

**Schriften zum Steuerrecht**

---

**Band 178**

**Anknüpfungspunkte  
zur Besteuerung digitaler  
Geschäftsmodelle im internationalen  
Ertragsteuerrecht**

**Von**

**Tim Walter**



**Duncker & Humblot · Berlin**

TIM WALTER

Anknüpfungspunkte zur Besteuerung  
digitaler Geschäftsmodelle im internationalen  
Ertragsteuerrecht

Schriften zum Steuerrecht

Band 178

Anknüpfungspunkte  
zur Besteuerung digitaler  
Geschäftsmodelle im internationalen  
Ertragsteuerrecht

Von

Tim Walter



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Konstanz  
hat diese Arbeit im Jahr 2021 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  
© 2022 Duncker & Humblot GmbH, Berlin  
Satz: 3w+p GmbH, Rimpar  
Druck: CPI books GmbH, Leck  
Printed in Germany

ISSN 0582-0235  
ISBN 978-3-428-18643-3 (Print)  
ISBN 978-3-428-58643-1 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier  
entsprechend ISO 9706 ☺

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

*Meinen Eltern*



## **Vorwort**

Die vorliegende Studie wurde vom Fachbereich Rechtswissenschaft der Universität Konstanz im Wintersemester 2021/2022 als Dissertation angenommen. Die hier veröffentlichte Fassung befindet sich auf dem Stand September 2021; später Erschienenes konnte nur noch vereinzelt berücksichtigt werden.

Meinem akademischen Lehrer, Herrn Professor Dr. Oliver Fehrenbacher, danke ich herzlichst für die herausragende fachliche Förderung, die profunde Betreuung des Promotionsprozesses und die Impulse zu meiner juristischen und akademischen Entwicklung. Vorrangig ihm verdanke ich mein Interesse für Steuer- und Wirtschaftsrecht, einen wesentlichen Teil meines juristischen Handwerkszeugs und nicht zuletzt die Möglichkeit zur Anfertigung dieser Dissertation. In diesem Zusammenhang werde ich meine Zeit als Mitarbeiter an der Universität stets als lehrreichen, prägenden, vorrangig aber als schönen Lebensabschnitt in Erinnerung behalten. Daneben danke ich auch Frau Professor Dr. Birgit Elsa Bippus für die kompetente und zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Auf meinem Lebensweg und während meiner Promotion haben mich viele wunderbare Menschen begleitet. Ihnen bleibe ich in tiefer Dankbarkeit verbunden.

So haben mich meine Eltern, Manuela und Martin Walter, fortwährend uneingeschränkt unterstützt und mich zu dem gemacht, der ich heute bin. Ihnen ist dieses Werk gewidmet.

Meine liebevolle Partnerin, Pauline Meyer, stand mir als persönlicher Anker und kompetente Lektorin während der Anfertigung dieser Arbeit bei.

Insbesondere Magdalena Behmann, Vincent Calvin Brock, Dr. Fabian Brugger, Sebastian Reif und Dr. Kevin Joder, aber auch alle anderen Freunde und Kollegen, die mir verzeihen mögen, dass sie hier nicht namentlich genannt sind, standen jederzeit für fachlichen und persönlichen Austausch bereit und machten die Promotionszeit unvergesslich und einzigartig.

Ulm, Dezember 2021

*Tim Walter*



## Abkürzungsverzeichnis

a. A.	andere Ansicht
a. E.	am Ende
a. F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
AEAStG	Anwendungserlass zum AStG (BStBl. I 2014 Sondernummer 1/2004, S. 3)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AllgGewO Pr	Neue allgemeine Gewerbe-Ordnung für die preußische Monarchie
Amtshilfe-RLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorized OECD Approach
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive (RL 2016/1164/EU und RL 2017/952/EU)
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BEA	Bureau of Economic Analysis (U.S. Department of Commerce)
BEAT	Base Erosion and Anti-Abuse Tax
BeitrRL	Europäische Beitrreibungsrichtlinie (RL 2010/24/EU)
BeitrRLUmsG	Beitrreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BfIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation (Zeitschrift)
BfIT	Bulletin for International Taxation (Zeitschrift)
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BranntwMonG	Branntweinmonopolgesetz
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BTR	British Tax Review (Zeitschrift)
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen der amtlichen Sammlung des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise

B2B	Business to Business
ca.	circa
CbCR	Country-by-Country Reporting
CDU	Christlich Demokratische Union
CEO	Chief Executive Officer
CFA	Committee on Fiscal Affairs
CFC	Controlled Foreign Corporation
CGI	Code général des impôts (französisches Steuergesetzbuch)
CJWB	Columbia Journal of World Business
CSU	Christlich Soziale Union
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
dies.	dieselbe
DiStG	Digitalsteuergesetz (Österreich)
DK	Der Konzern (Zeitschrift)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStR-KR	Deutsches Steuerrecht Kammerreport (Zeitschrift)
dt.	deutsch/deutsche
EL	Ersatzlieferung
EStG	Einkommensteuergesetz
ET	European Taxation (Zeitschrift)
etc.	et cetera
ETR	Effective Tax Rate
EU	Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f.	folgende
ff.	folgende
FG	Festgabe
Fn.	Fußnote
FR	FinanzRundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (US-amerikanische Rechnungslegungsvorschriften)
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GILTI	Global Intangible Low-Taxed Income
GloBE	Global Anti-Base Erosion Proposal
grds.	grundsätzlich
G7	Gruppe der sieben bedeutendsten Industrienationen der westlichen Welt
G20	Gruppe bestehend aus den 19 wichtigsten Industrie- und Schwellenländer und der EU
HM Treasury	Her Majesty's Treasury (britisches Finanz- und Wirtschaftsministerium)
HS	Halbsatz

HStR	Handbuch des Staatsrechts
i. d. R.	in der Regel
i. E.	im Einzelnen
i. H. v.	in Höhe von
i. R.	im Rahmen
i. R. d.	im Rahmen des/der
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des/der
i. V. m.	in Verbindung mit
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
ifst	Institut Finanzen und Steuern
IFRS	International Financial Reporting Standards (internationale Rechnungslegungsvorschriften)
Inc.	Incorporated (US-amerikanische Gesellschaftsform)
IRC	Internal Revenue Code (Bundessteuergesetz der USA)
ISR	Internationale SteuerRundschau (Zeitschrift)
IStr	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
KMU	kleine und mittelständische Unternehmen
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	Buchstabe
lt.	laut
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MNE	Multinational Enterprise
MwStR	Mehrwertsteuerrecht (Zeitschrift)
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG)
o. g.	oben genannt/en
OECD	Organisation für Wirtschaft und Entwicklung
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar zum OECD-MA
ÖZöffR	Österreichische Zeitschrift für öffentliches Recht und Völkerrecht
PCIJ	Publications of the Permanent Court of International Justice
PwC	PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
QBAI	Qualified Business Assets Investment
RG	Reichsgericht
RGBI.	Reichsgesetzblatt
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RL	Richtlinie
RL-E	Richtlinienentwurf
Rspr.	Rechtsprechung
Rz.	Randzeichen
S.	Seite
s. o.	siehe oben
s. u.	siehe unten
sog.	sogenannte/n
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands

StBJb	Steuerberaterjahrbuch
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
StIGH	Ständiger Internationaler Gerichtshof
st.Rspr.	ständige Rechtsprechung
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SZ	Süddeutsche Zeitung
TFDE	Task Force on the Digital Economy
Tz.	Textzeichen
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
UAbs.	Unterabsatz
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
usw.	und so weiter
v. a.	vor allem
vgl.	vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WRV	Weimarer Reichsverfassung
WTJ	World Tax Journal (Zeitschrift)
WÜRV	Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
ZfbF	Zeitschrift für betriebswissenschaftliche Forschung

# **Inhaltsübersicht**

	<i>Kapitel 1</i>
	<b>Einleitung</b>
	25
A. Einführung .....	25
B. Ziel der Arbeit .....	28
C. Gang der Untersuchung .....	30
	<i>Kapitel 2</i>
	<b>Ertragsbesteuerung und digitaler Wandel</b>
	32
A. Digitale Geschäftsmodelle .....	32
I. Wachstum und Vielseitigkeit digitaler Geschäftsmodelle .....	32
II. Systematisierung .....	34
III. Definition .....	36
B. Besteuerung unter Anwendung der aktuellen Rechtslage .....	41
I. Nationale Rechtslage .....	41
II. Einkünftezuweisung durch DBA .....	51
III. Befund .....	62
C. Die Problematik der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle .....	63
I. Unterschiede in der Besteuerung zu herkömmlichen Geschäftsmodellen .....	63
II. Probleme für die Steuerrechtsordnungen .....	66
D. Abhilfe durch angedachte oder durchgeführte Maßnahmen .....	75
I. Maßnahmen i.R.d. BEPS-Aktionsplans .....	75
II. Maßnahmen der Europäischen Union .....	78
III. Bewertung .....	79
E. Fazit .....	80
I. Zusammenfassung .....	80
II. Erforderlichkeit einer Neuregelung .....	80

