

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 132**

**Digitalisierung und  
Internationales Steuerrecht**

**Ertrags- und Umsatzbesteuerung  
grenzüberschreitender, internetbasierter Dienstleistungen**

**Von**

**Anja Raden**



**Duncker & Humblot · Berlin**

ANJA RADEN

# Digitalisierung und Internationales Steuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 132

# Digitalisierung und Internationales Steuerrecht

Ertrags- und Umsatzbesteuerung  
grenzüberschreitender, internetbasierter Dienstleistungen

Von

Anja Raden



Duncker & Humblot · Berlin

Die Rechtswissenschaftliche Fakultät  
der Universität Potsdam hat diese Arbeit  
im Jahr 2017 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in  
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten  
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten  
© 2018 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: 3w+p GmbH, Ochsenfurt-Hohestadt  
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-15447-0 (Print)  
ISBN 978-3-428-55447-8 (E-Book)  
ISBN 978-3-428-85447-9 (Print & E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

*Für meine Digital Natives:  
August, Quirin und Josepha*



## Vorwort

Auslöser für diese Arbeit war nicht nur meine Begeisterung für Digitalisierung, die erst lange nach Beginn meines Promotionsvorhabens zum weitverbreiteten Modewort wurde, sondern auch mein Interesse an Dienstleistungen und ihrer juristischen Abgrenzung zu Waren. Im Vordergrund stand dabei die Frage, welche steuerlichen Konsequenzen sich aus der Nichtgegenständlichkeit von Dienstleistungen ergeben. Einer der Dreh- und Angelpunkte des internationalen Steuerrechts, das historisch stark verwurzelte Betriebsstättenkonzept wurde in seinem Ausgangspunkt nur für Waren konzipiert. Das Überstülpen des Betriebsstättenkonzepts auf Dienstleistungen hat sich als schwierig erwiesen. Im Bereich digitaler Dienstleistungen, also Leistungen, die fast ausschließlich automatisiert, d.h. ohne menschliche Beteiligung erbracht werden, stößt es endgültig an seine Grenzen und ist damit ein ungeeigneter Anknüpfungspunkt für deren Besteuerung. Hierfür Alternativen aufzuzeigen war Ziel und Anspruch meiner Dissertation.

Die Disputation dieser Arbeit fand im Dezember 2017 statt. Literatur und Rechtsentwicklungen konnten überwiegend bis März 2018 eingearbeitet werden.

Mein erster, großer Dank geht an meinen Betreuer, Herrn Prof. Dr. Musil, für seine anregenden Doktoranden-Seminare, die rundum gute Betreuung und seine fachlichen Ratschläge sowie für die zügige Erstellung des Erstgutachtens. Mein Dank gilt weiterhin Herrn Prof. Dr. Lammers für die Übernahme des Zweitgutachtens und für das in diesem Gutachten zum Ausdruck kommende Interesse an der Thematik meiner Arbeit.

Ein besonderer Dank geht an meine Eltern, die mir die verschiedenen Stationen meiner Ausbildung ermöglicht haben. Bei Herrn Dr. Daniel Fehling bedanke ich mich herzlich für die Durchsicht der Arbeit und für seine wertvollen Kommentare.

Diese Arbeit ist in meinen Elternzeiten entstanden. Danken möchte ich daher vor allem jenen beiden Menschen, die mich in diesem Langzeitprojekt bedingungslos unterstützt und die Fertigstellung der Arbeit nie in Frage gestellt haben: meiner Mutter, Elisabeth Raden, und meinem Mann, Florian Möslein. Sein Rückhalt und sein zeitlicher Einsatz bei der Kinderbetreuung – beispielsweise an den vielen Samstagen, die er alleine mit unseren Kindern in Museen verbracht hat, während ich am Schreibtisch saß – waren die Grundvoraussetzung für das Gelingen der Arbeit. Dafür danke ich ihm von Herzen.

München, im Sommer 2018

*Anja Raden*





# Inhaltsübersicht

<b>Einleitung</b> .....	25
<i>1. Kapitel</i>	
<b>Grundlagen</b>	29
I. Der Dienstleistungsbegriff .....	29
1. Europa- und privatrechtlicher Definitionsansatz des Begriffs „Dienstleistung“ .	29
2. Steuerrechtliche Definitionsansätze des Begriffs „Dienstleistung“ .....	33
II. Internetbasierte Dienstleistungen .....	35
1. Digitale Dienstleister .....	36
2. Inhalteanbieter .....	40
3. Mischanbieter .....	40
III. Besteuerungsgrundlagen .....	41
1. Direktgeschäfte .....	41
2. Betriebsstätten/Feste Niederlassungen .....	41
3. Tochtergesellschaften .....	43
4. Anknüpfungsmerkmale zur Aufteilung der Steuerhoheit .....	44
IV. Zusammenfassung .....	45
1. Dienstleistungsbegriff .....	45
2. Internetbasierte Dienstleistungen .....	47
3. Besteuerungsgrundlagen .....	47

