

## Kapitel 7

# Grundsätzlichere Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft

*Dieses Kapitel erörtert die Herausforderungen, vor denen die direkte Besteuerung in der digitalen Wirtschaft in Bezug auf den Anknüpfungspunkt (bzw. Nexus), die steuerliche Behandlung von Daten und die Qualifizierung von Zahlungen im Rahmen von neuen Geschäftsmodellen steht. Des Weiteren beschäftigt es sich mit den Herausforderungen im Bereich der indirekten Besteuerung, die in der digitalen Wirtschaft in Bezug auf Steuerbefreiungen für die Einfuhr geringwertiger Waren und im Hinblick auf ortsungebundene digitale Lieferungen oder Leistungen an Privatverbraucher bestehen. Abschließend werden einige administrative Herausforderungen aufgeführt, mit denen die Steuerverwaltungen bei der Anwendung der gegenwärtigen Regeln konfrontiert sind.*

## **7.1 Die digitale Wirtschaft und die Herausforderungen für die politischen Entscheidungsträger**

Die Ausweitung der digitalen Wirtschaft bringt viele Vorteile mit sich, beispielsweise in Bezug auf Wachstum, Beschäftigung und Lebensqualität im Allgemeinen. Sie stellt die politischen Entscheidungsträger jedoch auch vor zahlreiche Herausforderungen. Diese Herausforderungen gehen weit über die nationale und internationale Steuerpolitik hinaus und berühren Bereiche wie die internationalen Bestimmungen in Bezug auf Schutz der Privatsphäre und Datenschutz sowie Rechnungslegung und Regulierung.

Was die steuerpolitischen Strategien anbelangt, so könnte die Ausbreitung digitaler Technologien die Optionen verringern, die den politischen Entscheidungsträgern bei der Gestaltung des Gesamtaufbaus ihrer Steuersysteme zur Verfügung stehen. Die Unternehmen haben jahrzehntelang über die Körperschaftsteuer und einen breiten Fächer weiterer Steuern zur Finanzierung der öffentlichen Ausgaben beigetragen. Zu diesen Steuern zählen beschäftigungsbezogene, Umwelt-, Vermögen- und Grundsteuern. Die Entwicklung der digitalen Technologien kann die Wirtschaftsakteure in die Lage versetzen, ihre Geschäftstätigkeit so zu organisieren, dass die Besteuerung in diesen Bereichen vermieden, beseitigt oder erheblich reduziert wird. Dies kann dazu führen, dass eine geringere Zahl von Steuerpflichtigen einen größeren Teil der Steuerlast tragen muss, um den dadurch entstehenden Einnahmeausfall auszugleichen. Es verdeutlicht außerdem, wie wichtig es ist, die Körperschaft- und Verbrauchsteuersysteme so zu konzipieren, dass sie Wachstum und Investitionen fördern und dabei zugleich die Ungleichheit verringern und gleiche Wettbewerbsbedingungen für alle Wirtschaftsakteure schaffen.

Die folgenden Abschnitte untersuchen eine Reihe von Besteuerungsproblemen, die durch die digitale Wirtschaft in Bezug auf Körperschaft- und Verbrauchsteuer verursacht werden.

## **7.2 Überblick über die mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme**

Die Weiterentwicklung der Geschäftsmodelle im Allgemeinen und das Wachstum der digitalen Wirtschaft im Besonderen haben dazu geführt,

dass gebietsfremde Unternehmen in einem Absatzstaat heute grundlegend anders vorgehen als zu der Zeit, als die internationalen Steuerregeln konzipiert wurden. War ein gebietsfremdes Unternehmen beispielsweise schon immer in der Lage, Produkte in einem Staat zu verkaufen, in dem es keine physische Präsenz unterhält, so bewirkten die Fortschritte der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT), dass dies heute in weitaus größerem Maßstab möglich ist. Darüber hinaus war für die Expansion im Absatzstaat in der Vergangenheit häufig eine lokale physische Präsenz des Unternehmens in der Form von Herstellungs-, Marketing- oder Vertriebsseinheiten erforderlich. Diese vor Ort ausgeübten Tätigkeiten betrafen Bereiche mit potenziell hoher Wertschöpfung wie Beschaffungswesen, Lagerverwaltung, Marketing und Markenpflege sowie andere Aktivitäten, durch die vor Ort ein im Absatzstaat zu versteuernder Ertrag erwirtschaftet wurde. Fortschritte in den Geschäftspraktiken in Verbindung mit Fortschritten in der IKT und der Liberalisierung der Handelspolitik ermöglichen es den Unternehmen, viele Funktionen, die früher eine Präsenz vor Ort erforderten, zentral zu verwalten, wodurch das traditionelle Modell der Geschäftstätigkeit im Absatzstaat obsolet wurde. Die Tatsache, dass die bestehenden Besteuerungsschwellen auf der physischen Präsenz basieren, ist teilweise darauf zurückzuführen, dass bei vielen traditionellen Geschäftsformen eine Präsenz vor Ort erforderlich war, um in einem Absatzstaat nennenswerte Waren- und Dienstleistungsumsätze zu erzielen. Ein weiterer Grund war die Notwendigkeit sicherzustellen, dass der Quellenstaat die administrative Kapazität besitzt, seine Besteuerungsrechte gegenüber einem gebietsfremden Unternehmen durchzusetzen. Die Tatsache, dass die heute üblichen Geschäftsstrukturen eine geringere physische Präsenz im Absatzstaat erfordern – ein Effekt, der in bestimmten Bereichen des IKT-Sektors besonders stark zu Tage treten kann – stellt das internationale Steuerrecht deshalb vor Herausforderungen.

Andere Elemente der digitalen Wirtschaft stellen die Politikverantwortlichen ebenfalls vor Herausforderungen. Wie oben erläutert, kann die zunehmende Abhängigkeit bestimmter neuer Geschäftsmodelle von Daten neue Besteuerungsprobleme in Bezug auf die Qualifizierung und Zurechnung des durch die Daten entstehenden Werts verursachen. Darüber hinaus werfen neue Einnahmeströme, die insbesondere auf die zunehmende Verbreitung mehrseitiger Geschäftsmodelle und den massiven Einsatz von Rechenleistung und Breitbandverbindungen zurückzuführen sind, Fragen in Bezug auf die angemessene steuerliche Qualifizierung bestimmter Geschäftsvorfälle und Zahlungen auf. Außerdem erleichtern digitale Technologien die grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit,

und sie ermöglichen den Verbrauchern den Zugang zu Produkten und Dienstleistungen aus der ganzen Welt, was zu Problemen bei der Erhebung der angemessenen Verbrauchsteuerbeträge führt.

Im Bereich der direkten Besteuerung lassen sich die wichtigsten durch die digitale Wirtschaft verursachten Herausforderungen für die Politik allgemein in drei große Kategorien einordnen:

- **Anknüpfungspunkt:** Das ständig wachsende Potenzial der digitalen Technologien und die vielfach geringere Notwendigkeit einer umfassenden physischen Präsenz zur Ausübung einer Geschäftstätigkeit werfen zusammen mit der zunehmenden Bedeutung der durch Kundeninteraktion erzeugten Netzwerkeffekte Fragen in Bezug darauf auf, ob die derzeitigen Regeln zur Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunktes (Nexus) in einem Staat noch sachgerecht sind.
- **Daten:** Der Einsatz zunehmend ausgereifter Informationstechnologien ermöglicht es den Unternehmen in der digitalen Wirtschaft, Informationen in beispiellosem Ausmaß grenzüberschreitend zu sammeln und zu nutzen. Dadurch werden Fragen im Hinblick darauf aufgeworfen, wie der durch die Erzeugung von Daten über digitale Produkte und Dienstleistungen geschaffene Wert zuzuordnen ist und wie die Bereitstellung von Daten durch eine Person oder eine Geschäftseinheit im Rahmen eines Geschäftsvorfalles für Steuerzwecke einzustufen ist, z.B. als kostenlose Warenlieferung, als Tauschgeschäft oder auf eine andere Weise.
- **Qualifizierung:** Die Entwicklung neuer digitaler Produkte oder Dienstleistungsmethoden schafft Unsicherheiten in Bezug auf die richtige Einstufung von Zahlungen im Kontext neuer Geschäftsmodelle, insbesondere hinsichtlich Cloud Computing.

