

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	7
Abkürzungsverzeichnis	21
A. Einleitung	25
I. Einführung in die Problematik	25
II. Zielsetzung und Gang der Untersuchung	30
B. Grundlegende Begriffsbestimmungen	33
I. Steuergestaltungen	33
1. Begriffsverständnis	33
2. Verfassungsrechtlicher Hintergrund	36
II. Aggressive Steuergestaltungen	37
1. Begriffsverständnis	37
2. Generalklausel in § 42 AO und EU-rechtliche Implikationen	39
3. Streitstand	43
a) Gleichstellung mit missbräuchlichen Gestaltungen	43
aa) Außen- versus Innentheorie	43
bb) Missbrauchscharakter aggressiver Gestaltungen	44
b) Keine Gleichstellung mit missbräuchlichen Steuergestaltungen	45
c) Vermittelnde Ansicht	48
d) Stellungnahme	48
4. Zusammenfassung	52
III. Digitale Geschäftsmodelle	52
1. Datenzentrische Geschäfte	53
2. E-Commerce-Geschäfte	54
3. Weitere Geschäftszweige	56

C. Besteuerung von multinationalen Internet-Konzernen in Deutschland und ausgewählten Drittstaaten im Überblick	57
I. Anforderungen an die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte	57
1. Steuerrechtliche Grundsätze	57
a) Allgemeine Besteuerungsgrundsätze und Steuerrechtfertigungslehren in Deutschland	57
b) Rechtfertigung der Besteuerung im internationalen Steuerrecht und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit ..	60
aa) Äquivalenz- und Nutzenprinzip	61
bb) Leistungsfähigkeitsprinzip	63
cc) Ökonomische Neutralitätsprinzipien	65
dd) Völkerrechtlicher Territorialitätsgrundsatz	67
c) Zusammenfassung	68
2. Ertragsteuerpflicht von international tätigen Unternehmen	69
a) Unbeschränkte Steuerpflicht	71
b) Beschränkte Steuerpflicht	72
c) Vermeidung von Doppel- und Keinmalbesteuerungen	74
II. Ertragbesteuerung in Deutschland	75
1. Einkünftequalifikation	75
a) Gewerbeeinkünfte aus Betriebsstätten oder über einen ständigen Vertreter	77
aa) Gewerbebetrieb	78
bb) Betriebsstätte	78
(1) Der steuerrechtliche Betriebsstättenbegriff, § 12 AO	78
(a) Feste Geschäftseinrichtung oder Anlage	78
(aa) Geschäftseinrichtung oder Anlage	78
(bb) Ortsbezogenheit und Nachhaltigkeit	79
(b) Verfügungsmacht	79
(c) Tätigkeit eines Unternehmens	80

(2) Internetspezifische Anknüpfungspunkte im Inland	81
(a) Internet-Server	81
(aa) Verfügungsmacht abhängig von vertraglicher Gestaltung	82
(bb) Generell keine Verfügungsmacht	83
(cc) Stellungnahme	84
(b) Webseite	85
(c) Endgeräte des Kunden	85
(d) Servicezentren	86
(e) Lagerstätten und Logistikzentren	86
(f) Daten und Software	86
(3) Zwischenergebnis	87
cc) Ständiger Vertreter	87
(1) Voraussetzungen des § 13 AO	88
(2) Internetspezifische Tätigkeiten eines ständigen Vertreters	89
(a) Internetdienstleister	89
(b) Lagerhalter und Logistikdienstleister	90
(c) Inländische Kontaktperson für die Domain-Registrierung	91
(3) Zwischenergebnis	91
b) Gewerbliche Einkünfte durch die Ausübung oder Verwertung von Darbietungen	92
c) Gewerbliche Einkünfte durch Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von Rechten und Sachinbegriffen	96
aa) Belegenheitstatbestand	97
bb) Verwertungstatbestand	98
(1) Standardsoftware	99
(a) Veräußerung	100
(b) Vermietung	101
(2) Individualsoftware	102
d) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	103
e) Sonstige Einkünfte	104