## *2. Kapitel*

<b>Indirekte Besteuerung – Umsatzsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender, internetbasierter Dienstleistungen</b>	49
I. Regelungsebenen . . . . .	49
1. Europäische Ebene . . . . .	49
2. Internationale Ebene – Ansätze der OECD . . . . .	51
3. Nationale Vorschriften und Fokus der Arbeit . . . . .	51
II. Umsatzsteuerbarkeit internetbasierter Dienstleistungen . . . . .	52
1. Internetbasierte Lieferungen . . . . .	52
2. Internetbasierte sonstige Leistungen . . . . .	53
3. Unternehmen, Unternehmer und Entgelt . . . . .	54
4. Inland bzw. Leistungsort . . . . .	60
5. Steuersatz, § 12 UStG . . . . .	87
6. Bemessungsgrundlage, § 10 UStG . . . . .	103
7. Steuerentstehung, § 13 UStG . . . . .	104
8. Steuerschuldnerschaft und Vorsteuerabzug im grenzüberschreitenden Fall, §§ 15, 13a, 13b UStG . . . . .	105
III. Fazit und Ausblick zur Umsatzsteuerbarkeit digitaler Dienstleistungen . . . . .	106

## *3. Kapitel*

<b>Direkte Besteuerung – Ertragsteuerrechtliche Behandlung grenzüberschreitender, internetbasierter Dienstleistungen</b>	108
I. Regelungsebenen . . . . .	108
1. Europäische Ebene . . . . .	108
2. Internationale Ebene, insbesondere OECD Musterabkommen . . . . .	110
3. Nationale Vorschriften und Fokus der Arbeit . . . . .	111

II. Inboundgeschäfte: Inlandsgewinne von in Deutschland beschränkt Steuerpflichtigen	111
1. Gewerbeeinkünfte aus Betriebsstätten oder über Ständige Vertreter	112
2. Gewerbeeinkünfte durch die Verwertung von Darbietungen	147
3. Gewerbeeinkünfte durch die Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten	149
4. Einkünfte aus selbständiger Arbeit	160
5. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	162
6. Sonstige Einkünfte	163
7. Steuerverfahren: Abzug und Veranlagung	165
8. Zusammenfassung und Fazit zur beschränkten Steuerpflicht im Inboundfall	166
III. Outboundgeschäfte: Auslandsgewinne von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen	167
1. Direktgeschäft	168
2. Auslandsbetriebsstätten	169
3. Ausländische Tochtergesellschaften	169
4. Ergebnis Outboundgeschäfte	171
IV. Beschränkungen der nationalen Besteuerungsrechte durch Doppelbesteuerungsabkommen	171
1. Einkunftsarten	171
2. Dienstleistungsspezifische Zuteilungsnormen	177
3. Gewinnaufteilung nach Abkommensrecht und nationalem Recht	180
4. Fazit Doppelbesteuerungsabkommen	193

*4. Kapitel*

<b>Lösungsansätze zur Besteuerung grenzüberschreitender, internetbasierter Dienstleistungen</b>	195
I. Betriebsstättengebundene Optionen	198
1. Modifizierung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014	198
2. Digitale Betriebsstätten	199
3. Das Konzept der digitalen „erheblichen Präsenz“	202
4. Fazit betriebsstättengebundene Optionen	203
II. Betriebsstättenlose Optionen	203
1. Bit-Steuer	203
2. Quellensteuer auf digitale Transaktionen	204
3. EU-Digitalsteuer	205
4. Fazit betriebsstättenlose Optionen	205
III. Destination-based Cash-Flow-Corporate-Tax	205
1. Grundgedanke einer Bestimmungslandsteuer	205
2. Fazit zur Bestimmungslandsteuer und ihrer Anwendbarkeit auf internetbasierte Dienstleistungen	208
IV. Formelhafte Gewinnzuteilung	209
1. Grundlagen der formelhaften Gewinnzuteilung	209
2. Aktueller Stand in Europa	210
3. Die Richtlinienentwürfe der Europäischen Kommission vom Oktober 2016	212
4. Die Richtlinienvorschläge der Kommission und ihre Relevanz für internetbasierte Dienstleistungen	215
5. Fazit zur formelhaften Gewinnzuteilung und ihrer Anwendbarkeit auf internetbasierte Dienstleistungen	218

**Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse** ..... 221

    I. Grundlagen ..... 221

    II. Indirekte Besteuerung – Umsatzsteuerliche Behandlung ..... 221

    III. Direkte Besteuerung – Ertragsteuerrechtliche Behandlung ..... 222

    IV. Lösungsansätze zur Besteuerung grenzüberschreitender, internetbasierter  
        Dienstleistungen ..... 225

**Literaturverzeichnis** ..... 226

**Sachverzeichnis** ..... 237



# Inhaltsverzeichnis

<b>Einleitung</b> .....	25
-------------------------	----

## *1. Kapitel*

<b>Grundlagen</b>	29
-------------------	----

I. Der Dienstleistungsbegriff .....	29
-------------------------------------	----

1. Europa- und privatrechtlicher Definitionsansatz des Begriffs „Dienstleistung“ ...	29
--	----

a) Europarecht .....	29
----------------------	----

aa) Dienstleistungsfreiheit .....	30
-----------------------------------	----

(1) Leistung .....	30
--------------------	----

(2) Entgeltlichkeit .....	31
---------------------------	----

(3) Abgrenzung zu den anderen Grundfreiheiten .....	31
---	----

(4) Zielsetzung der Dienstleistungsfreiheit .....	32
---	----

bb) Gemeinsames Europäisches Kaufrecht .....	32
--	----

b) Privatrecht – Nationales Vertragsrecht .....	32
---	----

c) Ergebnis europa- und privatrechtlicher Dienstleistungsansatz .....	33
---	----

2. Steuerrechtliche Definitionsansätze des Begriffs „Dienstleistung“ .....	33
--	----

a) Europäische Ebene .....	34
----------------------------	----

b) UN- und OECD-Musterabkommen .....	34
--------------------------------------	----

c) Nationale Ebene .....	34
--------------------------	----

aa) EStG .....	34
----------------	----

bb) GewStG, AStG und BMF-Schreiben .....	35
--	----

II. Internetbasierte Dienstleistungen .....	35
---	----

1. Digitale Dienstleister .....	36
---------------------------------	----

a) Internetserviceprovider .....	36
----------------------------------	----

b) Host- und Application-Service-Provider .....	37
---	----

c) Cloudanbieter .....	37
------------------------	----

d) Plattformbetreiber .....	38
-----------------------------	----

e) App-Store .....	39
--------------------	----

f) App-Entwickler .....	40
-------------------------	----

2. Inhalteanbieter .....	40
--------------------------	----

3. Mischanbieter .....	40
------------------------	----



III. Besteuerungsgrundlagen	41
1. Direktgeschäfte	41
2. Betriebsstätten/Feste Niederlassungen	41
3. Tochtergesellschaften	43
4. Anknüpfungsmerkmale zur Aufteilung der Steuerhoheit	44
a) Besteuerung dem Grunde nach	44
b) Besteuerung dem Umfang nach	45
IV. Zusammenfassung	45
1. Dienstleistungsbegriff	45
2. Internetbasierte Dienstleistungen	47
3. Besteuerungsgrundlagen	47

## *2. Kapitel*

### **Indirekte Besteuerung – Umsatzsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender, internetbasierter Dienstleistungen**

49

I. Regelungsebenen	49
1. Europäische Ebene	49
2. Internationale Ebene – Ansätze der OECD	51
3. Nationale Vorschriften und Fokus der Arbeit	51
II. Umsatzsteuerbarkeit internetbasierter Dienstleistungen	52
1. Internetbasierte Lieferungen	52
2. Internetbasierte sonstige Leistungen	53
3. Unternehmen, Unternehmer und Entgelt	54
a) Zugangsanbieter und Netzbetreiber	55
b) Host- und Application-Service Provider	55
c) Cloudanbieter	55
d) Plattformbetreiber	55
e) App-Stores und App-Entwickler	56
aa) App-Stores	56
bb) App-Entwickler	56
(1) Entgeltliche Apps	58
(2) Unentgeltliche Apps	58
(3) Werbefinanzierte Apps	59
(4) Apps zur Finanzierung von Spenden	59
f) Inhalteanbieter	60
4. Inland bzw. Leistungsort	60
a) Normensystematik	61