Diese Herausforderungen werfen Fragen in Bezug darauf auf, ob der derzeitige internationale steuerrechtliche Rahmen noch in der Lage ist, den Veränderungen gerecht zu werden, die die digitale Wirtschaft und die durch sie ermöglichten Geschäftsmodelle mit sich bringen, und betreffen außerdem die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Quellenstaat und Ansässigkeitsstaat. Sie werfen ferner Fragen in Bezug auf das auf einer Analyse der ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken basierende Paradigma auf, anhand dessen bestimmt wird, wo die wirtschaftlichen Tätigkeiten und die Wertschöpfung für Steuerzwecke stattfinden. Wenn diese Herausforderungen zugleich Möglichkeiten der doppelten Nichtbesteuerung entstehen lassen, z.B. weil nach den derzeitigen Regeln im Absatzstaat kein Anknüpfungspunkt

vorhanden ist und weder im Staat des Zahlungsempfängers noch im Staat der obersten Muttergesellschaft eine Besteuerung erfolgt, werfen sie zudem BEPS-Fragen auf.

Die Herausforderungen in Bezug auf die Körperschaftsteuer (Anknüpfungspunkt, Daten und Qualifizierung) unterscheiden sich zwar in ihrer Art, können sich jedoch auch überschneiden. So kann die Qualifizierung von Zahlungen beispielsweise zu einer Besteuerung in dem Staat führen, in dem der Zahlungsleistende ansässig oder niedergelassen ist, was folglich zu einer Überschneidung mit der Frage des Anknüpfungspunktes führt. Desgleichen kann die Sammlung von Daten bei in einem bestimmten Staat ansässigen Nutzern Fragen dahingehend aufwerfen, ob dieser Sachverhalt einen Anknüpfungspunkt in diesem Staat begründen sollte und, falls dies der Fall ist, ob und wie die durch die Nutzung dieser Daten erwirtschafteten Einkünfte diesem Anknüpfungspunkt zugerechnet werden sollten. Dadurch wird außerdem die Frage aufgeworfen, wie Einkünfte aus datenbezogenen Geschäftsvorfällen für Steuerzwecke eingestuft werden sollten.

Die Mehrwertsteuersysteme werden durch die digitale Wirtschaft ebenfalls vor Herausforderungen gestellt, insbesondere wenn Privatverbraucher Waren, Dienstleistungen und immaterielle Werte von ausländischen Anbietern erwerben. Dies ist teilweise auf das Fehlen eines effektiven internationalen Regelwerks zur Sicherung der Mehrwertsteuererhebung im Verbrauchsstaat zurückzuführen. Für die Wirtschaftsakteure, insbesondere kleine und mittlere Unternehmen, entstehen durch das Fehlen eines internationalen Standards für die Berechnung, die Erhebung und die Abführung der Steuer an eine potenziell große Zahl verschiedener Steuerbehörden Schwierigkeiten und hohe Befolgungskosten. Aus der Sicht der staatlichen Stellen besteht neben dem Risiko von Einnahmeverlusten und Handelsverzerrungen auch die Herausforderung, Steuerverbindlichkeiten aus einem großen Volumen geringwertiger Geschäftsvorfälle zu verwalten, was zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand führen kann, dem nur geringe Einnahmen gegenüberstehen.

Neben diesen Politikherausforderungen, die nachstehend näher erörtert werden, hat die Taskforce eine Reihe von administrativen Fragen identifiziert, die durch die digitale Wirtschaft aufgeworfen werden. Diese Fragen werden im Kasten am Ende dieses Kapitels dargelegt.

### **7.3 Der Anknüpfungspunkt und die Möglichkeit, über eine wesentliche Präsenz zu verfügen, ohne steuerpflichtig zu sein**

Die Fortschritte in der digitalen Technologie haben den Charakter der Kernaktivitäten, die Unternehmen im Rahmen eines Geschäftsmodells zur Erwirtschaftung von Gewinnen ausüben, nicht grundlegend verändert. Um Einkünfte zu erwirtschaften, müssen die Unternehmen weiterhin Vorleistungen beschaffen, Wert bzw. Mehrwert schaffen und Produkte an Kunden verkaufen. Zur Unterstützung ihrer Verkaufsaktivitäten mussten Unternehmen schon immer Tätigkeiten wie Marktforschung, Marketing und Werbung sowie Kundendienst durchführen. Die digitale Technologie hat jedoch einen starken Effekt darauf, wie diese Tätigkeiten ausgeübt werden, beispielsweise indem sie die Möglichkeiten vergrößert, Tätigkeiten ortsungebunden durchzuführen, indem sie die Informationsverarbeitung, -analyse und -nutzung beschleunigt und indem sie – weil die Entfernung kein großes Handelshemmnis mehr darstellt – die Zahl der potenziellen Kunden erhöht, die angesprochen und erreicht werden können. Die digitale Infrastruktur und die sie unterstützenden Investitionen können heute in vielen Unternehmen als Hebel genutzt werden, um deutlich mehr Kunden zu erreichen als früher. Infolgedessen können bestimmte Prozesse, die früher Personal vor Ort erforderten, heute grenzüberschreitend durch automatisierte Vorrichtungen durchgeführt werden, wodurch sich Art und Umfang der durch Mitarbeiter wahrgenommenen Tätigkeiten verändern. Um den Kundenkreis in einem Staat zu erweitern, sind heute also nicht immer im selben Umfang Infrastrukturen und Mitarbeiter vor Ort erforderlich, wie dies in der „vordigitalen“ Zeit der Fall war.

Unternehmen können folglich den Standort wesentlicher Geschäftstätigkeiten flexibler wählen oder bestehende Funktionen an einen neuen Standort verlagern, selbst wenn diese Standorte sowohl von dem Staat, in dem der Letztverkauf stattfindet, als auch von den Staaten, in denen andere verbundene Geschäftsfunktionen ausgeübt werden, entfernt sind. Die Mitarbeiter, die IT-Infrastruktur (z.B. Server) und die Kunden eines Unternehmens können somit räumlich zunehmend auf mehrere Staaten verteilt sein und sich außerhalb des Absatzstaates befinden. Die Fortschritte bei der Rechenleistung von Computern haben außerdem dazu geführt, dass bestimmte Funktionen, darunter auch Entscheidungsprozesse, heute von hochentwickelten Softwareprogrammen und Algorithmen wahrgenommen werden können. So können Verträge in einigen Fällen automatisch von Softwareprogrammen angenommen werden, so dass kein Personaleinsatz vor Ort mehr erforderlich ist. Dies gilt, wie nachstehend erläutert, auch in

Bezug auf Funktionen wie Datenerhebung, die automatisch ohne direkte Mitwirkung der Beschäftigten des Unternehmens wahrgenommen werden können.

