrs zu Tage. Auf dem Gebiet der Verbrauchsteuern lassen sich die Kernelemente der *Taxation Framework Conditions* (OECD, 2001b) folgendermaßen zusammenfassen:

- Die Regeln für die Verbrauchsbesteuerung im grenzüberschreitenden Handel sollten zur Besteuerung in dem Staat führen, in dem der Verbrauch erfolgt, und es sollte ein internationaler Konsens über die Umstände, unter denen Lieferungen oder Leistungen als in einem Staat verbraucht zu betrachten sind, angestrebt werden.
- Für die Zwecke der Verbrauchsteuern sollte die Lieferung digitalisierter Produkte nicht als Warenlieferung betrachtet werden.
- Erwerben Unternehmen und andere Organisationen in einem Staat Dienstleistungen und immaterielle Werte von Anbietern außerhalb dieses Staats, sollten die Staaten die Nutzung von Reverse-Charge-, Selbstveranlagungs- oder anderen gleichwertigen Mechanismen prüfen, wo dies geeignet ist, ihre Einnahmehasis und die Wettbewerbsfähigkeit der inländischen Anbieter unmittelbar zu schützen.

Mit diesen Rahmenbedingungen wurden allgemeine Grundsätze formuliert, die einer weiteren Ausarbeitung bedurften, um praktisch angewendet werden zu können. Daran anknüpfend veröffentlichte der Ausschuss für Steuerfragen im Jahr 2003 seine „E-Commerce Guidelines“ (2003b). Zusammen mit diesen Leitlinien veröffentlichte der Ausschuss ferner eine Artikelreihe zum Thema Verbrauchsteuern (OECD, 2003c, e, f), die drei Dokumente umfasste, die Orientierungshilfen für die praktische Umsetzung der Leitlinien boten. Die Leitlinien und die Artikel mit den Orientierungshilfen werden in den folgenden Abschnitten zusammengefasst.

A.3.3.1. Die E-Commerce Guidelines

Die „E-Commerce Guidelines“ (2003b) folgten dem Grundsatz der Besteuerung grenzüberschreitender elektronischer Geschäftsvorfälle nach dem Bestimmungslandprinzip. Nach dem Bestimmungslandprinzip wird die Steuer letztlich nur auf den Endverbrauch in dem Staat erhoben, in dem der Verbrauch anzunehmender Weise stattfindet. Auf Exporte wird keine Mehrwertsteuer erhoben, wobei die entsprechende Vorsteuer dem exportierenden Unternehmen zurückerstattet wird (d.h. sie sind „mehrwertsteuerfrei“), und Importe werden auf der gleichen Basis und zum gleichen Satz besteuert wie inländische Leistungen. Die „E-Commerce Guidelines“ (2003b) sehen Folgendes vor:

- Bei Geschäftsvorfällen zwischen Unternehmen sollte der Ort des Verbrauchs grenzüberschreitender Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die von einem entfernten Standort aus erfolgen können und die an ein gebietsfremdes Unternehmen gehen, der Staat sein, in dem der Leistungsempfänger seine geschäftliche Präsenz angesiedelt hat. Dies wurde als „Hauptkriterium“ bezeichnet. Den Guidelines (2003b) zufolge können die Staaten unter bestimmten Umständen ein anderes Kriterium verwenden, um den tatsächlichen Ort des Verbrauchs festzustellen, wenn die Verwendung des Hauptkriteriums „zu einer Wettbewerbsverzerrung oder Steuervermeidung führen würde“. Dies wurde als „übergeordnetes Kriterium“ bezeichnet.
- Bei Geschäftsvorfällen zwischen Unternehmen und Privatverbrauchern sollte der Ort des Verbrauchs grenzüberschreitender Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte, die von einem entfernten Standort aus erfolgen können und die an eine gebietsfremde Privatperson gehen, der Staat sein, in dem der Leistungsempfänger seinen gewöhnlichen Wohnsitz hat.

Diese Leitlinien (2003b) galten explizit nicht für a) subnationale Verbrauchsteuern, b) Anbieter, die im Staat des Kunden gemeldet oder zur Meldung verpflichtet waren, c) Dienstleistungen, die nicht unmittelbar von einem entfernten Standort aus erbracht werden können (z.B. Hotelübernachtungen, Verkehrsleistungen oder Fahrzeugvermietung), d) Dienstleistungen, für die der Ort des Verbrauchs leicht identifiziert werden konnte, e) Dienstleistungen, für die der Ort des Verbrauchs einfacher durch andere Kriterien festgestellt werden konnte, f) bestimmte Arten von Dienstleistungen, für die spezifischere Ansätze notwendig sein könnten.

A.3.3.2 Die Artikelreihe zum Thema Verbrauchsteuern

Zusammen mit den „E-Commerce Guidelines“ veröffentlichte der Ausschuss für Steuerfragen drei Artikel zum Thema Verbrauchsteuern (*Consumption Tax Guidance*, OECD, 2003c-e-f), um die praktische Umsetzung der Leitlinien zu unterstützen. Diese Artikel behandeln: a) die Identifizierung des Orts der Besteuerung von Lieferungen oder Leistungen von Unternehmen an Unternehmen unter Bezugnahme auf die geschäftliche Präsenz des Kunden (OECD, 2003c), b) Empfehlungen für ein vereinfachtes Meldeverfahren (OECD, 2003e) und c) die Prüfung von Status und Staat des Kunden (OECD, 2003f). Diese Artikel werden nachstehend kurz zusammengefasst:

- *Artikel betreffend die Identifizierung des Orts der Besteuerung unter Bezugnahme auf die geschäftliche Präsenz des Kunden:* Die *Guidelines on the Definition of Place of Consumption* (OECD, 2003c) beschreiben eine „geschäftliche Präsenz“ als „grundsätzlich die Geschäftseinheit (z.B. Sitz der Gesellschaft, eingetragene Geschäftsstelle oder Zweigniederlassung des Unternehmens) des Leistungsempfängers, für die die Leistung bestimmt ist“. Im Artikel zur geschäftlichen Präsenz wurde die Bedeutung unterstrichen, die Verträgen bei der Ermittlung der geschäftlichen Präsenz zukommt, für die die jeweilige Leistung bestimmt ist. Normale kaufmännische Praktiken, wie sie in den Vertragsbedingungen (z.B. Fakturierung, Zahlungsbedingungen, Nutzung geistiger Eigentumsrechte) zum Ausdruck kommen, dürften normalerweise sowohl den Unternehmen als auch der Finanzverwaltung ausreichende Hinweise zur Ermittlung des Verbrauchsstaats liefern. In dem Artikel wurde auch das „übergeordnete Kriterium“ erörtert. Dabei wurde der Fall betrachtet, bei dem ein Kunde, der in mehreren Staaten über Zweigniederlassungen verfügt, die keinen Anspruch auf Rückerstattung der auf eine Transaktion zu zahlenden Vorsteuer haben, diese Transaktion über Zweigstellen in Staaten leitete, die keine oder lediglich eine geringe Mehrwertsteuer erheben, „wodurch er Steuern in erheblicher Höhe vermied“. In dem Artikel wurde vorgeschlagen, in einem solchen Fall als übergeordnetes Kriterium das Kriterium des reinen Orts des Verbrauchs zu verwenden, dem zufolge ein Staat von einer „geschäftlichen Präsenz“ auf seinem Gebiet die Zahlung der Steuer in dem Umfang verlangen kann, wie die Lieferung oder Leistung auf seinem Gebiet genutzt wird. Darüber hinaus kann der Staat, in dem die geschäftliche Präsenz unterhalten wird, die die Lieferung oder Leistung erworben hat, zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung dann

beschließen, eine Korrektur vorzunehmen, die proportional der Steuer entspricht, die der andere Staat nach diesem Kriterium erhoben hat.

- *Artikel betreffend vereinfachte Meldesysteme (Simplified Registration Guidance) (OECD, 2003e)*: In diesem Artikel wurde die Möglichkeit der Umsetzung eines Systems zur Besteuerung grenzüberschreitender elektronischer B2C-Transaktionen (Lieferungen oder Leistungen von Unternehmen an Privatverbraucher) im Staat des Kunden untersucht, das auf der Einziehung der Steuer durch den Verkäufer basiert. Dabei wurden Melde- und Steuererklärungsverfahren sowie Dokumentationspflichten geprüft und die Verwendung von vereinfachten Meldesystemen mit Geringfügigkeitsgrenzen empfohlen, um den potenziellen Befolgungsaufwand möglichst gering zu halten. Ferner wurde in dem Artikel vorgeschlagen, dass Staaten, die ein vereinfachtes Meldesystem einführen, über elektronische Registrierungs- und Steuererklärungsverfahren nachdenken sollten, wobei die Steuerverwaltungen dazu ermutigt wurden, eine Rechtsgrundlage zu prüfen und zu schaffen, die die Nutzung elektronischer Systeme für die Aufbewahrung von Aufzeichnungen und Belegen gestattet.
- *Artikel betreffend die Identifizierung von Status und Staat des Kunden (Verification of Customer Status and Jurisdiction) (OECD, 2003f)*: Dieser Artikel enthält praktische Anleitungen zu den Mechanismen, die genutzt werden können, um den Status (Unternehmen oder Privatperson) und den Staat der Kunden bei Transaktionen des elektronischen Geschäftsverkehrs von geringem Wert festzustellen, bei denen die Anbieter keine über einen längeren Zeitraum bestehende Beziehungen zum Kunden unterhalten. Er bezieht sich nicht auf hochwertige Transaktionen zwischen Unternehmen, bei denen davon ausgegangen wird, dass zwischen Verkäufer und Kunden eine längere Geschäftsbeziehung besteht. In solchen Fällen wurde davon ausgegangen, dass der Anbieter den Status und den Staat des Kunden normalerweise kennt, und so wurde keine zusätzliche Überprüfung der Erklärung des Kunden als notwendig erachtet. Der Artikel gelangte zu dem Schluss, dass die Feststellung von Status und Staat eines Kunden auf der Selbstidentifizierung des Kunden beruhen sollte, gestützt auf eine Reihe weiterer Kriterien, darunter Zahlungsinformationen, Tracking- und Geolokalisierungssoftware, die Art der Leistung oder Lieferung sowie digitale Zertifikate.

Literaturverzeichnis

- Vereinte Nationen (2011), *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, Vereinte Nationen, New York.
- OECD (2005), *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-commerce? Final Report*, OECD, Paris.
- OECD (2003a), *Commentary on Place of Consumption for Business-to-Business Supplies (Business Presence)*, OECD, Paris.
- OECD (2003b), *Consumption Taxation of Cross Border Services and Intangible Property in the context of E-commerce, Guidelines on the Definition of Place of Consumption*, OECD, Paris.
- OECD (2003c), *Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention*, OECD, Paris.
- OECD (2003d), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2003-en.
- OECD (2003e), *Simplified Registration Guidance*, OECD, Paris.
- OECD (2003f), *Verification of Customer Status and Jurisdiction*, OECD, Paris.
- OECD (2001a), *Attribution of Profits to Permanent Establishments*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184527-en>.
- OECD (2001b), *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264189799-en>.



From:
Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

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

Please cite this chapter as:

OECD (2015), "Frühere Arbeiten zur digitalen Wirtschaft", in *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264237100-13-de>

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

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

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