Besteuerung der digitalen Wirtschaft

Das Betriebsstättenkonzept nach §§ 12, 13 AO und Art. 5 OECD-MA im virtualisierten Handel

---

Masterarbeit im Sommersemester 2016

Eingereicht bei:
Univ.-Prof. Dr. Roland Euler
Lehrstuhl für Betriebswirtschaftslehre,
insbesondere Betriebliche Steuerlehre
Johannes Gutenberg-Universität Mainz

Eingereicht von:
Linda Ohling
Ortsstraße 30-32, 55411 Bingen-Kempten
4. Fachsemester
Master of Management (M.Sc.)
Matrikelnummer: 2711962
E-Mail: lohling@students.uni-mainz.de
Telefonnr.: 0163-7452374

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis IV
Abbildungsverzeichnis VII
1 Problemstellung 1
2 Die digitale Wirtschaft 3
2.1 Merkmale der digitalen Wirtschaft 3
2.2 Digitale Geschäftsmodelle am Unternehmensbeispiel Amazon 4
2.2.1 Der elektronische Geschäftsverkehr 4
2.2.2 Die Geschäftsstruktur von Amazon 5
2.2.3 Amazon als Eigenhändler 8
2.2.4 Amazon als Intermediär 10
2.2.5 Das Steuersparmodell von Amazon von 2003 bis 2015 11
3 Herausforderungen bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft 14
3.1 Das Problem: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) 14
3.1.1 Definition und Ursachen von BEPS 14
3.1.2 Verstärkung der BEPS-Probleme durch die Digitalisierung der Wirtschaft 15
3.2 Ein Lösungsansatz: Der Aktionsplan der OECD gegen BEPS 16
3.2.1 Teilnehmer und Ziele des Anti-BEPS-Projektes der OECD 16
3.2.2 Die 15 Aktionspunkte des Anti-BEPS-Projektes 17
4 De lege lata: Aktuelle Ansätze zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft 18
4.1 Die Einkünftequalifikation 18
4.1.1 Die Einkünftequalifikation nach nationalem Recht, § 49 EStG 18
4.1.2 Die Einkünftequalifikation nach Abkommensrecht, Art. 7 und 12 OECD-MA 20
4.1.3 Qualifikation der Einkünfte vier ausgewählter Geschäftsmodelle von Amazon 21
4.2 Der steuerliche Anknüpfungspunkt 26
4.2.1 Die Betriebsstätte 26
4.2.1.1 Definition im nationalen Recht, § 12 AO 26
4.2.1.2 Definition im Abkommensrecht, Art. 5 OECD-MA 27
4.2.1.3 Prüfung ausgewählter Anknüpfungspunkte als Betriebsstätte 28
4.2.1.3.1 Regelbeispiele 28
4.2.1.3.2 Warenlager und Logistikanlagen 29
4.2.1.3.3 Das Internet, Datenleitungen und mobile Endgeräte 30

4.2.1.3.4 Daten, Software und Websites 32
4.2.1.3.5 Der Server 34
4.2.1.3.5.1 Definition des Servers 34
4.2.1.3.5.2 Feste Geschäftseinrichtung 34
4.2.1.3.5.3 Verfügungsmacht 36
4.2.1.3.5.4 Ausübung der Unternehmenstätigkeit 37
4.2.1.3.5.5 Ergebnis und Subsumption auf das Unternehmen Amazon 39
4.2.2 Der ständige Vertreter bzw. die Vertreterbetriebsstätte 40
4.2.2.1 Definition des ständigen Vertreters im nationalen Recht, § 13 AO 40
4.2.2.2 Definition der Vertreterbetriebsstätte im Abkommensrecht, Art.5 OECD-MA 42
4.2.2.3 Prüfung ausgewählter Anknüpfungspunkte als ständiger Vertreter 43
4.2.2.3.1 Der Server und die Website 43
4.2.2.3.2 Der inländische Dienstleister 43
4.2.2.3.3 Der inländische Lagerhalter 46

5 Kritik am aktuellen Betriebsstättenkonzept und potenzielle Gegenmaßnahmen 48

5.1 Die Betriebsstätte 48
5.1.1 Kritik an den Tatbestandsmerkmalen des § 12 AO, Art. 5 OECD-MA 48
5.1.2 De lege ferenda: Potenzielle Gegenmaßnahmen 49
5.1.2.1 Modifizierung des Betriebsstätten-Begriffes 49
5.1.2.2 Neue steuerliche Anknüpfungspunkte 51
5.1.2.2.1 Besteuerung einer wesentlichen digitalen Präsenz 51
5.1.2.2.2 Quellen- bzw. Sondersteuer auf digitale Transaktionen 53
5.1.2.2.3 Besteuerung der Datengewinnung im Marktstaat 56
5.2 Der ständige Vertreter bzw. die Vertreterbetriebsstätte 57
5.2.1 Kritik an den Tatbestandsmerkmalen des § 13 AO, Art. 5 Abs. 5, 6 OECD-MA 57
5.2.2 De lege ferenda: Potenzielle Gegenmaßnahme 58
5.3 Fazit und Ausblick zum Anti-BEPS-Projekt 60
5.3.1 Fazit zum derzeitigen Stand des Anti-BEPS-Projektes 60
5.3.2 Ausblick zum Anti-BEPS-Projekt 60

6 Thesenförmige Zusammenfassung 63

Anhang VIII

Literaturverzeichnis IX

Eidesstattliche Erklärung XXXI

Abkürzungsverzeichnis

a. A. . ..... anderer Ansicht
a. a. O. ..... am angegebenen Ort
Abs. ..... Absatz
AO ..... Abgabenordnung
Art. ..... Artikel
ATA ..... Anti-Tax-Avoidance
AWS ..... Amazon Web Services
B2B ..... Business-to-Business
B2C ..... Business-to-Consumer
BB ..... Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BEPS ..... Base Erosion and Profit Shifting
BFH ..... Bundesfinanzhof
BGB ..... Bürgerliches Gesetzbuch
BMF ..... Bundesministerium der Finanzen
bspw. ..... beispielsweise
BStBl. . ..... Bundessteuerblatt
Buchst. ..... Buchstabe
BVDW ..... Bundesverband Digitale Wirtschaft
bzw. ..... beziehungsweise
C2C ..... Consumer-to-Consumer
CbCR ..... Country-by-Country Reporting
CR ..... Computer und Recht (Zeitschrift)
DB ..... Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA ..... Doppelbesteuerungsabkommen
DPT ..... diverted profit tax
DStR ..... Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ ..... Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EIZ ..... Europäisches Informations-Zentrum
engl. ..... englisch
Erg.-Lfg. ..... Ergänzungslieferung
EStG ..... Einkommensteuergesetz
EU ..... Europäische Union

f. ..... folgende
ff. ..... fortfolgende
Fn. ..... Fußnote
FR ..... Finanzrundschau (Zeitschrift)
G20 ..... Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer
HGB ..... Handelsgesetzbuch
hrsg. ..... herausgegeben
IaaS ..... Infrastructure as a Service
i. F. ..... im Folgenden
IFST ..... Institut Finanzen und Steuern (Zeitschrift)
i. S. d. ..... im Sinne des
ISP ..... Internet-Service-Provider
IStR ..... Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IT ..... Informationstechnik
ITPJ ..... International Transfer Pricing Journal (Zeitschrift)
IWB ..... Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
Jg. ..... Jahrgang
KStG ..... Körperschaftsteuergesetz
lfd. ..... laufend
LfM ..... Landesanstalt für Medien
MMR ..... MultiMedia und Recht (Zeitschrift)
Nr. ..... Nummer
NWB ..... Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
OECD ..... Organization of Economic Cooperation and Development
OECD-MA ..... OECD-Musterabkommen
OECD-MK ..... OECD-Musterkommentar
o. V. ..... ohne Verfasser
PaaS ..... Platform as a Service
RL ..... Richtlinie
Rz. ..... Randziffer(n)
S. ..... Satz/ Seite(n)
SaaS ..... Software as a Service
SARL ..... Société à responsabilité limitée
SCS ..... Société en commandite simple

StuB..... Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW.....Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
TAG ..... Technical Advisory Group
TFDE..... Task Force on the Digital Economy
u. a. ..... unter anderem
Ubg.....Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
UrhG.....Urheberrechtsgesetz
USA.....Vereinigte Staaten von Amerika
WPg..... Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
vgl. .....vergleiche
z. B. ..... zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Standorte weltweit aller Availability Zones von Amazon 7

Abb. 2: Standorte aller Großlager von Amazon..... 8

1 Problemstellung

Informations- und Kommunikationstechnologien sind heutzutage sowohl in Unternehmen als auch in Privathaushalten allgegenwärtig. Der technologische Fortschritt ist unaufhaltsam und die digitale Wirtschaft lässt sich kaum mehr von der klassischen Wirtschaft trennen.[1] Fraglich ist, wie der Staat reale Steuern auf virtuellen Märkten erheben kann. In dem seit Jahrzehnten gültigen Steuerrecht ist nämlich das Konzept der physischen Präsenz dominierend. Die geltenden steuerlichen Anknüpfungspunkte zielen stets an die genaue Lokalisierung des Verbrauchs- und Leistungsortes ab.[2] Im elektronischen Handel werden aber gerade Raum und Zeit irrelevant und die physischen Anknüpfungspunkte lösen sich auf.[3] Die steigende Mobilität von Ressourcen, Nutzern und Geschäftsfunktionen ermöglicht es Unternehmen, die Geschäftsaktivitäten an weltweit beliebige Orte zu verlagern und Geschäfte online im „Cyberspace" abzuwickeln.[4] Geographische Entfernungen und politische Grenzen spielen keine Rolle mehr.[5] Durch gezielte Auswahl des Standortes, z. B. Niedrigsteuerländer, kann folglich die Steuerpflicht umgangen werden.[6] In den letzten Jahren sind vermehrt Steuersparmodelle multinationaler Konzerne in die öffentliche Kritik geraten. Die Modelle von bspw. Apple, Google und Amazon sind derart ausgeklügelt, dass ihre steuermindernde Wirkung massiv ist.[7] Vor dem Hintergrund dieser internationalen Gewinnverkürzung und -verlagerung hat die OECD eine Initiative gegen „Base Erosion and Profit Shifting" (BEPS) geschaffen.[8] Ziel ist, die Besteuerung an das Ausüben einer substanzielle Unternehmenstätigkeit in einem Staatsgebiet zu knüpfen und Steuerumgehung zu vermeiden.[9] Für diese Thesis wird basierend auf dem Anti-BEPS-Projekt die folgende

---

[1] Vgl. OECD: Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft - Aktionspunt 1 Arbeitsergebnis 2014, Paris 2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 1, hier: S. 60, 80 f.

[2] Vgl. Boehme-Neßler, Volker: Ertragsteuern im Electronic Commerce, in: FR, 83. Jg. Heft 21 (2001), S. 1089 – 1096, hier: S. 1089.

[3] Vgl. Doernberg, Richard/ Hinnekens, Luc: Electronic Commerce and International Taxation, Kluwer Law International, Den Haag 1999, S. 104 f.; Leibrandt, Michael: Cyber World – Ende der Besteuerung?, in: MMR, 3. Jg. Heft 10 (2000), S. 579 – 586, hier: S. 581; Kessler, Wolfgang/ Peter, Markus: Weiterentwicklung des Betriebsstättenprinzips, in: BB, 55. Jg. Heft 31 (2000), S. 1545 – 1552, hier: S. 1545.

[4] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 98 - 104; Boehme-Neßler, in: FR: a. a. O. (Fn. 2), hier: S. 1089; Fehling, Daniel: Die steuerlichen Herausforderungen bei der Digitalen Wirtschaft - Der OECD-Bericht zu Maßnahme 1 des BEPS-Aktionsplans, in: IStR, 23. Jg. Heft 18 (2014): S. 638 - 643, hier: S. 643.

[5] Vgl. Eicker, Klaus/ Scheifele, Matthias: Die Betriebsstättenproblematik im Electronic Commerce, in: IWB, Heft 8 (1999), S. 377 – 388, hier: S. 385.

[6] Vgl. Boehme-Neßler, in: FR: a. a. O. (Fn. 2), hier: S. 1089.

[7] Vgl. Fehling, in: IStR (2014): a. a. O. (Fn. 4), hier: S. 639.

[8] Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Monatsbericht: Initiative für fairen internationalen Steuerwettbewerb - Der BEPS-Aktionsplan der OECD, 20.09.2013, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 2, hier: 1. Einleitung.

[9] Vgl. Watrin, Christoph/ Thomsen, Martin/ Weiß, Falko: Die BEPS-Maßnahmenberichte und ihre aktuelle Umsetzung, in: DStZ, 104. Jg. Heft 11 (2016), S. 393 – 409, hier: S. 401.

Forschungsfrage formuliert: Sind die international gültigen Besteuerungsprinzipien noch in der Lage eine sachgerechte und zeitgemäße Besteuerung multinationaler Unternehmen der digitalen Wirtschaft zu gewährleisten oder sind Reformen notwendig?[10] Das Hauptaugenmerk liegt dabei auf der Anwendung des klassischen Betriebsstättenkonzeptes.

Die Arbeit ist wie folgt gegliedert: In Kapitel 2 werden zunächst Entwicklung und besondere Merkmale der digitalen Wirtschaft aufgezeigt. Danach werden vier verschiedene elektronische Geschäftsmodelle am Beispielunternehmen Amazon.com, Inc. (i. F. „Amazon“) vorgestellt. Dem Leser wird die Struktur des Unternehmens und das aufgesetzte Steuersparmodell präsentiert. In Kapitel 3 werden die Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft dargelegt. Dabei wird auch geklärt, was sich hinter den Abkürzungen BEPS und OECD verbirgt und wie das Anti-BEPS-Projekt aufgebaut ist. Kapitel 4, der Hauptteil dieser Thesis, beinhaltet eine Analyse aktueller Besteuerungsansätze für digitale Inbound-Geschäfte. Dabei wird Bezug zu den vier ausgewählten Geschäftsmodellen von Amazon genommen. Die Einkünftequalifikation ist laut Gesetz vorrangig bei der Prüfungsreihenfolge der beschränkten Steuerpflicht. Danach werden im zweiten Prüfungsschritt verschiedene Punkte als Betriebsstätte bzw. als ständiger Vertreter nach §§ 12, 13 AO und Art. 5 OECD-MA geprüft. Darauf aufbauend folgt in Kapitel 5 die Kritik am aktuellen Betriebsstätten- und Vertreterbegriff, die sich aus der Analyse aus Kapitel 4 ableiten lässt. Die von der OECD bereits erarbeiteten Gegenmaßen zu diesen Kritikpunkten werden erläutert und bewertet. Das Kapitel endet mit einem Fazit zum derzeitigen Stand des BEPS-Projektes und einem Ausblick über dessen zukünftige Entwicklung. Die Arbeit schließt mit einer thesenförmigen Zusammenfassung der Untersuchungsergebnisse.

Folgende Beschränkungen müssen vorgenommen werden:

1. Die Rolle der EU im Anti-BEPS-Projekt wird nur geringfügig betrachtet.
2. Es können nicht alle Geschäftsmodelle von Amazon analysiert werden (z. B. Softwareentwicklung oder Streaming-Dienste). Informationen über die Geschäftsstrukturen von Amazon sind mangels Selbstauskunft und wissenschaftlichen Quellen nur Annahmen.
3. Die Gewinnzurechnung zur Betriebsstätte, die als Anschlussfrage erst nach der Betriebsstättenbegründung zu prüfen ist, wird in dieser Thesis nicht behandelt.
4. Auch Fragen zu Gewerbe- oder Umsatzsteuer werden außer Acht gelassen.

[10] Vgl. Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1546; OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 146; Fehling, in: IStR (2014): a. a. O. (Fn. 4), hier: S. 639.

2 Die digitale Wirtschaft

2.1 Merkmale der digitalen Wirtschaft

Neue Technologien und soziale Medien prägen die heutige Gesellschaft, sodass eine „Virtualisierung der Geschäftswelt“[11] zu beobachten ist.[12] Der technologische Fortschritt ist rasant, wobei der Schwerpunkt auf der Kombination von Soft- und Hardware und auf internetfähigen Endgeräten liegt.[13] Die digitale Wirtschaft ist nur noch schwer vom Rest der Wirtschaft abzugrenzen.[14] Markttransaktionen der klassischen Industrie werden zunehmend elektronisch abgebildet.[15] Ein Unterschied liegt lediglich darin, dass bei digitalen Unternehmen immaterielle Wirtschaftsgüter eine bedeutende Wertquelle darstellen und die Entwicklung und Instandhaltung von IT-Systemen zu typischen Aufgaben gehören. Die klassische Industrie konzentriert sich weiterhin auf Produktion, Lagerhaltung und Vertrieb materieller Güter.[16]

Zur Beantwortung der in dieser Thesis aufgeworfenen Kernfrage, ob die derzeit gültigen Besteuerungsregeln im Zeitalter des Internets noch sachgerecht sind, müssen zunächst die steuerlich relevanten Merkmale der digitalen Wirtschaft ermittelt werden.[17] Als erster und auch wichtigster Faktor ist die hohe Mobilität der immateriellen Werte, Nutzer und Geschäftsfunktionen zu nennen. Sämtliche Ressourcen der Unternehmen können durch die Netzanbindung weltweit beliebig platziert werden, wobei menschliches Personal meist gar nicht mehr benötigt wird. Experten sprechen von der „geografischen, ökonomischen und rechtlichen Auflösung von Unternehmensgrenzen [hin zum] virtuellen Unternehmen“[18]. Sowohl physische Entfernungen als auch politische und zeitliche Grenzen sind im Cyberspace nicht mehr von Bedeutung, da jeder Ort gleich schnell und mit gleichem Aufwand zu

[11] Endriss, Axel/ Käbisch, Volker: Ausgewählte Problemfelder der Besteuerung des Electronic Commerce, in: BB, 54. Jg. Heft 44 (1999), S. 2276 – 2280, hier: S. 2276.
[12] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 80 – 82; Jacobs, Otto/ Spengel, Christoph/ Endres, Dieter: Electronic Commerce, in: Internationale Unternehmensbesteuerung, begründet von Otto Jacobs, hrsg. von Dieter Endres und Christoph Spengel, C. H. Beck Verlag, München 2016, 8. Aufl., S. 335 – 344, hier: S. 335.
[13] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 60 – 63.
[14] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 84.
[15] Vgl. Jacobs/Spengel/Endres: a. a. O. (Fn. 12), hier: S. 337.
[16] Vgl. Heggmair, Maik/ Riedl, Andreas/ Wutschke, Christopher: Betriebsstätten von Unternehmen der Digital Economy - Eine kristische Analyse der zu erfüllenden Tatbestandsmerkmale für eine Betriebsstätte in der Digital Economy, in: IStR, 24. Jg. Heft 3 (2015), S. 92 – 97, hier: S. 93.
[17] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 98 – 111.
[18] Jacobs/Spengel/Endres: a. a. O. (Fn. 12), hier: S. 335.

erreichen ist.[19] Auch die Nutzer können durch Vernetzung Transaktionen von jedem Land aus tätigen. Ein weiterer wichtiger Faktor ist die Fokussierung der IT-Unternehmen auf die Gewinnung und Auswertung von Daten. Diese können im eigenen Unternehmen unter anderem zur Personalisierung von Werbung und Sortiment oder der Verbesserung der Produkte eingesetzt werden.[20] Auch deren Weitergabe an Dritte gegen Entgelt ist eine Einnahmequelle für das Unternehmen.[21] Von großer Bedeutung in der digitalen Wirtschaft sind zudem Netzwerkeffekte und mehrseitige Geschäftsmodelle. Aktionen und Entscheidungen einer Personengruppe haben Auswirkungen auf die Handlungen einer anderen. Für positive Folgen (z. B. Datengewinnung) muss meist ein Preis gezahlt werden, wohingegen negative Ereignisse (z. B. störende Werbung im Internet) die Nutzung von Inhalten zum Nulltarif ermöglichen. Ebenfalls kann bei multinationalen IT-Unternehmen eine Tendenz zum Monopol oder Oligopol beobachtet werden, wie bspw. beim Unternehmen Apple. Wenn ein Unternehmen als erstes am Markt ist, kann es seine dominierende Position durch Netzwerkeffekte und niedrige Grenzkosten ausbauen. Daneben ist jedoch auch eine gewisse Volatilität am Markt zu verzeichnen. Gerade im digitalen Bereich werden viele Start-Ups in Deutschland gegründet.[22] Ursache dafür sind geringe Kosten für Rechenleistung, die Miniaturisierung der Ressourcen und der fallende Grenzpreis für die Netzwerknutzung.

2.2 Digitale Geschäftsmodelle am Unternehmensbeispiel Amazon

2.2.1 Der elektronische Geschäftsverkehr

Amazon ist als Online-Versandhändler in der Einzelhandelsbranche tätig. Diese ist einer der ersten Bereiche, die durch die Digitalisierung stark beeinflusst und somit Teil der digitalen Wirtschaft wurde.[23] Das Resultat ist der elektronische Geschäftsverkehr, auf Englisch Electronic Commerce, den die OECD wie folgt definiert:

> „Kauf oder Verkauf von Waren oder Dienstleistungen über Computernetze mit Methoden, die speziell dazu konzipiert wurden, Bestellungen entgegenzunehmen oder aufzugeben. Die Waren oder Dienstleistungen werden zwar auf diesem Weg bestellt,

[19] Vgl. Wichmann, Michael: Einkunftsqualifizierung nach nationalem Steuerrechtn - Direktgeschäft versus Betriebsstätte, in: Steuerliche Aspekte des Electronic Commerce, hrsg. von Lutz Fischer und Günther Strunk, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1998, S. 65 - 79, hier: S. 73; Eicker/Scheifele: a. a. O. (Fn. 5), hier: S. 385; Fehling, in: IStR (2014): a. a. O. (Fn. 4), hier: S. 643.

[20] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 104 – 106; Technische Universität München, Expertenkommission Forschung und Innovation: Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft - Studien zum deutschen Innovationssystem Nr. 13-2016, München, Februar 2016, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 3, S. 53 f.; Pierre Collin, Nicolas Colin: Task Force on Taxation of the Digital Economy, Paris, 17.01.2013, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 4, hier: S. 2 (executive summary).

[21] Vgl. Fehling, in: IStR (2014): a. a. O. (Fn. 4), hier: S. 641.

[22] Vgl. Sven Ripsas, Steffen Tröger: 3. DSM - Deutscher Startup Monitor 2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 5, hier: S. 18.

[23] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 81.

> die Zahlung und Lieferung der Waren oder Dienstleistungen müssen jedoch nicht online erfolgen. Eine E-Commerce-Transaktion kann zwischen Unternehmen, Haushalten, Einzelpersonen, staatlichen Stellen und anderen öffentlichen oder privaten Organisationen erfolgen."[24]

Werden Geschäfte ausschließlich zwischen Unternehmen abgeschlossen, wird die Transaktion als Business-to-Business (B2B) bezeichnet. Bei Business-to-Consumer-Modellen (B2C) spricht man hingegen vom Verkauf von Unternehmen an Privatpersonen außerhalb der beruflichen Sphäre. Immer häufiger wird auch das Consumer-to-Consumer-Modell (C2C) vorgefunden, bei dem Privatpersonen ihre Ware untereinander verkaufen oder vermieten. Unternehmen fungieren hier lediglich als Intermediäre, indem sie die fremde Ware im eigenen Produktkatalog präsentieren und die vollständige oder teilweise Abwicklung des Verkaufsprozesses gegen Gebühr übernehmen.[25] Das Potenzial aus B2C und C2C schöpft sich daraus, dass in Deutschland eine hohe Internetreichweite herrscht, denn laut dem Bundesverband Digitale Wirtschaft (BVDW) zählten ca. 52,86 Millionen Menschen über 14 Jahren in 2015 zu dessen Nutzern. Das macht ca. 76,3 % der Bevölkerung über 14 Jahren aus.[26] Bei den am häufigsten genutzten Angeboten im Internet schafft es das Einkaufen im Internet auf Platz vier.[27]

2.2.2 Die Geschäftsstruktur von Amazon

Das amerikanische Unternehmen Amazon wurde im Jahr 1994 als Online-Buchhandlung gegründet.[28] Nach Abschreibung als „Pleitekandidat"[29] macht es seit 2003 jedoch jährlich steigende Gewinne. Die Produktpalette ist seither stark gewachsen und auch verschiedenste Services werden aktuell angeboten. Heute dominiert Amazon den Handel über das Internet in den USA und Europa.[30] Der Hauptsitz ist in Seattle (USA) im Bundesstaat Washington.[31]

---

[24] OECD: OECD Guide to Measuring the Information Society 2011, Paris, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 6, hier: S. 72; OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 85.
[25] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 85 – 87.
[26] Vgl. Bundesverband Digitale Wirtschaft (BVDW): OVK Online Report 2016/01 (Zahlen und Trends im Überblick), Düsseldorf 2016, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 7, hier: S. 14.
[27] Vgl. BVDW: a. a. O. (Fn. 26), hier: S. 18.
[28] Vgl. Amazon History & Timeline, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 8, hier: 1994 July, S. 21 in Anhang Nr. 8.
[29] Matthias Hohensee: Amazon.com: Vom Pleitekandidaten zum Vorbild, Wirtschaftswoche, 27.10.2009, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 9, hier: Überschrift, S. 1 in Anhang Nr. 9.
[30] Vgl. Hohensee: a. a. O. (Fn. 29), hier: Absatz 6, S. 1 in Anhang Nr. 9.
[31] Vgl. Amazon.com: Annual Report 2015, Seattle 2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 10, hier: S. 3.

Der Kaufprozess beginnt für den Kunden bzw. die Kundin[32] mit der Betrachtung des Online-Kataloges auf der Unternehmenswebseite, der die vollständige Produktplatte beinhaltet.[33] Die dort ausgewählte Ware kann dann direkt mit dem 1-Click Verfahren online bestellt und bezahlt werden.[34] Bei der im Prozessverlauf anschließenden Lagerung und Auslieferung muss zwischen körperlichen und immateriellen Gütern unterschieden werden. Materielle Ware wird zuerst im Lager disponiert und kommissioniert. Danach folgt der traditionelle Versand im Paket per Post. Eine Retourensendung durch den Kunden ist möglich, wenn das Produkt nicht gefällt.[35] Im Gegensatz dazu werden digitale Produkte direkt von der Homepage heruntergeladen und können nicht zurück gegeben werden.[36]

Amazon benötigt eine leistungsstarke IT-Architektur, über die der gesamte Online-Geschäftsprozess abgewickelt wird und auf die alle Konzerngesellschaften zugreifen können. Von besonderer Wichtigkeit ist hierbei die selbst entwickelte Software.[37] Diese gewährleistet die Bereitstellung der Website und somit auch die Bestellannahme, die Zahlungsabwicklung, die Rechnungsstellung und den Download digitaler Produkte.[38] Experten nehmen an, dass die physische IT-Infrastruktur von Amazon auf zwei Regionen der USA aufgeteilt ist. Einer dieser Teile, das Data Warehouse, soll an der Ostküste stehen.[39] Es besteht aus sehr großen Datenbanken, in denen Daten aus verschiedensten Quellen gesammelt, strukturiert und analysiert werden.[40] Der andere Teil, die Staging Umgebung, soll sich an der US-Westküste befinden. Dorthin werden Daten und Software kurzzeitig verschoben, um sie zu transformieren bzw. auf den neusten Stand zu bringen.[41] Das Netzwerk in seiner Gesamtheit wird als „Real-Application-Cluster“ bezeichnet. Das bedeutet, dass mehrere Server auf dieselbe Datenbank zugreifen und so in einem Rechnernetz miteinander verbunden sind. Fällt ein Rechner aus, kann dessen Funktionalität durch einen anderen

[32] Aus Gründen der Übersichtlichkeit wird im Folgenden nur noch von „Kunden“ gesprochen.
[33] Vgl. Pinkernell, Reimar / Ditz, Xavier: Betriebsstättenbegriff, Einkünftequalifikation und Gewinnabgrenzung beim Online-Vertrieb elektronischer Produkte (Teil I), in: FR, 83. Jg. Heft 23 (2001), S. 1193 – 1206, hier: S. 1194.
[34] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 82 f.; Das 1-Click Bestellverfahren von Amazon, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 11; Ralf Kaumanns/ Velt Stegenheim, Landesanstalt für Medien: Apple. Google. Facebook. Amazon. Strategien und Geschäftsmodelle einfach auf den Punkt gebracht, Digitalkompakt Nr. 5, Düsseldorf, Juni 2012, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 12, hier: S. 28.
[35] Vgl. Thieme, Jan: Versandhandelsmanagement – Grundlagen, Prozesse und Erfolgsstrategien für die Praxis, Gabler Verlag, 2. Aufl., Wiesbaden 2006, S. 27.
[36] Vgl. Korf, Ralph/ Sovinz, Stefan: Umsatzbesteuerung des elektronischen Handels (I), in: CR, 15. Jg. Heft 5 (1999), S. 314 – 320, hier: S. 314.
[37] Vgl. Auf dem Hövel, Jörg: Amazon wächst mit skalierbarer IT, in: Computerwoche, Heft 19 (2005), S. 38, hier: S. 38, Absatz 8; Amazon.com: a. a. O. (Fn. 31), hier: S. 3, 45, 47.
[38] Vgl. Pinkernell/Ditz: a. a. O. (Fn. 33), hier: S. 1194.
[39] Vgl. Auf dem Hövel: a. a. O. (Fn. 37), hier: S. 38, Absatz 6 und 7.
[40] Vgl. Fischer, Peter/ Hofer, Peter: Lexikon der Informatik, Springer, 14. Aufl., Luzern 2008, S. 193 f.
[41] Vgl. Auf dem Hövel: a. a. O. (Fn. 37), hier: S. 38, Absatz 7.

ausgeführt werden. Zudem kann durch Zu- oder Abschaltung einzelner Knoten die benötigte Kapazität flexibel skaliert werden.[42]

Weltweit hat Amazon 35 sogenannte Availability Zones, in denen jeweils ein oder mehrere Rechenzentren unterhalten werden. In diesen Zentren werden ausschließlich internetbasierte Dienstleistungen im Rahmen der „Amazon Web Services“ (AWS) (vgl. dazu 2.2.3) erbracht. In Deutschland befinden sich zwei dieser Zonen in Frankfurt am Main. Von dort aus werden Aufträge deutscher AWS-Kunden ausgeführt, denn die geographische Nähe zum Standort des Kunden ermöglicht eine schnellere Datenübertragung. Auch lockt das Argument des deutschen Datenschutzes neue Kunden an, denn ihre Daten bleiben im geschützten EU-Raum.[43] In Abbildung 1 sind die Standorte aller Availability Zones abgebildet.

Abb. 1: Standorte weltweit aller Availability Zones von Amazon (Vgl. Amazon Web Services, Globale AWS-Infrastruktur, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 13.)

[42] Vgl. Auf dem Hövel: a. a. O. (Fn. 37), hier: S. 38, Absatz 9; Bode, Arndt: Cluster, in: VDI-Lexikon: Informatik und Kommunikationstechnik, hrsg. von Manfred Broy und Otto Spaniol, Springer, Berlin Heidelberg 1999, S. 139 f.

[43] Vgl. Amazon Web Services, Globale AWS-Infrastruktur, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 13, hier: Abschnitt „Globale AWS-Infrastruktur“; Amazon.com: a. a. O. (Fn. 31), hier: Letter to Shareholders, S. III f.; Joachim Hackmann: Amazon startet Data Center in Frankfurt, Computerwoche, 23.10.2014, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 14, hier: Abschnitt „Seit 15 Uhr ist Frankfurt am Netz“.

Amazon verfügt in Deutschland zur Auslieferung der materiellen Ware außerdem über neun Großlager an acht verschiedenen Standorten, die in Abbildung 2 zu sehen sind.[44] Aufbau, IT-Systeme und Prozesse sind in allen Lagerorten identisch.[45]

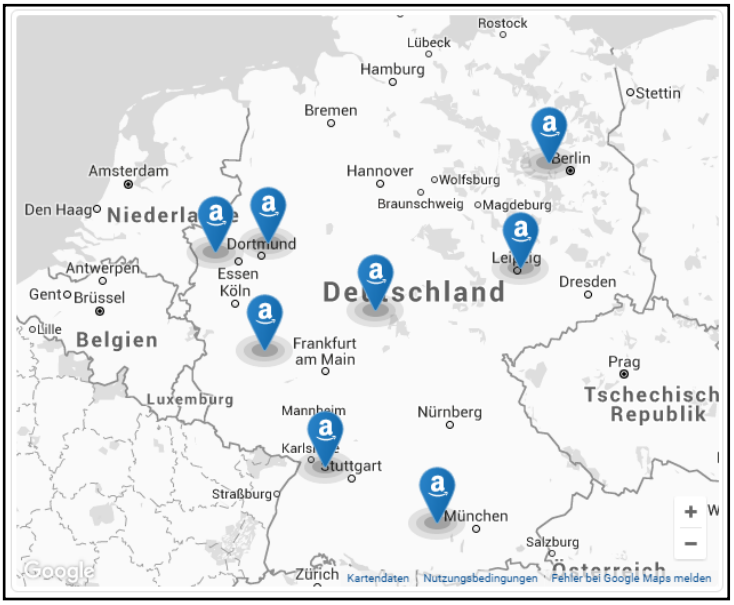

Abb. 2: Standorte aller Großlager von Amazon (Vgl. Amazon Logistikzentren - Standorte, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 15.)