Trotz dieser zunehmenden Flexibilität unterhalten große multinationale Unternehmen in vielen Fällen in dem Staat, in dem sich ihre Kunden befinden, eine steuerpflichtige Präsenz. Wie in Kapitel 4 dargelegt, gibt es oft gewichtige Gründe dafür, die Kernressourcen so nahe wie möglich an den wichtigsten Absatzmärkten anzusiedeln. Dies kann darauf zurückzuführen sein, dass das Unternehmen eine hohe Dienstleistungsqualität gewährleisten und eine direkte Beziehung zu den wichtigsten Kunden aufrechterhalten möchte. Es kann auch daraus resultieren, dass die Minimierung der Wartezeiten in bestimmten Geschäftsbereichen von entscheidender Bedeutung ist oder dass die Optionen für die Ansiedlung von Kerninfrastruktur, Kapital und Personal in bestimmten Branchen durch regulatorische Vorschriften begrenzt werden. Die Frage des Anknüpfungspunkts sollte deshalb nicht überbewertet werden. Die Möglichkeit, hohe Umsätze zu erzielen, ohne eine steuerpflichtige Präsenz zu unterhalten, sollte jedoch ebenfalls nicht unterschätzt werden, und sie wirft Fragen dahingehend auf, ob die gegenwärtigen Regeln in der digitalen Wirtschaft noch angemessen sind.

Diese Fragen beziehen sich insbesondere auf die Definition der Betriebsstätte für die Zwecke von Steuerabkommen und die damit verbundenen Gewinnzurechnungsregeln. In der Vergangenheit wurde bereits anerkannt, dass sich das Konzept der Betriebsstätte nicht nur auf eine wesentliche physische Präsenz im betreffenden Staat bezieht, sondern auch auf Situationen, in denen das gebietsfremde Unternehmen im betreffenden Staat über einen abhängigen Vertreter eine Geschäftstätigkeit ausübt (daher die Bestimmungen von Artikel 5 Absatz 5 und 6 des OECD-Musterabkommens). Da es heute möglich ist, in erheblichem Maß am Wirtschaftsleben eines anderen Staats teilzunehmen, ohne dort über eine feste Geschäftseinrichtung oder einen abhängigen Vertreter zu verfügen, wurden Bedenken in Bezug darauf laut, ob die bestehende Definition der Betriebsstätte noch mit den ihr zu Grunde liegenden Prinzipien in Einklang steht. Die Möglichkeit, Verträge ortsungebunden mit technischen Mitteln ohne Beteiligung von einzelnen Beschäftigten oder abhängigen Vertretern abzuschließen, wirft beispielsweise Fragen dahingehend auf, ob die Fokussierung der gegenwärtigen Regeln auf den Vertragsabschluss durch Personen, die keine unabhängigen Vertreter sind, weiterhin in allen Fällen angemessen ist.

Diese Bedenken werden in einigen Fällen durch die Tatsache verschärft, dass die Kunden in bestimmten Geschäftsmodellen häufiger dauerhafte Geschäftsbeziehungen mit Dienstleistungsanbietern aufnehmen, die über den Verkaufspunkt hinausgehen. Durch diese fortgesetzte Interaktion mit den Kunden entstehen Netzwerkeffekte, die den Wert eines bestimmten Unternehmens für andere potenzielle Kunden erhöhen können. Im Fall eines Onlinehändlers, der eine Plattform betreibt, auf der Kunden Produkte bewerten und mit Tags versehen können, können die Interaktionen dieser Kunden mit der Website beispielsweise den Wert der Website für andere Kunden erhöhen, indem sie diese in die Lage versetzen, sachkundigere Entscheidungen über Produkte zu treffen und Produkte zu finden, die ihren Interessen besser entsprechen.

Auf ähnliche Weise tragen die Nutzer von partizipativen Netzwerkplattformen zur Schaffung von nutzergenerierten Inhalten bei, was dazu führt, dass der Wert der Plattform für die bestehenden Nutzer durch neu hinzukommende Nutzer und deren Beiträge erhöht wird. In den meisten Fällen bekommen die Nutzer die beigesteuerten Inhalte nicht direkt vergütet, obwohl das Unternehmen diese Inhalte über Werbeeinnahmen (wie nachfolgend in Bezug auf mehrseitige Geschäftsmodelle beschrieben wird), über Abonnements oder über die Lizenzierung von Inhalten an Dritte monetarisieren kann. Alternativ dazu kann sich der durch Nutzerbeiträge erzeugte Wert im Wert des Unternehmens selbst niederschlagen, der über den Verkaufspreis monetarisiert wird, wenn die Eigentümer das Unternehmen verkaufen. Befürchtungen dahingehend, dass der sich wandelnde Charakter der Kunden- und Nutzerinteraktion eine größere Teilnahme am wirtschaftlichen Leben von Staaten ohne physische Präsenz in diesen Staaten erlaubt, erhalten auf Märkten, in denen durch Netzwerkeffekte verstärkte Kundenentscheidungen zu einem Monopol oder Oligopol geführt haben, zusätzliche Brisanz.

Eine weitere spezifische, durch den Wandel der Formen der Geschäftstätigkeit aufgeworfene Frage ist, ob bestimmte Tätigkeiten, die früher als Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten eingestuft wurden (und folglich für die Ausnahmen von der Betriebsstättendefinition in Betracht kommen), in der digitalen Wirtschaft möglicherweise zunehmend wichtige Unternehmensbestandteile sind. Wenn beispielsweise, wie in Kapitel 6 erläutert, die Nähe zu den Kunden und die Notwendigkeit einer raschen Lieferung wichtige Komponenten des Geschäftsmodells eines Online-Händlers sind, der materielle Produkte verkauft, könnte die Unterhaltung eines Lagers vor Ort zu den Kernaktivitäten dieses Händlers gehören. Und wenn der Erfolg eines Hochfrequenzhändlers so sehr davon abhängt, schneller als



die Konkurrenz zu sein, dass sich der Server in der Nähe der betreffenden Börse befinden muss, können Zweifel daran aufkommen, ob die von diesem Server durchgeführten automatisierten Prozesse tatsächlich als bloße Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten betrachtet werden können.

Steuerabkommen gestatten die Besteuerung von Unternehmensgewinnen eines gebietsfremden Unternehmens zwar nicht, wenn keine Betriebsstätte existiert, der diese Gewinne zugerechnet werden können, die Frage des Anknüpfungspunkts geht jedoch über die Frage der Betriebsstätte im Kontext von Steuerabkommen hinaus. Effektiv verhält es sich so, dass viele Staaten auch ohne die in Steuerabkommen festgelegten Einschränkungen nach innerstaatlichem Recht keinesfalls vom Vorliegen eines solchen Anknüpfungspunkts ausgehen würden. Viele Staaten besteuern Einkünfte, die ein gebietsfremdes Unternehmen durch Fernabsatz an Kunden in dem betreffenden Staat erzielt, beispielsweise nicht, sofern das Unternehmen in diesem Staat nicht ein gewisses Maß an physischer Präsenz unterhält. Infolgedessen bezieht sich die Frage des Anknüpfungspunkts auch auf die innerstaatlichen Regeln für die Besteuerung von gebietsfremden Unternehmen.