- b) B2B-Umsätze ..... 63
  - aa) Gemeinschaftsgebiet ..... 63
  - bb) Drittland ..... 63
  - cc) Nachweis der Unternehmereigenschaft ..... 64
- c) B2C-Umsätze ..... 64
  - aa) Rechtslage für B2C-Geschäfte bis zum 1. 1. 2015 ..... 64
    - (1) Gemeinschaftsgebiet ..... 64
    - (2) Drittstaatsgebiet ..... 65
  - bb) Rechtslage seit dem 1. 1. 2015 für B2C ..... 65
  - cc) Qualifikation der internetbasierten Leistungen der verschiedenen Online-Akteure ..... 66
    - (1) Zugangsanbieter und Netzbetreiber ..... 66
    - (2) Host- und Application-Service-Provider ..... 66
    - (3) Cloudanbieter ..... 67
    - (4) Plattformbetreiber ..... 67
    - (5) App-Stores und App-Entwickler ..... 67
    - (6) Inhalteanbieter ..... 68
    - (7) Zwischenfazit Qualifikation der Dienstleistungen ..... 68
- d) Zwischenergebnis ..... 68
- e) Praxisprobleme und ihre derzeitigen Lösungsansätze ..... 69
  - aa) Juristischer Lösungsansatz gemäß DVO (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom Oktober 2013 ..... 70
    - (1) Normensystematische Einordnung der DVO ..... 70
    - (2) Materielle Kernaussagen der DVO ..... 71
      - (a) Vermutungen bezüglich des Ortes des Dienstleistungsempfängers ..... 71
      - (b) Widerlegung von Vermutungen ..... 73
      - (c) Vermutungsunabhängige Regelungen ..... 74
      - (d) Zusammenfassung ..... 75
  - bb) Technischer Lösungsansatz ..... 75
    - (1) Internet-Protokoll-Adressen (IP-Adresse) ..... 76
      - (a) Technische Grundlagen ..... 76
      - (b) Vorratsdatenspeicherung ..... 78
    - (2) Verfahren der Geolokalisierung ..... 79
    - (3) Ländercode der SIM-Karte ..... 80
    - (4) Zusammenfassung technische Lösungsansätze ..... 81
  - cc) Praktische Umsetzung des Bestimmungslandprinzips: Die „kleine einzige Anlaufstelle“, § 18 h UStG ..... 81
    - (1) Persönlicher Anwendungsbereich ..... 82
    - (2) Sachlicher Anwendungsbereich ..... 83
    - (3) Fazit zur „kleinen einzigen Anlaufstelle“ ..... 84

f) Fazit und Bewertung des Besteuerungsorts in der Umsatzsteuer	84
aa) Folgen der Leistungsortänderung	84
bb) Status quo OECD	85
cc) Weiteres Vorgehen der Europäischen Kommission	86
5. Steuersatz, § 12 UStG	87
a) App-Entwickler und App-Stores	88
aa) App-Entwickler	88
bb) App-Stores	89
cc) Anwendungsvereinbarungen	90
b) Inhaltenanbieter	90
aa) Vertragsbeziehung Autor – Verlag	91
bb) Vertragsbeziehung Verlag – Onlinevertrieb	92
cc) Vertragsbeziehung Onlinevertrieb – Endnutzer	92
(1) Anwendungsvereinbarungen Onlinevertrieb	93
(2) Virtuelle Bibliotheken	94
(3) E-Pictures	95
(4) Gesamtverkaufspreis Print- und E-Paper-Abonnements	96
(5) Informationsmedien auf Datenträgern und zum Download	96
(a) Datenträger	97
(b) Download	99
(aa) EuGH-Urteil C-502/13 vom 5. März 2015 <i>Kommission/Frankreich</i> und <i>Kommission/Luxemburg</i>	99
(bb) Meinungsstreit: Ermäßigter Steuersatz für alle Bücher, unabhängig von der Verkörperungsform?	100
(cc) Wertung	101
c) Fazit Steuersatz	102
6. Bemessungsgrundlage, § 10 UStG	103
a) Entgelt	103
b) Rechnungen	104
7. Steuerentstehung, § 13 UStG	104
8. Steuerschuldnerschaft und Vorsteuerabzug im grenzüberschreitenden Fall, §§ 15, 13a, 13b UStG	105
III. Fazit und Ausblick zur Umsatzsteuerbarkeit digitaler Dienstleistungen	106

3. Kapitel

**Direkte Besteuerung – Ertragsteuerrechtliche Behandlung grenzüberschreitender, internetbasierter Dienstleistungen** 108

- I. Regelungsebenen ..... 108
  - 1. Europäische Ebene ..... 108
  - 2. Internationale Ebene, insbesondere OECD Musterabkommen ..... 110
  - 3. Nationale Vorschriften und Fokus der Arbeit ..... 111
  
- II. Inboundgeschäfte: Inlandsgewinne von in Deutschland beschränkt Steuerpflichtigen 111
  - 1. Gewerbeeinkünfte aus Betriebsstätten oder über Ständige Vertreter ..... 112
    - a) Onlineakteure als Gewerbetreibende ..... 112
    - b) Traditionelle Betriebsstätten ..... 113
      - aa) Historie der traditionellen Betriebsstätte ..... 113
        - (1) Die nationalen Anfänge des Betriebsstättenkonzepts von ca. 1845 bis 1909 ..... 114
        - (2) Die internationalen Anfänge des Betriebsstättenkonzepts von ca. 1899 bis zum Ende des 2. Weltkriegs ..... 115
        - (3) Das Betriebsstättenkonzept von OECD und UN ..... 117
        - (4) Zusammenfassung ..... 118
      - bb) Nationale und abkommensrechtliche Voraussetzungen der traditionellen Betriebsstättenbegründung ..... 118
        - (1) Feste Geschäftseinrichtung ..... 120
        - (2) Unternehmenstätigkeit ..... 120
        - (3) Verfügungsmacht ..... 120
        - (4) Bezug zur Unternehmenstätigkeit ..... 121
      - cc) Verbreitung traditioneller Betriebsstätten bei internetbasierten Dienstleistungen ..... 122
        - (1) Internetdienstleister ..... 122
        - (2) Cloudanbieter ..... 124
          - (a) Technischer Hintergrund Cloud Computing ..... 124
          - (b) Anwendbarkeit der Betriebsstättendefinition auf Clouds ..... 126
            - (aa) Feste Geschäftseinrichtung ..... 126
            - (bb) Ausübung der Unternehmenstätigkeit ..... 127
            - (cc) Vorbereitende- bzw. Hilfstätigkeiten ..... 128
            - (dd) Verfügungsbefugnis ..... 128
        - (3) Host- und Application-Service-Provider ..... 129
          - (a) Hostprovider ..... 129
          - (b) Application-Service-Provider ..... 130
        - (4) Plattformbetreiber ..... 131
        - (5) App-Stores ..... 132

