

Schriften zum Steuerrecht

Band 166

**Besteuerung
der Sharing Economy**

Von

Sven Härtwig



Duncker & Humblot · Berlin

SVEN HÄRTWIG

Besteuerung der Sharing Economy

Schriften zum Steuerrecht

Band 166

Besteuerung der Sharing Economy

Von

Sven Härtwig



Duncker & Humblot · Berlin

Die Hohe Rechtswissenschaftliche Fakultät
der Universität zu Köln hat diese Arbeit im Jahr 2020
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
© 2021 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI buchbücher.de GmbH, Birkach
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18233-6 (Print)
ISBN 978-3-428-58233-4 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☺

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

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2020 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen. Mein Dank gilt zunächst meiner Doktormutter, Frau Prof. Dr. Johanna Hey. Als studentische Hilfskraft und später als Mitarbeiter an ihrem Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln habe ich viel von ihr gelernt und jede Förderung erhalten. Für die Erstellung des Zweitgutachtens danke ich Herrn Prof. Dr. Christian Dorenkamp.

Nach fast acht Jahren am Institut für Steuerrecht gilt es einer Vielzahl von Personen zu danken, die mich im Laufe der Zeit in unterschiedlicher Art und Weise persönlich und fachlich unterstützt haben, insbesondere Ruth Heilmeier, Hanna Hermenns, Prof. Dr. Simon Kempny, Lukas Münch, Dr. Matthias Modrzejewski, Timur Nayin, Dr. Jan Perrar, Gary Rüsch, Frederik Schildgen und Thomas Sendke.

Mein besonderer Dank gilt zudem meiner Freundin Lisa Halm für die ununterbrochene Unterstützung in jedem Lebensbereich.

Ich widme diese Arbeit meinen Eltern, die mich zu jeder Zeit vorbehaltlos unterstützt haben.

Köln, im Juni 2020

Sven Härtwig

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	15
<i>Erster Teil</i>	
Grundlagen	19
1. Kapitel	
Die „Sharing Economy“	19
A. Definition und Charakteristika der Sharing Economy	19
B. Arten der Transaktion	22
I. Maßstab zur Beurteilung von Transaktionen	22
II. Arten der Gegenleistung	23
C. Leistungsanbieter in der Sharing Economy	24
D. Ökonomische Grundlage für die Sharing Economy	25
I. Bedeutung für die Arbeit	25
II. Theoretische Grundlagen	26
1. Netzwerkeffekte	26
2. Folgen für den Wettbewerb	27
3. Nicht ausgelastete Ressourcen	29
III. Rolle der Plattform	30
IV. Statistische Erfassung	32
E. Die Bedeutung der Plattform	33
I. Das wirtschaftliche Interesse der Plattform	33
II. Effiziente Transaktionsstruktur	34
1. Vermittlung von Ressourcenaustausch	34
2. Informationskosten	34
a) Spezifische Größennachteile von Kleinstanbietern	34
b) Vertrauen zwischen Leistungsempfänger und -erbringer	35
c) Vertrauen in die Plattform	36
3. Vollzugskosten	36
III. Einfluss auf den Leistungsaustausch	37
IV. Zwischenergebnis	40

2. Kapitel

Probleme bei der Besteuerung der Sharing Economy und mögliche Lösungsansätze	40
A. Gegenwärtige Probleme	40
B. Vielzahl von Kleinstanbietern	41
C. Verbesserte elektronische Aufzeichnung	42
D. Folgen für den Steuervollzug	44
I. Steigende Vollzugskosten	44
II. Co-Regulierung durch die Plattform	44
III. Möglichkeiten und Grenzen zur Einbindung der Plattform in den Steuervollzug	45
E. Gleichbehandlung mit etablierten Anbietern	46
I. Wettbewerbssituation	46
II. Belastungsgleichheit	49
F. Weiterer Gang der Untersuchung	49