#### **7.4 Die Daten und die Zuordnung von Wert, der durch die Erzeugung marktfähiger standortrelevanter Daten mittels digitaler Produkte und Dienstleistungen geschaffen wird**

Digitale Technologien gestatten die Erfassung, Speicherung und Nutzung von Daten und machen es darüber hinaus möglich, Daten ortsungebunden und aus größerer Entfernung vom Markt zu sammeln, als dies früher der Fall war. Daten können direkt bei Nutzern, Verbrauchern oder anderen Informationsquellen oder indirekt über Dritte gesammelt werden. Daten können zudem über verschiedene Geschäftsbeziehungen mit Nutzern oder auf der Basis von anderen expliziten oder impliziten Vereinbarungen mit Nutzern gesammelt werden. Unternehmen setzen verschiedene Methoden zur Erfassung von Daten ein. Dabei kann es sich um proaktive Methoden handeln, bei denen die Nutzer gebeten oder aufgefordert werden, Daten zur Verfügung zu stellen, und Datenanalysemethoden angewandt werden, oder um in erster Linie reaktive Methoden, bei denen die Nutzer weitgehend die Kontrolle über die Quantität und die Art der zur Verfügung gestellten Informationen haben, wie z.B. in sozialen Netzwerken und bei Cloud Computing. Wie in Kapitel 3 dargelegt, sind aus verschiedenen Quellen gesammelte Daten in der digitalen Wirtschaft häufig eine grundlegende Vorleistung im Wertschöpfungsprozess. Die Nutzung von Daten kann auf

verschiedene Weise zur Wertschöpfung von Unternehmen beitragen, u.a. indem sie es den Unternehmen ermöglicht, Zielgruppen zu unterteilen, um personalisierte Leistungen anbieten zu können, die Entwicklung von Produkten und Dienstleistungen zu verbessern, Leistungsschwankungen besser zu analysieren und Entscheidungsprozesse zu verbessern. Die wachsende Bedeutung der Daten wirft Fragen in Bezug darauf auf, ob die gegenwärtigen Nexus-Regeln noch angemessen sind oder ob Gewinne, die der Fernerfassung von Daten durch ein Unternehmen zuzuschreiben sind, in dem Staat steuerpflichtig sein sollten, in dem die Daten erhoben werden, wie auch in Bezug darauf, ob die Daten für Steuerzwecke sachgerecht qualifiziert und bewertet werden.

Auch wenn klar ist, dass viele Unternehmen Methoden entwickelt haben, um Daten zu sammeln, zu analysieren und letztlich zu monetarisieren, kann es doch schwierig sein, den Rohdaten – im Unterschied zu den für die Sammlung, Analyse und Nutzung dieser Daten verwendeten Prozessen – im Rahmen der Analyse von Funktionen, Vermögenswerten und Risiken einen objektiven Wert zuzuordnen (OECD, 2013). Für die Zwecke der Rechnungslegung wird der Wert der von einem Unternehmen gesammelten Daten, wie andere selbst erstellte immaterielle Werte, im Allgemeinen nicht in der Bilanz des Unternehmens ausgewiesen und ist deshalb für die Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns im Allgemeinen auch nicht relevant. Von einem anderen nahestehenden oder fremden Unternehmen gekaufte Daten werden zwar als Vermögenswerte des Käufers behandelt (wobei ihr anschließender Verkauf steuerliche Folgen hat), der Direktverkauf von Daten ist jedoch nur eine von vielen Möglichkeiten, die Sammlung und Analyse von Daten zu monetarisieren. So wie bei anderen Nutzerbeiträgen kann sich der Wert von Daten beispielsweise im Wert des Unternehmens selbst niederschlagen und monetarisiert werden, wenn das Unternehmen verkauft wird. Auch wenn die Daten selbst verkauft werden, kann deren Wert je nach der Fähigkeit des Käufers, diese Daten zu analysieren und zu nutzen, stark variieren. Die Bewertung von Daten wird durch aktuelle rechtliche Fragen in Bezug auf das Eigentum an personenbezogenen Daten zusätzlich erschwert. Viele Staaten haben Gesetze über den Datenschutz und den Schutz der Privatsphäre verabschiedet, um sicherzustellen, dass die personenbezogenen Daten von Verbrauchern streng geschützt werden. Nach den meisten dieser Rechtsvorschriften gelten die betreffenden Informationen als das Eigentum der Person, auf die sie sich beziehen, und nicht als Vermögenswert eines Unternehmens oder als öffentliches Gut. Im Gegensatz dazu tendiert die wirtschaftswissenschaftliche Fachliteratur bei der Analyse von immateriellem Kapital dazu, die Realitäten der modernen

Geschäftswelt stärker zu berücksichtigen und auch Vermögenswerte einzubeziehen, bei denen das Eigentum möglicherweise nicht durch Rechtsvorschriften geschützt wird (Corrado et al., 2012).

Der Wert der Daten und die mit der Bestimmung dieses Wertes verbundenen Schwierigkeiten sind für Steuerzwecke auch im grenzüberschreitenden Kontext relevant und werfen Fragen in Bezug darauf auf, ob die Fernerfassung von Daten selbst bei Nichtvorliegen einer physischen Präsenz einen steuerlichen Anknüpfungspunkt bilden sollte und, falls dies bejaht wird (oder falls eine steuerpflichtige Präsenz gegeben ist), welche Folgen dies für die Anwendung der Verrechnungspreis- und Gewinnzurechnungsgrundsätze hat, die ihrerseits eine Analyse der ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken voraussetzen. Die Tatsache, dass der Wert der Daten die Steuerergebnisse beeinflussen kann, erhöht die Bedeutung der Ermittlung ihres Wertes. Die Tatsache, dass der Wert der Daten die Steuerergebnisse beeinflussen kann, wenn die Daten einer Betriebsstätte zuzurechnen sind oder sich im Besitz einer lokalen Tochtergesellschaft befinden und an ein ausländisches Unternehmen verkauft werden, dies aber nicht der Fall ist, wenn die Daten direkt von einem ausländischen Unternehmen ohne Betriebsstätte gesammelt werden, erhöht außerdem die Bedeutung der Nexus-Problematik und wirft Fragen in Bezug auf den Ort der Datenerhebung auf.

Darüber hinaus können Daten, einschließlich standortspezifischer Daten, in einem Staat bei Kunden oder Geräten unter Verwendung von Technologien gesammelt werden, die in einem anderen Staat entwickelt wurden. Sie können dann in diesem anderen Staat verarbeitet und genutzt werden, um die Produktangebote im ersten Staat zu verbessern oder Werbung gezielt auf dort ansässige Kunden auszurichten. Die Entscheidung darüber, ob all diesen Funktionen Gewinne zuzurechnen sind, und über die angemessene Aufteilung dieser Gewinne zwischen dem ersten Staat und dem zweiten Staat ruft Besteuerungsprobleme hervor. Diese Probleme können noch dadurch verschärft werden, dass die Unternehmen in der Praxis möglicherweise einen breiten Fächer von Daten aus verschiedenen Quellen zu unterschiedlichen Zwecken sammeln und auf verschiedene Art und Weise zur Schaffung von Wert kombinieren, was die Identifizierung der Datenquellen erschwert. Die betreffenden Daten können zudem durch Cloud Computing gespeichert und verarbeitet werden, wodurch die Bestimmung des Orts, an dem die Datenverarbeitung stattfindet, ähnlich schwierig wird.