2.2.3 Amazon als Eigenhändler

Amazon betreibt auf seiner Plattform unterschiedliche Geschäftsmodelle, die jedoch in ein Sortiment integriert sind. Zum einen tritt Amazon als Händler und Dienstleister im eigenen Namen und auf eigene Rechnung auf. Zum anderen können andere Einzelhändler oder auch Privatpersonen „Amazon Advantage“ oder „Amazon Services“ zum Verkauf ihrer Produkte nutzen.[46]

In der ersten Kategorie, als Eigenhändler, wurden für diese Thesis aus Gründen der Vereinfachung die drei folgenden Geschäftsfelder ausgewählt. Das erste Geschäftsfeld ist der klassische Handel mit materieller Ware, der auch als „Offline-Leistung“ bezeichnet wird.[47] Hierbei werden nur ausgewählte Sortimentsbereiche selber bedient, insbesondere Medienprodukte wie z. B. Bücher und DVDs. Der Kunde bestellt und bezahlt die Güter zwar onli-

---

[44] Die Lager befinden sich in Graben bei Augsburg, Bad Hersfeld, Leipzig, Rheinberg, Werne, Pforzheim, Koblenz und Brieselang: Vgl. Amazon Logistikzentren, Standorte, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 15; Amazon.de: Flyer der Logistikcenter in Deutschland - „Die Zukunft bewegen“, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 16, hier: S. 4.

[45] Vgl. Kaumanns/Stegenheim von der Landesanstalt für Medien: a. a. O. (Fn. 34), hier: S. 28.

[46] Vgl. Kaumanns/Stegenheim von der Landesanstalt für Medien: a. a. O. (Fn. 34), hier: S. 27 f.

[47] Vgl. Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1550; Frotscher, Marion, in: Schwarz/ Pahlke, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Bernard Schwarz und Armin Pahlke, Loseblattsammlung, 144. Erg.-Lfg. (Stand: Juni 2011), Freiburg 2016, § 12 AO, Rz. 14; Kessler, Wolfgang/ Peter, Markus: OECD klärt Zweifelsfragen zur Server-Betriebsstätte - Bestätigung des Pipeline-Urteils, in: IStR, 10. Jg. Heft 8 (2001), S. 238 – 242, hier: S. 241.

ne, diese werden dann aber physisch per Post zugestellt. Das zweite Geschäftsmodell beinhaltet den Vertrieb digitaler Medien. Bei diesen „Online-Leistungen“ können bspw. e-Books, Videos und Musik per Download erworben werden.[48] Als drittes Geschäftsfeld bietet Amazon unter dem Namen „Amazon Web Services“ (AWS) ca. 70 verschiedene Internetservices für Unternehmen aller Größenordnungen an.[49] Hier agiert Amazon als Zugangsanbieter, der im Fachchargon auch „Internet Service Provider“ genannt wird. Die Kundenunternehmen werden als „Inhaltsanbieter“ bezeichnet. Aus dem Katalog dieser digitalen Dienstleistungen werden im Folgenden exemplarisch nur das Webhosting und das Cloud-Computing herausgegriffen.[50] Auch wenn diese beiden Services sehr ähnlich erscheinen und auch teilweise die gleichen Ergebnisse liefern, sind sie nicht identisch.

Beim Webhosting werden vor allem Rechenleistung, Netzanbindung und Speicherplatz für die Nutzer bereitgestellt. Dem Kunden wird ein Teil des physischen Rechenzentrums zur Auslieferung eigener Inhalte und zur Auslagerung der IT-Infrastruktur zur Verfügung gestellt. Der Fokus liegt auf der individuellen Betreuung eines Kunden und dessen Projekts, wie z. B. die Unterhaltung seiner Website.[51]

Beim Cloud-Computing hingegen werden Rechenzentren komplett virtualisiert.[52] Dabei wird zwischen „Software as a Service“ (SaaS), „Infrastructure as a Service“ (IaaS) und „Platform as a Service“ (PaaS) unterschieden.[53] Es handelt sich jedoch nicht um eindeutig abgrenzbare Modelle, sondern um individuell erstellbare und nach Verbrauch abrechenbare Leistungspakete. Cloud-Computing ist also vielmehr ein Sammelbegriff für verschiedene Dienste.[54] Je nach Bedarf können Software, Rechenleistung, IT-Infrastruktur oder Daten in die ortsungebundene „Wolke“ ausgelagert werden.[55] Eine Anwendung wird nicht lokal auf

---

[48] Vgl. Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1550; Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 14; Kessler/Peter, in: IStR (2001): a. a. O. (Fn. 47), hier: S. 241.

[49] Vgl. Amazon.com: a. a. O. (Fn. 31), hier: Letter to Shareholders, S. III f.

[50] Vgl. Kaumanns/Stegenheim von der Landesanstalt für Medien: a. a. O. (Fn. 34), hier: S. 27.

[51] Vgl. Wicker, Magda: Vertragstypologische Einordnung von Cloud Computing-Verträgen - Rechtliche Lösungen bei auftretenden Mängeln, in: MMR, 15. Jg. Heft 12 (2012), S. 783 – 788, hier: S. 783, 786; Techopedia: Was ist der Unterschied zwischen Cloud-Computing und Webhosting?, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 17, hier: Absatz 1 – 3, S. 1 f. in Anhang Nr. 17.

[52] Vgl. Tappe, Henning: Steuerliche Betriebsstätten in der "Cloud" - Neuere technische Entwicklungen im Bereich E-Commerce als Herausforderung für den ertragssteuerlichen Betriebsstättenbegriff, in: IStR, 20. Jg. Heft 22 (2011), S. 870 – 874, hier: S. 871.

[53] Vgl. Heinsen, Oliver/ Voß, Oliver: Ertragsteuerliche Aspekte von Cloud-Computing, in: DB, 65. Jg. Heft 22 (2012), S. 1231 – 1236, hier: S. 1232.

[54] Vgl. Kurz, Johann: Cloud Computing – IT in der „Wolke“, in: Netzwoche, Nr. 17 (2008), S. 34 - 37, hier: S. 34.

[55] Vgl. Pinkernell, Reimar: Cloud Computing - Besteuerung des grenzüberschreitenden B2B- und B2C-Geschäfts, in: Ubg, 5. Jg. Heft 5 (2012), S. 331 – 344, hier: S. 331; Heinsen/Voß: a. a. O. (Fn. 53), hier: S. 1231 f.

dem Rechner des Nutzers gespeichert, sondern aus dem Netz abgerufen.[56] Die Vorgänge sind dabei vom Kunden nicht zu beeinflussen. Sowohl die Skalierung und Lastverteilung zwischen den Rechenzentren des Dienstleisters als auch die Auslieferung der Daten über das Internet erfolgen automatisch.[57] Auf einem Server befinden sich also meist die Daten mehrerer Kunden.[58]

2.2.4 Amazon als Intermediär

Neben die drei bisher vorgestellten Geschäftsmodelle tritt noch ein vierter Bereich, in dem Amazon als Intermediär tätig ist. Hierbei muss zwischen dem „Amazon Advantage“[59] und den „Amazon Services“[60] unterschieden werden.

Ersteres ermöglicht Unternehmern im umsatzsteuerlichen Sinne[61] den Verkauf von Neuware bestimmter Art über den Amazon Online-Katalog.[62] Die Konsumenten werden ausschließlich Kunde von Amazon und nicht von den Verkäufern selbst. Bezahlung, Lagerung und Versand oder Download muss der Verkäufer über Amazon abwickeln lassen. Die Unternehmer stellen am Ende des Monats lediglich eine Rechnung an Amazon für alle verkauften Produkte.[63]

Bei den „Amazon Services“ als zweitem Bereich vertreiben gewerbliche oder private Drittanbieter neue oder gebrauchte Ware verschiedenster Kategorien auf dem sogenannten Marketplace.[64] Produkte können in fünf Ländern Europas verkauft werden. Anhand einer Verkaufsschwelle von 40 Artikeln pro Monat wird zwischen dem Basiskonto und dem Power-Anbieter-Konto unterschieden.[65] Amazon tritt auf dem Marketplace nicht als Vertragspartner für abgeschlossene Verträge auf. Der jeweilige Verkäufer kontrahiert im eige-

---

[56] Vgl. Nägele, Thomas/ Jacobs, Sven: Rechtsfragen des Cloud Computing, in: ZUM, 54. Jg. Heft 4 (2010), S. 281 – 292, hier: S. 282.
[57] Vgl. Tappe: a. a. O. (Fn. 52), hier: S. 871.
[58] Vgl. Wicker: a. a. O. (Fn. 51), hier: S. 783, 786; Techopedia: a. a. O. (Fn. 51), hier: Absatz 4, S. 2 in Anhang Nr. 17.
[59] Vgl. Amazon.de Advantage: Wie funktioniert Advantage?, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 18.
[60] Vgl. Amazon Services Europe, Welche Services werden angeboten?, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 19, hier: Abschnitt „Verkaufen Sie auf Amazon“, „Versand durch Amazon“, S. 2 in Anhang Nr. 19.
[61] Vgl. Amazon.de: Programmrichtlinien für das Amazon.de Advantage-Programm, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 20, hier: Rz. 1.4.
[62] Bücher, Musik, VHS-Video/ DVD, Software und Videospiele: Vgl. Amazon.de, Programmrichtlinie: a. a. O. (Fn. 61), hier: Rz. 2.2 – 2.7.
[63] Vgl. Amazon.de Advantage: Teilnahmebedingungen, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 21, hier: Rz. 4, 8.3, 13.
[64] Vgl. Amazon.de, Programmrichtlinie: a. a. O. (Fn. 61), hier: Rz. 2.9.
[65] Vgl. Amazon Services Europe: So funktioniert’s, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 22, hier: Link "Wollen Sie nur wenig verkaufen" anklicken, dann öffnet sich ein Pop-Up Fenster.

nen Namen, stellt die Rechnung und ist Ansprechpartner bei Problemen.[66] Die Zahlung wird jedoch online von „Amazon Payments“ durchgeführt und an den Verkäufer weitergeleitet.[67] Optional können neben dem Bestellprozess auch Lagerung und Versand durch Amazon abgewickelt werden.[68] Weltweit nutzen schätzungsweise mehr als zwei Millionen Händler den Marketplace als Vertriebskanal.[69] Je nach Art des Verkäufers bzw. des Kunden ist das Geschäft als B2B, B2C oder auch als C2C zu klassifizieren. Alle gewerblichen Dienstleistungen der „Amazon Services“, also Zahlungsabwicklung und Übernahme von Lagerung und Versand, können einzeln gebucht werden. Das bedeutet, dass Dritthändler sogar bei Betrieb eines eigenen Web-Shops auch nur Teile des Verkaufsprozesses an Amazon auslagern können und nicht den Marketplace als Verkaufsplattform nutzen müssen.[70]

2.2.5 Das Steuersparmodell von Amazon von 2003 bis 2015

Die Steuersparmodelle von Unternehmen der digitalen Wirtschaft sind in den letzten Jahren in die öffentliche Kritik geraten. Die Gestaltungen von Google, Facebook und Amazon sind derart ausgeklügelt, dass ihre steuermindernde Wirkung massiv ist.[71] Die Nachrichtenagentur Reuters hat daraufhin über das Steuersparmodell von Amazon recherchiert und einen Artikel im Handelsblatt veröffentlicht.[72] Die Steuerersparnis wird seit 2003 durch eine Luxemburger Firmen-Konstruktion erreicht, die als „Europa-Zentrale des Welt-Konzerns“[73] betitelt wird.

In einem ersten Schritt wurden luxemburgische Unternehmen gegründet.[74] Deren Geschäftszweck besteht vor allem im Halten von Anteilen an Tochtergesellschaften, der Verwaltung geistigen Eigentums oder der Vergabe von Krediten an Schwestergesellschaften.

---

[66] Vgl. Amazon.de Hilfe und Kundenservice: Impressum, Kontaktinformationen und Niederlassungen, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 23, hier: Abschnitt „Ansprechpartner in Deutschland“, S. 1 f. in Anhang Nr. 23; Amazon.de Hilfe und Kundenservice: "Versand durch Amazon", Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 24, hier: Abschnitt „Rechnungen für Artikel mit dem Hinweis ‚Versand durch Amazon‘ “, S. 1 in Anhang Nr. 24.

[67] Vgl. Amazon Services Europe: Amazon Payments, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 25, hier: Unterkategorie „Amazon Payments“, S. 1 Anhang Nr. 25.

[68] Vgl. Amazon Services Europe: a. a. O. (Fn. 65), hier: Abschnitt "Sie senden die Produkte an die Kunden", S. 2 in Nr. 22.

[69] Vgl. Kaumanns/Stegenheim von der Landesanstalt für Medien: a. a. O. (Fn. 34), hier: S. 27.

[70] Vgl. Amazon Services Europe: Vorteile durch den Versand durch Amazon, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 26, hier: Vorteile, S. 2 f. in Anhang Nr. 26; Amazon Services Europe: Amazon Payments: a. a. O. (Fn. 67).

[71] Vgl. Fehling, in: IStR (2014): a. a. O. (Fn. 4), hier: S. 639.

[72] Vgl. Thomson Reuters Deutschland GmbH: Ableger in Luxemburg – Wie Amazon sich ums Steuerzahlen drückt, Handelsblatt, 07.12.2012, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 27, hier: S. 3 – 5 in Anhang Nr. 27.

[73] Thomas Reuters Deutschland GmbH: a. a. O. (Fn. 72), hier: S. 5 in Anhang Nr. 27.

[74] Dabei handelt es sich konkret um folgende Unternehmen: Amazon Europe Holding Technologies SCS, Amazon EU SARL, Amazon Services Europe SARL: Thomas Reuters Deutschland GmbH: a. a. O. (Fn. 72), hier: S. 3 f. in Anhang Nr. 27.

Ein Grund für die Standortwahl Luxemburg ist, dass Unternehmen dort in Form einer ertragsteuerbefreiten Partnerschaft gegründet werden können. Im Fall von Amazon wurden annahmegemäß die Rechte an der Amazon Website[75] und der Software[76] auf die ertragsteuerbefreite Amazon Europe Holding Technologies SCS übertragen. Sie erhält Lizenzzahlungen von Schwestergesellschaften für die Bereitstellung dieser immateriellen Wirtschaftsgüter. Die Einnahmen bleiben bei der SCS unversteuert.

In einem zweiten Schritt wurde in den Jahren 2003 bis 2005 eine weitere Verlagerung von Betriebsvermögen vorgenommen. Amazon übertrug sowohl das Eigentum an den Verkaufsgeschäften als auch die Rechte an den Internetdomänen von Großbritannien, Deutschland und Frankreich auf weitere luxemburgische Gesellschaften.[77] Die Folge dieser Übertragung war, dass europäische Kunden die Kaufverträge direkt über das Internet mit der luxemburgischen Amazon EU SARL abschlossen. Die Transaktion wurde dadurch als Direktgeschäft klassifiziert und das Besteuerungsrecht lag sowohl nach nationalem als auch nach DBA-Recht[78] ausschließlich in Luxemburg.[79] Die Gewinne, die bei der Amazon EU SARL durch die deutschen Verkaufsgeschäfte anfielen, wurden jedoch nicht von dieser Gesellschaft versteuert. Vielmehr wurde ihre Bemessungsgrundlage durch hohe Lizenzzahlungen für die Nutzung von Website und Marke an die ertragsteuerbefreite Amazon Europe Holding Technologies SCS, die als „flow-through entity“[80] agiert, wieder reduziert. Zudem fließen der SCS Zinsen für die Gewährung eines konzerninternen Kredites zu.[81]

Experten schätzen, dass Amazon in den letzten fünf Jahren auf diese Weise insgesamt nur etwa 5,3 % Steuern auf ausländische Gewinne gezahlt hat und ca. zwei Milliarden US-Dollar steuerfrei geblieben sind.[82] Manche Autoren nehmen bei multinationalen Konzernen sogar Steuersätze von nur 1 - 3 % an.[83]

---

[75] Vgl. Alex Barker: European Commission lays bare Amazon tax deal with Luxembourg, Financial Times, 16.01.2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 28, hier: S. 2 in Anhang Nr. 28.

[76] Vgl. Bastian Brinkmann: So hilft Luxemburg Amazon beim Steuernvermeiden, Süddeutsche Zeitung, 16.01.2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 29, hier: S. 2 in Anhang Nr. 29.

[77] Vgl. Amazon.de Hilfe und Kundenservice: a. a. O. (Fn. 66), hier: Abschnitt „Kontaktinformationen“, S. 1 in Anhang Nr. 23.

[78] Vgl. Egner, Thomas: Internationale Steuerlehre, Springer Gabler, Wiesbaden 2015, S. 145.

[79] Vgl. Pinkernell, Reimar: Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, in: IStR, 22. Jg. Heft 5 (2013), S. 180 – 187, hier: S. 183 f.

[80] Barker: a. a. O. (Fn. 75), hier: S. 2 in Anhang Nr. 28.

[81] Vgl. Brinkmann (lfd. Nr. 29): a. a. O. (Fn. 76), hier: S. 2 f. in Anhang Nr. 29.

[82] Vgl. Thomson Reuters Deutschland GmbH: a. a. O. (Fn. 72), hier: S. 4 in Anhang Nr. 27.

[83] Vgl. Christian Ramthun: Bundesfinanzhof kritisiert "extreme Auswüchse" bei Google und Amazon, Wirtschaftswoche, 16.03.2016, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 30, hier: S. 1 in Anhang Nr. 30.

Seit dem 01. Mai 2015 laufen die deutschen Geschäfte, die über www.Amazon.de abgeschlossen werden, jedoch über eine deutsche Niederlassung[84] und werden somit freiwillig im Inland besteuert.[85] Grund dafür ist nicht etwa Druck durch die Öffentlichkeit, sondern die Einleitung einer Prüfung der EU-Kommission im Oktober 2014. Untersucht wird, ob unlautere Steuervorteile und illegale Staatshilfe vorliegen.[86] Die Untersuchungen gehen auf den im Jahr 2003 abgeschlossenen Deal zwischen Amazon und Luxemburg zurück. Bei diesem „Sweetheart Deal“[87] soll der Großkonzern mit Hilfe von Steuerrabatten dazu motiviert worden sein, einen Standort in Luxemburg zu eröffnen. Es sollen Verrechnungspreisvereinbarungen bei konzerninternen Geschäften vorliegen, die nicht den Marktbedingungen entsprechen. Darunter fallen insbesondere die Lizenzzahlungen der Amazon EU SARL an die steuerbefreite Amazon Europe Holding Technologies SCS.[88] Auch wenn unzulässige Praktiken vermutet werden, ist bis heute nur ein vorläufiges und kein abschließendes Ergebnis veröffentlicht worden.[89] Problematisch für das Finanzamt bleibt aber trotz freiwilliger Umstrukturierung, dass Amazon seine Gewinne direkt reinvestiert. So erzielt das Unternehmen im Inland zwar hohe Umsätze (ca. 11,82 Milliarden Dollar in 2015[90]), die steuerliche Bemessungsgrundlage ist jedoch gering oder negativ.[91] Außerdem bleibt die Zahlung überhöhter Lizenzen und Zinsen an die luxemburgische, ertragsteuerbefreite SCS als Möglichkeit zur Gewinnverschiebung bestehen.[92]

Im Verlauf dieser Thesis wird sich auf den Zeitraum 2003 bis 30. April 2015 bezogen, in dem die Luxemburger Firmenkonstruktion noch aktiv war. Grund dafür ist, dass die freiwillige Umstrukturierung wieder rückgängig gemacht werden könnte, denn es liegt noch kein Ergebnis des Verfahrens der EU-Kommission vor.

---

[84] „Eingetragene Zweigniederlassung: Amazon EU SARL, Niederlassung Deutschland, Marcel-Breuer-Str. 12, 80807 München, Germany“: Amazon.de Hilfe und Kundenservice: a. a. O. (Fn. 66), hier: Abschnitt „Kontaktinformationen“, S. 1 in Anhang Nr. 23.

[85] Vgl. Bastian Brinkmann: Amazon ändert Steuerstrategie radikal, Süddeutsche Zeitung, 24.05.2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 31, hier: Absatz 2, S. 1 in Anhang Nr. 31.

[86] Vgl. René Höltschi: Wie Amazon in Luxemburg Steuern spart, Neue Zürcher Zeitung, Brüssel, 16.1.2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 32, hier: Absatz 1, S. 1 in Anhang Nr. 32.

[87] O. V.: Möglicher Steuerdeal von Amazon - Operation Sweetheart, Süddeutsche Zeitung, 04.07.2014, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 33, hier: Abschnitt „Süße Deals für große Konzerne“, S. 2 in Anhang Nr. 33.

[88] Vgl. EIZ: Staatliche Beihilfen - EU-Kommission veröffentlicht Details zur Besteuerung von Amazon in Luxemburg, Brüssel 19.01.2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 34, hier: Absatz 3.

[89] Vgl. Brinkmann (lfd. Nr. 29): a. a. O. (Fn. 76), hier: Abschnitt „Das vorläufige Ergebnis: Amazons Modell ist illegal“, S. 2 in Anhang Nr. 29; Amazon.com: a. a. O. (Fn. 31), hier: S. 13, 21, 66.

[90] Vgl. Amazon.com: a. a. O. (Fn. 31), hier: S. 69.

[91] Vgl. Brinkmann (lfd. Nr. 31): a. a. O. (Fn. 85), hier: S. 2 in Anhang Nr. 31; Amazon.com: a. a. O. (Fn. 31), hier: S. 12, 22, 25; Daniel Thomas: Amazon steps up European expansion plans, Financial Times, 21.01.2016, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 35, hier: S. 1 f. in Anhang Nr. 35.

[92] Vgl. Bastian Brinkmann: Das Steuergeheimnis für Konzerne muss fallen, Süddeutsche Zeitung, 11.06.2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 36, hier: Absatz 4.

3 Herausforderungen bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft

3.1 Das Problem: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

3.1.1 Definition und Ursachen von BEPS

BEPS lässt sich am besten mit Gewinnverkürzung und –verlagerung übersetzen. Laut Bundesfinanzministerium ist damit insbesondere der zwischenstaatliche Steuerwettbewerb und die Steuergestaltung multinationaler Unternehmen gemeint.[93] Durch den steigenden Druck im Unternehmen, Kosten senken zu müssen, ist Steueroptimierung mittlerweile zum Alltag bei Konzernen geworden.[94] Steuern sparen gilt als neue „Rechtspflicht für Manager“[95]. Im Fokus stehen Gestaltungen, bei denen die Gewinne aus aktiver wirtschaftlicher Tätigkeit nicht am Ort der Entstehung besteuert, sondern in Niedrigsteuerländer verschoben werden. Dort fallen dann entweder gar keine Steuern an, der Steuersatz ist gering oder die Gewinne gehen durch hybride Gestaltungen ganz verloren.[96] OECD und G20 schätzen die Mindereinnahmen für die Finanzverwaltungen auf 4 - 10 % des Körperschaftsteueraufkommens.[97]

Die Steueroptimierungen werden zum einen durch nicht mehr zeitgemäße Besteuerungsregeln ermöglicht, die aus vergangenen Jahrzenten stammen, in denen grenzüberschreitende Geschäfte noch nicht üblich waren.[98] Durch Handelsabkommen und die Grundfreiheiten des EU-Binnenmarktes haben Unternehmen heutzutage uneingeschränkte Bewegungsfreiheit in einem Wirtschaftsraum ohne nationale Grenzen. Die Glieder globaler Wertschöpfungsketten können dort aufgebaut werden, wo maximale Gewinne und minimale Besteuerung erreicht werden.[99] Zum anderen sind Staaten in der Gesetzgebung souverän und so sind die unterschiedlichen innerstaatlichen Steuersysteme nicht aufeinander abgestimmt. Es kommt zu Regelungslücken, welche die doppelte Nichtbesteuerung, eine geringere Einmalbesteuerung oder auch doppelte Abzüge ermöglichen.[100]

---

[93] Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Fragen und Antworten zum Abschluss des BEPS-Projekts, 10.03.2016, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 37, hier: Frage: Was ist das BEPS-Projekt?.

[94] Vgl. Pross, Achim: Base erosion and profit shifting (BEPS) - Steuerplanung multinationaler Unternehmen vor dem Hintergrund eines sich wandelnden wirtschaftlichen Umfeld, in: DB (Standpunkte), 66. Jg. Heft 13 (2013), S. 19 – 20, hier: S. 19.

[95] Leisner-Egensperger, Anna: Betriebsstättenbegriff und Besteuerung des E-Commerce, in: StuW, 91. (44.) Jg. Heft 4 (2014), S. 298 – 304, hier: S. 298.

[96] Vgl. Pross: a. a. O. (Fn. 94), hier: S. 19; OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 38, hier: S. 20.

[97] Vgl. Bundesministerium der Finanzen: a. a. O (Fn. 93), hier: Frage: Wie groß ist das BEPS-Problem?.

[98] Vgl. Pross: a. a. O. (Fn. 94), hier: S. 19.

[99] Vgl. Pinkernell, Reimar: OECD-Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlage (BEPS-Projekt), in: FR, 95. Jg. Heft 16 (2013), S. 737 – 746, hier: S. 737; OECD (2013): a. a. O. (Fn. 96), hier: S. 25 – 28.

[100] Vgl. OECD (2013): a. a. O. (Fn. 96), hier: S. 34.

Negative Folgen sind neben den Steuerausfällen auch Wettbewerbsverzerrungen und Steuerungerechtigkeiten sowohl zwischen den Ländern als auch zwischen Unternehmen. Verlierer sind insbesondere kleine und mittelständische Firmen, die nur im nationalen Rahmen agieren.[101] Da jedoch der „Grundsatz der Gestaltungsfreiheit“[102] herrscht, ist steuerliche Optimierung nicht illegal und nicht mit Steuerhinterziehung zu verwechseln.

3.1.2 Verstärkung der BEPS-Probleme durch die Digitalisierung der Wirtschaft

Insbesondere amerikanische IT-Konzerne haben meist geringe Steuersätze auf ausländische Gewinne. Nach Expertenmeinung ruhen ca. 1,9 Billionen Dollar unversteuert in Steueroasen.[103] Laut Pinkernell befolgen diese multinationalen Konzerne vorwiegend fünf Gestaltungsziele. In dieser Thesis ist daraus nur das Gestaltungsziel der „weitgehenden Eliminierung ausländischer Steuern in den Quellenstaaten“[104] im Fokus. Die Ursache für die Umgehung der beschränkten Steuerpflicht ist bei diesem Punkt nämlich die Vermeidung des steuerlichen Anknüpfungspunktes in Form einer physischen Präsenz.[105] Dieses BEPS-Problem wird stark von einem Wesensmerkmal der digitalen Wirtschaft begünstigt: der Mobilität der Ressourcen, Nutzer und Geschäftsfunktionen.[106] Globale Märkte können im digitalen Zeitalter unbeeinflusst von räumlichen und zeitlichen Distanzen erschlossen werden. In den Hochsteuerländern sitzen weiterhin die Konsumenten der digitalen Waren und Leistungen. Unternehmen begründen dort also eine sogenannte digitale Präsenz, die jedoch nicht besteuerbar ist. Die physische Präsenz in Form von festen Geschäftseinrichtungen oder Vertriebspersonal, die einen steuerlichen Anknüpfungspunkt nach den aktuellen Regelungen begründen würden, werden allerdings an einen beliebigen anderen Standort, meist in ein Niedrigsteuerland, verlagert.[107]

---

[101] Vgl. Bundesministerium der Finanzen: a. a. O (Fn. 93), hier: Frage: Handelt es sich bei BEPS nur um ein steuerliches Problem?.

[102] Drüen, Klaus-Dieter, in: Tipke/ Kruse - Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Klaus Tipke und Heinrich Wilhelm Kruse, Loseblattsammlung, 124. Erg.-Lfg. (Stand: Oktober 2010), Köln 2016, § 42 AO, Rz. 3.

[103] Vgl. Pinkernell, in: FR (2013): a. a. O. (Fn. 99), hier: S. 738; Senator Carl Levin: Opening Statement vom 21.5.2013, U.S. Senate Permanent Subcommittee on Investigations, Offshore Profit Shifting and the U.S. tax code - Part 2/Apple Inc., Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 39, hier: S. 2.

[104] Diese lauten wie folgt: „1. Verlagerung gewinnträchtiger immaterieller Wirtschaftsgüter auf niedrig besteuerte Oasengesellschaften, 2. Weitgehende Eliminierung ausländischer Steuern in den Quellenstaaten, 3. Dauerhafte Hinauszögerung der US-Besteuerung durch Thesaurierung der Auslandsgewinne unter Ausschaltung der US-Hinzurechnungsbesteuerung, 4. Vermeidung der Passivierung latenter Steuern nach U.S. GAAP, 5. Rückführung der Auslandsliquidität ohne Auslösung der US-Dividendenbesteuerung“: Pinkernell, in: IStR (2013): a. a. O. (Fn. 79), hier: S. 181.

[105] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 116.

[106] Vgl. Jacobs/Spengel/Endres: a. a. O. (Fn. 12), hier: S. 337 – 339.

[107] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 98 f.

3.2 Ein Lösungsansatz: Der Aktionsplan der OECD gegen BEPS

3.2.1 Teilnehmer und Ziele des Anti-BEPS-Projektes der OECD

Die OECD ist in Deutschland als „die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung“ bekannt. Ihr Hauptziel ist, Armut zu bekämpfen und das Wirtschaftswachstum voranzutreiben. Dies soll durch die Ausarbeitung von international gültigen Abkommen, Standards und Empfehlungen erreicht werden.[108]

Vor dem Hintergrund der erläuterten Probleme durch internationale Gewinnverkürzung und -verlagerung wurde die BEPS-Initiative von der OECD als anerkannter Standardsetzer im Auftrag der G20 aus der Taufe gehoben.[109] 62 Staaten haben sich unmittelbar am Anti-BEPS-Projekt beteiligt und insgesamt 120 haben Inhalte geliefert.[110] Nicht nur alle OECD und G20-Staaten sind darunter, sondern auch Schwellen- und Entwicklungsländer.[111] Die Auseinandersetzung mit BEPS, ausgelöst durch die Steuertricks amerikanischer IT-Konzerne[112], hat bei Weitem die politische Ebene erreicht und bewegt auch internationale Organisationen wie bspw. die Vereinten Nationen oder die Europäische Union.[113]

Das Ziel ist die Vermeidung der Gewinnverlagerungen und die Besteuerung von Unternehmen am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung.[114] Die doppelte Nichtbesteuerung soll vermieden werden ohne eine Doppelbesteuerung auszulösen. Der Fokus liegt auf der Schaffung eines leistungsgerechten Steuersystems unter Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen.[115] Zur Erreichung dieser Ziele ist primär ein international koordiniertes Handeln ohne Alleingänge einzelner Staaten fundamental. Das BEPS-Projekt wird als „Wendepunkt in der Geschichte der internationalen steuerlichen Zusammenarbeit“[116] und als „umfassendste Reform des Internationalen Steuerrechts seit einem Jahrhundert“[117]

---

[108] Vgl. OECD: Die Arbeitsweise der OECD, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 40, hier: Absatz 1 und 4.
[109] Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Monatsbericht: a. a. O. (Fn. 8), hier: 1. Einleitung.
[110] Vgl. OECD: OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers, Lima (Peru), October 2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 41, hier: S. 4.
[111] Vgl. Bundesministerium der Finanzen: a. a. O (Fn. 93), hier: Frage: Wer war am BEPS Projekt beteiligt?.
[112] Vgl. Benz, Julian/ Böhmer, Sebastian: Das BEPS-Projekt der OECD/ G20: Vorlage der abschließenden Berichte zu den Aktionspunkten, in: DB, 68. Jg. Heft 44 (2015), S. 2535 – 2543, hier: S. 2541; Pinkernell, Reimar: Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, in: StuW, 89. (42.) Jg. Heft 4 (2012), S. 369 - 374, hier: S. 369 f.
[113] Vgl. OECD (2013): a. a. O. (Fn. 96), hier: S. 14; Bundesministerium der Finanzen: OECD veröffentlicht Ergebnisse des BEPS-Projekts gegen aggressive Steuergestaltung internationaler Konzerne, 05.10.2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 42, hier: Absatz 5, S. 2 in Anhang Nr. 42.
[114] Vgl. Pinkernell, in: FR (2013): a. a. O. (Fn. 99), hier: S. 739.
[115] Vgl. Pross: a. a. O. (Fn. 94), hier: S. 19 f.
[116] Pinkernell, in: FR (2013): a. a. O. (Fn. 99), hier: S. 739.
[117] “The BEPS package represents the first substantial – and overdue - renovation of the international tax standards in almost a century.”: OECD: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement 2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 43, hier: Rz. 8.

bezeichnet. Fraglich bleibt jedoch, ob das Projekt tatsächlich den gewünschten Erfolg haben wird. Denn jeder Staat verfolgt intern eigene Interessen und exportstarke Länder, wie z. B. die USA, lehnen eine mögliche Neuverteilung des Steueraufkommens kategorisch ab.[118] In der Fachliteratur findet sich weitere Kritik am BEPS-Projekt, die an dieser Stelle aber nicht vertieft wird.[119]

3.2.2 Die 15 Aktionspunkte des Anti-BEPS-Projektes

Am 19. Juli 2013 wurde bei dem Treffen der G20-Finanzminister und Notenbankgouverneure ein Aktionsplan mit 15 Handlungsfeldern als erster Meilenstein verabschiedet.[120] Am 08. Oktober 2015 folgte die Billigung und Veröffentlichung der dazu gehörenden Abschlussberichte. Zur Klärung der in der Problemstellung formulierten Forschungsfrage werden die Aktionspunkte Nr. 1 („Besteuerung der digitalen Wirtschaft“) und Nr. 7 („Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs“) des Aktionsplans herausgegriffen und analysiert.
Im Arbeitsergebnis zu Nr. 1 stellt die Arbeitsgruppe „Task Force on the Digital Economy“ (TFDE) fest, dass die digitale Wirtschaft keine neuen BEPS-Probleme schafft, jedoch schon vorhandenen Phänomene durch ihre Charakteristika verstärkt.[121] Das Hauptproblem der Auflösung des steuerlichen Anknüpfungspunktes im Quellenstaat und die daraus resultierende Nichtbesteuerung im IT-Sektor macht einen Rückgriff auf Handlungsfeld Nr. 7, das sich mit der Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffes beschäftigt, unausweichlich.[122] Die Betriebsstätte und der ständige Vertreter werden hier als „primary nexus rule“[123] bezeichnet. Es gilt also zu analysieren, ob das aktuelle Betriebsstättenkonzept noch zeitgemäß ist und im digitalen Zeitalter eine Besteuerung elektronischer Geschäftsvorfälle ermöglicht oder ob es einer Modifikation bedarf.