*Kapitel 3*

<b>Anforderungen an die sachgerechte Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle</b>	82
A. Vorgehensweise .....	82
B. Prüfungspunkte .....	83
I. Verbesserung der festgestellten Problemlage .....	83
II. Dogmatische Legitimität .....	85
III. Kohärenz mit der Rechtsordnung .....	116
IV. Umgehungsmöglichkeiten .....	125
V. Praktikabilität .....	131
VI. Gesamtabwägung .....	146
C. Ergebnis: Das 5+1-Programm .....	147

*Kapitel 4*

<b>Marktfaktoren als Anknüpfungspunkt der Ertragsbesteuerung</b>	149
A. Inhalt des Regelungsansatzes .....	149
I. Grundmodell .....	150
II. Ausgestaltungsmöglichkeiten .....	152
B. Anwendung des Prüfprogramms .....	156
I. Verbesserung der festgestellten Problemlage .....	156
II. Dogmatische Legitimität .....	162
III. Kohärenz mit der Rechtsordnung .....	169
IV. Umgehungsmöglichkeiten .....	172
V. Praktikabilität .....	175
VI. Gesamtabwägung .....	189

*Kapitel 5*

<b>Sondersteuern auf digitale Aktivitäten</b>	191
A. Inhalt des Regelungsansatzes .....	191
I. Grundmodell .....	192
II. Ausgestaltungsmöglichkeiten .....	193
III. Sondersteuer als Erhebungsform der allgemeinen Ertragsteuer .....	198
B. Anwendung des Prüfprogramms .....	200
I. Verbesserung der festgestellten Problemlage .....	200
II. Dogmatische Legitimität .....	208
III. Kohärenz mit der Rechtsordnung .....	216

IV. Umgehungsmöglichkeiten .....	225
V. Praktikabilität .....	228
VI. Gesamtabwägung .....	240

*Kapitel 6***Globale Mindestbesteuerung** 242

A. Inhalt des Regelungsansatzes .....	242
I. Grundmodell .....	244
II. Ausgestaltungsmöglichkeiten .....	255
B. Anwendung des Prüfprogramms .....	258
I. Verbesserung der festgestellten Problemlage .....	258
II. Dogmatische Legitimität .....	263
III. Kohärenz mit der Rechtsordnung .....	270
IV. Umgehungsmöglichkeiten .....	279
V. Praktikabilität .....	282
VI. Gesamtabwägung .....	293

*Kapitel 7***Ergebnisse der Arbeit** 295

A. Zusammenfassung der Ergebnisse .....	295
I. Besteuerungsprobleme bei digitalen Geschäftsmodellen .....	295
II. Kriterien zur Einordnung von Reformvorschlägen .....	296
III. Betrachtung der einzelnen Reformmodelle .....	301
B. Gesamtfazit und Ausblick .....	305

<b>Literaturverzeichnis</b> .....	310
-----------------------------------	-----

<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	322
-----------------------------------	-----



# Inhaltsverzeichnis

<i>Kapitel 1</i>	
<b>Einleitung</b>	25
A. Einführung .....	25
B. Ziel der Arbeit .....	28
C. Gang der Untersuchung .....	30
 <i>Kapitel 2</i>	
<b>Ertragsbesteuerung und digitaler Wandel</b>	32
A. Digitale Geschäftsmodelle .....	32
I. Wachstum und Vielseitigkeit digitaler Geschäftsmodelle .....	32
II. Systematisierung .....	34
1. OECD .....	34
2. Europäische Union .....	35
III. Definition .....	36
1. Arbeit von OECD und EU .....	36
2. Zweckabhängiges Begriffsverständnis .....	36
3. Phänomenbasierter Ansatz .....	38
4. Ergebnis .....	40
B. Besteuerung unter Anwendung der aktuellen Rechtslage .....	41
I. Nationale Rechtslage .....	41
1. Regelungsumfeld .....	41
2. Steuerpflicht kraft Sitzes oder Geschäftsleitung .....	42
a) Sitz, § 11 AO .....	42
b) Geschäftsleitung, § 10 AO .....	44
aa) Definition .....	44
bb) Problemorientierte Auslegung .....	45
cc) Folgen für die Zuordnung der Einkünfte .....	46
dd) Ergebnis .....	47
3. Einfluss einer Betriebsstätte auf die Steuerpflicht .....	47
a) Betriebsstätte, § 12 AO .....	48