Weitere Herausforderungen ergeben sich aus der zunehmenden Bedeutung mehrseitiger Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft. Ein wesentliches Merkmal zweiseitiger Geschäftsmodelle besteht darin, dass die Fähigkeit eines Unternehmens, eine bestimmte Kundengruppe anzulocken, häufig davon abhängt, wie gut es dem Unternehmen gelingt, eine zweite Kunden- oder Nutzergruppe anzuziehen. Ein Unternehmen kann beispielsweise wertvolle Dienstleistungen entwickeln, die Unternehmen oder Privatpersonen kostenfrei oder unter dem Selbstkostenpreis angeboten werden, um einen Nutzerstamm aufzubauen und Daten bei diesen Unternehmen und Privatpersonen zu sammeln. Das Unternehmen kann diese Daten dann nutzen, um Einkünfte zu erwirtschaften, indem Dienstleistungen an eine zweite Kundengruppe verkauft werden, die an den Daten selbst oder an einem Zugang zur ersten Gruppe interessiert ist. Im Kontext der Internetwerbung können bei einer Nutzer- oder Kundengruppe gesammelte Daten beispielsweise genutzt werden, um einer zweiten Kundengruppe die Möglichkeit zu bieten, Werbung auf der Basis dieser Daten zielgruppenorientiert auszurichten. Wenn sich die beiden Kundengruppen auf mehrere Staaten verteilen, ergeben sich Herausforderungen in Bezug auf die oben erwähnte Frage des Anknüpfungspunkts und hinsichtlich der angemessenen Aufteilung der Gewinne zwischen diesen Staaten. Darüber hinaus können Fragen in Bezug auf die sachgerechte Qualifizierung von datenbezogenen Geschäftsvorfällen aufgeworfen werden, insbesondere in Bezug darauf, inwieweit Daten und auf Datenaustausch basierende Geschäftsvorfälle als freie Güter oder Tauschgeschäfte betrachtet werden können, und wie sie für Steuer- und Rechnungslegungszwecke behandelt werden sollten.

Der in der digitalen Wirtschaft zu beobachtende Wandel der Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen und Nutzern/Kunden kann weitere Herausforderungen mit sich bringen. Die derzeit geltenden Steuervorschriften für die Aufteilung der Einkünfte zwischen den verschiedenen Teilen ein und desselben multinationalen Konzerns erfordern eine Analyse der ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken. Dies wirft Fragen in Bezug auf einige Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft auf, bei denen ein Teil der Wertschöpfung aus den Beiträgen von Nutzern oder Kunden in einem bestimmten Staat resultieren kann. Wie oben erwähnt, führt die zunehmende Bedeutung der Nutzer/Kunden folglich zu der Kernfrage, wie zu bestimmen ist, wo die wirtschaftlichen Tätigkeiten und die Wertschöpfung für Steuerzwecke stattfinden.

## 7.5 Qualifizierung von Einkünften aus neuen Geschäftsmodellen

Produkte und Dienstleistungen können Kunden durch digitale Technologien auf neue Art und Weise angeboten werden. Die digitale Wirtschaft hat, wie in den Kapiteln 3 und 4 ausgeführt wurde, neue Monetarisierungsmöglichkeiten geschaffen, was Fragen sowohl in Bezug auf die Begründung der derzeitigen Einnahmekategorien als auch auf die einheitliche Behandlung vergleichbarer Arten von Geschäftsvorfällen aufwirft.

In früheren Arbeiten der Technischen Beratungsgruppe Qualifizierungsfragen in Steuerabkommen (*Treaty Characterisation TAG*), die in Anhang A näher erläutert werden, wurden viele Qualifizierungsfragen in Bezug auf den elektronischen Geschäftsverkehr untersucht. Diese Arbeiten sind zwar weiterhin relevant, neue Geschäftsmodelle werfen jedoch neue Fragen in Bezug auf die Qualifizierung bestimmter Geschäftsvorfälle und Zahlungen nach innerstaatlichem Recht und Steuerabkommen auf<sup>1</sup>. So hat die Technische Beratungsgruppe zwar die Behandlung des Anwendungshosting untersucht, doch hat sich das Cloud Computing seit Abschluss dieser Arbeiten erheblich weiterentwickelt, und der Charakter von Zahlungen im Rahmen des Cloud Computing wird in den bestehenden Kommentaren zum OECD-Musterabkommen auch nicht konkret behandelt. In Bezug auf Steuerabkommen stellt sich häufig die Frage, ob derartige Zahlungen als Lizenzgebühren (insbesondere bei Abkommen, in denen die Definition von Lizenzgebühren Zahlungen für die Vermietung von kaufmännischen, gewerblichen oder wissenschaftlichen Ausrüstungen umfasst), als Gebühren für technische Dienste (in Abkommen, die konkrete diesbezügliche Bestimmungen enthalten) oder als Unternehmensgewinne behandelt werden sollten. Im Einzelnen stellt sich die Frage, wie Geschäftsvorfälle vom Typ Infrastructure-as-a-Service behandelt werden sollten: als Dienstleistungen (für die Zwecke von Steuerabkommen bedeutet dies eine Einstufung der Zahlungen als Unternehmensgewinne), als das Mieten von Platz auf dem Server des Cloud-Service-Anbieters (für die Zwecke von Steuerabkommen, in denen die Definition von Lizenzgebühren Zahlungen für die Vermietung kaufmännischer, gewerblicher oder wissenschaftlicher Ausrüstungen umfasst, bedeutet dies eine Einstufung als Lizenzgebühren) oder als Erbringung technischer Dienste. Die gleichen Fragen stellen sich in Bezug auf Zahlungen für Geschäftsvorfälle vom Typ Software-as-a-Service oder Platform-as-a-Service.

Die Entwicklung und der zunehmende Einsatz von 3D-Druckern können in Zukunft ebenfalls Qualifizierungsfragen aufwerfen. Wenn beispielsweise

die Fertigung im Betrieb durch eine Designlizenzierung für den direkten Ausdruck durch den Käufer ersetzt wird, können Fragen in Bezug darauf aufgeworfen werden, ob und unter welchen Umständen Zahlungen der Käufer als Lizenzgebühren anstatt als Unternehmensgewinne eingestuft oder als Gebühren für technische Dienste behandelt werden können.

Im Rahmen der meisten Steuerabkommen sind Unternehmensgewinne in einem Staat nur dann steuerpflichtig, wenn sie einer dort befindlichen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Im Gegensatz dazu können bestimmte andere Arten von Einkünften, wie beispielsweise Lizenzgebühren, gemäß den Bedingungen der anwendbaren Abkommen im Staat des Zahlungsleistenden einer Quellensteuer unterliegen. Ob ein Geschäftsvorfall der Kategorie Unternehmensgewinne oder einer anderen Art von Einkünften zugeordnet wird, kann folglich Auswirkungen auf seine Behandlung im Rahmen von Steuerabkommen haben. Es ist deshalb erforderlich, die Anwendung der bestehenden Regeln in Bezug auf einige neue Geschäftsmodelle zu klären.

Bei der Erörterung von Fragen hinsichtlich der Qualifizierung von Einkünften aus neuen Geschäftsmodellen kann es außerdem notwendig sein, die den derzeitigen Regeln zu Grunde liegende Logik zu überprüfen, um zu bestimmen, ob diese Regeln in der digitalen Wirtschaft zu angemessenen Ergebnissen führen und ob eine unterschiedliche Behandlung von im Wesentlichen ähnlichen Geschäftsvorfällen steuerpolitisch zu rechtfertigen ist. In dieser Hinsicht hat die Qualifizierung weiterreichende Auswirkungen auf die Verteilung der Besteuerungsrechte. Wenn beispielsweise eine neue Art von Unternehmen dazu in der Lage ist, auf breiter Basis in einem Absatzstaat mit Kunden zu interagieren und Unternehmensgewinne zu erwirtschaften, ohne dort eine physische Präsenz zu unterhalten, die den Kriterien einer Betriebsstätte entsprechen würde, und falls beschlossen würde, dass der Absatzstaat dazu in der Lage sein sollte, die betreffenden Einkünfte zu besteuern, könnte eine Änderung der Betriebsstättenkriterien eine derartige Besteuerung ermöglichen. Darüber hinaus könnte eine Besteuerung an der Quelle gewährleistet werden, indem eine neue Einnahmekategorie geschaffen würde, die der Quellensteuer unterliegt. Die Frage der Qualifizierung hat folglich erhebliche Auswirkungen auf die Frage des Anknüpfungspunkts.