---

[118] Vgl. Pinkernell, in: FR (2013): a. a. O. (Fn. 99), hier: S. 745; Simon Bowers: US blocks crackdown on tax avoidance by net firms like Google and Amazon, The Guardian, 14.7.2013, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 44, hier: Absatz 4, S. 1 in Anhang Nr. 44.

[119] Vgl. Piltz, Detlev J.: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Die ganze Wahrheit?, in: IStR, 22. Jg. Heft 18 (2013), S. 681 - 682, hier: S. 681 f.; Neumann-Tomm, Axel: BEPS - Wenn überhaupt nationale Gegenmaßnahmen, dann mit Augenmaß, in: IStR, 24. Jg. Heft 12 (2015), S. 436 – 440, hier: S. 436 f.; Welling, Berthold: Base Erosion Profit Shifting - Fiskalisches Spiel mit dem Feuer, in: DB, 66. Jg. Heft 22 (2013), S. S29 – S30, hier: S. 29 f.; Schanz, Deborah/ Feller, Anna: Wieso Deutschland (fast) keine Base Erosion and Profit Shifting-Bekämpfung braucht, in: BB, 70. Jg. Heft 15 (2015), S. 865 – 870, hier: S. 865 f.; Geberth, Georg: BEPS - Unsichere Umsetzungsperspektiven!, in: DB, 68. Jg. Heft 41 (2015), M5.

[120] Vgl. Bundesministerium der Finanzen: Monatsbericht: a. a. O. (Fn. 8), hier: 1. Einleitung.

[121] Vgl. Fehling, in: IStR (2014): a. a. O. (Fn. 4), hier: S. 641; OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy - Final Report Action 1, Paris 2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 45, Rz. 181; OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 114.

[122] Vgl. Fehling, in: IStR (2014): a. a. O. (Fn. 4), hier: S. 638 f.

[123] OECD, Technical advisory group on monitoring the application of existing treaty norms for taxing business profits: Are the current treaty rules for taxing businss profits appropriate for e-commerce? Final report, 2004, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 46, hier: S. 29, Rz. 77.

4 De lege lata: Aktuelle Ansätze zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft

4.1 Die Einkünftequalifikation

4.1.1 Die Einkünftequalifikation nach nationalem Recht, § 49 EStG

Zunächst werden nun die aktuellen Ansätze zur Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle vorgestellt. Im Fall von Amazon setzt ein ausländisches Unternehmen seine Produkte und Dienstleistungen in Deutschland ab, weshalb es sich hier also um ein Inboundgeschäft handelt.[124] § 1 Abs. 4 EStG bzw. § 2 Nr. 1 KStG regeln im deutschen Recht die damit verbundene beschränkte Steuerpflicht für Gebietsfremde, die nicht im Inland ansässig und somit nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind. Es wird nicht auf die Person, sondern auf das Besteuerungsobjekt, die Erzielung inländischer Einkünfte i. S. d. §§ 2 Abs. 1 S. 1, 49 EStG, abgestellt. Neben den Tatbestandsvoraussetzungen für die einzelnen Einkunftsarten in §§ 13 - 23 EStG werden in § 49 Abs. 1 EStG zusätzlich einkunftsartenabhängige Anknüpfungspunkte gefordert, die den Inlandsbezug konkretisieren.[125] Diese Forderung rührt aus dem Quellenprinzip, auch Ursprungsprinzip oder Territorialprinzip genannt, das die Besteuerung der Einkünfte dem Staat überlässt, auf dessen Territorium sie entstehen.[126] Ein Rechtfertigungsgrund für diese Verschiebung des Besteuerungsrechtes vom Ansässigkeits- zum Quellenstaat bei Vorliegen einer Betriebsstätte ist das Äquivalenzprinzip. Dieses besagt, dass der Absatzstaat öffentliche Güter, wie z. B. Infrastruktur und Sicherheit, zur Verfügung stellt und im Gegenzug Steuersubstrat erhalten soll.[127] Fragen bezüglich des Anknüpfungspunktes hängen also stark von der Einkünftequalifizierung ab. Deshalb ist die Prüfungsreihenfolge strikt vorgegeben: Erst nach Festlegung der Einkunftsart kann geprüft werden, ob der geforderte Anknüpfungspunkt gegeben ist.[128]

---

[124] Vgl. Frotscher, Gerrit/ Geurts, Matthias, in: Frotscher/Geurts – Kommentar zum EStG, hrsg. von Gerrit Frotscher und Matthias Geurts, Loseblattsammlung, 186. Erg.-Lfg. (Stand: März 2015), Freiburg 2015, § 49 EStG, Rz. 5.

[125] Vgl. Strunk, Günther: Einkunftsqualifizierung nach nationalem Steuerrecht - Direktgeschäft versus Betriebsstätte, in: Steuerliche Aspekte des Electronic Commerce, hrsg. von Lutz Fischer und Günther Strunk, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1998, S. 39 – 51, hier: S. 40 f.

[126] Vgl. Lehner, Moris/ Reimer, Ekkehart: Generalthema I: Quelle versus Ansässigkeit - Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert?, in: IStR, 14. Jg. Heft 16 (2005), S. 542- 551, hier: S. 542; Lang, Michael: Quellenprinzip, in: Die internationale Unternehmensbesteuerung im Wandel, Symposium für Otto H. Jacobs zum 65. Geburtstag, hrsg. von Dieter Endres, Andreas Oestreicher, Wolfram Scheffler, Ulrich Schreiber und Christoph Spengel, C. H. Beck Verlag, München 2005, S. 28-43, hier: S. 28 - 34; Lübbehüsen, Thomas/ Kahle, Holger: Kapitel 1: Besteuerung von Betriebsstätten und Grundfragen der internationalen Unternehmensbesteuerung, in: Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, hrsg. von Thomas Lübbehüsen und Holger Kahle, NWB Verlag, Herne 2016, S. 1 - 25, hier: S. 7 Rz. 1.10.

[127] Vgl. Leisner-Egensperger, in: StuW: a. a. O. (Fn. 95), hier: S. 303 f.;Vogel, Klaus: Die Besteuerung von Auslandseinkünften – Prinzipien und Praxis, in: Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, hrsg. von Klaus Vogel, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1985, S. 3 - 31, hier: S. 27.

[128] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 166.

Zuerst werden nun also die Einkunftsarten i. S. d. §§ 2 Abs. 1 Satz 1, 49 EStG vorgestellt, die im E-Commerce vorliegen könnten. Neben Einkünften aus Gewerbebetrieb kommen insbesondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Sonstige Einkünfte in Betracht.[129]

Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG wird auf die Einzeltatbestände des §§ 15 – 17 EStG verwiesen.[130] Voraussetzung ist die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG. Folglich muss eine selbständige, nachhaltige Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werden, die sich als Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr darstellt. Diese darf dabei weder als land- und forstwirtschaftlich noch als Ausübung eines selbständigen Berufes anzusehen sein. Um im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht den Inlandsbezug zu gewährleisten, wird zusätzlich noch das Unterhalten einer Betriebsstätte nach § 12 AO oder die Bestellung eines ständigen Vertreters nach § 13 AO im Inland vorausgesetzt.[131]

Daneben können auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f bzw. Nr. 6 EStG vorliegen. Verwiesen wird auf die Tatbestände des § 21 EStG.[132] Ein Sachinbegriff ist dabei laut Definition „eine Vielzahl von beweglichen Sachen, die wirtschaftlich und technisch nach ihrer Zweckbestimmung eine Einheit bilden“[133]. In den Tatbestand fällt primär die Nutzungsüberlassung gewerblicher Urheberrechte nach §§ 31, 69 c UrhG sowie nicht geschützter Erfahrungen und Spezialwissen.[134] Der geforderte Inlandsbezug wird dadurch erreicht, dass das überlassene Wirtschaftsgut oder Recht in ein inländisches Register eingetragen oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet wird.[135]

Als dritte Einkunftsart kommen noch die Sonstigen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG in Betracht, die auf § 22 Nr. 3 EStG basieren und die Nutzung von beweglichen Sachen oder die Überlassung von Know-how beinhalten. Vorausgesetzt wird bei der ersten Varian-

---

[129] Vgl. Käbisch, Volker: Steuerliche Aspekte des elektronischen Geschäftsverkehrs, in: DStR, 39. Jg. Heft 10 (2001), S. 373 – 381, hier: S. 374.

[130] Vgl. Wied, Edgar, in: Blümich – Kommentar zum Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuergesetz, hrsg. von Bernd Heuermann und Peter Brandis, Loseblattsammlung, 128. Erg.-Lfg. (Stand: Mai 2015), München 2016, § 49 EStG, Rz. 59; Frotscher/Geurts: a. a. O. (Fn. 124), hier: Rz. 7a.

[131] Vgl. Wied: in: Blümich: a. a. O. (Fn. 130), hier: Rz. 60; Frotscher/Geurts: a. a. O. (Fn. 124), hier: Rz. 65, 101.

[132] Vgl. Wied: in: Blümich: a. a. O. (Fn. 130), hier: Rz. 134.

[133] Pinkernell, in: Ubg: a. a. O. (Fn. 55), hier: S. 333; Klein, Martin, in: Herrmann/ Heuer/ Raupach - Kommentar zum EStG und KStG, hrsg. von Johanna Hey und Michael Wendt, Loseblattsammlung, 264. Erg-Lfg. (Stand: Juni 2014), Köln 2014, § 49 EStG, Rz. 930.

[134] Vgl. Kulosa, Egmont, in: Schmidt - Kommentar zum Einkommensteuergesetz, hrsg. von Heinrich Weber-Grellet, 35. Auflage, München 2016, § 21 EStG, Rz. 103.

[135] Vgl. Wied: in: Blümich: a. a. O. (Fn. 130), hier: Rz. 207 – 209.

te, dass eine zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung körperlicher Gegenstände nach § 90 BGB vorliegt, d. h. Veräußerungsvorgänge werden nicht erfasst. Variante zwei greift bei der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von nicht rechtlich geschütztem Know-how, das gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen, Kenntnisse und Fähigkeiten einschließt. Die Nutzung der Sache bzw. der Einsatz des Know-hows muss im Inland stattfinden, um die geforderte Verbindung herzustellen.[136]

4.1.2 Die Einkünftequalifikation nach Abkommensrecht, Art. 7 und 12 OECD-MA

Neben den nationalen Gesetzen ist auch das DBA-Recht als Gesetzesgrundlage im internationalen Steuerrecht zu prüfen. Doppelbesteuerungsabkommen sind bilaterale, völkerrechtliche Verträge und regeln sowohl die Verteilung der Steueransprüche zwischen den Staaten als auch die Vermeidung von Doppelbesteuerung. Dabei begrenzt das DBA als Schrankennorm lediglich die Besteuerungsrechte der Vertragsstaaten und schafft niemals neue Ansprüche.[137] Begriffsbestimmungen und Einkunftsarten weichen oft von den Definitionen in den nationalen Gesetzen ab. Ist das DBA dabei enger gefasst als das nationale Recht, so begrenzt das Abkommen die Steueransprüche eines Staates und vice versa.[138] Den DBA zwischen Industriestaaten liegt das OECD-Musterabkommen zugrunde, mit dem in der vorliegenden Thesis gearbeitet wird.[139] Für die Klassifikation der Einkünfte aus E-Commerce Geschäften gilt es im internationalen Steuerrecht zwischen Unternehmensgewinnen nach Art. 7 OECD-MA und Lizenzgebühren nach Art. 12 OECD-MA zu unterscheiden.

Bei der Zuordnung der Einkünfte zum Art. 7 OECD-MA ist insbesondere das Spezialitätsprinzip nach Abs. 4 zu beachten. Erfüllen Einkünfte auch die Voraussetzungen eines spezielleren Artikels und fallen sie außerhalb einer Betriebsstätte an, so ist Art. 7 OECD-MA nachrangig. Nur Einkünfte, die keiner anderen Kategorie zugewiesen sind oder bei denen der Betriebsstättenvorbehalt greift, zählen zu den Unternehmensgewinnen. Als Faustregel gilt, dass abkommensrechtlich meist Unternehmensgewinne anzunehmen sind, wenn im nationalen Recht gewerbliche Einkünfte vorliegen. Abs. 1 regelt, welcher Staat das Besteuerungsrecht hat. Grundsätzlich gilt das Ansässigkeitsprinzip, d. h. das Einkommen ist

---

[136] Vgl. Wied: in: Blümich: a. a. O. (Fn. 130), hier: Rz. 229 f.
[137] Vgl. Korts, Sebastian: Grundzüge im internationalen Steuerrecht, Richard Boorberg Verlag, 2. Aufl., Stuttgart 2016, S. 64; so auch: Haase, Florian: Internationales und Europäisches Steuerrecht, C. F. Müller Verlag, 4. Aufl., Heidelberg 2014, S. 247.
[138] Vgl. Egner: a. a. O. (Fn. 78), hier: S. 23; Frotscher/Geurts: a. a. O. (Fn. 124), hier: Rz. 10, 55.
[139] Vgl. Egner: a. a. O. (Fn. 78), hier: S. 22.

in dem Staat zu besteuern, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat.[140] Nach den Regeln des Abs. 2 fällt die Verteilung der Besteuerungsansprüche jedoch zugunsten des Quellenstaates aus, wenn Gewinne einer dort geführten Betriebsstätte zugerechnet werden können.[141]

Einkünfte werden vorrangig den Lizenzgebühren nach Art. 12 OECD-MA als Spezialartikel zugeordnet, wenn sie für Benutzung oder das Recht auf Nutzung von Urheberrechten, Patenten, gewerblichen Schutzrechten und Know-how gezahlt werden.[142] Nicht erfasst sind Gewinne, die bei der Veräußerung der Lizenzgegenstände entstehen.[143] Nach Abs. 1 wird der Steueranspruch generell dem Wohnsitzstaat des Lizenzgebers zugesprochen. Eine Ausnahme besteht in Form des Betriebsstättenvorbehaltes, wenn also die Lizenz Stammrecht einer Betriebsstätte ist oder zumindest in funktionalem Zusammenhang mit deren Tätigkeit steht. Sodann darf der Staat besteuern, in dem die Betriebsstätte liegt.[144]

4.1.3 Qualifikation der Einkünfte vier ausgewählter Geschäftsmodelle von Amazon

Nachdem alle möglichen Einkunftsarten vorgestellt wurden, werden in diesem Abschnitt nun die Einkünfte aus vier ausgewählten Geschäftsmodellen von Amazon qualifiziert. Dabei ist die bereits vorgenommene Unterteilung in die folgenden vier Geschäftsfelder maßgeblich (vgl. Kapitel 2.2.3 und 2.2.4):

1. Die „Offline-Leistungen“ beinhalten den Vertrieb beweglicher Sachen, die per Post ausgeliefert werden.[145]
2. Bei den „Online-Leistungen“ werden digitale Medien per Download erworben.[146] Es wird angenommen, dass das Herunterladen eine zeitlich unbegrenzte Überlassung dar-

[140] Vgl. Engel, Benjamin/ Hilbert, Lukas: Lexikon des internationalen Steuerrechts, in: IWB kompakt, Heft 2 (2015), S. 44 – 45, hier: S. 44 f.; OECD-Musterkommentar, in: Wassermeyer – Kommentar zur Doppelbesteuerung, hrsg. von Franz Wassermeyer, Christian Käser, Michael Schwenke und Klaus-Dieter Drüen, Loseblattsammlung, 132. Erg.-Lfg. (Stand: Januar 2016), München 2016, Art. 7 OECD-MA Rz. 10 f., 71 – 74.
[141] Vgl. Engel/Hilbert: a. a. O. (Fn. 140), hier: S. 45; Schaumburg, Harald: Internationales Steuerrecht, Dr. Otto Schmidt Verlag, 3. Aufl., Köln 2011, S. 720 f. Rz. 16.229 f.; OECD-Musterkommentar zu Art. 7: a. a. O. (Fn. 140), hier: Rz. 10 – 16.
[142] Vgl. Schaumburg: a. a. O. (Fn. 141), hier: S. 793 f. Rz. 16.372.
[143] Vgl. Wassermeyer, Franz, in: Wassermeyer – Kommentar zur Doppelbesteuerung, hrsg. von Franz Wassermeyer, Christian Käser, Michael Schwenke und Klaus-Dieter Drüen, Loseblattsammlung, 132. Erg.-Lfg. (Stand: Januar 2016), München 2016, Art. 12 OECD-MA, Rz. 87.
[144] Vgl. Schaumburg: a. a. O. (Fn. 141), hier: S. 791 f. Rz. 16.369 f.
[145] Vgl. Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1550; Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 14; Kessler/Peter, in: IStR (2001): a. a. O. (Fn. 47), hier: S. 241.
[146] Vgl. Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1550; Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 14; Kessler/Peter, in: IStR (2001): a. a. O. (Fn. 47), hier: S. 241.

stellt, da das Produkt auf dem Endgerät des Kunden gespeichert wird und nicht zurück gegeben werden muss. Es handelt sich also um einen Veräußerungsvorgang.[147]

3. Unter dem Kürzel AWS bietet Amazon digitale Dienstleistungen an, u. a. das Webhosting und das Cloud-Computing. Bei der Einkünftequalifikation wird hier zwischen der Bereitstellung von Software (SaaS) und hardwarebasierter EDV-Infrastruktur (IaaS, PaaS) unterschieden.
4. Die Rolle von Amazon bei der Abwickelung des „Amazon Advantage“ bzw. der „Amazon Services“ kann im Rahmen der Einkünftequalifikation unter dem Begriff des technischen bzw. gewerblichen Dienstleisters zusammengefasst werden.

Bei allen vier Modellen könnten gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG bzw. Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA angenommen werden, da die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt sind. Alle Geschäfte werden demnach von einem gewerblichen Unternehmen im wirtschaftlichen Verkehr mit Wiederholungs- und Gewinnerzielungsabsicht durchgeführt. Bei den „Offline-Leistungen“ handelt es sich um den Vertrieb beweglicher Sachen und als einzige Alternative zu Nr. 2 Buchst. a käme nur Nr. 9 Variante 1 in Betracht. Da die Ware aber verkauft und nicht bloß zur Nutzung überlassen wird, scheidet Nr. 9 aus. Es sind unstrittig gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG bzw. Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA anzunehmen.[148]

Auch bei technischen bzw. gewerblichen Dienstleistungen kann nach herrschender Meinung die Zuweisung nur auf § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG[149] bzw. auf Art. 7 OECD-MA[150] fallen. Darunter wird hier sowohl die Bereitstellung des elektronischen Verkaufsplatzes auf der Amazon Homepage als auch die physische Abwicklung von Lagerung und Versand subsumiert.[151]

---

[147] Vgl. Kessler, Wolfgang/ Maywald, Andreas/ Peter, Markus: Mögliche Auswirkungen des Satelliten-Urteils auf die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Internet-Transaktionen, in: IStR, 9. Jg. Heft 14 (2000), S. 425 – 432, hier: S. 429.

[148] Vgl. Pinkernell, Reimar: Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, in: IFST, Schrift Nr. 494 (2014), S. 1 - 152, hier: S. 75.

[149] Vgl. Käbisch: a. a. O. (Fn. 129), hier: S. 375; Wied: in: Blümich: a. a. O. (Fn. 130), hier: Rz. 203.

[150] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 73 - 75.; OECD (2004), TAG: a. a. O. (Fn. 123), hier: S. 79, Annex 2; Schaumburg: a. a. O. (Fn. 141), hier: S. 794 Rz. 16.373; Pöllath, Reinhard/ Lohbeck, Allit, in: Vogel/ Lehner – Kommentar zu den Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, begründet von Klaus Vogel und hrsg. von Moris Lehner, 6. Auflage, München 2015, Art. 12 OECD-MA, Rz. 83; OECD-Musterkommentar, in: Wassermeyer – Kommentar zur Doppelbesteuerung, hrsg. von Franz Wassermeyer, Christian Käser, Michael Schwenke und Klaus-Dieter Drüen, Loseblattsammlung, 132. Erg.-Lfg. (Stand: Januar 2016), München 2016, Art. 12 OECD-MA, Rz. 11.2.

[151] Vgl. Kessler/Maywald/Peter: a. a. O. (Fn. 147), hier: S. 428 f.

Schwieriger zu qualifizieren sind jedoch die Einkünfte aus Webhosting und Cloud-Computing im Rahmen des AWS. Wird zuerst die Dienstleistung SaaS betrachtet, kommt bei den verschiedenen Varianten des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, Nr. 6, Nr. 9 EStG hauptsächlich die zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten – insbesondere Urheberrechten[152] - gegen Entgelt nach § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG in Betracht.[153] Unbewegliches Vermögen (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) passt kategorisch nicht und zur Annahme eines Sachinbegriffes (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) reicht die Zusammenfassung von an sich selbstständigen Programmen mit dem Ziel, diese zu vermieten, nicht aus.[154] Um bewegliches Vermögen könne es sich laut Finanzverwaltung nur bei Trivialprogrammen handeln, deren Anschaffungskosten kleiner als 410 Euro seien.[155] Der BFH hingegen stuft Software unabhängig von Art und Übertragungsform immer als immaterielles Wirtschaftsgut ein, weil der geistige Inhalt im Vordergrund steht.[156] Nimmt man also die Gebrauchsüberlassung von Rechten als einzig mögliche Variante an, ist weiterhin die Erfüllung des Verwertungstatbestandes nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, Nr. 6 EStG kritisch. Software ist grundsätzlich urheberrechtlich durch den Entwickler geschützt nach §§ 2 Abs. 1 Nr. 1, 69 Buchst. a UrhG und kann in den USA sogar patentiert werden.[157] Konzerne wie Amazon übertragen annahmegemäß aber weder die Nutzung von Urheberrechten (Nr. 2 Buchst. f, Nr. 6) noch Know-how (Nr. 9 Variante 2) auf Kunden. Durch die Preisgabe geheimer fachlicher Kenntnisse zur Herstellung der eigenen Produkte, wie z. B. Quellcodes, würde Amazon seine Existenz gefährden. Es kann sich bei Standardsoftware auch nie um die Weitergabe von Know-how handeln, denn der Kunde ist nur am fertigen, funktionstüchtigen Programm und nicht an fachlichen Erfahrungen zu dessen Herstellung interessiert.[158] Er möchte lediglich die „Erkenntnisse des Urhebers“[159] anwenden. Bei der Zurverfügungstellung von Software öffnet der Kunde meistens nur eine vom Anbieter generierte Benutzerober-

[152] Vgl. Kessler, Wolfgang: Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil I), in: IStR, 9. Jg. Heft 3 (2000): S. 70 – 77, hier: S. 71 f.
[153] Vgl. Wied: in: Blümich: a. a. O. (Fn. 130), hier: Rz. 205.
[154] Vgl. Pinkernell, in: Ubg: a. a. O. (Fn. 55), hier: S. 333; Schallmoser, Ulrich, in: Blümich – Kommentar zum Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuergesetz, hrsg. von Bernd Heuermann und Peter Brandis, Loseblattsammlung, 127. Erg.-Lfg. (Stand: März 2015), München 2016, § 21 EStG, Rz. 452.
[155] Vgl. Pinkernell, in: Ubg: a. a. O. (Fn. 55), hier: S. 333; R. 5.5 Abs. 1 EStR 2008.
[156] Vgl. Pinkernell, in: Ubg: a. a. O. (Fn. 55), hier: S. 333; BFH-Urteil vom 18.05.2011 X R 26/09, BStBl. II 2011, S. 865, hier: Leitsatz.
[157] Vgl. Pinkernell, in: Ubg: a. a. O. (Fn. 55), hier: S. 333 f.
[158] Vgl. Klein: a. a. O. (Fn. 133), hier: Rz. 1110; Kessler, in: IStR (2000): a. a. O. (Fn. 152), hier: S. 77.
[159] Kessler, in: IStR (2000): a. a. O. (Fn. 152), hier: S. 73; OFD München vom 28.05.1998 S 2303 – 34/11 St 41/42, in: DB, 51. Jg. Heft 26 (1998), S. 1307, hier: S. 1308, unter 2).

fläche im Browserfenster.[160] Im Regelfall wird dem Käufer also eine Programmkopie im Arbeitsspeicher zur Nutzung überlassen, die gemäß § 69 Buchst. c UrhG nicht vervielfältigt, verändert, veröffentlicht oder kommerziell verwertet werden darf. Die OFD München vertritt auch die Meinung, dass Standardsoftware nicht unter §§ 21 Abs. 1 Nr. 3, 22 Nr. 3 EStG subsumiert werden kann und somit § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, Nr. 6 oder Nr. 9 EStG nicht anwendbar ist.[161] Der einzige Vorfall, bei dem Urheberrechte oder zumindest Know-how übertragen werden, ist bei Entwicklung und Verkauf von Individualsoftware für Dritte. Dieser Sonderfall wird an dieser Stelle jedoch nicht betrachtet, weil beim Cloud-Computing der Fokus auf dem Bedienen mehrerer Kunden mit Standardleistungen liegt.[162] Im Ergebnis ist die Überlassung von Software beim B2B also bloß eine Gebrauchsüberlassung einer Programmkopie und keine Verwertung von Urheberrechten in einer inländischen Betriebsstätte.[163] Es kommen lediglich Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in Betracht.

Die Qualifikation der Einkünfte aus Softwareüberlassung basiert im Abkommensrecht auf der gleichen Argumentationskette wie im nationalen Recht. Aufgrund fehlender Übertragung des Urheberrechtes können bei der Nutzungsüberlassung von Software und IT-Ressourcen niemals Lizenzgebühren gemäß Art. 12 OECD-MA angenommen werden. Als Alternative bleiben somit nur Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA.[164] Im OECD-Musterkommentar wird bei Software noch nicht einmal zwischen Standard- und Individualsoftware unterschieden.[165]

Beim zweiten Geschäftsfeld von Amazon, dem Vertrieb digitaler Produkte an private Verbraucher, scheitert es beim Verwertungstatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, Nr. 6 EStG daran, dass beim B2C gar keine inländische Betriebsstätte vorliegen kann.[166] Zudem werden auch hier niemals Urheberrechte an den erworbenen Titeln (Bilder, Töne, Text) übertragen. Der Konsument lädt lediglich eine Produktkopie des Titels auf sein mobiles

[160] Vgl. Pinkernell, in: Ubg: a. a. O. (Fn. 55), hier: S. 334.
[161] Vgl. Kessler, in: IStR (2000): a. a. O. (Fn. 152), hier: S. 73, 75 f.; OFD München: a. a. O. (Fn. 159), hier: unter 2).
[162] Vgl. Heinsen/Voß: a. a. O. (Fn. 53), hier: S. 1233; Grützner, Dieter, in: Gosch/ Kroppen/ Grotherr – DBA-Kommentar, hrsg. von Dietmar Gosch, Heinz-Klaus Kroppen und Siegfried Grotherr, Loseblattsammlung, 16. Erg.-Lfg. (Stand: 2005), Art. 12 OECD-MA, Rz. 54 f.
[163] Vgl. Pinkernell, in: Ubg: a. a. O. (Fn. 55), hier: S. 334; Kessler, Wolfgang: Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), in: IStR, 9. Jg. Heft 4 (2000), S. 98 – 105, hier: S. 104 f.
[164] Vgl. Heinsen/Voß: a. a. O. (Fn. 53), hier: S. 1232 f.; OECD-Musterkommentar zu Art. 12: a. a. O. (Fn. 150), hier: Rz. 14 - 16; Kessler/Maywald/Peter: a. a. O. (Fn. 147), hier: S. 429 f.
[165] Vgl. Heinsen/Voß: a. a. O. (Fn. 53), hier: S. 1233.
[166] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 55.

Endgerät herunter, die er dann sogar zeitlich unbegrenzt nutzen kann. Da es sich um einen endgültigen Anschaffungsvorgang handelt, können auch § 49 Abs. 1 Nr. 6 und Nr. 9 EStG von vorneherein ausgeschlossen werden.[167] Grundsätzlich geht die Tendenz zur Gleichsetzung vom Vertrieb materieller und digitalisierter Güter. Folglich liegen also sowohl bei „Offline-Leistungen" als auch bei „Online-Leistungen" gewerbliche Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG vor.[168]
Im Abkommensrecht wird beim Vertrieb digitaler Produkte an Endverbraucher auf die Grundsätze für Softwarevergütungen verwiesen. Es steht der Datenerwerb im Mittelpunkt und nicht die Nutzung eines Urheberrechtes. Somit liegen auch hier unstrittig Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA vor.[169]

Zum gleichen Ergebnis, jedoch auf anderer Argumentationsbasis, kommt man beim IaaS bzw. PaaS, also der Bereitstellung von hardwarebasierter EDV-Infrastruktur an andere Unternehmen. Hier schuldet der Provider das Funktionieren des Systems mit einer bestimmten Mindestübertragungsleistung und nicht die Gebrauchsüberlassung der physischen Ausstattung.[170] Dem Kunden wird keine bestimmte Anlage überlassen, sondern vielmehr deren Funktionen.[171] Er kann demnach nicht lokalisieren, auf welcher Festplatte sich seine Daten befinden.[172] Der Webhoster nutzt die Server selber und somit mangelt es an einer Nutzungsüberlassung von Sachen bzw. Anlagen an den Kunden.[173] Webhosting[174] und Cloud-Computing[175] werden also unzweifelhaft als gewerbliche Dienstleistungen i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG bzw. Art. 7 OECD-MA qualifiziert.

Zusammenfassend bleibt zu sagen, dass Leistungen innerhalb des elektronischen Geschäftsverkehrs von Amazon sowohl im B2B als auch im B2C nur in Ausnahmefällen in andere Kategorien als die der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a

---

[167] Vgl. Kessler/Maywald/Peter: a. a. O. (Fn. 147), hier: S. 429.
[168] Vgl. Boehme-Neßler, in: FR: a. a. O. (Fn. 2), hier: S. 1091; Kessler, in: IStR (2000): a. a. O. (Fn. 152), hier: S. 73.
[169] Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 12: a. a. O. (Fn. 150), hier: Rz. 17.1, 14.
[170] Vgl. Pinkernell, in: Ubg: a. a. O. (Fn. 55), hier: S. 334; Kessler/Maywald/Peter: a. a. O. (Fn. 147), hier: S. 428.
[171] Vgl. Heinsen/Voß: a. a. O. (Fn. 53), hier: S. 1234; Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 56.
[172] Vgl. Kessler/Maywald/Peter: a. a. O. (Fn. 147), hier: S. 428.
[173] Vgl. OECD (2004), TAG: a. a. O. (Fn. 123), hier: S. 79, Annex 2.
[174] Vgl. Käbisch: a. a. O. (Fn. 129), hier: S. 376; Kessler/Maywald/Peter: a. a. O. (Fn. 147), hier: S. 427 f.
[175] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 80; OECD (2004), TAG: a. a. O. (Fn. 123), hier: S. 79, Annex 2.

EStG) bzw. der Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) einzuordnen sind.[176] Deutschland hat als Quellenstaat also nur das Besteuerungsrecht für Gewinne, die in einer im Inland gelegenen Betriebsstätte (§ 12 AO, Art. 5 OECD-MA) bzw. von einem dort tätigen ständigen Vertreter (§ 13 AO, Art. 5 Abs. 5 OECD-MA) erwirtschaftet werden.[177] Im weiteren Vorgehen ist nun also das Vorhandensein dieser Anknüpfungspunkte zu prüfen. Nur wenn auch diese Bedingung erfüllt ist, kann der Inlandsbezug hergestellt und eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland angenommen werden.[178]

4.2 Der steuerliche Anknüpfungspunkt

4.2.1 Die Betriebsstätte

4.2.1.1 Definition im nationalen Recht, § 12 AO

Vor der Prüfung konkreter steuerlicher Anknüpfungspunkte von Amazon im Inland werden zuerst die Tatbestandsmerkmale des § 12 AO und des Art. 5 OECD-MA zur Begründung einer Betriebsstätte erläutert.