b) Anwendung auf digitale Geschäftsmodelle .....	49
aa) Unbeschränkte Steuerpflicht im Inland mit Betriebsstätte im Ausland .....	49
bb) Beschränkte Steuerpflicht im Inland aufgrund einer Betriebsstätte .....	50
II. Einkünftezuweisung durch DBA .....	51
1. Wirkung von DBA .....	51
2. Zuweisung aufgrund einer Geschäftsleitungsfunktion – Art. 7 Abs. 1 S. 1, 4 Abs. 3 OECD-MA .....	52
a) Ermittlung der Ansässigkeit, Art. 4 Abs. 3 OECD-MA .....	52
b) Zuweisung der Einkünfte, Art. 7 Abs. 1 S. 1 OECD-MA .....	54
c) Wirkung .....	54
d) Zwischenbefund .....	55
3. Zuweisung aufgrund einer Betriebsstätte – Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA .....	56
a) Definition und Systematik .....	56
aa) Internationale Begriffsbestimmung (DBA) .....	57
bb) Verhältnis zum innerstaatlichen Begriff .....	58
cc) Bedeutung und Zweck des Betriebsstättenbegriffs .....	60
b) Wirkung .....	61
III. Befund .....	62
C. Die Problematik der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle .....	63
I. Unterschiede in der Besteuerung zu herkömmlichen Geschäftsmodellen .....	63
1. Marktteilnahme ohne physische Präsenz .....	63
2. Konzeptionelle Unterschiede .....	64
3. Relevanz immaterieller Wirtschaftsgüter .....	65
II. Probleme für die Steuerrechtsordnungen .....	66
1. Grundproblem: Steuergestaltungsmöglichkeiten digitaler Konzerne .....	67
a) Vermeidung einer Steuerpflicht im Marktstaat .....	68
b) Günstige Verlagerung immaterieller Wirtschaftsgüter .....	69
c) Zurückhaltung von Gewinnen im niedrigbesteuerten Ausland .....	71
2. Wettbewerbsverzerrungen .....	72
a) Digitale und nicht digitale Geschäftsmodelle .....	72
b) Multinationale Konzerne und mittelständische Unternehmen .....	73
3. Druck auf die Steuersysteme und dessen Folgen .....	74
D. Abhilfe durch angedachte oder durchgeführte Maßnahmen .....	75
I. Maßnahmen i.R.d. BEPS-Aktionsplans .....	75
1. Aktionspunkt 7 – Erweiterung des Art. 5 OECD-MA .....	76
2. Aktionspunkte 8 bis 10 – Revision der Verrechnungspreisleitlinien .....	76
3. Aktionspunkt 3 – Hinzurechnungsbesteuerung .....	77
4. Aktionspunkt 1 – Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung .....	78
II. Maßnahmen der Europäischen Union .....	78
III. Bewertung .....	79

E. Fazit .....	80
I. Zusammenfassung .....	80
II. Erforderlichkeit einer Neuregelung .....	80

*Kapitel 3*

<b>Anforderungen an die sachgerechte Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle</b>	82
A. Vorgehensweise .....	82
B. Prüfungspunkte .....	83
I. Verbesserung der festgestellten Problemlage .....	83
1. Eintretende Verbesserungen .....	83
2. Effektivität .....	84
3. Selektivität .....	85
II. Dogmatische Legitimität .....	85
1. Territorialitätsprinzip und genuine link .....	86
a) Kriterien des Territorialitätsprinzips .....	86
b) Kriterien des genuine links .....	89
aa) Vorhandene Ansätze in Rechtsprechung und Literatur .....	89
bb) Herleitung aus deduktivem Ansatz .....	91
c) Relevanz für die Zuordnungsentscheidung .....	94
2. Wertschöpfungstheorie .....	95
a) Definition und Zurechnung von Wertschöpfungsbeiträgen .....	97
aa) Wertschöpfungsprozesse in digitalen Unternehmen .....	98
bb) Erweiterung der Wertschöpfungsdefinition .....	100
cc) Unternehmenseigene Wertschöpfungsbeiträge .....	102
dd) Zurechnung von Wertschöpfungsbeiträgen .....	103
ee) Zwischenbefund .....	104
b) Relevanz für die Zuordnungsentscheidung .....	105
3. Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	106
a) Inhalt im internationalen Kontext .....	106
aa) Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht .....	107
bb) Objektives und subjektives Nettoprinzip .....	108
cc) Durchbrechungen .....	109
b) Relevanz für die Zuordnungsentscheidung .....	109
4. Äquivalenz-/Nutzenprinzip .....	111
a) Herleitung .....	111
b) Inhalt und Reichweite .....	113
c) Relevanz für die Zuordnungsentscheidung .....	115
5. Zusammenfassung .....	115