Zweiter Teil

Gegenwärtige Besteuerung der Sharing Economy	51
---	----

1. Kapitel

Materielles Steuerrecht	51
A. Einkommensteuer	51
I. Definition von Einkommen	51
II. Einkunftsart	52
1. Bestimmung der Einkunftsart	52
a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb	52
aa) Offener Typusbegriff	52
bb) Abgrenzung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit	52
cc) Gewinnerzielungsabsicht	54
dd) Abgrenzung zur Vermögensverwaltung	55
b) Einkünfte aus Leistungen	56
2. Praktische Relevanz	57
a) Steuerbarkeit und Steuerpflicht	57
b) Besteuerung des Stammvermögens	58
c) Gewerbesteuerpflicht	59
III. Bewertung der Gegenleistung	59
1. Marktübliches Entgelt	59

2. Tauschvereinbarung	59
3. Zwischenergebnis	61
IV. Abzugsfähigkeit von Aufwendungen	61
1. Umqualifizierung originär privat veranlasster Aufwendungen	61
2. Aufteilung	63
B. Umsatzsteuer	63
I. Allgemeines	63
II. Bestimmung des Leistenden	64
1. Allgemein	64
2. Insbesondere Ladenrechtsprechung	65
3. Verstoß gegen gesetzliche Vorschriften	67
4. Art. 9a MwStVO	69
5. Anwendung auf die Sharing Economy	70
III. Besteuerung des Leistenden	72
1. Definitionen	72
a) Wirtschaftliche Tätigkeit	72
b) Nachhaltig	74
c) Selbstständig	76
d) Zwischenergebnis	79
2. Differenzierung nach der Art der Transaktion	79
a) Begriff der Leistung	79
b) Gegenleistung in Geld	80
c) Tausch	80
d) Leistung gegen Guthaben	81
IV. Besteuerung der Vermittlungsplattform	82
1. Art und Ort der Leistung	82
a) Art der Leistung	82
b) Ort der Leistung	83
aa) Allgemeines	83
bb) Abgrenzungskriterien	83
(1) Einfluss auf die Leistung	83
(2) Schwerpunkt der Leistung	84
(3) Umsetzung des Verbrauchssteuerprinzips	84
2. Steuerschuldnerschaft	85
V. Anwendung der Kleinunternehmerregelung	87
1. Nichtbesteuerung von Ausgangsleistungen	87
2. Ausschluss vom Vorsteuerabzug	88

2. Kapitel	
Steuervollzug	89
A. Informationsgewinnung und Kontrolle	89
B. Verfassungsrechtliche Vorgaben	89
C. Erklärungspflichten des Leistungserbringers	91
I. Bestehende gesetzliche Regelungen	91
II. Überprüfung der Steuererklärung durch die Finanzbehörden	91
III. Exkurs: Wechsel der Steuerschuldnerschaft und Quellensteuereinbehalt	92
IV. Schwierigkeiten in der Sharing Economy	93
1. Informationsgewinnung über Leistungserbringer in der Sharing Economy und Verifikation	93
2. Mutmaßliches Vollzugsdefizit bei Kleinstunternehmern	94
D. Sachverhaltsermittlung bei Plattformbetreibern	95
I. Territorialitätsprinzip	95
II. Aufgrund der eigenen Tätigkeit der Plattform	96
III. Auskunftsersuchen an die Plattform	97
1. Allgemein	97
2. Auskunftsersuchen an inländische Plattformbetreiber	98
3. Auskunftsersuchen an ausländische Plattformbetreiber	99
a) Auskunftsersuchen an im EU/EWR-Gebiet ansässige Plattformbetreiber	99
aa) Direkte Steuern	99
bb) Indirekte Steuern	100
b) Auskunftsersuchen an Drittstaaten	100
IV. Schutz der übermittelten Daten	100
V. Speziell: Informationen zur Festsetzung kommunaler Abgaben	101
1. Auskunftsrechte der Gemeinden	101
2. Informationsaustausch mit Finanzbehörden	102
VI. Zwischenergebnis	104
E. Verwaltungsvertrag mit Plattformbetreibern	104
I. Einbindung der Plattform in den Steuervollzug	104
II. Rechtliche Rahmenbedingungen	105
III. Umfang der übermittelten Daten	105
IV. Einwände gegen den Abschluss von Verwaltungsverträgen	106
1. Entstaatlichung des Steuervollzugs und Aufgabe von Hoheitsrechten	106
2. Verhältnis zum Ordnungsrecht	107
3. Anonymisierte Übermittlung	108
4. Wettbewerbsvorteil etablierter Plattformen	110