(6) App-Entwickler .....	132
(7) Inhalteanbieter .....	132
dd) Fazit traditionelle Betriebsstätten .....	133
c) Dienstleistungsbetriebsstätten .....	133
aa) Unechte Dienstleistungsbetriebsstätten .....	134
bb) Echte Dienstleistungsbetriebsstätten nach Anm. 42.23 OECD-MK .....	136
cc) Dienstleistungsbetriebsstätten nach Art. 5 Abs. 3 UN-MA .....	138
dd) Fazit Dienstleistungsbetriebsstätte in der digitalen Wirtschaft .....	139
d) Bau- und Vertreterbetriebsstätten .....	140
aa) Baubetriebsstätten .....	140
bb) Vertreterbetriebsstätten .....	141
(1) Nationale und abkommensrechtliche Tatbestandsvoraussetzungen ....	141
(2) Vertreterbetriebsstätten in multinationalen Konzernen .....	142
cc) Baubetriebsstätten und Vertreterbetriebsstätten in der digitalen Wirtschaft	144
e) Wertungswidersprüche OECD-MA und OECD-MK .....	145
f) Fazit Betriebsstätten .....	146
2. Gewerbeeinkünfte durch die Verwertung von Darbietungen .....	147
3. Gewerbeeinkünfte durch die Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachbegriffen oder Rechten .....	149
a) Grundsätzliches zur Vermietung, Verpachtung oder Veräußerung von Rechten und Sachbegriffen i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f), Nr. 6 EStG .....	149
b) Individual- und Systemsoftware .....	152
c) Standardsoftware .....	154
d) Hostingverträge .....	155
e) SaaS-Lösungen .....	157
f) App-Verkäufe .....	159
g) Zusammenfassung .....	159
4. Einkünfte aus selbständiger Arbeit .....	160
5. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung .....	162
6. Sonstige Einkünfte .....	163
7. Steuerverfahren: Abzug und Veranlagung .....	165
a) Abzugsverfahren .....	165
b) Veranlagung .....	166
8. Zusammenfassung und Fazit zur beschränkten Steuerpflicht im Inboundfall ....	166
III. Outboundgeschäfte: Auslandsgewinne von in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtigen .....	167
1. Direktgeschäft .....	168
2. Auslandsbetriebsstätten .....	169
3. Ausländische Tochtergesellschaften .....	169
4. Ergebnis Outboundgeschäfte .....	171

IV. Beschränkungen der nationalen Besteuerungsrechte durch Doppelbesteuerungsabkommen ..... 171

1. Einkunftsarten ..... 171

    a) Lizenzgebühren ..... 172

    b) Unternehmensgewinne ..... 173

    c) Veräußerungsgewinne ..... 174

    d) Einkünfte aus selbständiger Arbeit ..... 175

    e) Einkünfte internetbasierter Dienstleister ..... 175

2. Dienstleistungsspezifische Zuteilungsnormen ..... 177

    a) Beschränkte Besteuerungsrechte für technische Dienstleistungen in DBA .... 177

        aa) Das DBA Deutschland/Indien ..... 178

        bb) Das DBA Deutschland/Indonesien ..... 178

        cc) Das DBA Deutschland/Vietnam ..... 178

    b) Doppelbesteuerungsabkommen mit verankerter Dienstleistungsbetriebsstätte 178

        aa) Das DBA Deutschland/Liberia ..... 179

        bb) Das DBA Deutschland/Türkei ..... 180

    c) Doppelbesteuerungsabkommen mit beschränktem Besteuerungsrecht für freiberufliche und selbständige Dienstleistungen ..... 180