III. Kohärenz mit der Rechtsordnung .....	116
1. Nationale Grundlagen .....	116
a) Formelle Verfassungsmäßigkeit .....	116
b) Materielle Verfassungsmäßigkeit .....	118
c) Einfachgesetzliche Vorgaben .....	121
2. Europäische Grundlagen .....	122
a) Marktfreiheiten .....	122
b) Beihilfeverbot .....	124
IV. Umgehungsmöglichkeiten .....	125
1. Steuervermeidung, -gestaltung und -missbrauch .....	125
2. Gestaltungsausschließende Besteuerung .....	127
a) Unausweichlichkeit und steuerjuristische Betrachtungsweise .....	128
b) Auslegbarkeit .....	129
c) Berücksichtigung ausländischer Wertungen .....	130
d) Regelungsstandort .....	131
V. Praktikabilität .....	131
1. Tatsächlicher Belastungserfolg .....	132
a) Anwendbarkeit des Tatbestandes .....	132
b) Überprüfbarkeit der Besteuerungsgrundlagen .....	134
c) Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs .....	136
2. Komplexität .....	138
3. Realisierbarkeit .....	140
a) Umsetzungsebene .....	140
b) Umsetzungsvoraussetzungen .....	142
c) Umsetzungswahrscheinlichkeit .....	144
4. Zusammenfassung .....	145
VI. Gesamtabwägung .....	146
C. Ergebnis: Das 5+1-Programm .....	147

#### *Kapitel 4*

#### **Marktfaktoren als Anknüpfungspunkt der Ertragsbesteuerung** 149

A. Inhalt des Regelungsansatzes .....	149
I. Grundmodell .....	150
II. Ausgestaltungsmöglichkeiten .....	152
1. Wirtschaftliche Präsenz (Significant Economic Presence) .....	152
2. Nutzernexus (User Participation) .....	153
3. Vermarktungsnexus (Marketing Intangibles) .....	154
4. Weitere Ansätze und der Unified Approach .....	155

B. Anwendung des Prüfprogramms .....	156
I. Verbesserung der festgestellten Problemlage .....	156
1. Eintretende Verbesserungen .....	157
a) Schädliche Gestaltungsoptionen .....	157
b) Angemessener Tarif .....	158
c) Wettbewerbsverzerrungen .....	159
2. Effektivität .....	160
3. Selektivität .....	161
4. Zwischenfazit .....	162
II. Dogmatische Legitimität .....	162
1. Territorialitätsprinzip und genuine link .....	163
2. Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	165
3. Äquivalenz-/Nutzenprinzip .....	167
4. Zwischenfazit .....	168
III. Kohärenz mit der Rechtsordnung .....	169
1. Nationale Grundlagen .....	169
2. Europäische Grundlagen .....	171
IV. Umgehungsmöglichkeiten .....	172
1. Regelungseigenschaften .....	172
2. Unausweichlichkeit .....	174
V. Praktikabilität .....	175
1. Tatsächlicher Belastungserfolg .....	176
a) Anwendbarkeit des Tatbestandes .....	176
b) Überprüfbarkeit der Besteuerungsgrundlagen .....	177
c) Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs .....	178
2. Komplexität .....	179
3. Realisierbarkeit .....	181
a) Umsetzungsebene .....	181
b) Umsetzungsvoraussetzungen .....	183
c) Umsetzungswahrscheinlichkeit .....	184
4. Folgefrage: Anpassung der Einkünftezuordnungsregeln .....	186
5. Zwischenfazit .....	187
VI. Gesamtabwägung .....	189

*Kapitel 5***Sondersteuern auf digitale Aktivitäten**

A. Inhalt des Regelungsansatzes .....	191
I. Grundmodell .....	192

II.	Ausgestaltungsmöglichkeiten	193
1.	Steuertatbestand	193
2.	Abziehbarkeit i. R. d. allgemeinen Ertragsbesteuerung	195
III.	Sondersteuer als Erhebungsform der allgemeinen Ertragsteuer	198
B.	Anwendung des Prüfprogramms	200
I.	Verbesserung der festgestellten Problemlage	200
1.	Eintretende Verbesserungen	200
2.	Effektivität	202
a)	Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	202
b)	Weitere Aspekte	206
3.	Selektivität	207
4.	Zwischenfazit	207
II.	Dogmatische Legitimität	208
1.	Territorialitätsprinzip und genuine link	208
2.	Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichmäßigkeit der Besteuerung	211
a)	Betrachtung der autarken Bruttosteuer	211
b)	Betrachtung von Doppelbelastung und Doppelbesteuerung	213
3.	Äquivalenz-/Nutzenprinzip	214
4.	Zwischenfazit	215
III.	Kohärenz mit der Rechtsordnung	216
1.	Nationale Grundlagen	217
a)	Formelle Verfassungsmäßigkeit	217
b)	Materielle Verfassungsmäßigkeit	220
2.	Europäische Grundlagen	223
IV.	Umgehungsmöglichkeiten	225
1.	Regelungseigenschaften	225
2.	Unausweichlichkeit	227
V.	Praktikabilität	228
1.	Tatsächlicher Belastungserfolg	229
a)	Anwendbarkeit des Tatbestandes	229
b)	Überprüfbarkeit der Besteuerungsgrundlagen	230
c)	Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs	231
2.	Komplexität	232
3.	Realisierbarkeit	234
a)	Umsetzungsebene	234
b)	Umsetzungsvoraussetzungen	235
c)	Umsetzungswahrscheinlichkeit	238
4.	Zwischenfazit	239
VI.	Gesamtabwägung	240