5. Anonyme Einzelregelung	111
6. Atomisierung zugunsten der Plattform	111
7. Ergebnis	112
V. Weitere Möglichkeiten zur Verbesserung des Vollzugs	112
1. Informationen für Anbieter	112
2. Automatische elektronische Abfragen	114

Dritter Teil

Gesetzgeberische Neuregelungen zur Besteuerung der Sharing Economy	116
A. Ausgangslage	116
B. Optimierungsvorgaben	117
I. Wahrung der Besteuerungshoheit des Staates	117
1. Besteuerungshoheit des Staates	117
2. Datenhoheit als Schlüssel	119
3. Staatliche Infrastruktur als Voraussetzung für kostengünstigen und effizienten Wettbewerb	121
4. Kooperation und Co-Regulierung in Zusammenarbeit mit der Plattform	122
II. Dauerhaftigkeit einer Neuregelung	123
III. Gleichheitssatz und Neutralität	124
1. Allgemeines	124
2. Nominelle Steuerlast und Gesamtbela	126
3. Gleichbehandlung von Plattformen und Leistungsanbietern	126
4. „Niedrigere Besteuerung“ von Plattformumsätzen	127
a) Ausgangslage	127
b) Begründung	128
IV. Politischer Gestaltungsspielraum und Regulatory Arbitrage	129
V. Klarheit der Zuordnungen und Eigenverantwortlichkeit	131
C. Optimierung des Steuervollzugs	132
I. Vereinfachung	132
II. Kostenminimierung	133
1. Informationsbeschaffung	133
2. Steuererhebung bei Klein(st-)Unternehmern	134
3. Einbindung der Plattform	136
III. Minimierung der Zeit zwischen steuerbarem Vorfall und Steuererhebung	137
IV. Zum Umgang mit Schwellenwerten	139
V. Vergleichbare Regelungen in anderen Staaten	141
1. Allgemeine Meldepflichten	141

2. Besondere Meldepflichten für Plattformbetreiber	142
a) Differenzierung	142
b) Allgemeine Meldepflichten	142
c) Plattformbezogene Pflichten	143
D. Anpassung des materiellen Steuerrechts	143
I. Anpassungsbedarf	143
1. Verhältnis zur Schwarzarbeit	143
a) Abgleiten in die Schwarzarbeit	143
b) Konkurrenz durch Schwarzarbeit	144
2. Vereinfachung des Steuervollzugs durch Pauschalierungen	144
E. Behandlung der Sharing Economy außerhalb des Steuerrechts	145
I. Anpassung oder Sonderregelung	145
II. Bestimmung des Leistungsanbieters und seine Rechtsbeziehung zur Plattform ..	146
III. Verpflichtungen von Leistungsanbietern und Plattformbetreibern	148
IV. Informations- und daraus entstehende Vollzugsdefizite	150
V. Größenabhängige oder -unabhängige Pflichten	151
VI. Wettbewerbsrechtliche Aspekte	153
VII. Zusammenfassung	153

Vierter Teil

Verfahrensrechtliche Verbesserungen	155
A. Mögliche Handlungsoptionen des Gesetzgebers	155
B. Registrierungspflicht	155
C. Meldepflicht	157
I. Ausgangslage	157
1. Zusammenhang zwischen Meldung und Steuerehrlichkeit	157
2. § 93c AO Datenübermittlung durch Dritte	159
II. Ausgestaltung einer Meldepflicht	160
1. Zentralisierung	160
2. Objektive und klare Kriterien	160
a) Bezugspunkt und Verwendung	160
b) Höhe der Einnahmen	161
c) Zusätzliche Informationen	162
3. Übermittlungsintervall	162
4. Internationale Zusammenarbeit und stufenweise Entwicklung	163