f) Zwischenergebnis	107
2. Einschränkung des deutschen Besteuerungsrechts durch Doppelbesteuerungsabkommen	108
a) Verhältnis des abkommens- und steuerrechtlichen Betriebsstättenbegriffs	108
b) Einkünftequalifikation	110
c) Betriebsstätte	112
aa) Vorrang des Abkommensrechts	112
bb) Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff	112
(1) Feste Geschäftseinrichtung	113
(2) Verfügungsmacht	113
(3) Ausnahmekatalog in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014	114
(4) Art. 5 OECD-MA n.F.	115
cc) Dienstleistungsbetriebsstätte	115
(1) Unechte Dienstleistungsbetriebsstätte	115
(2) Echte Dienstleistungsbetriebsstätte	117
dd) Vertreterbetriebsstätte	118
ee) Internetspezifische inländische Anknüpfungspunkte	120
(1) Waren- und Auslieferungslager	120
(2) Webseite und Endgeräte der Kunden	121
(3) Internet-Server	121
ff) Betriebsstättenbezogene Gewinnaufteilung und AOA	124
d) Zwischenergebnis	126
3. Zusammenfassung	126
III. Überblick über Steuergestaltungen in der Praxis	127
1. Strategische und artifizielle Vermeidung von (Vertreter-) Betriebsstätten	128
a) Kommissionärsvereinbarungen und ähnliche Strategien	130
b) Umgehung durch den Ausnahmekatalog in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2014	131

2. Bedeutung und Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter	132
a) Präferenzielle steuerliche Behandlung von Lizenzgebühren	132
b) Verrechnungspreise	134
3. Besonderheiten des US-Steuerrechts	136
IV. Praxisrelevante Beispiele	137
1. Amazon	138
a) Beteiligte Unternehmen	138
b) Geschäftsmodell	138
c) Steuerpflicht	140
aa) Betriebsstätte	141
(1) Logistikzentren	141
(2) Webseite und Endgeräte des Kunden	142
(3) Internet-Server	142
(4) Servicezentren	142
bb) Ständiger Vertreter bzw. Vertreterbetriebsstätte	143
d) Steuerbelastung in Deutschland im Überblick	143
2. Google	145
a) Beteiligte Gesellschaften	145
b) Geschäftsmodell	146
c) Steuerpflicht	147
d) Zwischenergebnis	148
3. Besteuerung von multinationalen Internet-Konzernen in Drittstaaten	149
a) IP-Holding-Struktur	150
b) „Double Irish with a Dutch Sandwich“	152
4. Zwischenergebnis	156
D. Maßnahmen und Reformvorschläge zur Besteuerung von Gewinnen globaler Internet-Konzerne	157
I. Handlungsbedarf	157
II. OECD-Aktionsplan: Base Erosion and Profit Shifting	158

1. Besteuerung der Digitalen Wirtschaft	160
a) Überblick und Entwicklung	160
b) OECD-Abschlussbericht 2015	161
aa) Signifikante wirtschaftliche Präsenz	163
bb) Quellensteuer auf Entgelte aus digitalen Transaktionen	164
cc) Einführung einer Ausgleichsteuer	164
dd) Vorläufiges Fazit der OECD	165
c) OECD-Zwischenbericht zur Umsetzung 2018	165
d) Kurzbericht 2019, Konsultationspapiere 1-3, Arbeitsprogramm 2019 und Erläuterung 2020	167
aa) Säule 1: Nexus und Gewinnverteilung	168
bb) Säule 2: Globale Mindestbesteuerung	170
2. Aktionen zur Verbesserung der grenzüberschreitenden Besteuerung	171
a) Aktionspunkt 2: Neutralisierung von hybriden Gestaltungen	171
b) Aktionspunkt 3: Verbesserung der Regeln bezüglich beherrschter ausländischer Unternehmen	172
c) Aktionspunkt 4: Zinsabzug und andere Finanzierungsgestaltungen	173
d) Aktionspunkt 5: Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken ..	174
aa) OECD-Abschlussbericht 2015	174
bb) OECD-Zwischenberichte zur Umsetzung 2017	175
3. Anknüpfungspunkt der Besteuerung	175
a) Aktionspunkt 6: Verhinderung des Missbrauchs von Steuerabkommen	176
aa) OECD-Abschlussbericht 2015	176
bb) OECD-Zwischenbericht zur Umsetzung 2017	177
b) Aktionspunkt 7: Verhinderung der künstlichen Vermeidung einer Betriebsstätte	177
aa) Änderungen im Ausnahmekatalog und Anti- Fragmentierungsregel	178