## **7.6 Erhebung der Mehrwertsteuer in der digitalen Wirtschaft**

Der grenzüberschreitende Handel mit Waren, Dienstleistungen und immateriellen Werten (die für Mehrwertsteuerzwecke auch digitale Downloads umfassen) stellt die Mehrwertsteuersysteme vor Heraus-

forderungen, insbesondere wenn Privatverbraucher derartige Produkte von Anbietern im Ausland erwerben. Diese Herausforderungen werden durch die digitale Wirtschaft noch vergrößert, da die technologische Entwicklung die Möglichkeiten der Privatverbraucher, online einzukaufen, und die Möglichkeiten der Unternehmen, weltweit Produkte an Privatverbraucher zu verkaufen, ohne im Staat des Verbrauchers eine physische Präsenz zu unterhalten oder anderweitig vertreten zu sein, beträchtlich erweitert hat. Dies führt häufig dazu, dass dieser Geschäftsverkehr überhaupt keiner Mehrwertsteuer unterliegt, was negative Folgen für die Mehrwertsteuereinnahmen der betroffenen Staaten hat und zu ungleichen Wettbewerbsbedingungen für gebietsansässige und gebietsfremde Anbieter führt. Die wichtigsten mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Mehrwertsteuerprobleme beziehen sich auf (i) die Einfuhr geringwertiger Waren im Rahmen von Online-Verkäufen, die in vielen Staaten von der Mehrwertsteuer befreit sind, und (ii) das starke Wachstum des Handels mit Dienstleistungen und immateriellen Werten, insbesondere der Verkäufe an Privatverbraucher, auf die häufig keine Mehrwertsteuer oder nur ein unangemessen niedriger Mehrwertsteuerbetrag erhoben wird, da die Mehrwertsteuererhebung bei derartigen Lieferungen oder Leistungen schwierig ist.

### **7.6.1 Steuerbefreiungen für die Einfuhr geringwertiger Waren**

Die erste Herausforderung in Bezug auf den Einzug der Mehrwertsteuer ergibt sich aus dem Wachstum des elektronischen Geschäftsverkehrs und insbesondere der Online-Käufe physischer Waren, die Privatverbraucher bei Anbietern in einem anderen Staat tätigen. Staaten, in denen es eine Mehrwertsteuer gibt, erheben diese Steuer auf die eingeführten Waren zum Zeitpunkt der Einfuhr im Rahmen der Zollabfertigung beim Importeur. In vielen Mehrwertsteuergebieten ist die Einfuhr geringwertiger Waren von der Mehrwertsteuer befreit, da die mit der Erhebung der Mehrwertsteuer auf diese Waren verbundenen Verwaltungskosten höher sein dürften als die Mehrwertsteuer, die auf diese Waren gezahlt würde. Die Steuerfreigrenze variiert von Staat zu Staat erheblich, in vielen Staaten, in denen es eine Mehrwertsteuer gibt, ist das Volumen geringwertiger Importe, auf die keine Mehrwertsteuer erhoben wird, jedoch unabhängig von der Höhe dieser Freigrenze deutlich gestiegen.

Herausforderungen ergeben sich, wenn Unternehmen dazu in der Lage sind, ihre Geschäftstätigkeit bewusst so zu strukturieren, dass die Steuerfreigrenzen eines bestimmten Staats in Bezug auf geringwertige Waren ausgenutzt werden, um Waren ohne Berechnung der Mehrwertsteuer an Privatverbraucher zu verkaufen. Ein inländisches Unternehmen, das online

geringwertige Waren an Verbraucher in seinem Ansässigkeitsstaat verkauft, ist beispielsweise verpflichtet, auf seinen Umsatz die Mehrwertsteuer dieses Staates in Rechnung zu stellen und abzuführen. Das Unternehmen könnte seine Geschäftstätigkeit nun so umstrukturieren, dass die geringwertigen Waren stattdessen aus einem anderen Staat an seine Kunden geliefert werden und damit unter die in diesem Mehrwertsteuergebiet geltende Steuerfreigrenze für geringwertige Importe fallen. Desgleichen könnte ein neu gegründetes Unternehmen seine Geschäftstätigkeit bewusst so organisieren, dass eine Steuerfreigrenze für geringwertige Waren ausgenutzt wird, und sich dazu im Ausland und nicht in dem Staat, in dem sich seine Kunden befinden, niederlassen.

Die Steuerbefreiung für geringwertige Importe führt zu rückläufigen Mehrwertsteuereinnahmen und kann inländische Einzelhändler, die auf Verkäufe an inländische Verbraucher Mehrwertsteuer berechnen müssen, unfairer Wettbewerbsdruck aussetzen. Anlass zu Besorgnis besteht folglich nicht nur wegen dieser unmittelbaren Einnahmeeinbußen und des potenziellen Wettbewerbsdrucks auf inländische Anbieter, sondern auch wegen des für inländische Anbieter entstehenden Anreizes, sich im Ausland niederzulassen bzw. dorthin überzusiedeln, um ihre geringwertigen Waren mehrwertsteuerfrei zu verkaufen. Es ist auch zu beachten, dass derartige Standortverlagerungen von inländischen Unternehmen zusätzlich negative Auswirkungen auf die Inlandsbeschäftigung und die direkten Steuereinnahmen haben.

Die Steuerbefreiungen für geringwertige Einfuhren werden deshalb im Kontext der Expansion der digitalen Wirtschaft zunehmend kontrovers diskutiert. Die Schwierigkeit liegt in der richtigen Balance zwischen der Notwendigkeit, ausreichende Einnahmen zu sichern und Wettbewerbsverzerrungen zu verhindern, die tendenziell für eine niedrigere Steuerfreigrenze spricht, und der Notwendigkeit sicherzustellen, dass die mit dem Steuereinzug verbundenen Kosten im richtigen Verhältnis zu den relativ niedrigen Mehrwertsteuereinnahmen stehen, die für eine höhere Freigrenze spricht. Zu der Zeit, als die meisten gegenwärtig bestehenden Steuerbefreiungen für geringwertige Importe eingeführt wurden, gab es noch keinen Interneteinkauf, und das Volumen der von Steuerbefreiungen betroffenen Einfuhren war relativ gering. In den letzten Jahren ist das Volumen der mehrwertsteuerfreien Einfuhren geringwertiger physischer Waren in vielen Staaten, die eine Mehrwertsteuer erheben, stark und schnell gewachsen, was zu rückläufigen Mehrwertsteuereinnahmen führt und die inländischen Einzelhändler, die auf Verkäufe an inländische Verbraucher Mehrwertsteuer berechnen müssen, einem unfairen Wettbewerbsdruck aussetzen kann.