D. Abzugsverpflichtung	164
I. Bedürfnis und Anwendungsbereich einer Abzugspflicht	164
II. Abzugsverpflichtung bezüglich der Einkommensteuer	164
1. Voraussetzungen für eine Pflicht zum Einbehalt	164
a) Verfügung über das Entgelt	164
b) Bestimmung eines Steuersatzes	165
2. Einwände	166
a) Keine Vereinfachungswirkung	166
b) Kein Austausch mit den Plattformen zur Erhebung der Einkommensteuer	167
c) Sicherung des Steueraufkommens	168
d) Liquiditätsnachteil	169
3. Zwischenergebnis	170
III. Abzugspflicht bezüglich der Umsatzsteuer	170
IV. Abzugspflicht bezüglich lokaler Abgaben	171
E. Haftung der Plattform	171
I. Ausgangslage	171
II. Haftung gem. § 72a Abs. 4 AO	172
III. Erweiterung der Haftung für die Betreiber eines elektronischen Marktplatzes ..	174
F. Wahlrecht zum Abzug	175
G. Einheitliche Feststellung auf Ebene der Plattform	175

*Fünfter Teil***Rückwirkung auf das materielle Recht**

177

1. Kapitel

Umsatzsteuer

177

A. Kleinunternehmerregelung	177
I. Sinn und Zweck der Regelung	177
1. Ökonomische Grundlagen	177
2. Unionsrechtliche Würdigung	179
3. Nationale Zielsetzung und Bewertung	181
II. Auswirkungen auf den Wettbewerb	182
1. Allgemeine Wirkung der Kleinunternehmerregelung	182
2. Folgen der Kleinunternehmerregelung bei Umsätzen in der Sharing Economy	183
a) Bisherige Erkenntnisse im Schrifttum	183
b) Überprüfung anhand der Rechtfertigungsgründe	183
aa) Vereinfachung des Steuervollzugs	183

bb) Förderung von Kleinunternehmen aufgrund fehlender Skalenvorteile	184
B. Mögliche Neuregelungen	184
I. Anpassung der Schwellenwerte	184
II. Besteuerung der Plattform gleich einem Kommissionär	185
C. Wechsel der Steuerschuldnerschaft	187
2. Kapitel	
Einkommensteuer	188
A. Ausgangslage	188
B. Lösungsansätze	188
I. Freigrenze	188
II. Bruttobesteuерung mit reduziertem Steuersatz	189
III. Prozentualer, begrenzter Freibetrag	189
IV. Lösungsansätze in anderen Ländern	190
1. Steuerbefreiungen für bestimmte Einkunftsarten	190
2. Steuerbefreiung für Plattformumsätze	190
C. Stellungnahme	191
I. Plattformbezogene Vergünstigungen	191
II. Freigrenze	193
III. Freibetrag	195
1. Absoluter oder Prozentualer Freibetrag	195
2. Ausgestaltung eines Prozentualen Freibetrags	195
a) Bestimmung des Höchstbetrags	195
b) Bestimmung des Prozentsatzes	196
Thesen	200
Literaturverzeichnis	202
Sachverzeichnis	225

Einleitung

„There are laws for people and there are laws for business, but you are a new category, a third category, people as business. As hosts, you are micro-entrepreneurs, and there are no laws written for microentrepreneurs.“

*Airbnb CEO Brian Chesky*¹

„Uber, the world’s largest taxi company, owns no vehicles. Facebook, the world’s most popular media owner, creates no content. Alibaba, the most valuable retailer, has no inventory. And Airbnb, the world’s largest accommodation provider, owns no real estate. Something interesting is happening.“²

Die Sharing Economy sollte ursprünglich den Umstand ausnutzen, dass Resourcen, insbesondere Gegenstände, nur einen Bruchteil der Zeit benutzt werden. Onlineplattformen ermöglichen einem großen Kreis von Personen, diese anderen anzubieten. Dabei besteht ein breites Spektrum in Bezug auf die angebotenen Leistungen und ein mögliches Entgelt.³ Es handelt sich um ein rasch wachsendes Phänomen.⁴ Der voraussichtliche weltweite Umsatz der Sharing Economy wird in unterschiedlichen Studien auf einen mittleren Milliardenbetrag geschätzt.⁵ Gleichzeitig bestehen erhebliche Unsicherheiten, ob diese Einnahmen ordnungsgemäß erklärt und besteuert werden. Erste Studien zeigen, dass insbesondere Kleinanbieter ihre Einnahmen oft nicht erklären, wobei bislang nicht geklärt ist, ob dies aus Unwissenheit über die gesetzlichen Vorschriften oder aufgrund der bewussten Entscheidung zur Steuerhinterziehung erfolgt. Die Behauptung, die Sharing Economy fördere eine effizientere Ressourcennutzung im Vergleich zu etablierten Unternehmen, ist bislang nicht empirisch bewiesen. Insoweit kann eine Überprüfung der gesetzlichen Regelungen einen wichtigen Beitrag leisten. Auch wenn die Besteuerung der Sharing Economy den Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit bildet, können die damit verbundenen Rechtsgebiete, insbesondere das Arbeits- und