Das erste Tatbestandsmerkmal des § 12 S. 1 AO ist das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung oder Anlage. Gemeint ist jede Sache und Sachgesamtheit, die Grundlage der Geschäftstätigkeit sein kann, wie bspw. Räumlichkeiten, Flächen oder Anlagen. Dabei ist irrelevant, ob die Sache selbstständig oder nur als Teil einer Gesamtanlage funktioniert.[179] Das Attribut „fest“ ist durch Vorweisen von Ortsbezogenheit und Dauerhaftigkeit zu erfüllen. Hierbei muss eine Verbindung zu einem Teil der Erdoberfläche für eine gewisse Zeit oder zumindest in regelmäßigen Abständen gegeben sein. Bis auf die Sechsmonatsfrist als Anhaltspunkt ist allerdings keine allgemeingültige Mindestfrist vorgegeben.[180] Das zweite Merkmal ist, dass der Unternehmer eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Einrichtung haben muss.[181] Demnach muss er eine Rechtsposition inne haben, die das Recht zum unmittelbaren Besitz begründet (§ 854 BGB) und ihm nicht ohne Weiteres entzogen werden kann.[182] Es kann sich um Eigentum oder auch nur um die tatsächliche Mög-

---

[176] Vgl. Käbisch: a. a. O. (Fn. 129), hier: S. 375; Strunk, Günther/ Zöllkau, York: Steueroptimale Vertriebsstrukturen unter Einsatz des Internets, in: FR, 80. Jg. Heft 13 (1998), S. 589 – 596, hier: S. 594; Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 85.

[177] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 85.

[178] Vgl. Wied: in: Blümich: a. a. O. (Fn. 130), hier: Rz. 60; Frotscher/Geurts: a. a. O. (Fn. 124), hier: Rz. 65, 101.

[179] Vgl. König, Ulrich, in: Pahlke/ König - Kommentar zur Abgabenordnung, hrsg. von Armin Pahlke und Ulrich König, 3. Auflage, München 2014, § 12 AO, Rz. 6.

[180] Vgl. König, in: Pahlke/König § 12 AO: a. a. O. (Fn. 179), hier: Rz. 9 f.

[181] Vgl. Musil, Andreas, in: Hübschmann/ Hepp/ Spitaler - Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Walter Hübschmann, Ernst Hepp und Armin Spitaler, Loseblattsammlung, 221. Erg.-Lfg. (Stand: März 2013), Köln 2016, § 12 AO Rz. 16 f.

[182] Vgl. König, in: Pahlke/König § 12 AO: a. a. O. (Fn. 179), hier: Rz. 11 f.

lichkeit zur Nutzung handeln.[183] Als drittes Kriterium wird gefordert, dass die Einrichtung der Tätigkeit des eigenen Unternehmens unmittelbar für eine gewisse Dauer dient. Das bedeutet, dass sie zumindest zum Teil für unternehmerische Zwecke genutzt werden muss. Dabei kann es sich auch um bloße Hilfs- oder Nebentätigkeiten handeln. Der Einsatz von Personal wird für die Begründung einer Betriebsstätte nicht vorausgesetzt. Deshalb kann auch eine vollautomatisch arbeitende Anlage der Tätigkeit des Unternehmens dienen.[184] In § 12 S. 2 AO findet sich eine nicht abschließende Aufzählung von Regelbeispielen, auf die an späterer Stelle noch eingegangen wird.[185]

4.2.1.2 Definition im Abkommensrecht, Art. 5 OECD-MA

Im internationalen Steuerrecht dient die Betriebsstätte als ortbezogenes Anknüpfungsmerkmal der Zuordnung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten. Dabei gilt der Grundsatz, dass gewerbliche Einkünfte im Betriebsstätten-Staat besteuert werden.[186]
Im Wesentlichen entspricht diese Aussage des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA der des § 12 AO.[187] So wird in Abs. 1 ebenfalls gefordert, dass die unternehmerische Tätigkeit dauerhaft in einer festen Geschäftseinrichtung vollzogen wird.[188] Die Begriffe der Ständigkeit sowie der festen Einrichtung sind deckungsgleich zum nationalen Recht auszulegen.[189] Lediglich die in § 12 AO geforderte nachhaltige Verfügungsmacht des Unternehmers über die Einrichtung ergebe sich weder aus dem Wortlaut noch aus dem Sinn des Art. 5 OECD-MA und sei somit unerheblich.[190] Im Musterkommentar zu Art. 5 wird sie aber als Ergänzung zur Geschäftseinrichtung genannt. Als zeitliches und rechtliches Element soll sie die Vermutung unterstützen, dass eine intensive geschäftliche Bindung eines Unternehmens mit dem Quellenstaat besteht.[191] Sie kann also - wenn auch weit ausgelegt - in jedem Fall

---

[183] Vgl. Reiser, Hagen/ Cortez, Benjamin: Betriebsstättenbegriff im Wandel - Zur veränderten Bedeutung des Kriteriums der Verfügungsmacht, in: IStR, 22. Jg. Heft 1 (2013), S. 6 – 15, hier: S. 7.
[184] Vgl. König, in: Pahlke/König § 12 AO: a. a. O. (Fn. 179), hier: Rz. 18.
[185] Vgl. Buciek, Klaus, in: Beermann/ Gosch - Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Dietmar Gosch und Albert Beermann, Loseblattsammlung, 88. Erg.-Lfg. (Stand: Mai 2011), Bonn 2016, § 12 AO, Rz. 6.
[186] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 23.
[187] Vgl. Musil, in: Hübschmann/ Hepp/ Spitaler § 12 AO: a. a. O. (Fn. 181), hier: Rz. 47.
[188] Vgl. Wassermeyer, Franz, in: Wassermeyer – Kommentar zur Doppelbesteuerung, hrsg. von Franz Wassermeyer, Christian Käser, Michael Schwenke und Klaus-Dieter Drüen, Loseblattsammlung, 132. Erg.-Lfg. (Stand: Januar 2016), München 2016, Art. 5 OECD-MA, Rz. 1.
[189] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 31.
[190] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 42 f., 51.
[191] Vgl. Reiser/Cortez: a. a. O. (Fn. 183), hier: S. 11; OECD-Musterkommentar, in: Wassermeyer – Kommentar zur Doppelbesteuerung, hrsg. von Franz Wassermeyer, Christian Käser, Michael Schwenke und Klaus-Dieter Drüen, Loseblattsammlung, 132. Erg.-Lfg. (Stand: Januar 2016), München 2016, Art. 5 OECD-MA, Rz. 4.1.

ein Indiz für die Begründung einer Betriebsstätte sein.[192] Ein weiterer Unterschied ist, dass es im DBA-Recht nicht ausreicht, wenn die Einrichtung der Unternehmenstätigkeit dient. Das Geschäft muss komplett oder jedenfalls zum Teil in der Einrichtung ausgeübt werden.[193] DBA sind grundsätzlich vorrangig vor nationalem Recht anzuwenden und somit schränkt diese engere Begrifflichkeit die Bestimmungen der AO ein.[194] Es gilt der Grundsatz, dass jede Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-MA auch einen Anknüpfungspunkt nach § 12 AO darstellt. Warum dies umgekehrt nicht gelten darf, wird an folgendem Beispiel deutlich. Wird einem Staat abkommensrechtlich das Besteuerungsrecht zugewiesen, obwohl er es selber nicht für sich beansprucht, entstünden weiße Einkünfte.[195]

Art. 5 Abs. 4 OECD-MA enthält als lex specialis eine Ausnahmevorschrift von den allgemeinen Definitionen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Im Abs. 4 sind Buchst. a) - d) spezielle Unterfälle zu Buchst. e). Dieser gilt als übergeordnete Auffangvorschrift, in der generell alle Hilfs- oder vorbereitenden Tätigkeiten als steuerlicher Anknüpfungspunkt ausgeschlossen werden. Per Definition unterstützt die Hilfstätigkeit lediglich die Haupttätigkeit und verläuft zeitlich parallel oder nachgelagert. Die vorbereitende Tätigkeit erfolgt im Vorhinein. Grund für die Einschränkung des Betriebsstättenbegriffes durch Abs. 4 ist, dass keine direkte Beteiligung an der Gewinnerzielung durch Hilfs- oder Nebentätigkeiten vermutet wird und auch deren Gewinnzuordnung meist unmöglich ist.[196] § 12 AO enthält keinen solchen Negativkatalog und somit wird das nationale Recht eingeschränkt.[197]

In Art. 5 Abs. 2 OECD-MA werden eine Reihe von Geschäftseinrichtungen nicht abschließend aufgezählt, die stets eine Betriebsstätte begründen. Der Katalog unterscheidet sich minimal von dem des § 12 S. 2 AO.[198]

4.2.1.3 Prüfung ausgewählter Anknüpfungspunkte als Betriebsstätte

4.2.1.3.1 Regelbeispiele

Im Beispielkatalog des § 12 S. 2 AO bzw. des Art. 5 Abs. 2 OECD-MA sind jeweils der Ort der Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen und Fabrikations- bzw. Werkstätten als Betriebsstätte genannt. Jedes Unternehmen muss eine Stätte der Leitung

---

[192] Vgl. Leisner-Egensperger, in: StuW: a. a. O. (Fn. 95), hier: S. 300 f.
[193] Vgl. Gersch, Eva-Maria, in: Klein – Kommentar zur Abgabenordnung, begründet von Franz Klein und Gerd Orlopp, 12. Auflage, München 2014, § 12 AO, Rz. 19.
[194] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 24.
[195] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 9.
[196] Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 21; Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 152 f., 178.
[197] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 8.
[198] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 61.

haben. Diese kann je nach Geschäftsart in unterschiedlichster Form vorliegen.[199] Zweigniederlassungen sind selbstständige Untereinheit der Muttergesellschaft. Geschäftsstellen sind laut Definition hingegen nur unselbstständige Büro- und Verwaltungseinrichtungen.[200] In Fabrikations- und Werkstätten werden Produkte hergestellt oder verarbeitet.[201]

Bei der Besteuerung der Verkaufsgeschäfte von Amazon fehlte es zwischen 2003 und Mai 2015 in Deutschland jedoch an diesen klassischen Anknüpfungspunkten aus dem Beispielkatalog. Die Stätte der obersten Geschäftsleitung ist der Hauptfirmensitz in Seattle in den USA.[202] Auf Basis des Steuersparmodells wurde zudem eine Unternehmenszentrale für die Europageschäfte in Luxemburg gegründet.[203] Weitere Zweigniederlassungen und Geschäftsstellen wurden in Luxemburg errichtet, in deren Eigentum die deutschen Verkaufsgeschäfte und die Rechte an den europäischen Internetdomänen lagen. Der Vertrieb an deutsche Kunden war demnach als Direktgeschäft klassifiziert und ausschließlich Luxemburg als Ansässigkeitsstaat hatte das Besteuerungsrecht.[204] Bezüglich Fabrikations- und Werkstätten wird vermutet, dass auch diese sich nicht in Deutschland befinden. Der Großteil der Produkte wird direkt von Lieferanten oder Drittanbietern eingekauft. Eigene Elektronikartikel, wie z. B. der Kindle, werden annahmegemäß im Ausland produziert.[205]

4.2.1.3.2 Warenlager und Logistikanlagen

Im Beispielkatalog des § 12 S. 2 Nr. 5 AO wird das Warenlager als weitere Betriebsstätte genannt, sofern der Unternehmer die Verfügungsmacht darüber hat. Laut Definition handelt es sich um „Einrichtungen, in denen [bewegliche Sachen] zum Zwecke der weiteren Verarbeitung, Veräußerung oder Auslieferung aufbewahrt werden“[206]. Darunter fallen insbesondere Lagerhäuser und Auslieferungslager.[207] Unschädlich ist, dass es sich hierbei um Hilfstätigkeiten handelt, denn auch diese erfüllen eine dienende Funktion i. S. d. § 12 S. 1

[199] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 64 – 66.
[200] Vgl. Görl, Maximilian, in: Vogel/ Lehner – Kommentar zu den Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, begründet von Klaus Vogel und hrsg. von Moris Lehner, 6. Auflage, München 2015, Art. 5 OECD-MA, Rz. 42 f.
[201] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 78.
[202] Vgl. Amazon.com: a. a. O. (Fn. 31), hier: S. 3.
[203] Vgl. Amazon.com: a. a. O. (Fn. 31), hier: S. 30, 64.
[204] Vgl. Thomson Reuters Deutschland GmbH: a. a. O. (Fn. 72), hier: S. 3 – 5 in Anhang Nr. 27.
[205] Vgl. Amazon.com: a. a. O. (Fn. 31), hier: S. 13, 18, 44; Seltenreich, Stephan: Inländisches Warenlager ausländischer Gesellschaften - Rechtslage und Gestaltungsmöglichkeiten, in: IStR, 13. Jg. Heft 17 (2004), S. 589 – 593, hier: S. 589 f.
[206] König, in: Pahlke/König § 12 AO: a. a. O. (Fn. 179), hier: Rz. 28.
[207] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 37.

AO.[208] Amazon verfügt über neun solcher Großlager in Deutschland und somit kann nach nationalem Recht die beschränkte Steuerpflicht angenommen werden.[209]
Anders verhält es sich jedoch im DBA-Recht.[210] Auffällig ist, dass im Beispielkatalog des Art. 5 Abs. 2 OECD-MA kein Warenlager aufgeführt ist. Mehr noch, Art. 5 Abs. 4 Buchst. a OECD-MA klassifiziert „Einrichtungen zur Lagerung, Ausstellung und Auslieferung von Gütern und Waren", die der Unternehmer selbst betreibt, als Hilfstätigkeit. Diese werden gemäß Abs. 4 aus dem Betriebsstättenbegriff also wieder ausgeklammert.[211] Im Ergebnis wird bei einem Warenlager bzw. einer Logistikanlage aufgrund des Negativkatalogs in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA keine Betriebsstätte angenommen und somit wird keine beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG bzw. Art. 7 OECD-MA ausgelöst.

Da die beispielhafte Aufzählung in § 12 S. 2 AO und Art. 5 Abs. 2 OECD-MA nicht abschließend ist, werden in den folgenden drei Absätzen nun andere, an die digitale Wirtschaft angepasste Anknüpfungspunkte geprüft.

4.2.1.3.3 Das Internet, Datenleitungen und mobile Endgeräte

Die erste Idee ist, das Internet als Anknüpfungspunkt zu prüfen, denn es ist die Basis für jegliche Geschäfte der digitalen Wirtschaft. Jedoch wird dieser „Cyberspace" weder von einem zentralen Rechner aus betrieben, noch kann ein physischer Belegenheitsort ausgemacht werden. So scheidet die „Globalbetriebsstätte Internet"[212] mangels körperlicher Beschaffenheit grundsätzlich aus. Auch die Verfügungsmacht eines Unternehmers über das Medium Internet ist unmöglich zu erreichen. Es werden lediglich zufällig ausgewählte Teiles des Netzes für eine bestimmte Zeit benutzt.[213]

Ein weiterer Ansatz sieht vor, Leitungen zur Übertragung von IP-Datenpaketen als Anknüpfungspunkt in Erwägung zu ziehen. Diese Datenleitungen gehören den Telekommunikationsunternehmen, die diese den Inhalts- und Zugangsanbietern zeitlich begrenzt zur Verfügung stellen. Die Übermittlung fremder Daten über die öffentlichen Leitungen ist

---

[208] Vgl. König, in: Pahlke/König § 12 AO: a. a. O. (Fn. 179), hier: Rz. 18.
[209] Vgl. Amazon Logistikzentren, Standorte: a. a. O. (Fn. 44).
[210] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 23 f.
[211] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 151; Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 38.
[212] Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1545.
[213] Vgl. Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1545; Eicker/Scheifele: a. a. O. (Fn. 5), hier: S. 382; Zimmermann, Jörg: Einkunftsqualifizierung nach Abkommensrecht, in: Steuerliche Aspekte des Electronic Commerce, hrsg. von Lutz Fischer und Günther Strunk, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1998, S. 53 – 64, hier: S. 56.

Haupttätigkeit dieser Telekommunikationsunternehmen und so begründet das Leitungsnetz deren Betriebsstätte.[214] Bezug genommen wird hier auf das Pipeline-Urteil, in dem vollautomatisch betriebene, unterirdisch verlegte Rohrleitungen eine Betriebsstätte darstellen. Die Verbindung zur Erdoberfläche ist bei unterirdischen Anlagen unstrittig erfüllt und der Einsatz von menschlichem Personal ist nicht notwendig.[215] In der Folge mangelt es jedoch den Inhalts- und Zugangsanbietern, worunter auch Amazon fällt, an Verfügungsmacht, denn sie empfangen nur eine Transportleistung und üben keine Sachherrschaft aus.[216] Sind sie ausnahmsweise Eigentümer der Telekommunikationseinrichtung oder wurden ihnen spezielle Nutzungsrechte gewährt, fällt der Befund positiv aus.[217] Dieser äußerst seltene Fall liegt im Beispiel von Amazon vermutlich aber nicht vor. Neben der Verfügungsmacht fehlt es bei Datenleitungen zudem an einer bestimmten Geschäftseinrichtung, denn die Route der Daten im Internet ist nicht nachvollziehbar.[218] Auch die Verwendung einer deutschen Domain beim Betreiben einer Website durch den ausländischen Händler löst keine beschränkte Steuerpflicht aus und ändert somit nichts an dem Ergebnis.[219]

Als dritte Überlegung bleibt in dieser Kategorie noch die Prüfung der mobilen Endgeräte der Kunden, wie z. B. Smartphones oder Laptops. Laut Frotscher kann die körperliche Sache einfachster Art sein.[220] So begründet bspw. schon der Laptop eines Außendienstmitarbeiters auch als kleiner Gegenstand eine Betriebsstätte des Arbeitgebers.[221] Allerdings wird eine uferlose Ausweitung durch das Adjektiv „fest“ eingebunden. Konkret bedeutet dies, dass eine feste Verbindung zur Erdoberfläche existieren muss und der Gegenstand nicht ständig in Bewegung sein darf. Die Nutzungsdauer darf nicht bloß einmalig oder kurzfristig sein und eine gewisse Regelmäßigkeit wird erwartet.[222] Ob ein Kunde häufig oder wie-

[214] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 33; OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 26.1.
[215] Vgl. König, in: Pahlke/König § 12 AO: a. a. O. (Fn. 179), hier: Rz. 9; BFH-Urteil vom 30.10.1996 II R 12/92, BStBl. II 1997, S. 12, hier: 1 und 2.
[216] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 95 f.
[217] Vgl. Portner, Rosemarie: Electronic Commerce - Veränderung der Geschäftsform und Wirkungen auf bestehende nationale Besteurungsregelungen und internationale –Prinzipien, in: Steuerrecht und europäische Integration, Festschrift für Albert J. Rädler zum 65. Geburtstag, hrsg. von Welf Müller und Gottfried E. Breuninger, C. H. Beck Verlag, München 1999, , S. 519 – 537, hier: S. 528; Bernütz, Stefan: Ertragsbesteuerung grenzüberschreitender Internet-Transaktionen: Anknüpfung an eine deutsche Betriebsstätte?, in: IStR, 6. Jg. Heft 12 (1997), S. 353 – 357, hier: S. 355.
[218] Vgl. Spatschek, Rainer/ Streck, Michael: Steuern im Internet – Steuerprobleme im E-Commerce, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2000, S. 22.
[219] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 33.
[220] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 9.
[221] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 31; BFH-Urteil vom 17.09.2003 I R 12/02 BFH/NV 2004, S. 244, hier: 3 b) cc).
[222] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 9 f.

derkehrend über sein Endgerät Ware bestellt, ist jedoch durch den Händler nicht beeinflussbar.[223] Die geforderte Ständigkeit ist demnach nicht erfüllt. Des Weiteren befindet sich das Endgerät im Besitz des Konsumenten, der dem Unternehmen keine Nutzungsrechte einräumt.[224]

Abschließend lässt sich sagen, dass der Unternehmer weder über das Internet oder Datenleitungen noch über die Endgeräte der Kunden frei verfügen kann. Die Begründung einer Betriebsstätte scheitert in dieser Kategorie vorrangig am Kriterium der Verfügungsmacht.

4.2.1.3.4 Daten, Software und Websites

Bei Unternehmen der digitalen Wirtschaft kann eine intensive kommerzielle Verwendung von Kundendaten beobachtet werden. Es ist ein starker Anstieg an Datenmengen im Internet zu verzeichnen.[225] Persönliche Informationen und Daten über das Kaufverhalten gelten als Schlüsselressource.[226] Durch deren Auswertung können Werbung, Kundenansprache und das Sortiment personalisiert werden.[227] Die aktuelle Produktpalette kann entsprechend der Kundenbedürfnisse optimiert und neue Artikel entwickelt werden.[228] Erfolgreich eingesetzt wird auf der Amazon Website bspw. die selbst entwickelte „Recommendation Engine", die auf der Analyse von Kundendaten basiert. Dem Konsumenten werden dadurch beim Stöbern im Produktkatalog ähnliche oder komplementäre Güter angezeigt. Ziel ist, das Einkaufserlebnis für jeden Kunden zu individualisieren und ihn zu weiteren Käufen zu animieren.[229] Diese zunehmende Nutzung der Kundendaten ist eine enorme Wertquelle und könnte demnach einen steuerlichen Anknüpfungspunkt begründen.[230] Gegen eine Zurechnung dieses Wertes zum Unternehmen spricht jedoch, dass der Kunde die Aktivität ohne vertragliche Vereinbarung ausführt und das Unternehmen keine dauerhafte Verfügungsmacht über die erzeugten Daten besitzt.[231] Die Quantifizierung des Datenwertes ist ebenfalls schwierig bis unmöglich, da keine Vergleichswerte oder Verrechnungspreise

---

[223] Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 6.
[224] Vgl. Bernütz: a. a. O. (Fn. 217), hier: S. 355; Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 39.
[225] Vgl. Tim Sausen vom Bundesverband Digitale Wirtschaft (BVDW): Ausblick - Trends der digitalen Wirtschaft 2016, 10.12.2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 47, hier: Absatz 1.
[226] Vgl. Knop, Carsten: Amazon kennt dich schon - vom Einkaufsparadies zum Datenverwerter, Frankfurter Allgemeine Buch Verlag, Frankfurt am Main 2013, hier: S. 106.
[227] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 104 - 106.
[228] Vgl. Technische Universität München: a. a. O. (Fn. 20), hier: S. 53 f.; Collin/Colin: a. a. O. (Fn. 20), hier: S. 2 (executive summary).
[229] Vgl. Greg Linden, Brent Smith, and Jeremy York: Industry Report: Amazon.com Recommendations - Item-to-Item Collaborative Filtering, 2003, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 48, hier: S. 76, 79.
[230] Vgl. Fehling, in: IStR (2014): a. a. O. (Fn. 4), hier: S. 641
[231] Vgl. Heggmair/Riedl/Wutschke: a. a. O. (Fn. 16), hier: S. 96.

vorliegen. Des Weiteren finden digitale Transaktionen im Cyberspace statt, der sich nicht an einem bestimmten Ort befindet.[232] Auch wird die Erhebung von Marktdaten und die Verbreitung von Informationen als bloße Hilfstätigkeit nach Art. 5 Abs. 4 Buchst. e OECD-MA eingestuft.[233]

Ein weitere Überlegung ist, die Komponenten zu analysieren, mit denen Daten verfügbar gemacht werden. Hier spielt Software eine große Rolle, da sie die Datenverarbeitung und den Ablauf der Prozesse im Hintergrund steuert.[234] Software ist demnach die Gesamtheit aller Daten und Programme. Erst durch sie gewinnt ein Computer an Funktionalität. Es wird grob zwischen System- und Anwendungssoftware unterschieden.[235] In letztere Kategorie fallen z. B. auch Websites[236], die als Empfangs- und Informationsseiten eines Inhaltsanbieters im Internet definiert werden.[237] Für Versandhändler ist eine Homepage unbedingt erforderlich, denn sie beinhaltet den Webshop, über den die Ware vertrieben wird. Werden Software und Websites hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale des § 12 S. 1 AO und des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA geprüft, kann zumindest die Verfügungsmacht des Unternehmers über Ausführung und Gestaltung der Programme bestätigt werden. Allerdings wird die Internetseite bei Aufruf durch den Kunden temporär in dessen Arbeitsspeicher übertragen. Der Unternehmer kann über die dabei erzeugte Kopie nicht mehr frei verfügen. Zudem ist die erforderliche Dauerhaftigkeit nicht gegeben, da die Übertragung nicht dauerhaft ist und die Inhalte einer Homepage oft verändert werden.[238] Des Weiteren fehlt es an der körperlichen Beschaffenheit, um die Voraussetzung der festen Geschäftseinrichtung und der Ortsbezogenheit zu erfüllen. Es handelt sich nämlich - wie auch schon bei den Daten – um immaterielle Wirtschaftsgüter.[239] Das Besteuerungsrecht bei Gewinnen, die im Zusammenhang mit Software erwirtschaftet werden, wird regelmäßig dem Staat zugesprochen, in dem die Entwicklungsabteilung sitzt. Rechtfertigungsgrund ist, dass bei digitalen Geschäftsmodellen der Schwerpunkt vor allem auf deren Entwicklung und Optimierung

[232] Vgl. Fehling, in: IStR (2014): a. a. O. (Fn. 4), hier: S. 643; König, in: Pahlke/König § 12 AO: a. a. O. (Fn. 179), hier: Rz. 13.
[233] Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.7.
[234] Vgl. Heggmair/Riedl/Wutschke: a. a. O. (Fn. 16), hier: S. 96.
[235] Vgl. Spatschek/Streck: a. a. O. (Fn. 218), hier: S. XVI (Glossar).
[236] Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.2.
[237] Vgl. Spatschek/Streck: a. a. O. (Fn. 218), hier: S. XIV (Glossar).
[238] Vgl. Spatschek/Streck: a. a. O. (Fn. 218), hier: S. 21; Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 33.
[239] Vgl. Heggmair/Riedl/Wutschke: a. a. O. (Fn. 16), hier: S. 95 f.; Gersch, in: Klein § 12 AO: a. a. O. (Fn. 193), hier: Rz. 3; OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.2; Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 30, 33a; Bernütz: a. a. O. (Fn. 217), hier: S. 355.

liegt.[240] Im Fall von Amazon ist der Hauptsitz der Entwicklungsabteilung in den USA und nicht in Deutschland.[241]

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass Daten, Software und Website keine körperliche Beschaffenheit aufweisen und es deshalb insbesondere am Kriterium der festen Geschäftseinrichtung mangelt.

4.2.1.3.5 Der Server

4.2.1.3.5.1 Definition des Servers

Nachdem alle bisher geprüften Anknüpfungspunkte zu einem negativen Ergebnis geführt haben, bleibt noch der Server als mögliche Betriebsstätte zu prüfen.
Allgemein wird unter dem Begriff Server eine „Hardware-Software-Einheit“[242] verstanden, die für eine Vielzahl von Nutzern angeforderte Programme, EDV-Ressourcen und Daten bereitstellt. Hauptaufgabe ist die Verwaltung dieses komplexen Netzwerksystems.[243] Voneinander abzugrenzen ist die immaterielle Serversoftware und der materielle Serverhost, auf dem Software abgespielt und Daten verarbeitet werden.[244] Der Begriff Serverhost schließt alle Hardwaregeräte und -komponenten, wie z. B. Rechner und Festplatten, ein.[245] In der nun folgenden Prüfung wird ausschließlich der Serverhost betrachtet, dessen physischer Standort in der Literatur einer der am meisten diskutierten Anknüpfungspunkte für die Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle ist.

4.2.1.3.5.2 Feste Geschäftseinrichtung

Das erste zu prüfende Tatbestandsmerkmal ist das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung an einem bestimmten Ort für eine hinreichend lange Zeit. Laut OECD wird der Serverhost als körperlicher Ausrüstungsgegenstand angesehen.[246] Ein Problem stellt allerdings die zunehmende Mobilität der Informations- und Kommunikationstechnologien dar, denn die Attribute „fest“ und „nachhaltig“ werden vermeidbar. So könnte sich ein Server bspw. auf einer schwimmenden Plattform auf dem Meer befinden, das zu keinem Staatsgebiet gehört. Dagegen spricht jedoch, dass eine physische Infrastruktur mit Netzanbindung, Ver-

[240] Vgl. Heggmair/Riedl/Wutschke: a. a. O. (Fn. 16), hier: S. 94, 96.
[241] Vgl. Auf dem Hövel: a. a. O. (Fn. 37), hier: S. 38 Absatz 6.
[242] Fischer/Hofer: a. a. O. (Fn. 40), hier: S. 751.
[243] Vgl. Spatschek/Streck: a. a. O. (Fn. 218), hier: XVI (Glossar).
[244] Vgl. Tappe: a. a. O. (Fn. 52), hier: S. 871; Kessler/Peter, in: IStR (2001): a. a. O. (Fn. 47), hier: S. 239.
[245] Vgl. Spatschek/Streck: a. a. O. (Fn. 218), hier: S. XV, XVI (Glossar).
[246] Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.4 f.

kabelung und Kühlung notwendig ist.[247] Auch werden Zweifel am Merkmal der geografischen Beständigkeit gehegt, da der Standort eines Servers leicht verlegt werden kann.[248] Die OECD führt hier als Gegenargument auf, dass nicht schon die bloße Möglichkeit zum schnellen Ortswechsel Ausschlag gebend ist, sondern der Akt der tatsächlichen Verlagerung.[249] Die zunehmende Miniaturisierung von Hardware wirft außerdem die Frage auf, ob es eine Mindestgröße für Betriebsstätten gibt. Laut mehreren Stimmen aus der Fachliteratur ist zu verneinen.[250] In der Praxis zeigt sich, dass die Rechner meist in einer bestimmten Serverfarm für eine gewisse Dauer aufgebaut sind und somit eine Geschäftseinrichtung mit örtlicher Fixierung begründen.[251]

Fraglich bleibt aber, wie bei der Anwendung von Spiegelservern zu verfahren ist. Der Begriff beschreibt das Wandern von Daten zwischen verschiedenen Hosts. Vorteil ist ein schnellerer Zugriff, eine effektivere Ressourcennutzung und die Verhinderung von Datenverlust bei Ausfall eines einzelnen Servers.[252] Gibt aus eben genannten Effizienz- und Sicherheitsgründen ein Mirrorserver lediglich Informationen wieder, ist laut OECD keine Betriebsstätte anzunehmen.[253] Sind die Hosts der Spiegelserver auch noch in verschiedenen Ländern aufgebaut und ist nicht nachzuvollziehen, auf welcher Festplatte die Software läuft, dann sind Gewinne unmöglich einem Staat eindeutig zuzuordnen. Zur Begründung einer Betriebsstätte fehlt es also an einer dauerhaften örtlichen Fixierung.[254] Ein Anknüpfungspunkt liegt hingegen vor, wenn der Spiegelserver tatsächlich langfristig der Ausübung der Unternehmenstätigkeit dient und sein Standort bekannt ist.[255] Zudem wird die Frage aufgeworfen, ob Mirrorserver nicht auch mehrere Betriebsstätten auf einmal begründen könnten.[256]

---

[247] Vgl. Jacobs/Spengel/Endres: a. a. O. (Fn. 12), hier: S. 338 f.
[248] Vgl. Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1548.
[249] Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.4.
[250] Vgl. Monsenego, Jérôme: May a Server Create a Permanent Establishment? Reflections on Certain Questions of Principle in Light of a Swedish Case, in: ITPJ, Volume 21 No. 4 (2014), S. 247 – 257, hier: S 249; Findeis, Birgit/ Eickmann, Marco: Internet-Server als ertragsteuerliche Betriebsstätte nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – USA, in: DStZ, 96. Jg. Heft 5 (2008), S. 139 - 145, hier: S. 142; Gersch, in: Klein § 12 AO: a. a. O. (Fn. 193), hier: Rz. 3.
[251] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 30, 88 f.
[252] Vgl. Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1548 f.; Tappe: a. a. O. (Fn. 52), hier: S. 871; Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 32.
[253] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 91 f.; OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.7.
[254] Vgl. Hutter, Helga/ Schmidt, Jürgen: Aktueller Überblick zum Thema e-commerce unter besonderer Berücksichtigung der Frage: Betriebsstätteneigenschaft eines Internetservers, in: IStR, 9. Jg. Heft 21 (2000), S. 650 – 654, hier: S. 653.
[255] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 92 Rz. 289.
[256] Vgl. Zimmermann: a. a. O (Fn. 213), hier: S. 58.