<i>Kapitel 6</i>	
<b>Globale Mindestbesteuerung</b>	242
<b>A. Inhalt des Regelungsansatzes</b>	242
I. Grundmodell	244
1. Income inclusion rule und switch over rule	245
2. Undertaxed payment rule und subject to tax rule	246
3. Weitere Regelungsprinzipien	247
4. Bestimmung der effektiven Steuerlast	248
5. Verhältnis der GloBE-Regelungen zueinander	250
6. Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Verhältnis zu vorhandenen Rechtsinstituten	251
a) Hinzurechnungsbesteuerung	251
b) US-amerikanisches GILTI-Regime	253
II. Ausgestaltungsmöglichkeiten	255
1. Mindeststeuersatz	255
2. Blending	256
3. Carve-Outs	257
<b>B. Anwendung des Prüfprogramms</b>	258
I. Verbesserung der festgestellten Problemlage	258
1. Eintretende Verbesserungen	258
2. Effektivität	261
3. Selektivität	262
4. Zwischenfazit	263
II. Dogmatische Legitimität	263
1. Territorialitätsprinzip und genuine link	263
2. Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichmäßigkeit der Besteuerung	266
3. Äquivalenz-/Nutzenprinzip	268
4. Zwischenfazit	270
III. Kohärenz mit der Rechtsordnung	270
1. Nationale Grundlagen	271
a) Formelle Verfassungsmäßigkeit	271
b) Materielle Verfassungsmäßigkeit	272
2. Europäische Grundlagen	275
3. Zwischenfazit	278
IV. Umgehungsmöglichkeiten	279
1. Regelungseigenschaften	279
2. Unausweichlichkeit	281

V. Praktikabilität .....	282
1. Tatsächlicher Belastungserfolg .....	282
a) Anwendbarkeit des Tatbestandes .....	283
b) Überprüfbarkeit der Besteuerungsgrundlagen .....	284
c) Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs .....	285
2. Komplexität .....	285
3. Realisierbarkeit .....	287
a) Umsetzungsebene .....	287
b) Umsetzungsvoraussetzungen .....	289
c) Umsetzungswahrscheinlichkeit .....	290
4. Zwischenfazit .....	292
VI. Gesamtabwägung .....	293
 <i>Kapitel 7</i>	
<b>Ergebnisse der Arbeit</b>	295
A. Zusammenfassung der Ergebnisse .....	295
I. Besteuerungsprobleme bei digitalen Geschäftsmodellen .....	295
II. Kriterien zur Einordnung von Reformvorschlägen .....	296
1. Verbesserung der festgestellten Problemlage .....	296
2. Dogmatische Legitimität .....	296
3. Kohärenz mit der Rechtsordnung .....	298
4. Umgehungsmöglichkeiten .....	299
5. Praktikabilität .....	300
6. Gesamtabwägung .....	301
III. Betrachtung der einzelnen Reformmodelle .....	301
1. Marktfaktoren als Anknüpfungspunkt der Ertragsbesteuerung .....	301
2. Sondersteuern auf digitale Aktivitäten .....	303
3. Globale Mindestbesteuerung .....	304
B. Gesamtfazit und Ausblick .....	305
<b>Literaturverzeichnis</b> .....	310
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	322

## *Kapitel 1*

# **Einleitung**

## **A. Einführung**

Als Steve Jobs, der mittlerweile verstorbene CEO von Apple Inc., am 9. Januar 2007 der Öffentlichkeit das erste iPhone präsentierte, war die Digitalisierung der Welt bereits in vollem Gange. Dennoch war diese disruptive Innovation und die damit einhergehende Möglichkeit von überall aus auf das Internet zuzugreifen Wegbereiter des digitalen Zeitalters, indem wir uns befinden. Dies zeigt sich einerseits an der Marktkapitalisierung Apples, die sich seitdem fast verdreihundertfachte. Andererseits prägen digitale Dienstleistungen von Unternehmen, wie etwa Microsoft, Alphabet, Meta Platforms, etc. unseren gewöhnlichen Tagesablauf und unser Leben immer mehr. Durch die immer stärkere und flächendeckendere Durchdringung aller Lebensbereiche, ist die Digitalisierung auch aus dem globalen Wirtschaftsleben nicht mehr wegzudenken. Es ist damit zu rechnen, dass die fortschreitende digitale Transformation früher oder später alle Branchen und Märkte umfasst und dem neu entstandenen Wirtschaftszweig, dessen Wertschöpfung alleine in digitalen Leistungen liegt, eine immer größere Bedeutung in der Weltwirtschaft zukommen wird.<sup>1</sup>