¹ Zitiert nach Bradshaw, Financial Times v. 12. 11. 2013.

² Goodwin, Techcrunch v. 03. 03. 2015.

³ Ranchordás, Minnesota Journal of Law, Science & Technology 2015, 413 (474).

⁴ Remeur, Kollaborative Wirtschaft und Besteuerung, 4.

⁵ Pricewaterhouse Coopers, Report 2014, 1, § 335 Mrd. im Jahre 2025, wobei nur fünf Bereiche und nur die Umsätze der Plattformen berechnet werden; anders beispielsweise Goudin, The Cost of Non-Europe in the Sharing Economy, 79–84, welcher im Jahr 2016 von einem Potenzial von 572 Mrd. € ausgeht; siehe dazu OECD (2019), The Sharing and Gig Economy, 17.

Ordnungsrecht nicht ausgeblendet werden. Die Veränderung durch die Sharing Economy liegt dabei nicht nur in der geografischen Ausbreitung, sondern insbesondere in der Häufigkeit und monetären Erwägungen.

Bei diesen Geschäftsmodellen kann die Abgrenzung zu gewerbsmäßig erbrachten Leistungen eine wichtige Rolle spielen. Die Abgrenzung wird umso relevanter, je mehr sich beide Positionen rechtlich unterscheiden, wo also Pflichten nach einem „Alles-oder-Nichts“-Prinzip bestehen. Steuer- und Sozialversicherungssysteme weisen eine Vielzahl von Schwellenwerten und Freibeträgen bei der Bemessung der Steuern und Beiträge auf, die möglicherweise angepasst werden müssen, um den Wettbewerb nicht zu verfälschen. Dies gilt auch für zahlreiche Merkmale, die festlegen, ob bestimmte Leistungen einer Regulierung unterliegen.

Allerdings sind bei geringer Wertschöpfung der einzelnen Nutzer auch Fragen der Compliance und der Durchsetzung der Regelungen von Bedeutung. Es ist andererseits durchaus denkbar, dass die digitale Erfassung der einzelnen Leistungen die Durchsetzung von Steuern und Regeln verbessert.

Zwischenzeitlich haben zahlreiche Jurisdiktionen spezielle formelle und materielle Vorschriften bezüglich der Sharing Economy eingeführt. Zahlreiche Städte schließen mit Airbnb, einem Vorzeigunternehmen der Sharing Economy, Verträge über die Abführung lokaler Abgaben, darunter auch die deutschen Städte Dortmund, Dresden und Frankfurt am Main.⁶ Diese sowie unzählige bestehende Regelungen sind Gegenstand politischer Diskussionen und Rechtsstreitigkeiten. Das Spektrum reicht dabei von Forderungen nach neuen Regelungen,⁷ einer geringfügigen Modifikation der bestehenden Regelungen⁸ bis hin zur Ablehnung von (Sonder-)Regelungen für diese neue Wirtschaft.⁹ Dabei drücken Gesetze langfristige Wertentscheidungen aus, welche nicht per se durch den technologischen Wandel infrage gestellt werden.¹⁰ Die wesentlichen Vorgaben für die Besteuerung der Digitalen Wirtschaft finden sich bereits im Bericht der OECD aus dem Jahr 1998. Insbesondere sollen elektronische und analoge Leistungen neutral und gleichmäßig

⁶ Airbnb listet auf seiner Internetseite über 500 Vereinbarungen, davon 350 in den USA, <https://www.airbnb.de/help/article/2509/in-welchen-gegenden-ist-der-einzug-und-die-abf%C3%BChrung-von-belegungssteuern-durch-airbnb-verf%C3%BCgbar>.