### **7.6.2 Ortsungebundene digitale Lieferungen oder Leistungen an Privatverbraucher**

Die zweite Herausforderung in Bezug auf den Mehrwertsteuereinzug ergibt sich aus dem starken Wachstum bei ortsungebundenen grenzüberschreitenden Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von Unternehmen an Privatverbraucher (B2C). Die digitale Wirtschaft ermöglicht es Unternehmen in zunehmendem Maße, derartige Produkte von einem entfernten Standort aus weltweit an Verbraucher zu liefern, ohne im Staat des Verbrauchers eine direkte oder indirekte physische Präsenz zu unterhalten. Derartige ortsungebundene Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte stellen die Mehrwertsteuersysteme vor Herausforderungen, da sie häufig dazu führen, dass keine oder nur ein unangemessen niedriger Mehrwertsteuerbetrag erhoben wird, und da sie die inländischen Anbieter unter Wettbewerbsdruck setzen können.

Betrachten wir das Beispiel eines Online-Dienstes, der das Herunterladen in Echtzeit (Streaming) von digitalen Inhalten wie Filmen und Fernsehsendungen anbietet. Die Lieferungen erfolgen hauptsächlich an Verbraucher, die über ihre Computer, mobilen Geräte und internetfähigen Fernsehgeräte auf die digitalen Inhalte zugreifen können. Wenn der Anbieter im gleichen Staat ansässig ist wie seine Kunden, wäre er verpflichtet, auf seine Lieferungen die Mehrwertsteuer dieses Staates in Rechnung zu stellen und abzuführen. Ist der Anbieter jedoch nicht im Staat des Verbrauchers ansässig, können sich Probleme ergeben.

Wie in Kapitel 2 dargelegt, werden von den Staaten im Großen und Ganzen zwei Ansätze zur Erhebung der Mehrwertsteuer auf derartige grenzüberschreitende Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte verwendet: Beim ersten Ansatz werden die Besteuerungsrechte dem Ansässigkeitsstaat des Anbieters zugewiesen, beim zweiten Ansatz dem Ansässigkeitsstaat des Kunden. Wird der erste Ansatz auf die im Beispiel beschriebene Lieferung von digitalen Inhalten angewendet, unterliegt diese Lieferung im Staat des Anbieters der Mehrwertsteuer zu dem in diesem Staat geltenden Satz. Wenn der Staat des Anbieters digitaler Inhalte aus dem Beispiel keine Mehrwertsteuer erhebt oder wenn der Steuersatz dort niedriger ist als im Staat des Verbrauchers, wird auf die Lieferung keine Mehrwertsteuer oder ein unangemessen niedriger Mehrwertsteuerbetrag erhoben und fließen dem Staat, in dem der Endverbrauch stattfindet, keine Mehrwertsteuereinnahmen zu.

Der Ansatz, bei dem die Besteuerungsrechte dem Ansässigkeitsstaat des Kunden zugewiesen werden, würde grundsätzlich dazu führen, dass

die Besteuerung im Verbrauchsstaat erfolgt. Bei diesem Ansatz ist es für die Staaten der Verbraucher jedoch schwierig, die effektive Erhebung der Mehrwertsteuer auf die von diesen Verbrauchern im Ausland erworbenen Dienstleistungen und immateriellen Werte zu sichern. Eine Option besteht darin, den Privatverbraucher zu verpflichten, die Mehrwertsteuer in seinem Staat zu dem dort geltenden Steuersatz abzuführen bzw. „selbst zu veranlagern“. Eine derartige Selbstveranlagung durch den Verbraucher hat sich jedoch größtenteils als ineffektiv erwiesen, und es ist deshalb sehr wahrscheinlich, dass der Verbraucher in diesem Szenario keine Mehrwertsteuer zahlen würde. Die „E-Commerce Guidelines“ der OECD (OECD, 2003) empfehlen deshalb einen Mechanismus, bei dem der gebietsfremde Anbieter verpflichtet ist, sich in dem Staat, in dem der Verbraucher ansässig ist, für die Zwecke der Erhebung der Mehrwertsteuer registrieren zu lassen und diese nach den Regeln dieses Staates einzuziehen und abzuführen. Dies führt dazu, dass der korrekte Mehrwertsteuerbetrag im Verbrauchsstaat gezahlt wird. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der gebietsfremde Anbieter der Verpflichtung zur Registrierung sowie zur Einziehung und Abführung der Mehrwertsteuer nachkommt. Anders ausgedrückt: Wenn dem Ansässigkeitsstaat des Verbrauchers die Besteuerungsrechte zugeteilt werden, ohne dass in diesem Staat ein geeigneter Mechanismus für die Steuererhebung eingerichtet wird, wird keine Mehrwertsteuer bezahlt<sup>2</sup>.

Das Beispiel verdeutlicht, wie inländische Anbieter konkurrierender Dienstleistungen durch gebietsfremde Anbieter unter Wettbewerbsdruck gesetzt werden können. Die inländischen Anbieter sind verpflichtet, die Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte an ihre inländischen Privatkunden in Rechnung zu stellen und abzuführen, während gebietsfremde Anbieter je nach Szenario ihre Geschäftstätigkeit so strukturieren könnten, dass sie keine Mehrwertsteuer oder einen unangemessen niedrigen Mehrwertsteuerbetrag in Rechnung stellen und abführen. Das Beispiel verdeutlicht darüber hinaus, wie ein Anreiz für inländische Anbieter entstehen könnte, ihre Geschäftstätigkeit so umzustrukturieren, dass Dienstleistungen und Lieferungen immaterieller Werte von einem Standort im Ausland aus erfolgen, was es ihnen ermöglichen könnte, darauf keine oder eine unangemessen niedrige Mehrwertsteuer zu berechnen. Entstehen könnte ein solcher Anreiz als Reaktion auf die Konkurrenz durch gebietsfremde Anbieter, die keine oder eine unangemessen niedrige Mehrwertsteuer in Rechnung stellen, oder im Rahmen einer Strategie zur Erzielung eines potenziellen Wettbewerbsvorteils gegenüber inländischen Anbietern, die Mehrwertsteuer berechnen.

Derartige Standortverlagerungen durch inländische Unternehmen dürften negative Auswirkungen auf die Inlandsbeschäftigung und die direkten Steuereinnahmen haben.

Vor diesem Hintergrund suchen die Staaten zunehmend nach Wegen, die effektive Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen und immaterielle Werte, die gebietsansässige Verbraucher von Anbietern im Ausland erwerben, gemäß dem Bestimmungslandprinzip sicherzustellen, wobei sie in erster Linie auf eine Verpflichtung für gebietsfremde Anbieter zur Registrierung sowie zur Erhebung und Abführung der Steuer vertrauen. Die Erfüllung dieser Verpflichtung basiert im Wesentlichen auf Freiwilligkeit, da die Staaten der Verbraucher nur über begrenzte Mittel verfügen, die Einhaltung durch gebietsfremde, dort nicht niedergelassene Anbieter durchzusetzen. Die Erfahrung aus Ländern, die so vorgegangen sind, legt den Schluss nahe, dass viele Anbieter die Vorschriften erfüllen, indem sie sich im betreffenden Mehrwertsteuergebiet registrieren lassen und die Mehrwertsteuer auf ihre ortsungebunden erbrachten Dienstleistungen in Rechnung stellen und abführen oder indem sie im betreffenden Staat eine physische Präsenz einrichten und effektiv ein „inländischer“ Anbieter werden. Es wurde darauf hingewiesen, dass gerade namhafte Anbieter, die einen erheblichen Teil des Marktes repräsentieren, als Unternehmen wahrgenommen werden wollen, die ihren Steuerpflichtigkeiten nachkommen, vor allem aus Reputationsgründen.