Ein weiterer Sonderfall sind virtuelle Server bzw. die Cloud, die von der Hardware entkoppelt sind. Charakteristisch ist die Simulation verschiedener virtueller Softwarestrukturen in einem Netzwerk, das auf einer Hardwarelandschaft läuft. Dabei ist irrelevant, welche Hardwarekomponente tatsächlich genutzt wird.[257] Virtuelle Server sind unkörperlicher Natur und nicht mit der Erdoberfläche verbunden. Daher können sie keine feste Geschäftseinrichtung begründen.[258] Der Kunde kennt bei Nutzung einer Cloud den physischen Speicherort seiner Daten nicht, denn die Last wird automatisiert zwischen verschiedenen Rechenzentren verteilt. Auch die Steuerung der Prozesse läuft virtuell über die Serversoftware, auf die der Kunde keinen Einfluss nehmen kann. Als Betriebsstätte kommt also wieder nur der körperliche Serverhost, auf dem die Cloud betrieben wird, und nicht der virtuelle Server selber in Frage.[259]

4.2.1.3.5.3 Verfügungsmacht

Als zweite Voraussetzung muss der Unternehmer eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Hardware haben.[260] Konkret bedeutet dies, dass sich der Serverhost im rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum des Providers befinden muss. Das Unternehmen muss eigene Server-Parks unterhalten und über die An- und Abschaltung der Systeme bestimmen können.[261] Beim Webhosting hat der Zugangsanbieter demnach regelmäßig die alleinige Zugriffsbefugnis auf Serversoft- und hardware. Mit dem Kunden wird kein spezieller Leistungsort für die Erbringung der technischen Dienstleistung vereinbart, d. h. es liegt regelmäßig kein Mietverhältnis über bestimmte Teile des Server-Parks vor. Der ISP gewährleistet lediglich „Ausfallsicherheit, Lastverteilung, Umschaltbarkeit und Skalierbarkeit“[262], indem er mehrere Festplatten nutzt. Hier kann eine Analogie zum Satelliten-Urteil des BFH gezogen werden, in dem entschieden wurde, dass nur eine „Mindestabstrahlstärke“[263] und kein bestimmter Transponder geschuldet werde.

Ein Sonderfall stellt allerdings die Verwendung dedizierter Server dar. Dabei reserviert sich der Kunde einen bestimmten Rechner und verschafft sich so Verfügungsmacht dar-

---

[257] Vgl. Nägele/Jacobs: a. a. O. (Fn. 56), hier: S. 281.
[258] Vgl. Pinkernell, in: Ubg: a. a. O. (Fn. 55), hier: S. 331; Tappe: a. a. O. (Fn. 52), hier: S. 872; Endriss/Käbisch: a. a. O. (Fn. 11), hier: S. 2279.
[259] Vgl. Tappe: a. a. O. (Fn. 52), hier: S. 871 f.
[260] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 89; Tappe: a. a. O. (Fn. 52), hier: S. 873.
[261] Vgl. Jacobs/Spengel/Endres: a. a. O. (Fn. 12), hier: S. 339; OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: 42.3; Tappe: a. a. O. (Fn. 52), hier: S. 873.
[262] Tappe: a. a. O. (Fn. 52), hier: S. 873 f.
[263] BFH-Urteil vom 17.02.2000 I R 130/97, BFH/NV 2000, S. 1182, hier: II 1., 2. a) b) c), 3.; Watrin, Christoph: Betriebsstättenbesteuerung im Electronic Commerce und die ökonomische Theorie der Firma, in: IStR, 20. Jg. Heft 11 (2011), S. 425 – 430, hier: S. 426.

über. Zwar gehört der Server weiterhin dem Webhoster, aber es liegt eine Rechtsposition des Kunden vor, die vergleichbar mit einem Mietvertrag ist.[264] Software, Inhalte und Daten des Kunden sind somit an eine bestimmte physische Festplatte gebunden.[265] Dem Auftraggeber wird garantiert, dass ihm das System bzw. das abgrenzbare Teilgerät zur alleinigen Nutzung bereit steht.[266] Er erhält technische Zugriffsberechtigungen und eventuell auch das Recht die Räume, in denen der Server steht, zu betreten. Liegt ein dedizierter Server vor, begründet dessen Standort demnach also eine Betriebsstätte des Kundenunternehmens.[267] Pinkernell führt auf, dass bei bestimmten Fallkonstellationen sogar zwei Betriebsstätten zeitgleich ausgelöst werden könnten. Einerseits kann der Inhaltsanbieter frei über den gemieteten Serverhost verfügen. Andererseits begründet dessen Standort auch eine Betriebsstätte des Webhosters als Vermieter, insbesondere wenn er gegenüber dem Kunden noch andere Dienstleistungen erbringt, wie bspw. die Sicherstellung von Stromversorgung und Internetanbindung.[268]

4.2.1.3.5.4 Ausübung der Unternehmenstätigkeit

Die Ausübung der Unternehmenstätigkeit durch den Server ist das dritte zu prüfende Tatbestandsmerkmal. Dabei ist durch die OECD bestätigt, dass auch automatisierte Anlagen eine Betriebsstätte begründen können. Die Beteiligung menschlichen Personals ist nicht notwendig.[269] Für jeden Einzelfall muss vor dem Hintergrund des Geschäftszwecks die Funktion und Relevanz des Servers analysiert werden. Dabei ist ausschlaggebend, welche Markttransaktionen elektronisch abgewickelt werden.[270] Die vom Server übernommenen Tätigkeiten müssen die Schwelle des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA überschreiten, um weder als Hilfs- noch als Vorbereitungstätigkeit eingestuft zu werden. Wird der Server nur genutzt, um eine Kommunikationsverbindung herzustellen, Werbung zu verbreiten, Marktdaten oder Informationen zu übertragen oder Auskünfte zu erteilen, handelt es sich meist nicht

---

[264] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 30.
[265] Vgl. Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1548 f.
[266] Vgl. Tappe: a. a. O. (Fn. 52), hier: S. 871.
[267] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 30 f.; Kahle, Holger/ Ziegler, Steffen: Betriebsstättenbegriff – Grundfragen und aktuelle Entwicklungen, in: DStZ, 97. Jg. Heft 22 (2009), S. 834 - 847, hier: S. 841; Eckerle, Tobias: Branchenspezifische Besonderheiten bei der Betriebsstättenbesteuerung, in: Betriebsstättenbesteuerung, hrsg. von Ulrich Löwenstein und Christian Looks, C. H. Beck Verlag, 1. Aufl., München 2003, S. 543 – 568, hier: S. 549 – 550 Rz. 1425 – 1433.
[268] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 94.
[269] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 10; OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.6; BFH-Urteil vom 30.10.1996 II R 12/92, BStBl. II 1997, S. 12, hier: Leitsätze 1, 2.
[270] Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: 42.5, 42.9.

um Kerntätigkeiten.[271] Nicht überschritten wird der Mindestumfang außerdem, wenn der Server lediglich technische Funktionen ausführt.[272] Im Versandhandel fallen „Offline-Geschäfte“ in diese Kategorie.[273] Der Server ist hier reines Kommunikations- und Werbemedium, denn nur Anbahnung und Abschluss der Geschäfte finden im Internet statt. Die Auslieferung der Produkte erfolgt klassisch per Post.

Im Gegensatz dazu werden Haupttätigkeiten angenommen, wenn der Server wirtschaftliche Funktionen erfüllt. Dies ist beim „Online-Geschäft“ der sogenannten E-Tailer anzunehmen. Der Verkaufsprozess, der Vertragsabschluss, Zahlungsabwicklung und Auslieferung einschließt, wird vollständig im Netz abgewickelt.[274] Die Kernfunktionen sind also auf den Server ausgelagert.[275] Bei der Auslieferung über den Server kann es sich um den Download elektronischer Produkte oder die Erbringung digitaler Dienstleistungen handeln. Strittig bleibt in diesem Punkt, ob der Verkaufsserver nicht einem Warenlager nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA ähnelt und somit die Ausnahmevorschrift greift.[276] Mehrheitlich wird die Meinung vertreten, dass sich die Ausnahmevorschrift ausschließlich auf körperliche Gegenstände und nicht auf immaterielles Vermögen und sonstige Daten bezieht.[277] Außerdem übernimmt der Server neben der Auslieferung der digitalen Produkte noch weitere Schritte in der Prozessabwicklung gegenüber Dritten wie bspw. Bestellannahme und Rechnungsstellung.[278]

Die Unterscheidung zwischen Hilfs- oder Haupttätigkeit ist auch beim Webhosting und Cloud-Computing relevant. Für den Provider gehört die Bereitstellung der eigenen Hardware und der EDV-Struktur an die Kunden regelmäßig zur Haupttätigkeit. Der Serverhost begründet unzweifelhaft dessen Betriebsstätte, denn durch ihn wird der eigentliche Geschäftszweck ausgeübt.[279] Das Kundenunternehmen nimmt lediglich eine technische Dienstleistung in Anspruch, um eigene Inhalte im Web anzubieten. Deren Kerntätigkeit

---

[271] Vgl. Kahle/Ziegler: a. a. O. (Fn. 267), hier: S. 843; OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.7.

[272] OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.7 - 42.9.

[273] Vgl. Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1550; Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 14; Kessler/Peter, in: IStR (2001): a. a. O. (Fn. 47), hier: S. 241.

[274] Vgl. Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1550; Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 14; Kessler/Peter, in: IStR (2001): a. a. O. (Fn. 47), hier: S. 241; OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.9.

[275] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 92 f.

[276] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 14; Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 92.

[277] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 92; OECD: Revised proposals concerning the interpretation and application of Art. 5 OECD-MA, 19.10.2012, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 49, hier: S. 28 f. Nr. 14 f.

[278] Vgl. Strunk/Zöllkau: a. a. O. (Fn. 176), hier: S. 593.

[279] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 92 f.; OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.9.

wird durch den Serverhost des Providers nur unterstützt und somit begründet dieser nur ein Hilfsobjekt und keine Betriebsstätte für den Kunden.[280]

4.2.1.3.5.5 Ergebnis und Subsumption auf das Unternehmen Amazon

Im Ergebnis kann nur der Serverhost bzw. das unternehmenseigene Rechenzentrum eines Zugangsanbieters eine Betriebsstätte begründen. Ein Sonderfall sind dedizierte Server, die dem Kunden dauerhaft zur Nutzung überlassenen werden. Sie stellen (auch)[281] einen Anknüpfungspunkt des Kundenunternehmens dar.[282] Entscheidend bei der Besteuerung ist also, welcher Staat für den physischen Standort des Hosts ausgewählt wird.[283]

Bei der Subsumption auf den Fall Amazon ist für die vier ausgewählten Geschäftsmodelle zu klären, welche Aufgaben automatisiert durch Server übernommen werden. Entscheidend ist, ob diese die Schwelle zur Annahme einer Haupttätigkeiten überschreiten oder ob nur bloße Hilfstätigkeiten gemäß Art. 5 Abs. 4 OECD-MA vorliegen. Beim Handel mit körperlichen Produkten, den sogenannten Offline-Leistungen wird nach herrschender Meinung die Grenze nicht überschritten und der Server das Verkaufsgeschäft nur hilfsweise unterstützt. Bei den „Online-Leistungen“ hingegen laufen die Verkaufsgeschäfte komplett, von der Anbahnung bis zur Auslieferung, elektronisch ab.[284] Bei Amazon als gewerblicher Dienstleister muss nach Art der übernommenen Funktionen unterschieden werden. Werden bspw. nur Lagerung und Versand materieller Produkte für einen Verkäufer übernommen, liegt eindeutig ein Offline-Geschäft vor. Im Geschäftsbereich AWS sind Server jedoch unabdingbar, denn es werden digitale Services im Internet erbracht. Unklar ist allerdings, ob mit den AWS-Kundenunternehmen vertraglich die Nutzung von dedizierten Servern vereinbart wird. In diesem Falle würde (auch) der Nutzer eine Betriebsstätte begründen.[285]

Entscheidend für die Zusprechung des Besteuerungsrechtes zu einem Staat ist immer der Standort des Serverhosts, über den das Geschäft abgewickelt wird. Annahmegemäß werden die Verkaufsgeschäfte und Dienstleistungen von Amazon über die konzerneigene IT-Infrastruktur in den USA abgewickelt. Es wird kein externer ISP angeheuert, denn Amazon möchte alle Funktionen in der Wertschöpfungskette selber ausführen und die Kontrolle

[280] Vgl. Tappe: a. a. O. (Fn. 52), hier: S. 872 f.
[281] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 94.
[282] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 30 f.; Kahle/Ziegler: a. a. O. (Fn. 267), hier: 841; Eckerle: a. a. O. (Fn. 267), hier: S. 549 – 550 Rz. 1425 – 1433.
[283] Vgl. Tappe: a. a. O. (Fn. 52), hier: S. 871 – 873.
[284] Vgl. Kessler/Peter, in: BB (2000): a. a. O. (Fn. 3), hier: S. 1550; Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 14; Kessler/Peter, in: IStR (2001): a. a. O. (Fn. 47), hier: S. 241.
[285] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 94.

nicht abgeben.[286] Dies ist im Einklang mit der Aussage von Pinkernell, dass Serverfarmen großer Konzerne meist in den USA oder in Ländern mit günstigen Steuerregimen, wie bspw. Irland oder Luxemburg, stehen.[287] Die in Frankfurt unterhaltenen Rechenzentren werden annahmegemäß ausschließlich für Aufträge im Rahmen des AWS eingesetzt, also für Speicherung und Verarbeitung der Daten deutscher Kunden. Hier schafft die geographische Nähe zum Kunden einen Zeitvorteil in der Datenübertragung.[288]

Im Ergebnis könnte also nur das Rechenzentrum in Frankfurt eine inländische Betriebsstätte begründen, dem die Gewinne aus den AWS-Geschäften zuzuordnen sind. Hier bleibt allerdings fraglich, ob mit den Kunden eine exklusive Nutzung von dedizierten Servern vertraglich vereinbart wurde oder ob Standardverträge vorliegen.

4.2.2 Der ständige Vertreter bzw. die Vertreterbetriebsstätte

4.2.2.1 Definition des ständigen Vertreters im nationalen Recht, § 13 AO

Das Betriebsstättenkonzept nach § 12 AO wird im nationalen Recht durch den Begriff des ständigen Vertreters gemäß § 13 AO ergänzt. Beide Vorschriften gelten als selbstständiger steuerlicher Anknüpfungspunkt für gewerbliche Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) und regeln die Abgrenzung von Besteuerungsansprüchen zwischen den Staaten.[289]

In § 13 S. 1 AO werden die tatbestandlichen Voraussetzungen genannt: „Ein ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmers besorgt und dabei dessen Sachanweisungen unterliegt.“[290] Die Person kann dabei natürlicher oder juristischer Art sein und muss sich vom vertretenen Unternehmer unterscheiden. Deren Sitz ist unerheblich, denn es kommt nur auf eine nachhaltige, körperliche Präsenz im Inland an.[291]

Bei der Geschäftsbesorgung ist das tatsächliche Handeln entscheidend, auch wenn keine rechtsgeschäftsähnliche Vereinbarung vorliegt. Die Aktivität muss darauf ausgelegt sein, den Unternehmenszweck und die Interessen des Geschäftsherrn zu fördern. Dabei können nach herrschender Meinung auch den Geschäftszweck fördernde Hilfs- und Nebengeschäf-

---

[286] Vgl. Kaumanns/Stegenheim von der Landesanstalt für Medien: a. a. O. (Fn. 34), hier: S. 27.
[287] Vgl. Pinkernell, in: Ubg: a. a. O. (Fn. 55), hier: S. 333, 336.
[288] Vgl. Amazon.com: a. a. O. (Fn. 31), hier: Letter to Shareholders, S. III f.; Hackmann: a. a. O. (Fn. 40), hier: Absatz 1, S. 2 in Anhang Nr. 14.
[289] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 2; Frotscher/Geurts: a. a. O. (Fn. 124), hier: Rz. 101; König, Ulrich, in: Pahlke/ König - Kommentar zur Abgabenordnung, hrsg. von Armin Pahlke und Ulrich König, 3. Auflage, München 2014, § 13 AO, Rz. 1.
[290] Frotscher, Marion, in: Schwarz/ Pahlke, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Bernard Schwarz und Armin Pahlke, Loseblattsammlung, 144. Erg.-Lfg. (Stand: Juni 2011), Freiburg 2016, § 13 AO, Rz. 5.
[291] Vgl. König, in: Pahlke/König § 13 AO: a. a. O. (Fn. 289), hier: Rz. 3.

te ausgeführt werden.[292] Nachhaltig ist die Geschäftsbesorgung, wenn sie mit gewisser Dauer und planmäßiger Wiederholungsabsicht getätigt wird.[293] Eine Mindestdauer von sechs Monaten wird vorgeschlagen, aber eher nur als Richtwert verstanden.[294] Der Vertreter unterliegt den Sachweisungen des Vertretenen.[295] Die Weisungsgebundenheit ist dabei bereits durch tatsächliches Befolgen erfüllt, kann sich aber noch eindeutiger auch aus Vertrag, Gesetz oder anderer Rechtsgrundlage ergeben.[296] Entscheidend ist, dass ein rechtlicher oder tatsächlicher Zwang vorliegt, die Weisungen zu befolgen.[297] Ein persönliches Abhängigkeitsverhältnis, z. B. in Form eines Angestelltenverhältnisses, muss nicht vorliegen. Meist bedient der Vertreter als selbstständiger Gewerbetreibender mehrere Unternehmen.[298] Nach herrschender Meinung ist es nicht notwendig, dass eine feste Geschäftseinrichtung des Vertreters vorliegt, über die der Geschäftsherr verfügen kann. Vielmehr führt der Vertreterbegriff gerade dann zur Steuerpflicht, wenn keine Betriebsstätte vorliegt.[299]

In § 13 S. 2 AO werden nicht abschließend beispielhafte Anwendungsfälle aufgeführt.[300] Wichtig ist immer, dass auf Rechnung des Unternehmers gehandelt wird.[301] Ob im eigenen oder im fremden Namen ist dabei hingegen unerheblich.[302] Genannt wird z. B. der Abschlussvertreter, der im Namen und auf Rechnung des Unternehmens Verträge abschließt. Auch ein Lagerhalter kann ständiger Vertreter sein. Durch eine Billigkeitsregelung, die die Finanzverwaltung in die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze aufgenommen hat, sind

---

[292] Vgl. Buciek, Klaus, in: Beermann/ Gosch - Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Dietmar Gosch und Albert Beermann, Loseblattsammlung, 88. Erg.-Lfg. (Stand: Mai 2011), Bonn 2016, § 13 AO, Rz. 5; Musil, Andreas, in: Hübschmann/ Hepp/ Spitaler - Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Walter Hübschmann, Ernst Hepp und Armin Spitaler, Loseblattsammlung, 221. Erg.-Lfg. (Stand: März 2013), Köln 2016, § 13 AO, Rz. 8; a. A.: Drüen, Klaus-Dieter, in: Tipke/ Kruse - Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Klaus Tipke und Heinrich Wilhelm Kruse, Loseblattsammlung, 143. Erg.-Lfg. (Stand: Januar 2016), Köln 2016, § 13 AO, hier: Rz.4.

[293] Vgl. Drüen, in: Tipke/Kruse § 13 AO: a. a. O. (Fn. 292), hier: Rz. 7.

[294] Vgl. Buciek, in: Beermann/Gosch § 13 AO: a. a. O. (Fn. 292), hier: Rz. 8; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler § 13 AO: a. a. O. (Fn. 292), hier: Rz. 10.

[295] Vgl. König, in: Pahlke/König § 13 AO: a. a. O. (Fn. 289), hier: Rz. 6.

[296] Vgl. Buciek, in: Beermann/Gosch § 13 AO: a. a. O. (Fn. 292), hier: Rz. 9

[297] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 13 AO: a. a. O. (Fn. 290), hier: Rz. 8.

[298] Vgl. Drüen, in: Tipke/Kruse § 13 AO: a. a. O. (Fn. 292), hier: Rz. 5, Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 13 AO: a. a. O. (Fn. 290), hier: Rz. 8.

[299] Vgl. Buciek, in: Beermann/Gosch § 13 AO: a. a. O. (Fn. 292), hier: Rz. 1, 4; Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler § 13 AO: a. a. O. (Fn. 292), hier: Rz. 5c; Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 13 AO: a. a. O. (Fn. 290), hier: Rz. 5; Leisner-Egensperger, Anna: Grenzen gesetzlicher Regelungen zum Internationalen Steuerrecht Am Beispiel des „Ständigen Vertreters" bei beschränkter Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49 EStG, § 13 AO), in: IStR, 22. Jg. Heft 23 (2013), S. 889 – 895, hier: S. 894.

[300] Vgl. Gersch, Eva-Maria, in: Klein – Kommentar zur Abgabenordnung, begründet von Franz Klein und Gerd Orlopp, 12. Auflage, München 2014, § 13 AO, Rz. 1.

[301] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 13 AO: a. a. O. (Fn. 290), hier: Rz. 6.

[302] Vgl. Gersch, in: Klein § 13 AO: a. a. O. (Fn. 300), hier: Rz. 3.

selbstständige Makler, Kommissionäre und Handelsvertreter seit neustem aus dem Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 2 EStG ausgeschlossen.[303]

4.2.2.2 Definition der Vertreterbetriebsstätte im Abkommensrecht, Art. 5 OECD-MA

Der Zusammenhang zwischen Betriebsstätte und ständigem Vertreter ergibt sich im Abkommensrecht daraus, dass der Vertreter nicht losgelöst, sondern als Unterfall der Betriebsstätte behandelt wird.[304] Nur wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen nach Abs. 1 bis 3 nicht erfüllt sind, kann auf Abs. 5 und 6 zurückgegriffen werden.[305]

Die Vertreterdefinition ist enger als im nationalen Recht und schränkt dieses ein, denn DBA-Recht ist vorrangig anzuwenden.[306] Erstens muss der Vertreter über eine Vollmacht verfügen, Verträge im Namen des Unternehmens abschließen oder zumindest rechtskräftig bindend aushandeln zu können. Diese Berechtigung muss er gewöhnlich und nicht nur gelegentlich im Quellenstaat ausüben.[307] Im Ergebnis kann eine Vertreterbetriebsstätte also nur durch einen Abschlussvertreter begründet werden. Handelsvertretern fehlt es an der geforderten Abschlussvollmacht, sie vermitteln lediglich zwischen Konsument und Unternehmen. Auch Kommissionäre fallen aus der Definition raus, denn sie handeln im eigenen Namen.[308] Zweitens werden nach Abs. 6 nochmal explizit „Makler, Kommissionäre oder andere unabhängige Vertreter, [...] die im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln“[309] kategorisch ausgeschlossen. Der Grund dafür ist, dass ein autonomes Unternehmen nicht auch Betriebsstätte eines fremden Unternehmers sein kann.[310] Laut Rasch kann der Kommissionär nur sich selbst und niemals den Vertretenen unmittelbar binden, denn er verfügt nur über eine mittelbare Vollmacht.[311] Abhängig ist, wer strikten Anweisungen unterliegt, unter Aufsicht steht, keine Entscheidungsspielräume hat und vor allem kein Unternehmerrisiko trägt.[312] Im Innenverhältnis muss eine persönliche Abhängigkeit durch betriebliche Eingliederung vorliegen. Eine rein sachliche Abhängigkeit von selbst-

---

[303] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 40; Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 13 AO: a. a. O. (Fn. 290), hier: Rz. 13; R 49.1 Abs. 2 S. 2 EStR; BMF-Schreiben vom 24.12.1999 IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 19999, S. 1076, hier: S. 8 Rz. 1.1.2.

[304] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 2; Frotscher/Geurts: a. a. O. (Fn. 124), hier: Rz. 101.

[305] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 5.

[306] Vgl. König, in: Pahlke/König § 13 AO: a. a. O. (Fn. 289), hier: Rz. 2; Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 13 AO: a. a. O. (Fn. 290), hier: Rz. 12.

[307] Vgl. Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler § 13 AO: a. a. O. (Fn. 292), hier: Rz. 18; OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 32 f. ; Görl: a. a. O. (Fn. 200), hier: Rz. 118.

[308] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 13 AO: a. a. O. (Fn. 290), hier: Rz. 12.

[309] Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler § 13 AO: a. a. O. (Fn. 292), hier: Rz. 18, 19a.

[310] Vgl. Görl: a. a. O. (Fn. 200), hier: Rz. 144.

[311] Vgl. Rasch, Stephan: Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsstättenbegründung - Renaissance des Kommissionärsmodells?, in: IStR, 20. Jg. Heft 1 (2011), S. 6 – 13, hier: S. 9 f.

[312] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 225.

ständig Gewerbetreibenden ist nicht ausreichend.[313] Nach dem Kriterium der OECD muss sowohl eine rechtliche als auch eine wirtschaftliche Unabhängigkeit vorliegen.[314] Das dritte einschränkende Kriterium ist, dass keine Vertreterbetriebsstätte begründet wird, wenn in ihr lediglich vorbereitende oder Hilfstätigkeiten verrichtet werden.[315] Die Ausnahmevorschrift des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA findet also auch auf den Vertreter Anwendung, da er ein Unterfall der Betriebsstätte ist.[316]

4.2.2.3 Prüfung ausgewählter Anknüpfungspunkte als ständiger Vertreter

4.2.2.3.1 Der Server und die Website

Fraglich ist, ob das Betreiben eines Servers oder eine darauf laufende Website den Tatbestand des ständigen Vertreters erfüllen könnte. Vertreter können i. S d. § 13 S. 1 AO und Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA[317] nur natürliche Personen, Gesellschaften oder Personenvereinigungen sein.[318] Schon bei diesem Kriterium scheiden Server und Website aus, denn sie sind als Vermögensgegenstände lediglich Teil des Betriebsvermögens.[319]

4.2.2.3.2 Der inländische Dienstleister

Bei den Dienstleistern ist nach Art ihrer Geschäftstätigkeit zu unterscheiden. Zuerst wird der Internet Service Provider als ständiger Vertreter der Inhaltsanbieter untersucht. In diesem Fall wäre Amazon der ständige Vertreter der AWS-Kunden. Die Dienstleistung besteht hierbei in erster Linie aus der Bereitstellung von Rechenleistung und Speicherkapazität. Es könnte also von einer Nutzungsvereinbarung oder sogar von einer Art Mietvertrag, jedenfalls beim Vorliegen dedizierter Server, ausgegangen werden. Der Nutzer gibt dem Provider Anweisungen, was mit seinen Daten geschehen soll. Somit könnte das in § 13 AO geforderte Weisungsrecht erfüllt sein. Die Nachhaltigkeit ist ebenfalls anzunehmen, denn die Beauftragung ist geplant und erfolgt für eine gewisse Dauer. Es ist unschädlich, dass

---

[313] Vgl. Görl: a. a. O. (Fn. 200), hier: Rz. 145.
[314] Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 37; Görl: a. a. O. (Fn. 200), hier: Rz. 147.
[315] Vgl. Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler § 13 AO: a. a. O. (Fn. 292), hier: Rz. 18.
[316] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 13 AO: a. a. O. (Fn. 290), hier: Rz. 12.
[317] Vgl. Vetter, Tobias: Die Begründung von Betriebsstätten durch ständige Vertreter mit Abschlussvollmacht (Art. 5 Abs. 5 OECD-Musterabkommen), in: Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, hrsg. von Wolfgang Gassner, Michael Lang und Eduard Lechner, Linde Verlag, Wien 1998, S. 95 – 110, hier: S. 99.
[318] Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 32; Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 197.
[319] Vgl. Kessler/Peter, in: IStR (2001): a. a. O. (Fn. 47), hier: S. 241; Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 105; OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.10; Jacobs/Spengel/Endres: a. a. O. (Fn. 12), hier: S. 341; Strunk, Günther/ Zöllkau, York: Teil 2: Ertragsteuerliche Gestaltungen und Risiken bei Geschäften im Internet, A. Grundlagen der ertragsteuerlichen Behandlung von Geschäften im Internet, in: Steuern und Electronic Commerce, hrsg. von Günther Strunk, Luchterhand Verlag, Kriftel 2000, S. 43 - 89, hier: S. 64.

bloß geschäftsunterstützende Leistungen vorliegen. Im Ergebnis kann nach innerstaatlichem Recht ein ständiger Vertreter angenommen werden.[320] Nach anderer Meinung erbringt der ISP nur eine Leistung gegenüber seinen Kunden und tritt gegenüber Dritten nicht in Erscheinung. Somit fehlt es schon an der Geschäftsbesorgung.[321] Fraglich ist weiterhin, ob eine Weisungsgebundenheit vorliegt, denn der ISP handelt selbstständig.[322] Im Ergebnis ist eine ständige Vertretung nach nationalen Regeln abzulehnen.

Im Abkommensrecht fällt der Befund ebenfalls negativ aus. Der ISP ist zwar eine Person nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA, welche aber nicht über eine Abschlussvollmacht verfügt. Für gewöhnlich schließen ISP nämlich keine Verträge für ihre Kunden ab.[323] Nach Abs. 6 als lex specialis gilt er außerdem als unabhängiger Vertreter, denn er handelt als selbstständiger Gewerbetreibender innerhalb seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit.[324] Bestärkt wird diese Annahme dadurch, dass ein ISP in der Regel mehrere Unternehmen betreut und nicht von einem persönlich abhängig ist.[325] Er ist somit rechtlich und wirtschaftlich unabhängig und trägt das eigene Unternehmerrisiko. Auch handelt er grundsätzlich mit Gewinnerzielungsabsicht[326] und stellt ein fremdübliches Entgelt in Rechnung. Dieses wiegt den Vorteil, den der Vertretene aus Einschaltung des ISP hat, auf. Der Betriebsstätten-Gewinn des Vertretenen wäre bei Annahme einer Vertreterbetriebsstätte also in jedem Fall gleich null (Nullsummentheorie).[327]

Als nächstes steht der Betreiber eines virtuellen Marktplatzes, den auch Amazon repräsentiert, als Vertreter auf dem Prüfstand. Dabei gilt es zwischen zwei Fällen zu unterscheiden. Im ersten Fall schließt der Provider die Geschäfte mit den Konsumenten im eigenen Namen aber auf Rechnung des Verkäufers als Prinzipal ab. Dieser Fall gleicht dem „Amazon Advantage“. Der Verkäufer stellt im Nachhinein, z. B. monatlich[328], eine Rechnung an den Betreiber für alle verkauften Artikel des Zeitraums. Nach nationalem Recht gilt der Provider in diesem Modell als Kommissionär.[329] Fraglich ist, ob dieser dabei den Sachanwei-

[320] Vgl. Eicker/Scheifele: a. a. O. (Fn. 5), hier: S. 387 f.
[321] Vgl. Portner: a. a. O. (Fn. 217), hier: S. 528 f.
[322] Vgl. Boehme-Neßler, in: FR: a. a. O. (Fn. 2), hier: S. 1093.
[323] Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.10.
[324] Vgl. Eicker/Scheifele: a. a. O. (Fn. 5), hier: S. 388.
[325] Vgl. OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.10.
[326] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 231.
[327] Vgl. Rasch, Stephan/ Müller, Clarisse: Vertreterbetriebsstätte: BsGaV: Der ständige Vertreter und die „Nullsummentheorie“, in: ISR, 3. Jg. Heft 12 (2014), S. 418 – 422, hier: S. 420 f.; Sieker, Klaus: Ist einer Vertreterbetriebsstätte ein Gewinn zuzurechnen?, in: BB, 51. Jg. Heft 19 (1996), S. 981 – 986, hier: S. 984 f.
[328] Vgl. Amazon.de Advantage, Teilnahmebedingungen: a. a. O. (Fn. 63), hier: Rz. 8.3.
[329] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 41 f.

sungen des jeweiligen Verkäufers unterliegt. Im Fall Amazon ist dies zu verneinen, denn der Konzern diktiert die Teilnahmebedingungen, wie bspw. Preise und Liefermengen.[330] Auch ist eine Vertreterbetriebsstätte unter dem Gesichtspunkt der Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung abzulehnen, denn der Marktplatzbetreiber handelt beim Vertrieb fremder Ware im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit. Zusatzleistungen, wie z. B. Rechnungsstellung oder Zahlungsabwicklung, gelten nur als Nebenleistung und sind nicht ausschlaggebend.[331]

Im zweiten Fall, der dem „Amazon Marketplace" ähnelt, tätigen die Verkäufer die Geschäfte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Der Provider nimmt nur die Rolle eines Vermittlers ein. Jedoch ist die Vertreterbetriebsstätte auch bei einem Vermittler zu verneinen, denn wieder greift die Billigkeitsregelung. Pinkernell argumentiert, dass in diesem Modell nicht die Vermittlung die Haupttätigkeit der Geschäftsbesorgung sei, sondern die Bereitstellung des Webshops und die Zahlungsabwicklung. Somit könne doch eine beschränkte Steuerpflicht ausgelöst werden.[332] Im Fall von Amazon bleibt dann aber problematisch, dass die Zentrale der Europageschäfte in Luxemburg sitzt und somit kein inländischer, sondern ein ausländischer Dienstleister vorliegt.[333]

Im DBA-Recht ist in beiden Fällen eindeutig kein ständiger Vertreter anzunehmen. Beim „Amazon Advantage" gilt der Betreiber als Kommissionär, der unter die Ausnahmevorschrift des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA fällt.[334] Beim „Amazon Marketplace" kontrahiert der Verkäufer selber mit den Kunden. Es fehlt also an der notwendigen Abschlussvollmacht des Vermittlers.[335]

Zuletzt bleibt noch der Dienstleister zu prüfen, der Supportleistungen für das Unternehmen übernimmt. Hier gilt es zwischen dem Support-Mitarbeiter und dem mobilen Kundenbetreuer, der Kunden vor Ort besucht und Beratungs- oder Schulungsleistungen anbietet, zu unterscheiden. Nach innerstaatlichem Recht sind sowohl Telearbeiter, die im Home-Office arbeiten als auch mobile Kundenbetreuer als ständige Vertreter anzusehen.[336]

Im DBA-Recht scheitert es aber daran, dass Telearbeiter regelmäßig nur unterstützende Leistungen gemäß Art. 5 Abs. 4 OECD-MA erbringen. Darunter fallen z. B. das Sammeln

[330] Vgl. Amazon.de Advantage, Teilnahmebedingungen: a. a. O. (Fn. 63), hier: Rz. 4, 7.1.
[331] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 41 f.
[332] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 43 f.
[333] Vgl. Thomson Reuters Deutschland GmbH: a. a. O. (Fn. 72), hier: S. 5 Anhang Nr. 27.
[334] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 102 f.
[335] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 107 f.
[336] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 35 – 37.

von Informationen und die allgemeine Kontaktaufnahme mit den Kunden. Nur „Vertriebshandlungen und konkrete Supporthandlungen nach dem Produkterwerb“[337] sind Kernfunktionen. Weiterhin kann eine Vertreterbetriebsstätte nur angenommen werden, wenn die Mitarbeiter mit Abschlussvollmacht ausgestattet sind. Der mobile Kundenbetreuer erbringt meist aber nur Dienstleistungen und schließt grundsätzlich keine Verträge ab. Hat der Auftraggeber zudem Verfügungsmacht über die Arbeitsplätze der Support-Mitarbeiter oder über die Schulungsräume, dann wird eher eine Betriebsstätte angenommen als ein Vertreter.[338] Ob der Arbeitgeber Verfügungsmacht über das häusliche Büro eines Mitarbeiters im Home-Office hat, ist ein viel diskutiertes Thema und hängt stark vom Einzelfall ab.[339]
Amazon betreibt laut eigener Aussage weltweit diverse Service Center.[340] Ungewiss ist allerdings, wo genau diese Zentren angesiedelt sind. Möglicherweise könnten sie sich nahe den neun Großlagern befinden. In Stellenanzeigen werden allerdings auch Kundenservicemitarbeiter im Home Office gesucht.[341] Kunden können sich bei Problemen per Telefon, E-Mail oder Chat an einen Servicemitarbeiter wenden. Annahmegemäß beantworten diese Telearbeiter aber lediglich Fragen der Kunden und sind nicht mit Abschlussvollmachten ausgestattet. Eine Vertreterbetriebsstätte sollte daher nicht angenommen werden.