Während sich Technologien und Geschäftskonzepte der Digitalbranche rasant weiterentwickeln, stammt das deutsche Ertragsteuersystem aus den Anfangszeiten des Dritten Reichs.<sup>2</sup> Seither änderte sich an der Erfassung gewerblicher Einkünfte und auch an der internationalen Abgrenzung der Besteuerungskompetenzen inhaltlich wenig. Unternehmen, die digitale Dienstleistungen, wie etwa soziale Netzwerke, Onlinesuchmaschinen oder Cloudcomputing anbieten, werden nach den gleichen Grundsätzen wie ein Kolonialwarenhändler vor dem zweiten Weltkrieg besteuert. Die Relevanz, die digitale Geschäftsmodelle mittlerweile in unserer Wirtschaftswelt einnehmen, spiegelte sich bislang in der Weiterentwicklung der Steuerrechtsordnung nicht wider. Dass sich daraus eine Disparität zwischen zu erfassender Wirtschaftstätigkeit und vorhandenem Gesetz ergibt, liegt auf der Hand.

---

<sup>1</sup> So diagnostiziert die Europäische Kommission in ihrer Mitteilung an das Europäische Parlament und den Rat, dass Digitalunternehmen weitaus schneller wachsen als die Wirtschaft insgesamt. In den Jahren 2010 bis 2017 betrug die Ertragssteigerung im Bereich der Digitalunternehmen 14,2% wo hingegen andere multinationale Unternehmen ihren Ertrag nur um 0,2% steigern konnten, vgl. EU-Kommission, COM(2018) 146 final, S. 1 f., 11.

<sup>2</sup> Vgl. RGBI. I, S. 1005 ff.

Problematisch ist, dass sich diese normative Diskrepanz in der praktischen Besteuerung entsprechender Unternehmen fortsetzt. Wirtschaftsstarke, global agierende Digitalkonzerne machen sich mit Hilfe steuerlicher Berater die Funktionsprinzipien der vorhandenen Regelungen und Lücken, die sich aus diesen überkommenen Tatbeständen ergeben, zunutze. Vielfach ist zu verzeichnen, dass sie durch verschiedenste Maßnahmen der aggressiven Steuerplanung weltweit nur wenige bis keine Steuern bezahlen.<sup>3</sup>

Wesentliches Gestaltungspotential steht dabei in unmittelbarem Zusammenhang mit der Globalisierung der Wirtschaft, der Märkte und der Geschäftsmodelle. Die weltweite Verflechtung gesellschaftlicher und unternehmerischer Zusammenhänge ist dabei ebenfalls zu weiten Teilen auf die Digitalisierung zurückzuführen und wurde durch sie merklich beschleunigt. Digitalunternehmen gelingt es, durch geschickte Planung ihrer Gesellschaftsstrukturen und die Verlagerung wirtschaftlicher Aktivitäten ihr steuerliches Pflichtenprogramm in Staaten zu verlagern, wo sie günstige steuerliche Rahmenbedingungen vorfinden.<sup>4</sup> Dabei ist die aggressive Steuergestaltung auch international agierenden Konzernen herkömmlicher Branchen nicht fremd. Bei digitalen Geschäftsmodellen sind diese Verwerfungen jedoch besonders stark und exorbitant häufig anzutreffen.<sup>5</sup>

Grund dafür ist die Art und Weise, wie Digitalunternehmen Einkünfte erzielen, ohne dabei in irgendeiner Beziehung zu denjenigen Staaten zu stehen, auf die sie mit ihren Plattformen einwirken.<sup>6</sup> So ergibt sich für Hersteller von Produkten, Dienstleister und andere Gewerbetreibende ab einer gewissen Aktivität in einem Staat das Bedürfnis zur Begründung einer Niederlassung oder einer Tochtergesellschaft, die dort eine steuerliche Verpflichtung auslöst. Diese Anknüpfungsmerkmale zu vermeiden bedarf eines erheblichen Aufwands und ist auch nicht immer möglich. Digitalunternehmen steht es stattdessen durch den Einsatz von Technologie offen, auch bei immenser wirtschaftlicher Relevanz eines Marktes, ihr Geschäft dauerhaft über die Grenze hinweg aus einem Land mit günstigeren steuerlichen Rahmenbedingungen zu betreiben.<sup>7</sup> Wesentliche Nachteile ergeben sich daraus für Digitalunter-

---

<sup>3</sup> Vgl. Annex B „Typical tax planning structures in integrated business models“ in: OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, S. 167 ff.