3. Gewinnaufteilung nach Abkommensrecht und nationalem Recht ..... 180

    a) Ergebnisaufteilung zwischen Stammhaus und physischer Betriebsstätte nach OECD-MA und Betriebsstättenbericht 2010 ..... 181

    b) Ergebnisaufteilung zwischen Stammhaus und physischer Betriebsstätte nach AStG und BsGaV ..... 183

    c) Ergebnisaufteilung zwischen Stammhaus und Serverbetriebsstätte ..... 184

        aa) Anwendungsbereich der OECD-Papiere ..... 185

        bb) Fallgestaltungen im Bereich von Serverbetriebsstätten ..... 186

            (1) Einzelservers im Ausland ..... 186

            (2) Mehrere Server im Ausland ..... 188

            (3) Einzelservers mit Mitarbeitern im Ausland ..... 188

            (4) Einzelservers mit Mitarbeitern und Wertschöpfung im Ausland ..... 189

            (5) Webhosting ..... 189

            (6) Zwischenfazit ..... 190

    d) Übertragung der Gesichtspunkte der Serverbetriebsstätte auf Cloudbetriebsstätten ..... 191

4. Fazit Doppelbesteuerungsabkommen ..... 193

## 4. Kapitel

<b>Lösungsansätze zur Besteuerung grenzüberschreitender, internetbasierter Dienstleistungen</b>	195
I. Betriebsstättegebundene Optionen	198
1. Modifizierung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014	198
2. Digitale Betriebsstätten	199
3. Das Konzept der digitalen „erheblichen Präsenz“	202
4. Fazit betriebsstättegebundene Optionen	203
II. Betriebsstättenlose Optionen	203
1. Bit-Steuer	203
2. Quellensteuer auf digitale Transaktionen	204
3. EU-Digitalsteuer	205
4. Fazit betriebsstättenlose Optionen	205
III. Destination-based Cash-Flow-Corporate-Tax	205
1. Grundgedanke einer Bestimmungslandsteuer	205
2. Fazit zur Bestimmungslandsteuer und ihrer Anwendbarkeit auf internetbasierte Dienstleistungen	208
IV. Formelhafte Gewinnzuteilung	209
1. Grundlagen der formelhaften Gewinnzuteilung	209
2. Aktueller Stand in Europa	210
3. Die Richtlinienentwürfe der Europäischen Kommission vom Oktober 2016	212
a) Neue Betriebsstättendefinition, Art. 5 GKB-RL-E	212
b) Gruppenmitgliedschaft, Art. 2, 3 GKB-RL-E, Art. 5–21 GKKB-RL-E	213
c) Gewinnermittlungsvorschriften, insbes. Art. 9, 11 und 13 GKB-RL-E	213
d) Gewinnkonsolidierung, Art. 1, 5–10 GKKB-RL-E	214
e) Aufteilungsparameter, Art. 28–45 GKKB-RL-E	215
4. Die Richtlinienvorschläge der Kommission und ihre Relevanz für internetbasierte Dienstleistungen	215
a) Betriebsstätten	215
b) Nichtkonzernstrukturen	216
5. Fazit zur formelhaften Gewinnzuteilung und ihrer Anwendbarkeit auf internetbasierte Dienstleistungen	218
a) Nachteile und Risiken	218
b) Chancen	218
<b>Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse</b>	221
I. Grundlagen	221

II. Indirekte Besteuerung – Umsatzsteuerliche Behandlung ..... 221

III. Direkte Besteuerung – Ertragsteuerrechtliche Behandlung ..... 222

IV. Lösungsansätze zur Besteuerung grenzüberschreitender, internetbasierter Dienstleistungen ..... 225

**Literaturverzeichnis** ..... 226

**Sachverzeichnis** ..... 237





## Einleitung

Im Jahr 2001 schrieb Rosemarie Portner, dass elektronische Dienstleistungen Ausdruck eines sich deutlich abzeichnenden Strukturwandels seien,<sup>1</sup> der die grundständige Wertschöpfung von materialbasierten und rohstoffintensiven Tätigkeiten hin zu wissensbasierten und informationsintensiven Tätigkeiten verlagere.<sup>2</sup> Heute, im Jahr 2017, ist ihre These zu ergänzen. Es findet derzeit ein weiterer Strukturwandel statt. Dieser manifestiert sich gerade nicht in wissensbasierten Tätigkeiten, sondern darin, dass die digitale Wirtschaft traditionelle Dienstleistungsbranchen erobert, wie z. B. die Hotelbranche (AirBnB), die Taxibranche (Uber) oder aber den Versicherungssektor (Lemonade)<sup>3</sup>. Als zugehöriges Schlagwort sei hier vor allem die „Sharing Economy“ genannt.<sup>4</sup>

Die gesamte Dienstleistungsbranche erwirtschaftet heute fast drei Viertel des deutschen Bruttoinlandsprodukts.<sup>5</sup> Speziell im Internet lassen sich reale Dienstleistungen (z. B. Hotelbuchungen, Taxi) abgrenzen von digitalen Produkten (z. B. Download von Kinofilmen, Musik) oder aber dem Erbringen automatisierter Dienstleistungen (z. B. Werbefbanner).<sup>6</sup>