4.2.2.3.3 Der inländische Lagerhalter

Im Folgenden soll geprüft werden, ob ein inländischer Lagerhalter bzw. Logistikdienstleister ein ständiger Vertreter sein könnte. Relevant ist dies im Falle Amazon, weil Drittanbieter im Rahmen der „Amazon Services“ Lagerung und Versand ihrer Produkte auf Amazon auslagern können.[342] Beginnend mit den Regelungen der AO ist vor allen Dingen wichtig, dass neben der Einlagerung auch die Auslieferung auf Rechnung des Unternehmens vom Dienstleister vorgenommen werden muss. Abgelehnt wird also z. B. das Konsignationslager, aus dem der Auftraggeber je nach Bedarf die benötigte Ware selber entnimmt.[343] Zu beachten gilt außerdem, dass das vertretene Unternehmen keine Verfügungsmacht über das

---

[337] Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 105 – 107; OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 25.
[338] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 105 – 107.
[339] Vgl. Reiser/Cortez: a. a. O. (Fn. 183), hier: S. 14; Kahle, Holger/ Kindich, Aaron: Kapitel 2: Begriff der Betriebsstätte nach nationalem und DBA-Recht, in: Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, hrsg. von Thomas Lübbehüsen und Holger Kahle, NWB Verlag, Herne 2016, S. 27 – 159, hier: S. 136 - 138. Rz. 2.213 – 2.220.
[340] Vgl. Amazon.com: a. a. O. (Fn. 31), hier: S. 3.
[341] Vgl. Amazon.com: Stellenausschreibung Kundenservicemitarbeiter im Home Office, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 50.
[342] Vgl. Amazon Services Europe: Versand durch Amazon: a. a. O. (Fn. 67).
[343] Vgl. Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 13 AO: a. a. O. (Fn. 290), hier: Rz. 11; Frotscher, in: Schwarz/Pahlke § 12 AO: a. a. O. (Fn. 47), hier: Rz. 37; Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 44 f.

Lager haben darf, denn sonst wäre eine Betriebsstätte nach § 12 S. 2 Nr. 5 AO anzunehmen.[344] Der Lagerverwalter ist in der Regel über den Lagerbewirtschaftungsvertrag an Weisungen gebunden und handelt planmäßig. Die Geschäftsbesorgung ist dabei wesentlicher Bestandteil in der Abwicklung des Verkaufsgeschäftes und nicht bloß Hilfstätigkeit.[345] Nach nationalem Recht kann also grundsätzlich ein Vertreter angenommen werden. Da im Abkommensrecht Art. 5 Abs. 4 OECD-MA Anwendung findet, wird die Übernahme von Lagerung und Auslieferung durch Dritte direkt ausgeschlossen.[346] Dem Lagerhalter würde es nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zudem an einer Abschlussvollmacht fehlen, wenn er lediglich Ware in Empfang nimmt, inventarisiert und ausliefert.[347] Auch bei zusätzlicher Übernahme von Ein- oder Verkaufstätigkeiten, den sogenannten Annex-Tätigkeiten, gilt er regelmäßig als unabhängiger Vertreter nach Art. 5 Abs. 6 OECD, der innerhalb seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt. Im Verkaufsbereich, unter den z. B. auch die Abwicklung von Garantiefällen subsumiert wird, entspricht er insbesondere dem Regelbild des unabhängigen Handelsvertreters.[348] Insgesamt lässt sich die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte eindeutig widerlegen.

[344] Vgl. Musil, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler § 13 AO: a. a. O. (Fn. 292), hier: Rz. 15.
[345] Vgl. Seltenreich: a. a. O. (Fn. 205), hier: S. 590 f.; Drüen, in: Tipke/Kruse § 13 AO: a. a. O. (Fn. 292), hier: Rz. 4, 5, 7; Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 44 f.
[346] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 158.
[347] Vgl. Seltenreich: a. a. O. (Fn. 205), hier: S. 592; Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 211.
[348] Vgl. Seltenreich: a. a. O. (Fn. 205), hier: S. 592 - 595.

5 Kritik am aktuellen Betriebsstättenkonzept und potenzielle Gegenmaßnahmen

5.1 Die Betriebsstätte

5.1.1 Kritik an den Tatbestandsmerkmalen des § 12 AO und Art. 5 OECD-MA

Ausgangspunkt ist die zunehmende Auflösung des steuerlichen Anknüpfungsmoments im elektronischen Geschäftsverkehr.[349] Insbesondere das Tatbestandsmerkmal der festen Geschäftseinrichtung scheint durch die zunehmende Miniaturisierung und Mobilität der Informations- und Kommunikationstechnik nicht mehr zeitgemäß.[350] Für die Abwicklung von Geschäften im E-Commerce sind meist unkörperliche Komponenten essentiell. So wurden in der Prüfung bereits Daten, Software und Websites als Betriebsstätte ausgeschlossen, da sie aufgrund von Immaterialität dieses erste Tatbestandsmerkmal nicht erfüllen. Ein Problem in der Praxis ist auch, dass Unternehmen regelmäßig eine geclusterte IT-Infrastruktur nutzen. Dadurch wird ein elektronisches Geschäft über eine Vielzahl von verschiedenen Servern abgewickelt und es kann keine örtlich fixierte Einrichtung bestimmt werden. Die Server sind meist auch noch über mehrere Staaten verteilt oder befinden sich sogar ausschließlich außerhalb des Quellenstaates.[351] Immer häufiger werden die eigenen Daten auch in die Cloud, also auf virtuelle Server geladen. Es mangelt demnach an einer physischen Präsenz im Absatzstaat, obwohl intensiv an dessen Wirtschaftsleben teilgenommen wird. Darauf aufbauend stellt sich die Frage, wie ohne Ortsbezogenheit die geforderte Nachhaltigkeit überhaupt festgestellt werden soll.[352]

Auch das Kriterium der Verfügungsmacht scheint veraltet, denn es ist ein Trend zum Outsourcing in vielen Bereichen der Wirtschaft zu beobachten. Insbesondere im IT-Bereich lagern Unternehmen immer öfter die komplette Infrastruktur an einen ISP aus und verlieren so die Verfügungsmacht. Des Weiteren werden mobile Endgeräte im E-Commerce als Vertriebskanal bedeutender, denn über sie interagieren die Unternehmen mit den Kunden. Durch soziale Netzwerke und elektronische Marktplätze ist außerdem eine zunehmende Nutzerinteraktion zu verzeichnen.[353] Die Sammlung, Speicherung und Verwertung von dabei erzeugten Kundendaten birgt großes Gewinnpotenzial für das Unternehmen. Bisher finden steuerlich aber weder die Endgeräte noch die Fernerfassung von Daten Berücksichtigung, denn es fehlt – genau wie beim Globalmedium Internet und den Datenleitungen

[349] Vgl. Jacobs/Spengel/Endres: a. a. O. (Fn. 12), hier: S. 335.
[350] Vgl. Jacobs/Spengel/Endres: a. a. O. (Fn. 12), hier: S. 337 - 339; OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 98 – 104.
[351] Vgl. Pinkernell, in: Ubg: a. a. O. (Fn. 55), hier: S. 333, 336.
[352] Vgl. Heggmair/Riedl/Wutschke: a. a. O. (Fn. 16), hier: S. 95 f.
[353] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 150.

(vgl. 4.2.1.3.3) - an der Verfügungsmacht der Unternehmen. Um neue Wege für die Besteuerung des E-Commerce zu finden, könnten diese Punkte zukünftig in Betracht gezogen werden. Im Abkommensrecht scheint das Kriterium der Verfügungsmacht schon etwas an Bedeutung zu verlieren und der Begriff der Betriebsstätte wird weiter. Im innerstaatlichen Recht ist sie jedoch weiterhin ein entscheidendes Merkmal.[354]

Scharf kritisiert wird im Rahmen des Anti-BEPS-Projektes insbesondere der Ausnahmekatalog in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA, der nur bedeutsame Unternehmenstätigkeiten zulässt.[355] Der Vorwurf ist, dass Konzerne sich diesen Negativkatalog zu Nutze machen und nur noch Auslieferungslager in den Absatzstaaten begründen. Dies ist der sogenannte Auslieferungslager-Trick, den auch Amazon anwendet. Somit umgehen ausländische Firmen den Betriebsstätten-Status und sind im Inland nicht beschränkt steuerpflichtig. Dies scheint nicht gerecht, denn waren die Tätigkeiten aus dem Ausnahmekatalog früher tatsächlich nur Vorbereitungs- oder Hilfsfunktionen, so sind sie heute meist wesentlich für das Kerngeschäft. Ein weiterer Trick multinationaler Unternehmen ist, die eigene Tätigkeit zu fragmentieren. Das bedeutet, dass die Kernleistung in viele kleine Funktionen aufgeteilt wird, die jeweils nur als Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit gelten.[356]
Fazit ist, dass die aktuellen Regeln zur Begründung einer Betriebsstätte im elektronischen Zeitalter nicht mehr gewährleisten, dass die Besteuerungsrechte an den erwirtschafteten Unternehmensgewinnen fair zwischen den Staaten aufgeteilt werden.[357]

5.1.2 De lege ferenda: Potenzielle Gegenmaßnahmen

5.1.2.1 Modifizierung des Betriebsstätten-Begriffes

Die OECD hat es sich zur Aufgabe gemacht, die aktuelle, zu enge Betriebsstättendefinition in Art. 5 OECD-MA, die seit 1977 nicht mehr aktualisiert wurde, zu modifizieren.[358] Ziel ist, die künstliche Vermeidung des steuerlichen Anknüpfungspunktes zu verhindern.[359] Im

[354] Vgl. Reiser/Cortez: a. a. O. (Fn. 183), hier: S. 15.
[355] Vgl. Kahle, Holger/ Kindich, Aaron: Funktionen und Bedeutung des Begriffs der Betriebsstätte, in: StuB, Heft 20 (2015), S. 782 – 787, hier: S. 784.
[356] Vgl. Kahle/Kindich, in: StuB: a. a. O. (Fn. 355), hier: S. 784; OECD: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status - Final Report Action 7, Paris 2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 51, hier: S. 10, 28; OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 117, 128 – 130.
[357] Vgl. Bendlinger, Stefan: Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Action 7), in: SWI, 92. Jg. Heft 1 (2015), S. 2 – 12, hier: S. 3.
[358] Vgl. Demleitner, Andreas: Auswirkungen des BEPS Aktionspunktes 7 auf bestehende Vertriebsstrukturen, in: BB, 71. Jg. Heft 10 (2016), S. 599 – 602, hier: S. 599.
[359] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 7: a. a. O. (Fn. 356), hier: S. 9; Rasch, Stephan/ Dotterweich, Sabrina: Vertreterbetriebsstätte: Begründung durch Vertriebsstrukturen?, in: ISR, 3. Jg. Heft 2 (2014), S. 65 – 72, hier: S. 72.

Abschlussbericht der OECD zum Aktionspunkt Nr. 7 wurde dieser Plan umgesetzt und der Wortlaut des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA geändert. Zweck der Vorschrift ist nach wie vor, nur Hilfs- und vorbereitende Tätigkeiten auszuschließen, denn diese sind selten an der Gewinnerzielung beteiligt.[360] Der bisher unter Art. 5 Abs. 4 Buchst. e) OECD-MA geführte Verweis darauf soll nun vor die Klammer gezogen werden, damit deutlich wird, dass dieser Passus für alle Unterfälle Buchst. a) – f) gilt.[361] Außerdem wird im überarbeiteten Kommentar eine eindeutige Definition der Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten aufgenommen.[362] Da heutzutage häufig Tätigkeiten darunter subsumiert werden, die Kernfunktionen sein können, müssen alle Ausnahmetatbestände unter generellen Vorbehalt gestellt werden. Vor dem Hintergrund des Geschäftsmodells wird dann entschieden, ob die Tätigkeit wesentlich oder tatsächlich nur unterstützend ist. Eine Aktivität wird somit nicht mehr losgelöst, sondern im Zusammenhang mit der gesamten Wertschöpfungskette betrachtet.[363] Demnach wäre bspw. ein professionelles Auslieferungslager, das eine zeitnahe Zustellung der Ware an den Kunde gewährleisten soll, als Kernfunktion eines Online-Versandhändlers einzustufen.[364] Der Vorschlag aus dem Diskussionsentwurf, die „Auslieferung“ aus Art. 5 Abs. 4 Buchst. a) und b) OECD-MA zu streichen, wurde abgelehnt.[365] Auch der Aufhebung des kompletten Abs. 4 wurde eine Absage erteilt.[366]
Um die künstliche Zersplitterung von Aktivitäten zu verhindern, wurde in einem neuen Unterabsatz 4.1 eine Antifragmentierungsregelung aufgenommen. Diese besagt, dass bei der Wesentlichkeitsprüfung alle Teilaktivitäten einer Geschäftstätigkeit, die durch ein Unternehmen oder durch verbundene Unternehmen durchgeführt werden, zusammengenommen zu betrachten sind.[367]

Bei der Bewertung dieser Option fällt positiv auf, dass sie nicht gegen das Neutralitätsprinzip verstößt, denn sie gilt für sämtliche Geschäftsbereiche und nicht nur für den E-

[360] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 7: a. a. O. (Fn. 356), hier: 28; Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 152.
[361] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 7: a. a. O. (Fn. 356), hier: S. 28.
[362] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 7: a. a. O. (Fn. 356), hier: S. 30 Rz. 21.2.
[363] Vgl. Jobst Wilmanns, Inka Traeger (Deloitte Tax-News): BEPS: Maßnahme 7 - Permanent Establishment, Frankfurt, 11.12.2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 52, hier: S. 2 in Anhang Nr. 52.
[364] Vgl. Heggmair/Riedl/Wutschke: a. a. O. (Fn. 16), hier: S. 96; Fehling, in: IStR (2014): a. a. O. (Fn. 4), hier: S. 642; OECD (2015), Final Report Action 7: a. a. O. (Fn. 356), hier: S. 31 Rz. 22.
[365] Vgl. OECD: Revised discussion draft, BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, 15 May 2015 – 12 June 2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 53, hier: Rz. 28.
[366] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 168; OECD (2004), TAG: a. a. O. (Fn. 123), hier: Rz. 179.
[367] Vgl. Wilmanns/Traeger: a. a. O. (Fn. 363), hier: S. 2 in Anhang Nr. 52; OECD (2015), Final Report Action 7: a. a. O. (Fn. 356), hier: S. 39.

Commerce.[368] Kernthema ist die Substanz, denn es soll sichergestellt werden, dass die Besteuerung an das Ausüben einer substanziellen Unternehmenstätigkeit im Staatsgebiet geknüpft ist.[369] Auch ist zu erwarten, dass durch diese Maßnahme der Auslieferungslager-Trick vermieden werden kann. Insbesondere beim Versandhändler Amazon würden die Großlager zukünftig eine Betriebsstätte darstellen, denn sie sind wesentlicher Bestandteil der Geschäftsabwicklung und nicht bloß Hilfsobjekt. Ein Nachteil der Option wäre allerdings ein erhöhter Verwaltungsaufwand, denn die Behörden müssten prüfen, ob Hilfs- oder Kerntätigkeiten in der Einrichtung durchgeführt werden. Dies könnte zu mehr Rechtsstreitigkeiten führen.[370] Die Modifikation des Art. 5 OECD-MA und des Musterkommentares soll voraussichtlich im Jahr 2017 mit Veröffentlichung des multilateralen Instruments wirksam werden.[371] Dieses Instrument soll als Rahmenvertrag dienen, an dem sich die ca. 3.500 weltweit gültigen DBAs orientieren sollen. Ein internationaler Konsens soll durch Textänderungen in den bestehenden DBA oder durch einheitliche Auslegungsregeln erreicht werden. In den einzelnen Staaten muss das multilaterale Abkommen durch Zustimmungsgesetze wirksam werden. Nach der Zustimmung dürfen zukünftige Vorgaben dann nicht mehr hinter dem Niveau des Abkommens zurück fallen.[372] Die Umsetzung der Modifikation zu Art. 5 OECD-MA in nationale Gesetze bzw. in alle einzelnen DBAs ist heute noch nicht verpflichtend und kann eher als Empfehlung gesehen werden.[373]

5.1.2.2 Neue steuerliche Anknüpfungspunkte

5.1.2.2.1 Besteuerung einer wesentlichen digitalen Präsenz

Schon bereits im Jahr 1999 stand der Verteilungskonflikt des Steueraufkommens zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat auf der Agenda der OECD und die Arbeitsgruppe „Technical Advisory Group“ (TAG) wurde mit dessen Lösung betraut. In deren Abschlussbericht aus dem Jahr 2004 stellen sie zwei sich widersprechende Konzepte vor: der „supply-approach“ und der „supply-demand-approach“. Ersterer spricht dem Ansässigkeitsstaat als Standort der Produktionsfaktoren das Besteuerungsrecht zu. Letzterer sieht vor, dass ein attraktiver Absatzmarkt öffentliche Güter und Konsumenten zur Verfügung stellt und so-

[368] Vgl. OECD (2004), TAG: a. a. O. (Fn. 123), hier: Rz. 185.
[369] Vgl. Watrin/Thomsen/Weiß: a. a. O. (Fn. 9), hier: S. 403 f.
[370] Vgl. OECD (2004), TAG: a. a. O. (Fn. 123), hier: Rz. 187.
[371] Vgl. Bendlinger: a. a. O. (Fn. 357), hier: S. 12; Benz/Böhmer, in: DB (2015): a. a. O. (Fn. 112), hier: S. 2542; OECD: BEPS - Frequently Asked Questions, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 54, hier: Frage 100, S. 24.
[372] Vgl. Kahle/Kindich, in: StuB: a. a. O. (Fn. 355), hier: S. 787; Reimer, Ekkehart: Das Multilaterale Übereinkommen (BEPS-Maßnahme Nr. 15) als Instrument einer flexiblen Anpassung der bestehenden DBA, in: IStR, 24. Jg. Heft 1 (2015), S. 1 - 8, hier: S. 3 f.
[373] Vgl. Benz/Böhmer, in: DB (2015): a. a. O. (Fn. 112), hier: S. 2542.

mit das Steuersubstrat erhalten sollte.[374] Beide Ansätze sind gut begründet und eine Entscheidung für eine der beiden Seiten lässt sich auf Basis sachlicher Argumentation nicht treffen.[375] Im Arbeitsergebnis zu Aktionspunkt Nr. 1 verfolgt die Task Force on the Digital Economy (TFDE) der OECD bei der Suche nach neuen steuerlichen Anknüpfungspunkten im Quellenstaat eindeutig den „supply-demand-approach" der TAG.[376] Es wird vor dem Hintergrund des Äquivalenzprinzips argumentiert, dass das ausländische Unternehmen die öffentlichen Güter eines Staates, z. B. Infrastruktur und Sicherheit, nutzt.[377] Außerdem sind die Bedingungen auf dem Absatzmarkt entscheidend für die Generierung von Einkünften, da die Nachfrage letztlich den Preis der Ware bestimmt.[378]

Die erste Idee der TFDE für einen neuen Anknüpfungspunkt ist, das klassische Betriebsstättenkonzept durch eine „wesentliche digitale Präsenz" zu ersetzen.[379] Voraussetzung für eine digitale Präsenz wäre dabei, dass physische Elemente im Tätigkeitsstaat nur in einem minimalen Ausmaß für Kernaktivitäten des Unternehmens benötigt werden und der Fokus auf dem Einsatz von Technologien liegt. Mit anderen Worten: die Geschäftsaktivitäten müssen entmaterialisiert sein.[380] Die Wesentlichkeit der Präsenz soll durch das Überschreiten eines bestimmten Schwellenwertes sicher gestellt werden. Bei der Bestimmung dieses Wertes ist eine Größe zu wählen, die auf eine intensive Verbindung mit dem Wirtschaftsleben des anderen Staates hindeutet. Im Abschlussbericht zu Aktionspunkt Nr. 1 werden drei Kategorien vorgeschlagen, an denen sich der Wert orientieren könnte. Bei den Umsatzfaktoren als erste Kategorie wird die Anzahl digitaler Transaktionen mit inländischen Kunden als Beispiel genannt. Bei den Faktoren der digitalen Wirtschaft als zweite Gruppe könnte z. B. die Nutzung einer lokalen Domain, Website oder Zahlungsoption betrachtet werden. Bei den Nutzerfaktoren als dritte Klasse geht es bspw. um die Anzahl monatlicher Nutzer oder das Volumen der gewonnenen Daten. Im Ergebnis ist der Umsatzfaktor der deutlichste Indikator für eine wesentliche Präsenz. Er sollte jedoch vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Besonderheiten des Marktes (z. B. Größe, Sprache, Bankensystem)

[374] Vgl. OECD (2004), TAG: a. a. O. (Fn. 123), hier: Rz. 40.
[375] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 160; Jacobs/Spengel/Endres: a. a. O. (Fn. 12), hier: S. 635.
[376] Vgl. OECD (2004), TAG: a. a. O. (Fn. 123), hier: Rz. 257.
[377] Vgl. Leisner-Egensperger, in: StuW: a. a. O. (Fn. 95), hier: S. 303 f.; Vogel: a. a. O. (Fn. 124), hier: S. 27.
[378] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 160.
[379] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: S. 107 Rz. 277; OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 170 f.
[380] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 168 f.

mit einem der anderen Faktoren kombiniert werden.[381] Kahle et al. stellen in ihrem Bericht detailliert dar, warum digitale Faktoren und Nutzerfaktoren alleine nicht als Indikator ausreichen und somit also der Umsatzfaktor zu präferieren ist.[382]

An der Begründung einer fiktiven Betriebsstätte durch eine wesentliche digitale Präsenz wird kritisiert, dass eine effiziente, rechtssichere Besteuerung nicht gewährleistet sei. Grund dafür sei die zu starke Aufweichung des Betriebsstättenbegriffes.[383]

5.1.2.2.2 Quellen- bzw. Sondersteuer auf digitale Transaktionen

Die zweite Option der TFDE zur Vermeidung der Nichtbesteuerung ist die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen. Diese soll einbehalten werden, wenn inländische Kunden digitale Güter oder Dienstleistungen aus dem Ausland beziehen. Damit im B2C-Geschäft der Verbraucher nicht mit der Abführung der Steuer belastet wird, könnte das Finanzinstitut, das die jeweilige Zahlung abwickelt, zur Abgabe verpflichtet werden.[384] Im B2B-Geschäft ist kein solcher Intermediär notwendig, weil Unternehmen das System der Steuerabführung schon von der Umsatzsteuer kennen.[385]

Speziell zur Quellensteuer hatte sich die TAG bereits im Jahr 2004 geäußert. Der Vorschlag wurde damals gut begründet abgelehnt. Erstens wirke eine Quellensteuer auf Bruttobasis wie eine Verbrauchsteuer und trete somit in Konkurrenz zur Umsatzsteuer. Als negative Folge wurde eine Übersteuerung gesehen.[386] Dem stimmen Eicker/Scheifele zu, denn bei dieser Form der Bruttobesteuerung könnten sämtliche Ausgaben, die im schnelllebigen IT-Sektor enorm sind, nicht abgezogen werden.[387] Ferner sei der Mechanismus des Steuerabzuges unpraktisch im B2C-Geschäft und es könne sogar zu Steuerverkürzungen seitens der Konsumenten kommen. Beim B2B werde der Befolgungsaufwand für Unternehmen größer.[388] Weiterer Kritikpunkt ist die Verletzung des Neutralitätsgrundsatzes, da der E-Commerce gegenüber dem klassischen Handel diskriminiert werde.[389] Das sieht auch Pinkernell so, denn „eine Sonderbesteuerung der digitalen Wirtschaft“[390] sei ökono-

[381] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: Rz. 277 – 283.
[382] Vgl. Kahle, Holger/ Baschnagel, Matthias/ Kindich, Aaron: Aktuelle Aspekte der Ertragsbesteuerung von Server-Betriebsstätten, in: FR, 98. Jg. Heft 5 (2016), S. 193 – 203, hier: S. 198; OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: Rz. 277 – 280.
[383] Vgl. Kahle/Baschnagel/Kindich: a. a. O. (Fn. 382), hier: S. 198; OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: Rz. 357.
[384] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 171.
[385] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: S. 114 Rz. 296.
[386] Vgl. OECD (2004), TAG: a. a. O. (Fn. 123), hier: Rz. 257, 259.
[387] Vgl. Eicker/Scheifele: a. a. O. (Fn. 5), hier: S. 386.
[388] Vgl. OECD (2004), TAG: a. a. O. (Fn. 123), hier: Rz. 262, 263, 266.
[389] Vgl. OECD (2004), TAG: a. a. O. (Fn. 123), hier: Rz. 260, 267.
[390] Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 187 f.

misch nicht sinnvoll. Die OECD weist ebenso darauf hin, dass eine Schlechterstellung ausländischer E-Commerce Unternehmen nicht geduldet werden könne.[391]

Der dritte Vorschlag ist etwas „exotischer“[392] und beinhaltet die Einführung einer Bit- bzw. Bandbreiten-Steuer. Besteuerungsgrundlage für diese Art der Quellensteuer ist die „übertragene Datenmenge in Form von Bytes und Bits“[393]. Eine Besteuerung erfolgt dabei jedoch erst, wenn ein gewisser Schwellenwert überschritten wird. Der Steuertarif soll progressiv ausgestaltet werden und an der Unternehmensgröße oder den erwirtschafteten Umsätzen anknüpfen. Um eine Schlechterstellung gegenüber der klassischen Industrie zu verhindern, soll diese Abgabe auf die Körperschaftsteuer anrechenbar sein.[394]
Kritisiert wird, dass auch diese Steuer in Konkurrenz zur Umsatzsteuer trete. Zudem seien die Telekommunikationsnetze in der Hand privater Unternehmen, die die Nutzungsentgelte selbst bestimmten. Auf politischer Ebene wird argumentiert, dass die Kosten für die Nutzung deutscher Netze für gebietsfremde und ortsansässige Unternehmen die gleichen sein müssten und somit eine zusätzliche Abgabe nicht geduldet werden könne.[395]

Als vierte Option kommt eine Mischung aus der wesentlichen digitalen Präsenz und der Quellensteuer in Frage, die sogenannte Ausgleichsabgabe (engl.: equalisation levy). Diese soll auf Einkünfte aus Fernabsatzgeschäften erhoben werden, sobald die Schwelle zu einer wesentlichen wirtschaftlichen Präsenz in einem Staat überschritten wird. Ihr Hauptziel ist die steuerliche Gleichbehandlung von in- und ausländischen Unternehmen.[396] Ähnlichkeit dazu hat die seit April 2015 in Großbritannien eingeführte „diverted profit tax“ (DPT), die umgangssprachlich auch als „Google tax“[397] bezeichnet wird. Diese Sondersteuer wird fällig, wenn Unternehmen ihre Gewinne mit Hilfe künstlicher Steuergestaltungsmodelle ins Ausland verlagern und somit die inländische Steuer vermeiden wollen. Im Fokus stehen Firmen, die Waren und Dienstleistungen über das Internet vertreiben, also insbesondere Online-Versandhändler und multinationale Unternehmen aus der IT-Branche.[398] Obwohl die DPT gegen die künstliche Vermeidung des steuerlichen Anknüpfungspunktes vorgeht,

[391] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: S. 115 Rz. 300.
[392] Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 203.
[393] Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 164.
[394] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 172.
[395] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 164.
[396] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: S. 115 f. Rz. 302.
[397] Geberth: a. a. O. (Fn. 119), hier: M5.
[398] Vgl. Oppel, Florian: Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss, in: IStR, 24. Jg. Heft 10 (2015), S. 333 – 341, hier: S. 333 f.

steht sie in der Kritik. Wichtig ist im Rahmen des Anti-BEPS-Projektes nämlich ein abgestimmtes Vorgehen aller Länder. Alleingänge der Staaten würden das ganze Projekt gefährden und könnten zu Doppelbesteuerung führen. Des Weiteren sei sie kompliziert in der Anwendung und verstoße gegen DBA- und EU-Recht.[399] Auch bestehe die Gefahr, dass die gleichen Einkünfte mit Körperschaftsteuer und Ausgleichsabgabe doppelt besteuert würden.[400]

Die vier verschiedenen Optionen zur Begründung eines neuen steuerlichen Anknüpfungspunktes werden von der OECD gemeinsam evaluiert, denn sie weisen Parallelen auf. Es werden sowohl Fragestellungen zum Wegfall der physischen Präsenz als auch zur zunehmenden Relevanz der Datenerhebung bzw. zum Wertschöpfungsbeitrag aus intensiven, wechselseitigen Kundenbeziehungen adressiert.[401] Zum jetzigen Zeitpunkt wird die Umsetzung der vier vorgestellten Maßnahmen - sowohl als Gesamtpaket als auch losgelöst voneinander - nicht empfohlen.[402] In Zukunft müssten erst noch weitere Arbeiten zur Abstimmung der Maßnahmen getätigt und umfassende Änderungen der internationalen Steuerstandards verfasst werden. Auch kritisiert die Task Force, dass gegenwärtig noch unklar sei, ob mit diesen Maßnahmen die steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft überhaupt effektiv angegangen werden könnten.[403] Es gilt jedoch, die Optionen nicht komplett zu verwerfen, sondern sie weiterzuentwickeln. Dazu müssten nun zuerst aufgekommene Folgefragen geklärt werden.[404] Auch seien die Untersuchungen zu den Maßnahmen der anderen Aktionspunkte abzuwarten, denn es könnten sich positive Wechselwirkungen auf die Besteuerung der digitalen Wirtschaft ergeben.[405] Als wirkungsvoll wird z. B. die Ausweitung des Betriebsstättenbegriffes (Aktion Nr. 7) oder die Änderung der Verrechnungspreisrichtlinie (Aktion Nr. 13) gesehen.[406]
Die OECD kommt zu dem Schluss, dass die Umsetzung der Maßnahmen zu Aktionspunkt Nr. 1 in nationales Recht nicht verpflichtend ist. Den einzelnen Staaten wird jedoch die

[399] Vgl. Oppel: a. a. O. (Fn. 398), hier: S. 340; Self, Heather: Diverted profits tax: give BEPS a chance, in: Tax Journal, Issue 1244 (2014), S. 10-12, hier: S. 11.
[400] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: Rz. 307.
[401] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 168 f.; OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: S. 106 Rz. 273.
[402] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: Rz. 276, 345.
[403] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: S. 137 f. Rz. 357 - 361.
[404] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 180 f.; OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: S. 138 Rz. 358 – 361.
[405] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 177 f.; OECD (2015), Final Report Action 1: a. a. O. (Fn. 121), hier: Rz. 357.
[406] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 184.

freiwillige, innerstaatliche Implementierung der Maßnahmen empfohlen. Dabei ist jedoch stets die Konformität zum Abkommens- und EU-Recht zu beachten.[407]

5.1.2.2.3 Besteuerung der Datengewinnung im Marktstaat

Die kommerzielle Verwendung von Kundendaten durch Unternehmen der digitalen Wirtschaft nimmt stetig zu (vgl. Kapitel 4.2.1.3.4). Immer mehr Nutzer stellen auf Internet-Plattformen kostenlos Daten zur Verfügung und kreieren so Wert für Unternehmen als „virtuelle Mitarbeiter“[408]. Collin/Colin weisen darauf hin, dass aber genau dieser Wert steuerlich nicht im Ansässigkeitsstaat der Nutzer, der zudem noch die notwendige IT-Infrastruktur bereit stellt, erfasst wird. Obwohl insgesamt eine Produktivitätssteigerung in der Wirtschaft durch digitale Prozesse erreicht wird, sind keine höheren Steuereinnahmen zu verzeichnen. Die Frage ist also, ob die Betriebsstättendefinition die Besteuerung der Verwertung der Nutzerdaten aufnehmen sollte.[409] Bei der Suche nach neuen Möglichkeiten zur Besteuerung haben Collin/Colin zwei Konzepte ausgearbeitet, die sich jeweils auf Daten als Schlüsselressource stützen. Zum einen wird als internationale Maßnahme eine Modifikation der Betriebsstättendefinition speziell für den E-Commerce vorgeschlagen. Diese soll auf dem Mehrwert, den die Nutzer der sozialen Medien durch ihre freiwillige Mitarbeit leisten, basieren.[410] Zum anderen wird innerstaatlich die Einführung einer Steuer diskutiert, die sich an der Erhebung und Nutzung von Verbraucherdaten orientiert.[411] Diese soll nach dem „predator-pays“[412] Modell ausgestaltet werden, d. h. schädliches Verhalten wird sanktioniert. Werden bspw. Datenschutzrichtlinien nicht befolgt, muss mehr Steuer gezahlt werden. Collin/Colin rechtfertigen ihre Vorschläge damit, dass der geographische Ursprung der Daten genau bestimmt werden könne und somit auch eine faire Aufteilung des Steuersubstrates erreicht würde. Sie weisen jedoch auch auf mögliche Schwachstellen hin. Erstens könne die Steuer nicht bloß an der Menge der Daten festgemacht werden, denn diese seien unterschiedlich werthaltig.[413] Doch wie deren objektiver Wert überhaupt bestimmt wird, ist unklar.[414] Es wird ferner kritisiert, dass der neue fiktive Anknüpfungspunkt auf Datenbasis nicht mit dem Betriebsstättenkonzept vereinbar sei.[415] Es fehle eine

[407] Vgl. Benz/Böhmer, in: DB (2015): a. a. O. (Fn. 112), hier: S. 2541.
[408] “free labour”: Collin/Colin: a. a. O. (Fn. 20), hier, S. 2 (executive summary).
[409] Vgl. Fehling, in: IStR (2014): a. a. O. (Fn. 4), hier: S. 641; Collin/Colin: a. a. O. (Fn. 20), hier: S. 2 (executive summary).
[410] Vgl. Collin/Colin: a. a. O. (Fn. 20), hier: S. 4 (executive summary), 113.
[411] Vgl. Collin/Colin: a. a. O. (Fn. 20), hier: S 4 f. (executive summary), 113, 121.
[412] Collin/Colin: a. a. O. (Fn. 20), hier: S. 5 (executive summary).
[413] Vgl. Collin/Colin: a. a. O. (Fn. 20), hier: S. 122.
[414] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 152.
[415] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 164 f.

festen Einrichtung, der die Gewinne aus der Datenverwertung zugeordnet werden könnten.[416] Zudem werde die Technik zur Verarbeitung von Daten meist im Ausland entwickelt und bedient, wie z. B. bei der Erbringung von Werbeleistung durch irische Gesellschaften beim Unternehmen Google. Das Besteuerungsrecht würde also sowieso dem anderen Staat zugesprochen werden. Bei einer Datenspeicherung in der Cloud entfalle die Ortsbezogenheit sogar komplett.[417] Fraglich bleibt für die OECD auch, wie die Zurverfügungstellung von Daten für Steuerzwecke zu klassifizieren sei. Es könnte sich um eine kostenlose Warenlieferung oder um ein Tauschgeschäft handeln.[418] Ferner hat sie datenschutzrechtliche Bedenken bei der Verwertung personenbezogener Informationen.[419] Auch Pinkernell sieht den Schwerpunkt hier eher im Bereich des Verbraucher- und Datenschutzes und weniger im Ertragsteuerrecht.[420]

5.2 Der ständige Vertreter bzw. die Vertreterbetriebsstätte

5.2.1 Kritik an den Tatbestandsmerkmalen des § 13 AO, Art. 5 Abs. 5, 6 OECD-MA

Erster Kritikpunkt ist, dass der Terminus „Person“ für die zunehmend automatisierten Prozesse im E-Commerce nicht mehr zeitgemäß ist.[421] Verträge werden häufig ortsungebunden von hochentwickelter Software abgeschlossen, die Entscheidungen auf Grundlage von Algorithmen trifft. Menschlicher Personaleinsatz, z. B. durch einen abhängigen Vertreter, ist dann nicht mehr notwendig.[422] So kann bspw. auch schon eine automatisierte Anlage, die ohne Mitarbeiter betrieben wird, eine Betriebsstätte begründen.[423] Aufgrund des fehlenden Kriteriums „Person“ begründen Server und Website keinen ständigen Vertreter.