<sup>4</sup> Ausführliche Analyse: s.u. Kapitel 2: C. Die Problematik der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle, S. 63.

<sup>5</sup> Cloer/Gerlach, FR 2018, S. 105 (108); Devereux/Vella, Implications of digitalization for international corporate tax reform, S. 5.

<sup>6</sup> Eilers/Oppel, IStr 2018, S. 361 (362).

<sup>7</sup> Nur 50 % der multinational tätigen Digitalunternehmen unterhalten eine Tochtergesellschaft im Ausland, wohingegen 80 % der herkömmlich tätigen multinationalen Unternehmen eine entsprechende Dependance im Ausland besitzen, vgl. UNCTAD, World Investment Report 2017, S. 174 f.

nehmen – im Gegensatz zu herkömmlichen Gewerbebetrieben – nicht oder sie können unproblematisch ausgeglichen werden.<sup>8</sup>

Dies alles führt immer wieder zu medienwirksamen Kampagnen<sup>9</sup>, die den durchschnittlichen Steuerpflichtigen an der Richtigkeit unseres Steuersystems zweifeln lassen. Die grundrechtlich verbürgte Gleichheit vor dem Gesetz als ein zentraler Maßstab für die Gerechtigkeit der Besteuerung scheint hier – trotz Einhaltung aller vorhandenen Normen durch die Digitalunternehmen – nicht ausreichend durchgehalten. Dies senkt die Steuermoral des Einzelnen und u. U. sogar das gesamtgesellschaftliche Vertrauen in den Rechtsstaat. Noch gravierender erscheint eine andere Folge des unternehmerischen Vorgehens: die zu verzeichnende Erosion der inländischen Besteuerungsgrundlagen.<sup>10</sup> Steuern, allen voran die Ertragsteuern, stellen die zentrale Grundlage der Staatsfinanzierung dar. Reduziert sich das Aufkommen dieser Finanzierungsgrundlagen nachhaltig, kann das staatliche Leistungsangebot nicht in der bisherigen Form aufrechterhalten werden. Die Aushöhlung der Bemessungsgrundlage stellt damit eine Gefahr für Wohlstand und Stabilität der Gesellschaft dar.

Allen wesentlichen politischen Ebenen ist diese Problematik bereits bekannt; ein Reformprozess lief allerdings nur schleppend an. Während von Seiten der deutschen Regierung „Maßnahmen zur Sicherstellung der angemessenen Besteuerung der digitalen Wirtschaft“ versprochen wurden<sup>11</sup>, konzentriert sich die Diskussion um die Änderung des internationalen Steuersystems auf höheren Ebenen. Die OECD widmete der Thematik einen eigenen Aktionspunkt i. R. d. BEPS-Initiative.<sup>12</sup> Die Europäische Kommission legte gleich zwei Richtlinievorschläge zur Einführung einer Reform vor.<sup>13</sup> Dennoch kam es bislang – bis auf einige nationale Alleingänge<sup>14</sup> – nicht zu tatsächlichen Gesetzesänderungen. Immerhin konnte sich mittlerweile eine

---

<sup>8</sup> Vgl. bspw. die Unternehmensstruktur von Amazon oder Alphabet, die eine zentrale Konzerngesellschaft in einem niedrig besteuerten Land wie Irland oder Luxemburg betreiben mit welcher dann die entsprechenden Verträge abgeschlossen werden. Daneben existieren lediglich kleine lokale Gesellschaften für reine Serviceleistungen, die möglichst gering nach der Kostenaufschlagsmethode besteuert werden, vgl. *Kofler/Mayr/Schlager*, BB 2017, S. 1751 (1756 f.).

<sup>9</sup> Etwa die sog. „Paradise Papers“, die 2016 steuerliche Gestaltungen großer global agierender Konzerne, wie Apple, Meta Platforms oder Nike, offenlegten, vgl. SZ, Das sind die Paradise Papers.

<sup>10</sup> Vgl. *Schlund*, DStR 2018, S. 937 (939) über die Angst der EU-Kommission vor der Aushöhlung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage; vgl. auch EU-Kommission, SWD(2018) 81 final, S. 5 f.

<sup>11</sup> Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und der SPD zur 19. Legislaturperiode, Rz. 3129 ff.

<sup>12</sup> Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy.

<sup>13</sup> EU-Kommission, COM(2018) 147 final; EU-Kommission, COM(2018) 148 final.

<sup>14</sup> Im Überblick: *Keuper*, BB 2020, S. 407 (Teil I) und S. 471 (Teil II).