

Inhaltsübersicht

Kapitel 1

Einleitung	25
A. Einführung	25
B. Ziel der Arbeit	28
C. Gang der Untersuchung	30

Kapitel 2

Ertragsbesteuerung und digitaler Wandel	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

Anforderungen an die sachgerechte Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle	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

Marktfaktoren als Anknüpfungspunkt der Ertragsbesteuerung	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

Sondersteuern auf digitale Aktivitäten	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

Literaturverzeichnis	310
-----------------------------------	-----

Stichwortverzeichnis	322
-----------------------------------	-----

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 1

Einleitung	25
A. Einführung	25
B. Ziel der Arbeit	28
C. Gang der Untersuchung	30

Kapitel 2

Ertragsbesteuerung und digitaler Wandel	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 niedrigbesteuernden 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

Anforderungen an die sachgerechte Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle	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

191

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

*Kapitel 6***Globale Mindestbesteuerung**

242

A. Inhalt des Regelungsansatzes	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 Rechtsinsti- tuten	251
a) Hinzurechnungsbesteuerung	251
b) US-amerikanisches GILTI-Regime	253
II. Ausgestaltungsmöglichkeiten	255
1. Mindeststeuersatz	255
2. Blending	256
3. Carve-Outs	257
B. Anwendung des Prüfprogramms	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

Kapitel 7

Ergebnisse der Arbeit 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

Literaturverzeichnis 310

Stichwortverzeichnis 322