Zudem ist das Kriterium der Abschlussvollmacht umstritten, da es in verschiedenen Ländern unterschiedlich weit ausgelegt wird. Einerseits wird eine unmittelbare rechtliche Bindung des Unternehmens durch den Vertreter in Form einer Vertragsabschlussvollmacht vorausgesetzt. Demzufolge begründen Kommissionäre z. B. nach französischem und norwegischem Recht keine Vertreterbetriebsstätte. Auch der deutsche Kommissionär nach § 383 HGB kann keine Rechtsansprüche gegen den Prinzipal geltend machen, sondern nur

[416] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 153.
[417] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 164 f.; OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 153.
[418] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 146.
[419] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 152.
[420] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 188.
[421] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 116.
[422] Vgl. OECD (2014): a. a. O. (Fn. 1), hier: S. 148 f.
[423] Vgl. Wassermeyer zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 188), hier: Rz. 10; OECD-Musterkommentar zu Art. 5: a. a. O. (Fn. 191), hier: Rz. 42.6.

sich selbst binden.[424]Anders verhält es sich wiederrum in Spanien oder Österreich aus, wo bereits die wirtschaftliche Abhängigkeit des Kommissionärs gegenüber dem Unternehmen ausreicht.[425]

Der Hauptkritikpunkt der OECD ist die Verwendung des sogenannten Kommissionärsmodells. Dabei verkauft eine Person Produkte in einem Staat im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung eines ausländischen Unternehmens. Der Kommissionär versteuert im Inland nur die erhaltene Vermittlungsprovision, die geringer ist als die Marge eines Eigenhändlers. Der ausländische Kommittent unterliegt sogar gar keiner beschränkten Steuerpflicht, denn er hat keinen Anknüpfungspunkt im Quellenstaat. Genauso unversteuert bleiben die Gewinne aus Verträgen, die zwar im Inland durch den Kommissionär ausgehandelt, dann aber erst im Ausland autorisiert und unterschrieben werden.[426] Laut OECD wird vermehrt die klassische Gestaltung mit einer Tochtergesellschaft als steuerpflichtiges Vertriebsunternehmen durch dieses Kommissionärsmodell ersetzt. Obwohl sich dadurch die im Quellenstaat ausgeübten Aufgaben (z. B. Veräußerung von Waren und Dienstleistungen) nicht nennenswert verändert haben, werden die erwirtschafteten Gewinne nicht länger dort besteuert. Diese künstlich erzeugte Steuervermeidung soll durch die im Folgenden vorgestellte Maßnahme verhindert werden.[427]

5.2.2 De lege ferenda: Potenzielle Gegenmaßnahme

Fraglich war, ob der Begriff der Vertreterbetriebsstätte in Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA modifiziert werden muss oder ob eine einheitliche rechtliche Interpretation ausreicht, um die Umgehung der beschränkten Steuerpflicht zu verhindern. Die OECD hat sich für die erste Option entschieden und den Wortlaut des Musterabkommens und -kommentares geändert.[428] Die Verhinderung der Kommissionärsstruktur soll technisch dadurch erreicht werden, dass die bislang in Abs. 5 geforderte Abschlussvollmacht kein Tatbestandsmerkmal mehr ist. Vielmehr soll ausschlaggebend sein, „ob eine Person (der Kommissionär) in einem Vertragsstaat Verträge schließt oder die maßgebliche Rolle spielt, die zu einem Vertragsschluss führt“[429]. Dabei erfüllt gemäß Art. 5 Tz. 32 OECD-MK-E diejenige Person die Hauptrolle, die den Kunden zur Kaufentscheidung überzeugt. Vertragsgegenstand kann die

[424] Vgl. Rasch/Dotterweich: a. a. O. (Fn. 359), hier: S. 71 f. (Fn 52); Faix Franziska/ Wangler, Clemens: Steuerliche Risiken anlässlich des Wechsels einer deutschen Tochterkapitalgesellschaft vom Vertragshändler zum Kommissionär, in: IStR, 10. Jg. Heft 3 (2001), S. 65 – 71, hier: S. 69; Endres, Dieter: Die Vertreterbetriebsstätte im Konzern, in: IStR, 5. Jg. Heft 1 (1996), S. 1–5, hier: S. 3; Rasch: a. a. O. (Fn. 311), hier: S. 9 f.
[425] Vgl. Rasch/Dotterweich: a. a. O. (Fn. 359), hier: S. 70 f.
[426] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 7: a. a. O. (Fn. 356), hier: S. 9 f., 16 f.
[427] Vgl. Rasch/Dotterweich: a. a. O. (Fn. 359), hier: S. 72.
[428] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 7: a. a. O. (Fn. 356), hier: S. 15 f.
[429] Benz/Böhmer, in: DB (2015): a. a. O. (Fn. 112), hier: S. 2539.

Übertragung von Nutzungsrechten und Gütern oder die Erbringung von Dienstleistungen sein. Wichtig ist, dass das vertretene Unternehmen nicht zwingend rechtlich gebunden werden muss. Die Erzeugung einer wirtschaftlichen Bindung durch einen „nicht bindenden Vertreter“[430] ist neuerdings ausreichend. Damit werden zukünftig auch die folgenden zwei Umgehungsstrategien unterbunden. Zum einen kann der Vertreterstatus nicht mehr dadurch umgangen werden, dass der Vertrag im Inland nur ausgehandelt und im Ausland erst unterschrieben wird. Zum anderen können keine unabhängigen Dritten mehr als Vermittler eingesetzt werden, die letztlich doch mit dem Unternehmen in Verbindung stehen.[431]

Die Neufassung des Abs. 6 erweitert die Anforderungen, die an das Kriterium der Unabhängigkeit zu stellen sind.[432] Demnach ist kein unabhängiger Vertreter, wer (fast) ausschließlich für nahestehende Unternehmen tätig ist.[433] Eine enge Verbundenheit ist automatisch gegeben, wenn ein Beherrschungsverhältnis besteht und/ oder mittelbare oder unmittelbare Beteiligungsverhältnisse größer 50 % vorliegen. Die Ausübung von Kontrolle ist hier das entscheidende Kriterium.[434]

Positiv bewertet wird, dass zukünftig also auch der „Kommissionär kontinentaleuropäischen Rechts“[435], zu dem der deutsche Kommissionär gehört, eine Vertreterbetriebsstätte begründen wird. Generell dürfte dies auch für Agenten und Handelsvertreter gelten, die selbst wenig Risiko übernehmen.[436] Am Reformvorhaben wird allerdings kritisiert, dass eine zu starke Aufweichung des Begriffes zu steigender Rechtsunsicherheit führen könne. Auch die Begründung von „vielen Kleinstbetriebsstätten“[437] drohe, was insbesondere erhöhten Verwaltungsaufwand bedeuten würde. Wie bereits unter 5.1.2.1 angemerkt, ist die Umsetzung der Änderung des Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA in nationale Gesetze nicht verpflichtend und kann eher wie eine Empfehlung gewertet werden.[438] Eine Umsetzung in

[430] Kraft, Gerhard/ Weiß, Maximilian: Vertreterbetriebsstätte: Die geplante Reform des abkommensrechtlichen Begriffs der Vertreterbetriebsstätte und ihre Auswirkungen auf die Kommissionärsstrukturen international tätiger Konzerne, in: ISR, 5. Jg. Heft 1 (2016), S. 30 – 36, hier: S. 34.
[431] Vgl. Benz/Böhmer, in: DB (2015): a. a. O. (Fn. 112), hier: S. 2539.
[432] Vgl. OECD (2015), Final Report Action 7: a. a. O. (Fn. 356), hier: S. 16 f.
[433] Vgl. Kraft/Weiß: a. a. O. (Fn. 430), hier: S. 35.
[434] Vgl. Wilmanns/Traeger: a. a. O. (Fn. 363), hier: S. 2; Kraft/Weiß: a. a. O. (Fn. 430), hier: S. 35.
[435] Kraft/Weiß: a. a. O. (Fn. 430), hier: S. 36.
[436] Vgl. Demleitner: a. a. O. (Fn. 358), hier: S. 602.
[437] Kraft/Weiß: a. a. O. (Fn. 430), hier: S. 36.
[438] Vgl. Benz/Böhmer, in: DB (2015): a. a. O. (Fn. 112), hier: S. 2542.

das DBA-Netzwerk ist für das Jahr 2017 mit Veröffentlichung des multilateralen Instrumentes geplant.[439]

5.3 Fazit und Ausblick zum Anti-BEPS-Projekt

5.3.1 Fazit zum derzeitigen Stand des Anti-BEPS-Projektes

Schlussendlich ist zu sagen, dass insbesondere durch die Modifikation des Art. 5 OECD-MA die Betriebsstättenschwelle herabgesetzt wird. In der Folge wird das Besteuerungsrecht zukünftig eher dem Quellen- statt dem Ansässigkeitsstaat zufallen. Durch diese Verlagerung des Steuersubstrates hätten vor allem Entwicklungs- und Schwellenländer Vorteile.[440] Für Deutschland als erfolgreiche Exportnation und als Standort von IT-Startups[441] wäre diese Entwicklung eher von Nachteil. Durch Aufweichung des Betriebsstättenprinzips könnte Deutschland im Outbound-Fall das Besteuerungsrecht an den Direktgeschäften verlieren.[442] Jedoch sagt Pinkernell ganz richtig, dass „es keinen einzig richtigen internationalen Aufteilungsmaßstab“[443] gibt. Demnach wird es immer Gewinner und Verlierer geben. Wichtig ist, eine Einmalbesteuerung im In- oder Ausland herzustellen und somit die gleichen Wettbewerbsbedingungen für alle Unternehmen zu schaffen. Ziel sollte es sein, sachgerechte Kriterien für die Besteuerung festzulegen, die die Steuervermeidung insgesamt verhindern. Der gemeinsame Wohlstand müsste oberstes Ziel sein und vor die individuellen nationalen Interessen gestellt werden.

5.3.2 Ausblick zum Anti-BEPS-Projekt

Die Bedeutsamkeit des Anti-BEPS Projektes zeigt sich darin, dass OECD und G20 ihre Zusammenarbeit zur Fortsetzung des Projektes bis ins Jahr 2020 verlängert haben. Die Verabschiedung der Abschlussberichte war sicherlich ein Meilenstein, aber nun folgt der „Inclusive Framework“. Dessen erste Funktion ist die Einleitung von technischen Folgearbeiten zu den bisher erarbeiteten Handlungsfeldern. Hierbei gilt es bis Ende 2016 Folgefragen zu beantworten und Ideen weiterzuentwickeln. Des Weiteren steht die Implementierung einiger Maßnahmen in die nationalen Rechtssysteme auf der Agenda – insbesondere

---

[439] Vgl. Bendlinger: a. a. O. (Fn. 357), hier: S. 12; Benz/Böhmer, in: DB (2015): a. a. O. (Fn. 112), hier: S. 2542; OECD (2015), FAQs: a. a. O. (Fn. 371), hier: Frage 100, S. 24.
[440] Vgl. Bendlinger: a. a. O. (Fn. 357), hier: S. 12.
[441] Vgl. Ripsas/Tröger: a. a. O. (Fn. 22), hier: S. 18, 11.
[442] Vgl. Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 203; Rödder, Thomas/ Pinkernell, Reimar: Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, in: IStR, 22. Jg. Heft 16 (2013), S. 619 – 623, hier: S. 622 f.; Fehling, in: IStR (2014): a. a. O. (Fn. 4), hier: S. 640; Bendlinger: a. a. O. (Fn. 357), hier: S. 12.
[443] Pinkernell, in: IFST: a. a. O. (Fn. 148), hier: S. 205 f.

derer mit Umsetzungsverpflichtung.[444] Mit Einführung des multilateralen Instruments in 2017 wird deren Integration in das DBA-Netzwerk angestrebt.[445] Als zweite Funktion wird im Rahmen des Monitoring-Prozesses die Entwicklung der Besteuerung der digitalen Wirtschaft und die Umsetzung der Maßnahmen beobachtet. Im sogenannten Peer-Review Prozess wird in allen beteiligten Staaten geprüft, ob die geforderten Mindeststandards tatsächlich befolgt werden.[446] Dritte Funktion des Framework ist, weitere Staaten, insbesondere Entwicklungs- und Schwellenländer, zur Teilnahme am Projekt zu motivieren. Dadurch soll verhindert werden, dass sich ein Land durch Nichtumsetzung einen Wettbewerbsvorteil verschafft.[447]

Auch auf EU-Ebene dominiert das BEPS-Projekt die aktuellen Arbeiten. Angestrebt wird ein europaweit einheitliches Steuerrecht für alle EU-Mitgliedsstaaten zur Eindämmung der Steueroptimierung. Am 28. Januar 2016 wurde das „Anti-Tax-Avoidance Package" (ATA) der EU-Kommission vorgestellt. Hauptaugenmerk dieses Maßnahmenpaketes liegt auf dem Entwurf der Anti-BEPS-Richtlinie.[448] Die darin enthaltenen Mindeststandards knüpfen an die relevantesten Empfehlungen der OECD an.[449] Ziel ist deren Transformation in EU-Recht, zu dessen Umsetzung die Mitgliedsstaaten nach Art. 288 Abs. 3, 258 AEUV verpflichtet sind.[450] Die in dieser Thesis betrachtete Maßnahme zum OECD-Handlungsfeld Nr. 7, die Modifikation des Betriebsstättenbegriffes, wird im Richtlinienentwurf trotz vielversprechender Wirkung nicht erwähnt. Die EU-Kommission empfiehlt lediglich, die Än-

---

[444] Die Maßnahmen aus den Aktionspunkten Nr. 5, 6, 13 und 14: Vgl. Benz/Böhmer, in: DB (2015): a. a. O. (Fn. 112), hier: S. 2541 f.

[445] Vgl. Bendlinger: a. a. O. (Fn. 357), hier: S. 12; Benz/Böhmer, in: DB (2015): a. a. O. (Fn. 112), hier: S. 2542; OECD (2015), FAQs: a. a. O. (Fn. 371), hier: Frage 100, S. 24.

[446] Vgl. Benz/Böhmer, in: DB (2015): a. a. O. (Fn. 112), hier: S. 2543.

[447] Vgl. Fehling, Daniel: Post-BEPS: Wie geht's es nach den BEPS-Empfehlungen weiter?, in: IWB, Heft 5 (2016), S. 160 – 167, hier: S. 162.

[448] Europäische Kommission: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (COM(2016) 26 final), Brüssel 28.01.2016, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 55; Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat - Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, Fünf Aktionsschwerpunkte (COM (2015) 302 final), 17.06.2015, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 56, hier: S. 7 f.

[449] ATA-Paket enthält Vorschriften zu Zinsabzug, Wegzug- bzw. Entstrickungsbesteuerung, Switch-Over-Klausel, Allgemeine Missbrauchsklausel, Hinzurechnungsbesteuerung, Hybride Gestaltungen: Vgl. Watrin/Thomsen/Weiß: a. a. O. (Fn. 9), hier: S. 408 f.; Lüdicke, Jochen/ Oppel, Florian: Der Vorschlag der EU-Kommission einer Anti-BEPS-Richtlinie - ein erster Überblick, in: BB, 71. Jg. Heft 6 (2016), S. 351 – 356, hier: S. 351 f.; Benz, Sebastian/ Böhmer, Julian: Das Anti Tax Avoidance Package (ATA Paket) der EU-Kommission zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in der EU, in: DB, 69. Jg. Heft 6 (2016): S. 307 – 314, hier: S. 308 - 311; Hey, Johanna: Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa - Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS, in: FR, 98. Jg. Heft 12 (2016), S. 554 – 560, hier: S. 558.

[450] Vgl. Hey: a. a. O. (Fn. 449), hier: S. 558 f.; Lüdicke/Oppel: a. a. O. (Fn. 449), hier: S. 352, 355.

derungen des Art. 5 OECD-MA schnellstmöglich in die DBAs einzuarbeiten.[451] Ein weiterer Teil des ATA-Paketes ist die Veröffentlichung eines Entwurfs zur Änderung der Amtshilfe-Richtlinie (RL 2011/16/EU).[452] Ziel ist unter anderem die Implementierung des Country-by-Country Reportings (CbCR), das als „wichtigste Maßnahme zur Schaffung von Transparenz“[453] gesehen wird. Diese Regelverschärfung zum Informationsaustausch soll bereits am 31. Dezember 2016 rückwirkend für dieses Jahr beschlossen und in nationales Recht umgesetzt werden.[454] Bei der EU-Kommission steht für die nahe Zukunft die Veröffentlichung weiterer Richtlinien und die Überprüfung der Maßnahmenimplementierung auf dem Plan.[455]

In Deutschland obliegt die nationale Umsetzung der Maßnahmen den Gesetzgebungsorganen. Im Entwurf zum „Anti BEPS-Umsetzungsgesetz I“ vom 31. Mai 2016 steht die Erhöhung von Dokumentations- und Mitteilungspflichten sowie die Verschärfung des Informationsaustausches durch das CbCR auf der Agenda. Konkret wird also Bezug auf die Maßnahmen zum OECD-Aktionspunkt Nr. 13 genommen.[456] Für Ende diesen Jahres wird zudem ein Entwurf für das „Anti BEPS-Umsetzungsgesetz II“ erwartet, das sich insbesondere mit der Eindämmung hybrider Gestaltungen beschäftigen wird.[457] Generell lässt sich feststellen, dass Deutschland schon lange vor Beginn des Anti-BEPS-Projektes viele Antimissbrauchsregelungen, wie z. B. die Hinzurechnungsbesteuerung oder die Zinsschranke, implementiert hat. Im Kampf gegen Gewinnverkürzung und -verlagerung ist es somit anderen Staaten weit voraus.[458]

Für multinationale Konzerne bedeutet die schrittweise Umsetzung der BEPS-Maßnahmen, dass das Aufsetzen von Steuersparmodellen in Zukunft erschwert wird. Im Fall Amazon wäre aus Sicht der OECD insbesondere ein zeitnahes Inkrafttreten der Modifikation des Art. 5 OECD-MA wünschenswert, um den Auslieferungslager-Trick zu unterbinden.

---

[451] Vgl. Benz/Böhmer, in: DB (2016): a. a. O. (Fn. 449), hier: S. 312.
[452] Vgl. Rat der Europäischen Union: Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, Brüssel 11.03.2011, Verzeichnis der Quellen aus dem Internet, lfd. Nr. 57.
[453] Watrin/Thomsen/Weiß: a. a. O. (Fn. 9), hier: S. 408 f.
[454] Vgl. Benz/Böhmer, in: DB (2016): a. a. O. (Fn. 449), hier: S. 313; Lüdicke/Oppel: a. a. O. (Fn. 449), hier: S. 355.
[455] Vgl. Benz/Böhmer, in: DB (2016): a. a. O. (Fn. 449), hier: S. 308.
[456] Vgl. Watrin/Thomsen/Weiß: a. a. O. (Fn. 9), hier: S. 409; Geberth: a. a. O. (Fn. 119), hier: M5; Schreiber, Rolf: Deutsche Maßnahmen gegen Gewinnverlagerung bzw. Gewinnkürzung, in: DB, 69. Jg. Heft 25 (2016), S. 1456 – 1462, hier: S. 1457; Lüdicke/Oppel: a. a. O. (Fn. 449), hier: S. 355.
[457] Vgl. Geberth: a. a. O. (Fn. 119), hier: M5; Schreiber: a. a. O. (Fn. 456), hier: S. 1462.
[458] Vgl. Geberth: a. a. O. (Fn. 119), hier: M5.

6 Thesenförmige Zusammenfassung

1. Informations- und Kommunikationstechnologien sind heutzutage allgegenwärtig. Die digitale Wirtschaft lässt sich kaum mehr von der klassischen Wirtschaft trennen. Die wichtigsten Merkmale der Digitalisierung sind die Mobilität der immateriellen Werte, Nutzer und Geschäftsfunktionen und die zunehmende Miniaturisierung von Geräten. Physische Entfernungen und politische Grenzen sind durch den elektronischen Geschäftsverkehr unbedeutend geworden. Auf Basis dieser Feststellungen wurde folgende Kernfrage für diese Thesis formuliert: Sind die derzeit gültigen internationalen Besteuerungsprinzipen – insbesondere das Betriebsstättenprinzip - noch in der Lage, eine sachgerechte Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle zu gewährleisten?
2. Als Beispielunternehmen für den elektronischen Geschäftsverkehr dient der Online-Versandhändler Amazon. Zu unterscheiden ist stets, ob Amazon als Eigenhändler oder als Intermediär für Drittanbieter tätig wird. Je nach Geschäftsmodell kann es sich um materielle Ware, digitale Produkte oder gewerbliche Dienstleistungen handeln. Knotenpunkt ist dabei immer die IT-Infrastruktur und die darauf aufgesetzte Website, die den gesamtem Produktkatalog enthält und über die der Kaufprozess abgewickelt wird. Derzeit wird der Konzern wegen seines aufgesetzten Steuersparmodells kritisiert.
3. BEPS bezeichnet den schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und die aggressive Steuerplanung international tätiger Konzerne. Hauptursachen sind nicht mehr zeitgemäße Besteuerungsregeln und divergierende innerstaatliche Steuersysteme. Um dadurch verursachte Steuerausfälle und Wettbewerbsverzerrungen zukünftig einzudämmen, wurde das Anti-BEPS-Projekt von der OECD initiiert. Ziel ist, durch ein international koordiniertes Handeln zu erreichen, dass Unternehmen am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung besteuert werden. Ein Meilenstein des Projektes war die Verabschiedung der Abschlussberichte zu 15 Handlungsfeldern im Oktober 2015. In dieser Thesis wurden daraus die Aktionspunkte Nr. 1 („Besteuerung der digitalen Wirtschaft“) und Nr. 7 („Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffes“) betrachtet.
4. Im Hauptteil wurde im ersten Schritt die lege lata zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft analysiert. Besonderes Augenmerk lag dabei auf elektronischen Inboundgeschäften von Amazon mit Deutschland als Absatzstaat. In der Prüfungsreihenfolge der beschränkten Steuerpflicht steht die Einkünftequalifikation an erster Stelle. Fazit ist, dass die Geschäfte von Amazon sowohl im Bereich B2B als auch B2C nur in Ausnahmefällen in andere Kategorien als die der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) bzw. der Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) fallen.

5. Im zweiten Schritt wurde dann das Vorliegen eines steuerlichen Anknüpfungspunktes in Form einer im Inland belegenen Betriebsstätte bzw. eines dort tätigen ständigen Vertreters nach §§ 12, 13 AO und Art. 5 OECD-MA geprüft. Das Ergebnis ist, dass in der digitalen Wirtschaft lediglich der physische Serverhost eine Betriebsstätte des Eigentümers begründen kann. Im Fall Amazon könnte dies in Deutschland nur das AWS-Rechenzentrum in Frankfurt sein. Zur Annahme eines ständigen Vertreters konnte bloß der mit bestimmten Aufgaben betraute Support-Dienstleister überzeugen.
6. Da die übrigen potenziellen Anknüpfungspunkte in der Prüfung jeweils ein oder mehrere Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt haben, ist Kritik am alten Betriebsstättenkonzept gerechtfertigt. Die tatbestandlichen Voraussetzungen sind nicht mehr zeitgemäß und es ist eine zunehmende Auflösung des steuerlichen Anknüpfungsmomentes im elektronischen Geschäftsverkehr zu beobachten. Besorgniserregend ist aus Sicht der OECD der u. a. von Amazon genutzte Auslieferungslager-Trick und die Fragmentierung der Geschäftsfunktionen. Diese Tricks werden Konzernen durch den Ausnahmekatalog in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA ermöglicht. Zudem gilt es das durch die Sonderregeln des Art. 5 Abs. 5, 6 OECD-MA geschaffene Kommissionärsmodell zu verhindern.
7. Die OECD hat in den 15 Abschlussberichten potenzielle Maßnahmen gegen BEPS erarbeitet. Die Vorschläge aus Handlungsfeld Nr. 1 zur Schaffung gänzlich neuer Anknüpfungspunkte sind kreativ, aber derzeit nicht umsetzbar. Es gilt, sie weiterzuentwickeln und Folgefragen zu klären. Das Endresultat des Aktionspunktes Nr. 7, die Modifikation des Art. 5 OECD-MA als lege ferenda, ist die vielversprechendste Maßnahme. Ziel ist, die Gestaltungstricks multinationaler Unternehmen zu blockieren und die Besteuerung an das Ausüben einer substanziellen Tätigkeit im Staatsgebiet zu knüpfen.
8. Die Modifikation des Art. 5 OECD-MA bewirkt, dass die Betriebsstättenschwelle herabgesetzt und somit Steuersubstrat vom Ansässigkeits- zum Quellenstaat verlagert wird. Für exportstarke Industrieländer wie Deutschland wäre dies insgesamt nachteilig. Bei ganzheitlicher Betrachtung sollte jedoch der gemeinsame Wohlstand und nicht einzelstaatliche Interessen im Vordergrund stehen. Das oberste Ziel ist, Steuervermeidung global zu verhindern und eine Einmalbesteuerung im In- oder Ausland zu erreichen.
9. OECD und G20 haben ihre Zusammenarbeit zur Fortsetzung des Anti-BEPS-Projektes bis zum Jahr 2020 verlängert. Dabei steht die Implementierung und Überwachung der formulierten Maßnahmen auf der Agenda. Die konkrete Ausgestaltung der Umsetzung auf EU-Ebene und in Deutschland bleibt aus steuerlicher Sicht ein interessanter Beobachtungsgegenstand.

Anhang

Der Anhang befindet sich auf der beigelegten CD-ROM „Anhang zur Masterthesis von Linda Ohling, 30.09.2016“.

Literaturverzeichnis

Verzeichnis der Aufsätze, Sammelwerke und Monographien

Zeitschriftenaufsätze

Auf dem Hövel, Jörg:

Amazon wächst mit skalierbarer IT, in: Computerwoche, Heft 19 (2005), S. 38.

Bendlinger, Stefan:

Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Action 7), in: SWI, 92. Jg. Heft 1 (2015), S. 2 – 12.

Benz, Julian/ Böhmer, Sebastian:

Das BEPS-Projekt der OECD/ G20: Vorlage der abschließenden Berichte zu den Aktionspunkten, in: DB, 68. Jg. Heft 44 (2015), S. 2535 – 2543.

Benz, Sebastian/ Böhmer, Julian:

Das Anti Tax Avoidance Package (ATA Paket) der EU-Kommission zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen in der EU, in: DB, 69. Jg. Heft 6 (2016): S. 307 – 314.

Bernütz, Stefan:

Ertragsbesteuerung grenzüberschreitender Internet-Transaktionen: Anknüpfung an eine deutsche Betriebsstätte?, in: IStR, 6. Jg. Heft 12 (1997), S. 353 – 357.

Boehme-Neßler, Volker:

Ertragsteuern im Electronic Commerce, in: FR, 83. Jg. Heft 21 (2001), S. 1089 – 1096.

Demleitner, Andreas:

Auswirkungen des BEPS Aktionspunktes 7 auf bestehende Vertriebsstrukturen, in: BB, 71. Jg. Heft 10 (2016), S. 599 – 602.

Eicker, Klaus/ Scheifele, Matthias:

Die Betriebsstättenproblematik im Electronic Commerce, in: IWB, Heft 8 (1999), S. 377 – 388.

Endres, Dieter:

Die Vertreterbetriebsstätte im Konzern, in: IStR, 5. Jg. Heft 1 (1996), S. 1 – 5.

Endriss, Axel/ Käbisch, Volker:

Ausgewählte Problemfelder der Besteuerung des Electronic Commerce, in: BB, 54. Jg. Heft 44 (1999), S. 2276 – 2280.

Engel, Benjamin/ Hilbert, Lukas:

Lexikon des internationalen Steuerrechts, in: IWB kompakt, Heft 2 (2015), S. 44 – 45.

Faix Franziska/ Wangler, Clemens:

Steuerliche Risiken anlässlich des Wechsels einer deutschen Tochterkapitalgesellschaft vom Vertragshändler zum Kommissionär, in: IStR, 10. Jg. Heft 3 (2001), S. 65 – 71.

Fehling, Daniel:

Die steuerlichen Herausforderungen bei der Digitalen Wirtschaft - Der OECD-Bericht zu Maßnahme 1 des BEPS-Aktionsplans, in: IStR, 23. Jg. Heft 18 (2014): S. 638 – 643.

Fehling, Daniel:

Post-BEPS: Wie gehts es nach den BEPS-Empfehlungen weiter?, in: IWB, Heft 5 (2016), S. 160 – 167.

Findeis, Birgit/ Eickmann, Marco:

Internet-Server als ertragsteuerliche Betriebststätte nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – USA, in: DStZ, 96. Jg. Heft 5 (2008), S. 139 – 145.