MWStSystRL<sup>7</sup> und MWStVO<sup>8</sup> sprechen zudem von „elektronischen Dienstleistungen“. In ihrer technischen Weiterentwicklung handelt es sich um digitale Dienstleistungen, mithin Leistungen, die fast ausschließlich automatisiert, d. h. so gut wie ohne menschliche Beteiligung erbracht werden. Sowohl die eben beschriebenen realen und automatisierten Dienstleistungen als auch digitale Produkte fallen hierunter. Digitale Produkte ergeben jedoch nur im Zusammenspiel mit Inhalt, mit „content“, Sinn. Inhalteanbieter schreiben z. B. Onlinezeitungen oder drehen Videos oder Werbeclips speziell für das Netz. Inhalteanbieter bzw. ihre „content

---

<sup>1</sup> Vgl. *Portner*, Ertragsteuerliche Aspekte des E-Commerce, S. 89.

<sup>2</sup> Aus der repräsentativen Verbraucherstudie „Interaktiver Handel in Deutschland 2016“ des bevth (Hrsg.) geht hervor, dass rund 14,2 Mrd. Euro der Gesamtausgaben in Höhe von insgesamt 52,7 Mrd. Euro auf Internetausgaben für digitale Dienstleistungen entfielen – beispielsweise auf Downloads von Musikfiles, Online-Tickets und private Übernachtungsbuchungen.

<sup>3</sup> <https://www.lemonade.com>; zuletzt abgerufen am 24. 3. 2018.

<sup>4</sup> Sharing Economy meint das systematische Ausleihen von Gegenständen und gegenseitige Bereitstellen von Räumen und Flächen, insbesondere durch Privatpersonen und Interessengruppen. Im Mittelpunkt steht der Gemeinschaftskonsum. Vgl. <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/sharing-economy-53876>; zuletzt abgerufen am 24. 3. 2018.

<sup>5</sup> ZEW u. a. (Hrsg.), 2010, Das wirtschaftliche Potenzial des Internet der Dienste, S. 163.

<sup>6</sup> Siehe auch *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, S. 25.

<sup>7</sup> RL 2006/112/EG vom 28. 11. 2006, (ABl. 2006, L 347, S. 1).

<sup>8</sup> VO (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. 3. 2011, Abl. 2011, L 77, S. 1.

services“ fallen zwar nicht unter die Definition der elektronischen/digitalen Dienstleistungen der MWStSystRL/-DVO, werden im Folgenden zur Abrundung des Themas aber mitbehandelt. Der Oberbegriff „internetbasierte Dienstleistungen“ soll für die Zwecke dieser Arbeit daher sowohl digitale Dienstleistungen als auch, in geringerem Umfang, die Leistungen von Inhalteanbietern umfassen.

Ubiquität und Agilität des Internets zwingen Unternehmen dazu, sich global aufzustellen. Technologien wie Cloud Computing<sup>9</sup> helfen Unternehmen dabei, Dienstleistungen im Internet zu entwickeln, zu vertreiben und zu handeln.<sup>10</sup> Lautete die unternehmerische Kernfrage früher, wie sich am effizientesten Kosten senken lassen, so geht es heute darum, wie mit digitalen Hilfsmitteln am effektivsten in neue Märkte expandiert werden kann.

Steueraspekte spielen bei dieser Expansion eine zentrale Rolle. Die Grundfrage lautet, wo überhaupt besteuert werden soll, sprich, welcher Besteuerungsort die an ihn gestellten Anforderungen umsatz- und ertragsteuerrechtlich am besten erfüllt. Die Grundfrage wiederum splittet sich auf in eine Reihe von verbundenen Unterfragen. Aus Umsatzsteuersicht z. B. , wie die Ansässigkeit von Kunden technisch am besten nachvollzogen werden kann, oder aber ertragsteuerrechtlich, wie eine Betriebsstätte im Zeitalter 4.0 zu definieren ist.

Im Rahmen dieser Arbeit wird gezeigt werden, dass die EU-regulierte Umsatzsteuer dem digitalen Fortschritt Rechnung trägt. Das steuerjuristische Regelungsfundament ist nach aktuellem Stand als gelungen zu bezeichnen. Verbleibende Umsetzungsschwächen sind grundsätzlich nicht steuerrechtlicher, sondern technischer Natur.