bb) Ausdehnung der Vertreterbetriebsstätte, Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	179
cc) Begrenzung des Begriffs des unabhängigen Vertreters, Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	180
dd) Änderungen der Bau- und Montagebetriebsstättenregelung, Art. 5 Abs. 3 OECD-MA	181
c) Aktionspunkte 8, 9 und 10: Verrechnungspreise gemäß Wertschöpfung	181
aa) OECD-Abschlussbericht 2015	181
bb) OECD-Zwischenbericht 2018	184
4. Erhöhung der Transparenz	185
a) Aktionspunkte 11 und 12: Systematisierung der Daten	185
b) Aktionspunkt 13: Verrechnungspreise und länderbezogene Berichterstattung	186
c) Aktionspunkt 14: Lösung von Streitfragen	187
5. Umsetzung durch das Multilaterale Instrument	187
a) Hybride Gestaltungen	190
b) Abkommensmissbrauch	190
c) Betriebsstättenbegriff	191
d) Streitbeilegung	191
e) Schiedsverfahren	192
6. Zur Umsetzung der Maßnahmen	192
7. Bewertung der OECD-Empfehlungen	193
a) Zweckmäßigkeitserwägungen	193
b) Zu ausgewählten Aktionspunkten	193
c) Rechtspolitische Hürden	197
III. Entwicklungen auf europäischer Ebene	198
1. EU-Aktionsplan für eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung	200
a) Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage	201
b) Besteuerung am Ort der Wertschöpfung	202

c) Maßnahmen zur Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen	202
d) Maßnahmen zur Erhöhung der Transparenz	203
e) Verhaltenskodex für Unternehmensbesteuerung	203
2. Anti-Steuervermeidungsrichtlinie	203
a) Mindestschutzniveau	204
b) Zinsabzugsbeschränkung	205
c) Übertragung von Vermögenswerten und Wegzugsbesteuerung	205
d) Allgemeine Regelung zur Verhinderung von Missbrauch	205
e) Hinzurechnungsbesteuerungsregelungen	206
f) Hybride Gestaltungen	206
g) Umsetzung	206
3. Richtlinievorschläge der Europäischen Kommission zur Besteuerung der Digitalen Wirtschaft	207
a) Entwurf einer DST-Richtlinie	207
aa) Rechtsgrundlage	208
bb) Steuertatbestand	208
(1) Steuergegenstand	208
(2) Steuerpflichtiger	209
(3) Ort der Besteuerung	210
(4) Übrige Voraussetzungen	210
cc) Gemeinsames System auf europäischer Ebene	211
dd) Entwurf einer Digitalwerbesteuer-Richtlinie	211
b) Entwurf einer SDP-Richtlinie	212
aa) Gegenstand und Geltungsbereich	212
bb) Begriff der signifikanten digitalen Präsenz	212
cc) Gewinnzuordnung	213
c) Zusammenfassung	214
4. Richtlinien zur Änderung der Amtshilferichtlinie	214
a) Einführung länderbezogener Offenlegungspflichten und automatischer Informationsaustausch	214

b) Einführung einer neuen Meldepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen	216
5. Einheitliche Anti-Missbrauchsvorschrift in der Mutter-Tochter-Richtlinie	218
6. EU-Verfahren wegen unerlaubter Beihilfen durch Steuervergünstigungen	219
a) Beihilfeverfahren gegen Luxemburg in Sachen Amazon	220
b) Überblick über weitere Beihilfeverfahren	221
7. Zur Umsetzung durch die Mitgliedstaaten	222
8. Bewertung der EU-rechtlichen Maßnahmen und Vorschläge ...	223
IV. Nationalstaatliche Maßnahmen – Überblick und Bewertung	224
1. Überblick über die bisherige Rechtslage in Deutschland	225
a) Gesetzgeberische Maßnahmen vor dem BEPS-Projekt	225
b) Gesetzgeberische Maßnahmen im Zuge des BEPS-Projekts .	226
2. Ausgewählte Regelungen und deren rechtspolitische Beurteilung	227
a) Missbrauchsvorschriften	227
b) Lizenzschanke, § 4j EStG	228
c) Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz	232
aa) Erweiterung der Verrechnungspreisdokumentation	233
bb) Berichterstattung und automatischer Informationsaustausch	233
d) Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz	236
e) Mitteilungspflicht in Bezug auf bestimmte grenzüberschreitende Steuergestaltungen	236
f) Referentenentwurf für ein ATAD-Umsetzungsgesetz	238
3. Zwischenergebnis	240
V. US-Steuerreform im Jahr 2017	240