Es ist jedoch schwer zu beurteilen, inwieweit diese Vorschriften eingehalten werden, da häufig kaum Daten über das Volumen der steuerpflichtigen digitalen Dienstleistungen an Verbraucher zur Verfügung stehen. Einige haben darauf hingewiesen, dass es derzeit unmöglich ist, die Lieferungen oder Leistungen von gebietsfremden Anbietern an Privatverbraucher nachzuverfolgen, bei denen die Mehrwertsteuer im Rahmen eines Mechanismus für die Mehrwertsteuererhebung durch den Verkäufer im Staat des Verbrauchers gezahlt werden sollte. Daher wird vermutet, dass viele gebietsfremde Anbieter ihrer Verpflichtung, sich im Staat des Verbrauchers registrieren zu lassen und dort die Mehrwertsteuer abzuführen, wahrscheinlich nicht nachkommen, wobei die Steuerbehörden keine realen Prüfungs- und Sanktionsmöglichkeiten haben (Lamensch, 2012). Dies führt in diesen Staaten zu Mehrwertsteuereinbußen und kann die inländischen Anbieter einem unfairen Wettbewerbsdruck aussetzen.

Es gilt auch darauf hinzuweisen, dass einige Mehrwertsteuersysteme, die dem Staat, in dem der Verbraucher seinen Wohnsitz oder tatsächlichen Aufenthaltsort hat, die Besteuerungsrechte zuweisen, über keinen

Mechanismus für die Erhebung der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen verfügen, die Privatverbraucher von gebietsfremden Anbietern beziehen. Dies erklärt sich insbesondere aus der Überlegung, dass ein solcher Erhebungsmechanismus für die Steuerverwaltungen mit einem zu großen Verwaltungsaufwand verbunden wäre. Infolgedessen wird auf digitale Leistungen, die von Privatverbrauchern in diese Staaten importiert werden, keine Mehrwertsteuer entrichtet. Das starke Wachstum der digitalen Wirtschaft und insbesondere die Zunahme des B2C-Handels mit digitalen Produkten könnte die Tragfähigkeit dieser Vorgehensweise zunehmend in Frage stellen.

### Kasten 7.1 **Administrative Herausforderungen in der digitalen Wirtschaft**

Der grenzenlose Charakter der digitalen Wirtschaft wirft spezifische administrative Fragen in Bezug auf die Identifizierung der Unternehmen, die Bestimmung des Tätigkeitsumfangs, die Informationserhebung und -überprüfung sowie die Identifizierung der Kunden auf. Es ist dringend erforderlich, zu prüfen, wie Investitionen in Kompetenzen, Technologien und Datenverwaltung den Steuerverwaltungen helfen können, mit dem technologiebedingten Wandel des Geschäftsverkehrs Schritt zu halten. Das Forum Steuerverwaltung hat die operative Arbeit in Bezug auf diese administrativen Fragen aufgenommen.

- **Identifizierung:** Die durch globale Unternehmensstrukturen allgemein verursachten Identifizierungsprobleme treten in der digitalen Wirtschaft in verschärfter Form auf. Es ist z.B. möglich, dass der Absatzstaat keine Registrierung oder sonstige Identifizierung vorschreibt, wenn ausländische Unternehmen Fernverkäufe an Kunden in diesem Staat tätigen, oder dass er Schwierigkeiten bei der Umsetzung der Meldevorschriften hat, da es für die Steuerverwaltungen oft schwierig ist, sich einen Überblick über die Aktivitäten zu verschaffen, Fernabsatzhändler zu identifizieren und die Einhaltung der innerstaatlichen Regeln zu gewährleisten. Probleme bei der Identifizierung von Fernabsatzhändlern können letztlich auch den Steuereinzug erschweren.
- **Bestimmung des Tätigkeitsumfangs:** Selbst wenn die Identität und die Rolle der Beteiligten bestimmt werden können, kann es sich als unmöglich herausstellen, den Umfang der Verkäufe oder anderer Aktivitäten ohne Informationen von Seiten des im Ausland ansässigen Verkäufers festzustellen, da es sein kann, dass im Absatzstaat keine Verkaufs- oder sonstigen Rechnungslegungsunterlagen geführt werden und die dortige Steuerbehörde auch anderweitig keinen Zugang zu solchen Informationen hat. Es kann möglich sein, diese Informationen von Dritten wie beispielsweise Kunden oder Zahlungsintermediären

*(Fortsetzung nächste Seite)*

(Fortsetzung)

zu erhalten, dies hängt allerdings von den Rechtsvorschriften in Bezug auf den Datenschutz und die Finanzregulierung ab.

- **Informationserhebung und -überprüfung:** Es ist möglich, dass die Steuerverwaltung des Absatzstaates zur Überprüfung inländischer Tätigkeiten Informationen bei Dritten einholen muss, die im betreffenden Staat keiner Geschäftstätigkeit nachgehen und dort keiner Regulierung unterliegen. Der Informationsaustausch kann zwar ein sehr nützliches Instrument sein, wenn eine geeignete Rechtsgrundlage besteht, er setzt jedoch voraus, dass der steuerliche Sitz der ausländischen Geschäftseinheit bekannt ist und dass die Steuerbehörde des betreffenden Staats über Informationen verfügt bzw. Zugang dazu hat. Es kann deshalb für die Steuerbehörde des Absatzstaates schwierig sein, von der ausländischen Geschäftseinheit bereitgestellte Informationen unabhängig zu überprüfen.
- **Identifizierung von Kunden:** Ein Unternehmen hat grundsätzlich mehrere Möglichkeiten, den Ansässigkeitsstaat seines Kunden und/oder den Staat, in dem der Verbrauch stattfindet, zu identifizieren. Zu den Informationsquellen gehören Speditionen, Zollunterlagen, IP-Adressen und Rechnungsanschriften von Karteninhabern. Dies kann für die Unternehmen jedoch sehr aufwendig sein und funktioniert nicht, wenn es den Kunden gelingt, ihren Standort zu verschleiern.

### Anmerkungen

1. Außerdem wurden die Schlussfolgerungen des Berichts der Technischen Beratungsgruppe nicht von allen Ländern, die am BEPS-Projekt teilnehmen, angenommen.
2. Das Beispiel bezieht sich zwar auf das Streaming von Filmen und Fernsehprogrammen, die gleichen Fragen stellen sich jedoch bei den meisten, wenn nicht sogar bei allen ortsungebundenen Leistungen für Privatverbraucher, wie z.B. Cloud Computing, Online-Spiele und Software-Downloads.

### Literaturverzeichnis

- Corrado, C. et al. (2012), "Intangible capital and growth in advanced economies: measurement and comparative results", *IZA Discussion Paper*, No. 6733.
- Lamensch, M. (2012), "Are 'reverse charging' and the 'one shop scheme' efficient ways to collect VAT on digital supplies?" in *World Journal of VAT Law*, Vol. 1, Issue 1.
- OECD (2013), *OECD Communications Outlook 2013*, OECD Publishing, Paris, [http://dx.doi.org/10.1787/comms\\_outlook-2013-en](http://dx.doi.org/10.1787/comms_outlook-2013-en).
- OECD (2003), *Electronic Commerce-Commentary on Place of Consumption for Business to Business Supplies (Business Presence)*, OECD, Paris.



**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), "Grundsätzlichere Besteuerungsprobleme im Zusammenhang mit der digitalen Wirtschaft", in *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264237100-10-de>

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

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

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