

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort .....</b>	<b>7</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis .....</b>	<b>21</b>
<b>A. Einleitung .....</b>	<b>25</b>
I. Einführung in die Problematik .....	25
II. Zielsetzung und Gang der Untersuchung .....	30
<b>B. Grundlegende Begriffsbestimmungen .....</b>	<b>33</b>
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 Geschäftszeige .....	56

<b>C. Besteuerung von multinationalen Internet-Konzernen in Deutschland und ausgewählten Drittstaaten im Überblick .....</b>	<b>57</b>
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. Ertragsteuerverpflichtung 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

<b>D. Maßnahmen und Reformvorschläge zur Besteuerung von Gewinnen globaler Internet-Konzerne .....</b>	<b>157</b>
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 Werterschöpfung .....	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.	Richtlinienvorschläge 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) Lizenzschranke, § 4j EStG .....	228
c) Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz .....	232
aa) Erweiterung der Verrechnungspreisdokumentation ....	233
bb) Berichterstattung und automatischer Informationsaustausch .....	233
d) Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz .....	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

<b>E. Kritische Untersuchung der Reformvorschläge und deren Auswirkungen auf die Besteuerung globaler Internet-Konzerne</b> .....	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 Grunddeterminanten 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 Grunddeterminanten im internationalen Steuerrecht .....	304
d) Zur Gewinnzuordnung .....	305

e) Zusammenfassung .....	305
4. Regelungsvorschlag zum Konzept der virtuellen Betriebsstätte in der Abgabenordnung .....	306
<b>F. Fazit und Ausblick .....</b>	<b>313</b>
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
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>321</b>