Ertragsteuerrechtlich wird zu klären sein, wie nichtgegenständliche, internetbasierte Dienstleistungen mit dem Konzept „Betriebsstätte“ in Einklang zu bringen sind, das ursprünglich auf den Austausch von Waren ausgerichtet war. Im Fall des Cloud Computing ist fraglich, ob und wie ein steuerrechtlicher Anknüpfungspunkt entstehen kann, wenn selbst für die Abnehmer von Speicherplatz oft nicht feststellbar ist, wo „in der Wolke“ sich die ausgelagerten Informationen oder Anwendungen gerade befinden.<sup>11</sup> Der Gedanke einer festen Geschäftseinrichtung besitzt auch aufgrund der Digitalisierung immer weniger eine reale Grundlage im Wirtschaftsleben.<sup>12</sup> Im Folgenden sollen daher Überlegungen angestellt werden, ob das Konzept „Betriebsstätte“ für grenzüberschreitende, internetbasierte Dienstleistungen ein zeitgemäßes Anknüpfungsmerkmal darstellen kann bzw. ob Alternativen vorstellbar sind.

---

<sup>9</sup> Vgl. hierzu den aktuellen Begriff des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestages zum Thema „Cloud Computing“ Nr. 15/10.

<sup>10</sup> Vgl. BMWi (Auftrag.), Das wirtschaftliche Potenzial des Internet der Dienste, S. 163.

<sup>11</sup> Vgl. den aktuellen Begriff des Wissenschaftlichen Dienstes des Deutschen Bundestages (Hrsg.) zum Thema „Cloud Computing“ Nr. 15/10.

<sup>12</sup> In diesem Sinne Schön, *StuW* 2012, 215, 219.

Konsequenz des elektronischen Geschäftsverkehrs ist mithin, dass die Standortwahl der Unternehmen kaum mehr von den natürlichen Gegebenheiten der jeweiligen Länder abhängt. Vielmehr hat die Höhe der Steuersätze den entscheidenden Einfluss auf die Standortwahl. Der internationale Steuerwettbewerb bis hin zum schädlichen Steuerwettbewerb erlangt(e) deshalb erhebliche Bedeutung.

Die internationale Staatengemeinschaft hat darauf u. a. mit dem Base-Erosion-and-Profit-Shifting-Projekt der OECD reagiert. Seine Umsetzung wurde am 15./16. November 2015 final von den G20-Staats- und Regierungschefs gebilligt. Ziel des Projekts ist das Eindämmen von Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen.<sup>13</sup> Eines der von der OECD angegangenen Themenfelder waren daher auch die Herausforderungen der digitalen Wirtschaft. Ihre konkreten Vorschläge zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft konzentrieren sich darauf, die bestehenden Besteuerungsprinzipien, an die Digitalisierung anzupassen.<sup>14</sup> Neue Anknüpfungsmerkmale, z. B. digitale Betriebsstätten, werden aber nicht empfohlen.

Nationale Gesetzesinitiativen, die versuchen, den Internethandel steuerrechtlich an der Quelle zu erfassen, gab es bereits viele.<sup>15</sup> Beispielhaft genannt seien die Google tax aus Frankreich, die italienische Webtax oder die ungarische Bittax.<sup>16</sup> Italien und Frankreich wollten z. B. Online-Werbeleistungen und damit die digitale Präsenz in ihrem Land besteuern, Ungarn die von seinen Bürgern konsumierte Datenmenge. Proteste sowie der potentielle Verstoß gegen die europäischen Grundfreiheiten haben die Gesetzesvorschläge zunichte gemacht.

Erfolgversprechender scheinen daher grundsätzlich internationale Ansätze zu sein, die das Unternehmen selbst in den Besteuerungsfokus stellen und von national und digital geprägten Anknüpfungsmerkmalen Abstand nehmen. Dreh- und Angelpunkt für eine Besteuerung, und damit auch für die vorliegende Arbeit, ist daher die Frage, ob das gegenwärtig bestehende nationale, europäische und internationale steuerrechtliche Regelungskorsett für Dienstleistungen den Besonderheiten der Internetwirtschaft gerecht wird.

Diese Dissertation untersucht die Besteuerung von grenzüberschreitenden, internetbasierten Dienstleistungen. Rein nationale Sachverhalte sowie der Austausch

---

<sup>13</sup> Ausführlich hierzu in Kapitel 4.

<sup>14</sup> Zusammenfassung und Übersicht über die Ergebnisse des BEPS Projekts, abrufbar unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2017-06-07-beps-15-aktionspunkte.html>; zuletzt abgerufen am 24. 3. 2018.

<sup>15</sup> Italien versuchte bereits digitale Betriebsstätten einzuführen, vgl. <https://www.technologysleage.com/2015/09/italy-new-digital-tax-in-italy-for-e-commerce-and-web-operators/>; zuletzt abgerufen am 24. 3. 2018.

<sup>16</sup> Zur ungarischen BitTax: <http://www.economist.com/blogs/easternapproaches/2014/10/hungarys-internet-tax>; für die italienische Web Tax siehe: <http://www.gamingtechlaw.com/2015/09/digital-tax-after-the-failure-of-web-tax.html>; zuletzt abgerufen am 24. 3. 2018; zu Frankreich, vgl. *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, S. 171, dort Fn. 500.