E. Kritische Untersuchung der Reformvorschläge und deren Auswirkungen auf die Besteuerung globaler Internet-Konzerne	243
I. Umsetzung der OECD-Empfehlungen durch das Multilaterale Instrument	244
1. Praktische Risiken der Implementierung	245
a) Zunehmende Rechtszersplitterung statt Harmonisierung	246
b) Gefahr asymmetrischer Doppelbesteuerungsabkommen	248
2. Anforderungen an Verfahren und Form	249
a) Verfahren und Gesetzesvorbehalt	250
b) Bestimmtheit und Normenklarheit	252
3. Zusammenfassung	254
II. (Sonder-)Besteuerung der Digitalen Wirtschaft	255
1. Begriff der Digitalen Wirtschaft	255
2. Neue Besteuerungskonzepte	258
a) Quellensteuer auf Entgelte aus digitalen Transaktionen	260
b) Ausgleichsteuer	262
c) Digitalsteuer	264
aa) Praktischer Anwendungsbereich an den Beispielen Amazon und Google	265
(1) Rechtsgrundlage und steuersystematische Einordnung	266
(a) Grammatikalische Auslegung	267
(b) Teleologische Auslegung	267
(c) Merkmal der Freigrenze	269
(d) Kein Vorsteuerabzug	269
(e) Ergebnis	269
(2) Doppelbesteuerungen	270
(3) Unions- und verfassungsrechtliche Bedenken	271
bb) Digitalwerbesteuer	273
3. Zusammenfassung	273
III. Aktualisierung und Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs	274

1. Anpassung der abkommensrechtlichen Betriebsstättendefinition durch den OECD-Aktionsplan	275
a) Ausnahmekatalog in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2017 und Anti-Fragmentierungsregel	275
aa) Praktischer Anwendungsbereich an den Beispielen Amazon und Google	275
bb) Allgemeine Bewertung der Änderungen	278
b) Vertreterbetriebsstätte	280
2. Konzept der virtuellen Betriebsstätte	280
a) Signifikante wirtschaftliche Präsenz als steuerlicher Anknüpfungspunkt im Abschlussbericht der OECD	282
b) Signifikante digitale Präsenz als steuerlicher Anknüpfungspunkt im Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission	283
c) Stellungnahme	284
aa) Exkurs: Wendepunkt im US-amerikanischen Umsatzsteuerrecht	285
bb) Rechtliche Würdigung	287
(1) Vereinbarkeit mit den Grunds determinanten im internationalen Steuerrecht	287
(2) Verfassungs- und unionsrechtliche Bedenken	291
(3) Wertschöpfungsbeitrag durch Nutzer als sachlicher Besteuerungsgrund	292
(4) Schwellenwerte	294
cc) Rechtspolitische Erwägungen	295
dd) Zur Betriebsstättengewinnzuordnung	296
d) Zusammenfassung	297
3. Jüngste Überlegungen auf OECD-Ebene über den Betriebsstättenbegriff hinaus	299
a) Diskussionsstand zum Einheitlichen Ansatz	299
b) Marktpräsenz als sachlicher Besteuerungsgrund	300
c) Vereinbarkeit mit den Grunds determinanten im internationalen Steuerrecht	304
d) Zur Gewinnzuordnung	305

e) Zusammenfassung	305
4. Regelungsvorschlag zum Konzept der virtuellen Betriebsstätte in der Abgabenordnung	306
F. Fazit und Ausblick	313
I. Unzureichende Besteuerung globaler Internet-Konzerne im Quellenstaat Deutschland	315
II. Keine substanzielle Besserung durch das Multilaterale Instrument der OECD	316
III. Neues Digitalsteuerregime für globale Internet-Konzerne?	317
IV. Ertragsteuerliche Anerkennung virtueller Betriebsstätten?	317
V. Ausblick: Quo vadis Einheitlicher Ansatz?	318
Literaturverzeichnis	321