⁷ Sundararajan, The Sharing Economy, 146: „Put differently, history suggests that it is neither possible nor economically viable to simply adopt existing rules and apply them to a new economy.“; so auch Ranchordás, Minnesota Journal of Law, Science & Technology 2015, 413 (474); Beretta, Intertax 2017, 2 (5 f.).

⁸ Oei/Ring, Washington University Law Review 2016, 989 (1008 ff.) m. w. N.

⁹ (Allgemein zur Digital Economy) Schön, Bulletin for International Taxation 2018, 272 (272): „These norms show a general character and can be applied to new facts irrespective of changes in the real world, whether these are changes in technology or changes in the way business is done.“; Goudin, The Cost of Non-Europe in the Sharing Economy, 15.

¹⁰ Schön, Bulletin for International Taxation 2018, 272 (272); für das Steuerrecht sog. Canard'sche Steuerregel („alte Gesetze sind gute Gesetze“), mit kritischer Würdigung bei Wernsmann, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, 327 f.

behandelt werden.¹¹ Diese allgemeinen Zielsetzungen bedürfen einer Umsetzung in konkrete Regelungen. Dabei kann sich eine Verzerrung gleichermaßen durch neue wie auch durch die fehlende Überarbeitung alter Regelungen ergeben.

Wie zahlreiche IT-Unternehmen bekräftigen auch Plattformen in der Sharing Economy, dass sie ihre steuerlichen Pflichten erfüllen und die gesetzlich geschuldeten Steuern zahlen. Wie die vorliegende jedoch Arbeit zeigen wird, ist diese Aussage zumindest unvollständig:

- De lege lata treffen Plattformen ggf. Auskunftspflichten, denen in der Praxis häufig nicht nachgekommen wird.
- Plattformen vertreten den Standpunkt, sie seien reine Vermittler und entsprechend zu besteuern. Es muss untersucht werden, ob Plattformen nicht tatsächlich selbst als Leistungserbringer anzusehen sind.
- Drittens muss de lege ferenda überprüft werden, welche Anpassungen erforderlich sind, damit auch die Anbieter ordnungsgemäß besteuert werden. Dabei geht es sowohl um eine Überprüfung des materiellen Rechts wie auch des Verfahrensrechts.

Im ersten Teil werde ich die Sharing Economy darstellen und aufzuzeigen, dass aufgrund der veränderten Transaktionsstruktur und ihrer Größe eine umfassende (steuerliche) Befassung mit ihr erforderlich ist.

Hierzu sollen im zweiten Teil zunächst Umfang und der Höhe der Steuerpflicht aus typischen Transaktionen in der Sharing Economy dargestellt werden. Daran anschließend wird dargestellt, ob und wie die Steuer nach dem geltenden Recht möglichst effizient erhoben werden kann. Die konkrete Analyse orientiert sich dabei an der Rechtslage in Deutschland.

Im dritten Teil soll es um die Frage gehen, wie der deutsche Staat auf ein etwaiges Vollzugsdefizit reagieren sollte. In Betracht kommt zum einen eine Beschränkung des materiellen Steueranspruchs oder die bewusste Entscheidung hin zur Nichtbesteuerung.

Falls ein Vollzugsdefizit besteht, so muss auch die Frage gestellt werden, ob dies Rückwirkung auf das materielle Steuerrecht hat. Dabei ist sowohl das Vollzugsdefizit als auch der Schutz ordnungsgemäß besteueter Wettbewerber zu berücksichtigen. Schließlich muss auch die Frage beantwortet werden, wie ein „level playing field“ zwischen – der jeweiligen Staatsgewalt unterliegenden – inländischen Vermittlern und ausländischen Vermittlern geschaffen werden kann. Soweit möglich und sinnvoll werden Regelungsansätze aus anderen Ländern daraufhin überprüft, ob sie in das deutsche System integriert werden können.

¹¹ OECD (1998), Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, 4; zuletzt wiederholt in OECD (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, 17 ff.