Geberth, Georg:

BEPS - Unsichere Umsetzungsperspektiven!, in: DB, 68. Jg. Heft 41 (2015), M5.

Heggmair, Maik/ Riedl, Andreas/ Wutschke, Christopher:

Betriebsstätten von Unternehmen der Digital Economy - Eine kristische Analyse der zu erfüllenden Tatbestandsmerkmale für eine Betriebsstätte in der Digital Economy, in: IStR, 24. Jg. Heft 3 (2015), S. 92 – 97.

Heinsen, Oliver/ Voß, Oliver:

Ertragsteuerliche Aspekte von Cloud-Computing, in: DB, 65. Jg. Heft 22 (2012), S. 1231 – 1236.

Hey, Johanna:

Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa - Eine Standortbestimmung in Zeiten von BEPS, in: FR, 98. Jg. Heft 12 (2016), S. 554 – 560.

Hutter, Helga/ Schmidt, Jürgen:

Aktueller Überblick zum Thema e-commerce unter besonderer Berücksichtigung der Frage: Betriebsstätteneigenschaft eines Internetservers, in: IStR, 9. Jg. Heft 21 (2000), S. 650 – 654.

Käbisch, Volker:

Steuerliche Aspekte des elektronischen Geschäftsverkehrs, in: DStR, 39. Jg. Heft 10 (2001), S. 373 – 381.

Kahle, Holger/ Ziegler, Steffen:

Betriebsstättenbegriff – Grundfragen und aktuelle Entwicklungen, in: DStZ, 97. Jg. Heft 22 (2009), S. 834 – 847.

Kahle, Holger/ Kindich, Aaron:

Funktionen und Bedeutung des Begriffs der Betriebsstätte, in: StuB, Heft 20 (2015), S. 782 – 787.

Kahle, Holger/ Baschnagel, Matthias/ Kindich, Aaron:

Aktuelle Aspekte der Ertragsbesteuerung von Server-Betriebsstätten, in: FR, 98. Jg. Heft 5 (2016), S. 193 – 203.

Kessler, Wolfgang:

Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil I), in: IStR, 9. Jg. Heft 3 (2000): S. 70 – 77.

Kessler, Wolfgang:

Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil II), in: IStR, 9. Jg. Heft 4 (2000), S. 98 – 105.

Kessler, Wolfgang/ Peter, Markus:

Weiterentwicklung des Betriebsstättenprinzips, in: BB, 55. Jg. Heft 31 (2000), S. 1545 – 1552.

Kessler, Wolfgang/ Peter, Markus:

OECD klärt Zweifelsfragen zur Server-Betriebsstätte - Bestätigung des Pipeline-Urteils, in: IStR, 10. Jg. Heft 8 (2001), S. 238 – 242.

Kessler, Wolfgang/ Maywald, Andreas/ Peter, Markus:

Mögliche Auswirkungen des Satelliten-Urteils auf die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Internet-Transaktionen, in: IStR, 9. Jg. Heft 14 (2000), S. 425 – 432.

Korf, Ralph/ Sovinz, Stefan:

Umsatzbesteuerung des elektronischen Handels (I), in: CR, 15. Jg. Heft 5 (1999), S. 314 – 320.

Kraft, Gerhard/ Weiß, Maximilian:

Vertreterbetriebsstätte: Die geplante Reform des abkommensrechtlichen Begriffs der Vertreterbetriebsstätte und ihre Auswirkungen auf die Kommissionärsstrukturen international tätiger Konzerne, in: ISR, 5. Jg. Heft 1 (2016), S. 30 – 36.

Kurz, Johann:

Cloud Computing – IT in der „Wolke“, in: Netzwoche, Nr. 17 (2008), S. 34 – 37.

Lehner, Moris/ Reimer, Ekkehart:

Generalthema I: Quelle versus Ansässigkeit - Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert?, in: IStR, 14. Jg. Heft 16 (2005), S. 542 – 551.

Leibrandt, Michael:

Cyber World – Ende der Besteuerung?, in: MMR, 3. Jg. Heft 10 (2000), S. 579 – 586.

Leisner-Egensperger, Anna:

Grenzen gesetzlicher Regelungen zum Internationalen Steuerrecht am Beispiel des „Ständigen Vertreters” bei beschränkter Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49 EStG, § 13 AO), in: IStR, 22. Jg. Heft 23 (2013), S. 889 – 895.

Leisner-Egensperger, Anna:

Betriebsstättenbegriff und Besteuerung des E-Commerce, in: StuW, 91. (44.) Jg. Heft 4 (2014), S. 298 – 304.

Lüdicke, Jochen/ Oppel, Florian:

Der Vorschlag der EU-Kommission einer Anti-BEPS-Richtlinie - ein erster Überblick, in: BB, 71. Jg. Heft 6 (2016), S. 351 – 356.

Monsenego, Jérôme:

May a Server Create a Permanent Establishment? Reflections on Certain Questions of Principle in Light of a Swedish Case, in: ITPJ, Volume 21 No. 4 (2014), S. 247 – 257.

Nägele, Thomas/ Jacobs, Sven:

Rechtsfragen des Cloud Computing, in: ZUM, 54. Jg. Heft 4 (2010), S. 281 – 292.

Neumann-Tomm, Axel:

BEPS - Wenn überhaupt nationale Gegenmaßnahmen, dann mit Augenmaß, in: IStR, 24. Jg. Heft 12 (2015), S. 436 – 440.

Oppel, Florian:

Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss, in: IStR, 24. Jg. Heft 10 (2015), S. 333 – 341.

Piltz, Detlev J.:

Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Die ganze Wahrheit?, in: IStR, 22. Jg. Heft 18 (2013), S. 681 – 682.

Pinkernell, Reimar/ Ditz, Xavier:

Betriebsstättenbegriff, Einkünftequalifikation und Gewinnabgrenzung beim Online-Vertrieb elektronischer Produkte (Teil I), in: FR, 83. Jg. Heft 23 (2001), S. 1193 – 1206.

Pinkernell, Reimar:

Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung durch US-Konzerne, in: StuW, 89. (42.) Jg. Heft 4 (2012), S. 369 – 374.

Pinkernell, Reimar:

Cloud Computing - Besteuerung des grenzüberschreitenden B2B- und B2C-Geschäfts, in: Ubg, 5. Jg. Heft 5 (2012), S. 331 – 344.

Pinkernell, Reimar:

OECD-Aktionsplan gegen internationale Gewinnverlagerung und Aushöhlung der Bemessungsgrundlage (BEPS-Projekt), in: FR, 95. Jg. Heft 16 (2013), S. 737 – 746.

Pinkernell, Reimar:

Das Steueroasen-Dilemma der amerikanischen IT-Konzerne, in: IStR, 22. Jg. Heft 5 (2013), S. 180 – 187.

Pinkernell, Reimar:

Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, in: IFST, Schrift Nr. 494 (2014), S. 1 -152.

Pross, Achim:

Base erosion and profit shifting (BEPS) - Steuerplanung multinationaler Unternehmen vor dem Hintergrund eines sich wandelnden wirtschaftlichen Umfeld, in: DB (Standpunkte), 66. Jg. Heft 13 (2013), S. 19 – 20.

Rasch, Stephan:

Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsstättenbegründung - Renaissance des Kommissionärsmodells?, in: IStR, 20. Jg. Heft 1 (2011), S. 6 – 13.

Rasch, Stephan/ Dotterweich, Sabrina:

Vertreterbetriebsstätte: Begründung durch Vertriebsstrukturen?, in: ISR, 3. Jg. Heft 2 (2014), S. 65 – 72.

Rasch, Stephan/ Müller, Clarisse:

Vertreterbetriebsstätte: BsGaV: Der ständige Vertreter und die „Nullsummentheorie“, in: ISR, 3. Jg. Heft 12 (2014), S. 418 – 422.

Reimer, Ekkehart:

Die Zukunft der Dienstleistungsbetriebsstätte, in: IStR, 18. Jg. Heft 11 (2009), S. 378 – 382.

Reimer, Ekkehart:

Das Multilaterale Übereinkommen (BEPS-Maßnahme Nr. 15) als Instrument einer flexiblen Anpassung der bestehenden DBA, in: IStR, 24. Jg. Heft 1 (2015), S. 1 – 8.

Reiser, Hagen/ Cortez, Benjamin:

Betriebsstättenbegriff im Wandel - Zur veränderten Bedeutung des Kriteriums der Verfügungsmacht, in: IStR, 22. Jg. Heft 1 (2013), S. 6 – 15.

Rödder, Thomas/ Pinkernell, Reimar:

Zum Seminar F: 20 Thesen zur BEPS-Diskussion, in: IStR, 22. Jg. Heft 16 (2013), S. 619 – 623.

Rogge, Stefan:

Brennpunkte bei der Besteuerung der Digitalwirtschaft, in: BB, 70. Jg. Heft (2015), S. 2966 – 2973.

Schanz, Deborah/ Feller, Anna:

Wieso Deutschland (fast) keine Base Erosion and Profit Shifting-Bekämpfung braucht, in: BB, 70. Jg. Heft 15 (2015), S. 865 – 870.

Schreiber, Rolf:

Deutsche Maßnahmen gegen Gewinnverlagerung bzw. Gewinnkürzung, in: DB, 69. Jg. Heft 25 (2016), S. 1456 – 1462.

Self, Heather:

Diverted profits tax: give BEPS a chance, in: Tax Journal, Issue 1244 (2014), S. 10-12.

Seltenreich, Stephan:

Inländisches Warenlager ausländischer Gesellschaften - Rechtslage und Gestaltungsmöglichkeiten, in: IStR, 13. Jg. Heft 17 (2004), S. 589 – 593.

Sieker, Klaus:

Ist einer Vertreterbetriebsstätte ein Gewinn zuzurechnen?, in: BB, 51. Jg. Heft 19 (1996), S. 981 – 986.

Strunk, Günther/ Zöllkau, York:

Steueroptimale Vertriebsstrukturen unter Einsatz des Internets, in: FR, 80. Jg. Heft 13 (1998), S. 589 – 596.

Tappe, Henning:

Steuerliche Betriebsstätten in der "Cloud" - Neuere technische Entwicklungen im Bereich E-Commerce als Herausforderung für den ertragssteuerlichen Betriebsstättenbegriff, in: IStR, 20. Jg. Heft 22 (2011), S. 870 – 874.

Watrin, Christoph:

Betriebsstättenbesteuerung im Electronic Commerce und die ökonomische Theorie der Firma, in: IStR, 20. Jg. Heft 11 (2011), S. 425 – 430.

Watrin, Christoph/ Thomsen, Martin/ Weiß, Falko:

Die BEPS-Maßnahmenberichte und ihre aktuelle Umsetzung, in: DStZ, 104. Jg. Heft 11 (2016), S. 393 – 409.

Welling, Berthold:

Base Erosion Profit Shifting - Fiskalisches Spiel mit dem Feuer, in: DB, 66. Jg. Heft 22 (2013), S. S29 – S30.

Wicker, Magda:

Vertragstypologische Einordnung von Cloud Computing-Verträgen - Rechtliche Lösungen bei auftretenden Mängeln, in: MMR, 15. Jg. Heft 12 (2012), S. 783 – 788.

Beiträge in Sammelwerken

Bode, Arndt:

Cluster, in: VDI-Lexikon: Informatik und Kommunikationstechnik, hrsg. von Manfred Broy und Otto Spaniol, Springer, Berlin Heidelberg 1999, hier: S. 139 f.

Eckerle, Tobias:

Branchenspezifische Besonderheiten bei der Betriebsstättenbesteuerung, in: Betriebsstättenbesteuerung, hrsg. von Ulrich Löwenstein und Christian Looks, C. H. Beck Verlag, 1. Aufl., München 2003, S. 543 – 568, hier: S. 549 – 550 Rz. 1425 – 1433.

Kahle, Holger/ Kindich, Aaron:

Kapitel 2: Begriff der Betriebsstätte nach nationalem und DBA-Recht, in: Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, hrsg. von Thomas Lübbehüsen und Holger Kahle, NWB Verlag, Herne 2016, S. 27 – 159, hier: S. 136 – 138, Rz. 2.213 – 2.220.

Lübbehüsen, Thomas/ Kahle, Holger:

Kapitel 1: Besteuerung von Betriebsstätten und Grundfragen der internationalen Unternehmensbesteuerung, in: Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, hrsg. von Thomas Lübbehüsen und Holger Kahle, NWB Verlag, Herne 2016, S. 1 – 25, hier: S. 7, Rz. 1.10.

Strunk, Günther:

Einkunftsqualifizierung nach nationalem Steuerrecht - Direktgeschäft versus Betriebsstätte, in: Steuerliche Aspekte des Electronic Commerce, hrsg. von Lutz Fischer und Günther Strunk, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1998, S. 39 – 51, hier: S. 40 f.

Strunk, Günther/ Zöllkau, York:

Teil 2: Ertragsteuerliche Gestaltungen und Risiken bei Geschäften im Internet, A. Grundlagen der ertragsteuerlichen Behandlung von Geschäften im Internet, in: Steuern und Electronic Commerce, hrsg. von Günther Strunk, Luchterhand Verlag, Kriftel 2000, S. 43 - 89, hier: S. 64.

Vetter, Tobias:

Die Begründung von Betriebsstätten durch ständige Vertreter mit Abschlussvollmacht (Art. 5 Abs. 5 OECD-Musterabkommen), in: Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, hrsg. von Wolfgang Gassner, Michael Lang und Eduard Lechner, Linde Verlag, Wien 1998, S. 95 – 110, hier: S. 99.

Vogel, Klaus:

Die Besteuerung von Auslandseinkünften – Prinzipien und Praxis, in: Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, hrsg. von Klaus Vogel, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1985, S. 3 - 31, hier: S. 27.

Wichmann, Michael:

Einkunftsqualifizierung nach nationalem Steuerrechtn - Direktgeschäft versus Betriebsstätte, in: Steuerliche Aspekte des Electronic Commerce, hrsg. von Lutz Fischer und Günther Strunk, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1998, S. 65 - 79, hier: S. 73.

Zimmermann, Jörg:

Einkunftsqualifizierung nach Abkommensrecht, in: Steuerliche Aspekte des Electronic Commerce, hrsg. von Lutz Fischer und Günther Strunk, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 1998, S. 53 – 64, hier: S. 56, 58.

<u>Monographien</u>

Doernberg, Richard/ Hinnekens, Luc:

Electronic Commerce and International Taxation, Kluwer Law International, Den Haag 1999, S. 104 f.

Egner, Thomas:

Internationale Steuerlehre, Springer Gabler, Wiesbaden 2015, S. 22 – 23, 145.

Fischer, Peter/ Hofer, Peter:

Lexikon der Informatik, Springer, 14. Aufl., Luzern 2008, S. 193 f., 751.

Haase, Florian:

Internationales und Europäisches Steuerrecht, C. F. Müller Verlag, 4. Aufl., Heidelberg 2014, S. 247.

Jacobs, Otto/ Spengel, Christoph/ Endres, Dieter:

Internationale Unternehmensbesteuerung, begründet von Otto Jacobs, hrsg. von Dieter Endres und Christoph Spengel, C. H. Beck Verlag, München 2016, 8. Aufl., S. 335, 337 – 339, 341, 635.

Knop, Carsten:

Amazon kennt dich schon - vom Einkaufsparadies zum Datenverwerter, Frankfurter Allgemeine Buch Verlag, Frankfurt am Main 2013, S. 106.

Korts, Sebastian:

Grundzüge im internationalen Steuerrecht, Richard Boorberg Verlag, 2. Aufl., Stuttgart 2016, S. 64.

Schaumburg, Harald:

Internationales Steuerrecht, Dr. Otto Schmidt Verlag, 3. Aufl., Köln 2011, S. 720 f. Rz. 16.229 f., S. 791 – 794 Rz. 16.369 – 16.373.

Spatschek, Rainer/ Streck, Michael:

Steuern im Internet – Steuerprobleme im E-Commerce, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln 2000, S. XIV – XVI (Glossar), 21 – 22.

Thieme, Jan:

Versandhandelsmanagement – Grundlagen, Prozesse und Erfolgsstrategien für die Praxis, Gabler Verlag, 2. Aufl., Wiesbaden 2006, S. 27.

Festschriften

Lang, Michael:

Quellenprinzip, in: Die internationale Unternehmensbesteuerung im Wandel, Symposium für Otto H. Jacobs zum 65. Geburtstag, hsrg. von Dieter Endres, Andreas Oestreicher, Wolfram Scheffler, Ulrich Schreiber und Christoph Spengel, C. H. Beck Verlag, München 2005, S. 28 – 43, hier: S. 28 – 34.

Portner, Rosemarie:

Electronic Commerce - Veränderung der Geschäftsform und Wirkungen auf bestehende nationale Besteurungsregelungen und internationale –Prinzipien, in: Steuerrecht und europäische Integration, Festschrift für Albert J. Rädler zum 65. Geburtstag, hrsg. von Welf Müller und Gottfried E. Breuninger, C. H. Beck Verlag, München 1999, , S. 519 – 537, hier: S. 528 – 529.

Verzeichnis der Kommentare und Handbücher

Beiträge in Gesetzes-Kommentaren

Buciek, Klaus, in:

Beermann/ Gosch - Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Dietmar Gosch und Albert Beermann, Loseblattsammlung, 88. Erg.-Lfg. (Stand: Mai 2011), Bonn 2016, § 12 AO, Rz. 6.

Buciek, Klaus, in:

Beermann/ Gosch - Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Dietmar Gosch und Albert Beermann, Loseblattsammlung, 88. Erg.-Lfg. (Stand: Mai 2011), Bonn 2016, § 13 AO, Rz. 1, 4, 5, 8, 9.

Drüen, Klaus-Dieter, in:

Tipke/ Kruse - Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Klaus Tipke und Heinrich Wilhelm Kruse, Loseblattsammlung, 143. Erg.-Lfg. (Stand: Januar 2016), Köln 2016, § 13 AO, Rz. 4, 5, 7.

Drüen, Klaus-Dieter, in:

Tipke/ Kruse - Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Klaus Tipke und Heinrich Wilhelm Kruse, Loseblattsammlung, 124. Erg.-Lfg. (Stand: Oktober 2010), Köln 2016, § 42 AO, Rz. 3.

Frotscher, Marion, in:

Schwarz/ Pahlke, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Bernard Schwarz und Armin Pahlke, Loseblattsammlung, 144. Erg.-Lfg. (Stand: Juni 2011), Freiburg 2016, § 12 AO, Rz. 2, 9 f., 14, 23, 24, 37, 38.

Frotscher, Marion, in:

Schwarz/ Pahlke, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Bernard Schwarz und Armin Pahlke, Loseblattsammlung, 144. Erg.-Lfg. (Stand: Juni 2011), Freiburg 2016, § 13 AO, Rz. 5, 6, 8, 11 – 13.

Frotscher, Gerrit/ Geurts, Matthias, in:

Frotscher/Geurts – Kommentar zum EStG, hrsg. von Gerrit Frotscher und Matthias Geurts, Loseblattsammlung, 186. Erg.-Lfg. (Stand: März 2015), Freiburg 2015, § 49 EStG, Rz. 5, 7a, 10, 55, 65, 101.

Gersch, Eva-Maria, in:

Klein – Kommentar zur Abgabenordnung, begründet von Franz Klein und Gerd Orlopp, 12. Auflage, München 2014, § 12 AO, Rz. 3, 19.

Gersch, Eva-Maria, in:

Klein – Kommentar zur Abgabenordnung, begründet von Franz Klein und Gerd Orlopp, 12. Auflage, München 2014, § 13 AO, Rz. 1, 3.

Görl, Maximilian, in:

Vogel/ Lehner – Kommentar zu den Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, begründet von Klaus Vogel und hrsg. von Moris Lehner, 6. Auflage, München 2015, Art. 5 OECD-MA, Rz. 42 f., 118, 144, 145, 147.

Grützner, Dieter, in:

Gosch/ Kroppen/ Grotherr – DBA-Kommentar, hrsg. von Dietmar Gosch, Heinz-Klaus Kroppen und Siegfried Grotherr, Loseblattsammlung, 16. Erg.-Lfg. (Stand: 2005), Art. 12 OECD-MA, Rz. 54 f.

Klein, Martin, in:

Herrmann/ Heuer/ Raupach - *Kommentar zum EStG* und KStG, hrsg. von Johanna Hey und Michael Wendt, Loseblattsammlung, 264. Erg-Lfg. (Stand: Juni 2014), Köln 2014, § 49 EStG, Rz. 930, 1110.

König, Ulrich, in:

Pahlke/ König - Kommentar zur Abgabenordnung, hrsg. von Armin Pahlke und Ulrich König, 3. Auflage, München 2014, § 12 AO, Rz. 6, 9 – 13, 18, 28.

König, Ulrich, in:

Pahlke/ König - Kommentar zur Abgabenordnung, hrsg. von Armin Pahlke und Ulrich König, 3. Auflage, München 2014, § 13 AO, Rz. 1 – 3, 6.

Kulosa, Egmont, in:

Schmidt - Kommentar zum Einkommensteuergesetz, hrsg. von Heinrich Weber-Grellet, 35. Auflage, München 2016, § 21 EStG, Rz. 103.

Musil, Andreas, in:

Hübschmann/ Hepp/ Spitaler - Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Walter Hübschmann, Ernst Hepp und Armin Spitaler, Loseblattsammlung, 221. Erg.-Lfg. (Stand: März 2013), Köln 2016, § 12 AO, Rz. 16 f., 47.

Musil, Andreas, in:

Hübschmann/ Hepp/ Spitaler - Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, hrsg. von Walter Hübschmann, Ernst Hepp und Armin Spitaler, Loseblattsammlung, 221. Erg.-Lfg. (Stand: März 2013), Köln 2016, § 13 AO, Rz. 5c, 8, 10, 15, 18, 19a.

OECD-Musterkommentar, in:

Wassermeyer – Kommentar zur Doppelbesteuerung, hrsg. von Franz Wassermeyer, Christian Käser, Michael Schwenke und Klaus-Dieter Drüen, Loseblattsammlung, 132. Erg.-Lfg. (Stand: Januar 2016), München 2016, Art. 5 OECD-MA, Rz. 4.1, 6, 21, 25, 26.1, 32 f., 37, 42.2 – 42.10.

OECD-Musterkommentar, in:

Wassermeyer – Kommentar zur Doppelbesteuerung, hrsg. von Franz Wassermeyer, Christian Käser, Michael Schwenke und Klaus-Dieter Drüen, Loseblattsammlung, 132. Erg.-Lfg. (Stand: Januar 2016), München 2016, Art. 7 OECD-MA, Rz. 10 – 16, 71 – 74.

OECD-Musterkommentar, in:

Wassermeyer – Kommentar zur Doppelbesteuerung, hrsg. von Franz Wassermeyer, Christian Käser, Michael Schwenke und Klaus-Dieter Drüen, Loseblattsammlung, 132. Erg.-Lfg. (Stand: Januar 2016), München 2016, Art. 12 OECD-MA, Rz. 11.2, 14 – 16.

Pöllath, Reinhard/ Lohbeck, Allit, in:

Vogel/ Lehner – Kommentar zu den Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, begründet von Klaus Vogel und hrsg. von Moris Lehner, 6. Auflage, München 2015, Art. 12 OECD-MA, Rz. 83.

Schallmoser, Ulrich, in:

Blümich – Kommentar zum Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuergesetz, hrsg. von Bernd Heuermann und Peter Brandis, Loseblattsammlung, 127. Erg.-Lfg. (Stand: März 2015), München 2016, § 21 EStG, Rz. 452.

Wassermeyer, Franz, in:

Wassermeyer – Kommentar zur Doppelbesteuerung, hrsg. von Franz Wassermeyer, Christian Käser, Michael Schwenke und Klaus-Dieter Drüen, Loseblattsammlung, 132. Erg.-Lfg. (Stand: Januar 2016), München 2016, Art. 5 OECD-MA, Rz. 1, 5, 8 – 10, 30, 31, 33a, 42 f., 51, 61, 64 – 66, 78, 151 – 153, 158, 178, 197, 211, 225, 231.

Wassermeyer, Franz, in:

Wassermeyer – Kommentar zur Doppelbesteuerung, hrsg. von Franz Wassermeyer, Christian Käser, Michael Schwenke und Klaus-Dieter Drüen, Loseblattsammlung, 132. Erg.-Lfg. (Stand: Januar 2016), München 2016, Art. 12 OECD-MA, Rz. 87.

Wied, Edgar, in:

Blümich – Kommentar zum Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuergesetz, hrsg. von Bernd Heuermann und Peter Brandis, Loseblattsammlung, 128. Erg.-Lfg. (Stand: Mai 2015), München 2016, § 49 EStG, Rz. 59, 60, 134, 203, 205, 207 – 209, 229 f.

Verzeichnis der Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen

BFH-Urteile

BFH-Urteil vom 30.10.1996 II R 12/92, BStBl. II 1997, S. 12, hier: Leitsätze 1 und 2.

BFH-Urteil vom 17.02.2000 I R 130/97, BFH/NV 2000, S. 1182, hier: II 1., 2. a) b) c), 3.

BFH-Urteil vom 17.09.2003 I R 12/02 BFH/NV 2004, S. 244, hier: 3 b) cc).

BFH-Urteil vom 18.05.2011 X R 26/09, BStBl. II 2011, S. 865, hier: Leitsatz.

OFD-Urteile

OFD München vom 28.05.1998 S 2303 – 34/11 St 41/42, in: DB, 51. Jg. Heft 26 (1998), S. 1307, hier: S. 1308 unter 2).

Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben vom 24.12.1999 IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 19999, S. 1076, hier: S. 8, Rz. 1.1.2.

Verzeichnis der Quellen aus dem Internet

Nr. 1: OECD: Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft - Aktionspunkt 1 Arbeitsergebnis 2014, Paris 2015, http://www.oecd.org/ctp/herausforderungen-fur-die-besteuerung-der-digitalen-wirtschaft-9789264237100-de.htm (Stand: 30.09.2016).

Nr. 2: Bundesministerium der Finanzen: Monatsbericht: Initiative für fairen internationalen Steuerwettbewerb - Der BEPS-Aktionsplan der OECD, 20.09.2013, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2013/09/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-initiative-fuer-fairen-internationalen-steuerwettbewerb.html (Stand: 22.09.2016).

Nr. 3: Technische Universität München, Expertenkommission Forschung und Innovation: Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft - Studien zum deutschen Innovationssystem Nr. 13-2016, München, Februar 2016, http://www.e-fi.de/fileadmin/Innovationsstudien_2016/StuDIS_13_2016.pdf (Stand: 20.06.2016).

Nr. 4: Pierre Collin, Nicolas Colin: Task Force on Taxation of the Digital Economy, Paris, 17.01.2013, http://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf (Stand: 11.06.2016).

Nr. 5: Sven Ripsas, Steffen Tröger: 3. DSM - Deutscher Startup Monitor 2015, http://deutscherstartupmonitor.de/fileadmin/dsm/dsm-15/studie_dsm_2015.pdf (Stand: 11.09.2016).

Nr. 6: OECD: OECD Guide to Measuring the Information Society 2011, Paris 2011, http://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecdguidetomeasuringtheinformationsociety2011.htm (Stand: 11.06.2016).

Nr. 7: Bundesverband Digitale Wirtschaft (BVDW): OVK Online Report 2016/01 (Zahlen und Trends im Überblick), Düsseldorf 2016, http://www.bvdw.org/medien/ovk-online-report-2016-01?media=7569 (Stand: 20.06.2016).

Nr. 8: Amazon History & Timeline, http://phx.corporate-ir.net/phoenix.zhtml?c=176060&p=irol-corporateTimeline (Stand: 22.09.2016).

Nr. 9: Matthias Hohensee: Amazon.com: Vom Pleitekandidaten zum Vorbild, Wirtschaftswoche, 27.10.2009, http://www.wiwo.de/unternehmen/onlinehandel-amazon-com-vom-pleitekandidaten-zum-vorbild/5154834-all.html (Stand: 22.09.2016).

Nr. 10: Amazon.com: Annual Report 2015, Seattle 2015, http://phx.corporate-ir.net/phoenix.zhtml?c=97664&p=irol-reportsannual (Stand: 18.08.2016).

Nr. 11: Das 1-Click Bestellverfahren von Amazon, https://www.amazon.de/gp/help/customer/display.html/ref=hp_lp1c_a1c?ie=UTF8&nodeId=201474160 (Stand: 22.09.2016).

Nr. 12: Ralf Kaumanns/ Velt Stegenheim von der Landesanstalt für Medien (LfM): Apple. Google. Facebook. Amazon. Strategien und Geschäftsmodelle einfach auf den Punkt gebracht, Digitalkompakt Nr. 5, Düsseldorf, Juni 2012, https://www.lfm-nrw.de/fileadmin/lfm-nrw/nrw_digital/DK_Apple_Google_Facebook_Amazon.pdf (Stand: 30.06.2016).

Nr. 13: Amazon Web Services, Globale AWS-Infrastruktur, https://aws.amazon.com/de/about-aws/global-infrastructure/ (Stand: 22.09.2016).

Nr. 14: Joachim Hackmann: Amazon startet Data Center in Frankfurt, Computerwoche, 23.10.2014, http://www.computerwoche.de/a/amazon-startet-data-center-in-frankfurt,3070100 (Stand: 05.08.2016).

Nr. 15: Amazon Logistikzentren, Standorte, http://www.amazon-logistikblog.de/standorte/ (Stand: 22.09.2016).

Nr. 16: Amazon.de: Flyer der Logistikcenter in Deutschland - „Die Zukunft bewegen“, http://www.amazon-logistikblog.de/wp-content/uploads/2016/06/AMA_Flyer-Logistikcenter-Deutschland_D_062016_digitale-Version.pdf (Stand: 16.08.2016).

Nr. 17: Techopedia: Was ist der Unterschied zwischen Cloud-Computing und Web-hosting?, http://www.techopedia.com/7/29675/networking/what-is-the-difference-between-cloud-computing-and-web-hosting (Stand: 22.09.2016).

Nr. 18: Amazon.de Advantage: Wie funktioniert Advantage?, http://advantage.amazon.de/gp/vendor/public/browse-main (Stand: 22.09.2016).

Nr. 19: Amazon Services Europe, Welche Services werden angeboten?, https://services.amazon.de/ (Stand: 22.09.16).

Nr. 20: Amazon.de: Programmrichtlinien für das Amazon.de Advantage-Programm, http://advantage.amazon.de/gp/vendor/public/rules?rw_useCurrentProtocol=1 (Stand: 20.06.2016).

Nr. 21: Amazon.de Advantage: Teilnahmebedingungen, http://advantage.amazon.de/gp/vendor/public/membership-agreement?rw_useCurrentProtocol=1 (Stand: 20.06.2016).

Nr. 22: Amazon Services Europe: So funktioniert's, https://services.amazon.de/programme/online-verkaufen/so-funktionierts.html (Stand: 22.09.2016).

Nr. 23: Amazon.de Hilfe und Kundenservice: Impressum, Kontaktinformationen und Niederlassungen, https://www.amazon.de/gp/help/customer/display.html?ie=UTF8&nodeId=505050 (Stand: 22.09.2016).

Nr. 24: Amazon.de Hilfe und Kundenservice: "Versand durch Amazon", https://www.amazon.de/gp/help/customer/display?nodeId=200131620 (Stand: 22.09.2016).

Nr. 25: Amazon Services Europe: Amazon Payments, https://services.amazon.de/programme/amazon-payments/warum-amazon-payments.html (Stand: 22.09.2016).

Nr. 26: Amazon Services Europe: Vorteile durch den Versand durch Amazon, https://services.amazon.de/programme/versand-durch-amazon/merkmale-und-vorteile.html/ref=ases_topnav (Stand: 22.09.2016).

Nr. 27: Thomson Reuters Deutschland GmbH: Ableger in Luxemburg – Wie Amazon sich ums Steuerzahlen drückt, Handelsblatt, 07.12.2012, http://www.handelsblatt.com/unternehmen/dienstleister/ableger-in-luxemburg-wie-amazon-sich-ums-steuerzahlen-drueckt/7492820.html (Stand: 13.09.2016).

Nr. 28: Alex Barker: European Commission lays bare Amazon tax deal with Luxembourg, Financial Times, 16.01.2015, http://www.ft.com/cms/s/0/733c68bc-9d4d-11e4-9b22-00144feabdc0.html (Stand: 13.09.2016).

Nr. 29: Bastian Brinkmann: So hilft Luxemburg Amazon beim Steuernvermeiden, Süddeutsche Zeitung, 16.01.2015, http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/bericht-der-eu-so-hilft-luxemburg-amazon-beim-steuernvermeiden-1.2306814 (Stand: 13.09.2016).

Nr. 30: Christian Ramthun: Bundesfinanzhof kritisiert "extreme Auswüchse" bei Google und Amazon, Wirtschaftswoche, 16.03.2016, http://www.wiwo.de/politik/deutschland/rudolf-mellinghoff-bundesfinanzhof-kritisiert-extreme-auswuechse-bei-google-und-amazon/7934882.html (Stand: 13.09.2016).

Nr. 31: Bastian Brinkmann: Amazon ändert Steuerstrategie radikal, Süddeutsche Zeitung, 24.05.2015, http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/internethaendler-amazon-aendert-steuerstrategie-radikal-1.2492074 (Stand: 22.09.2016).

Nr. 32: René Höltschi: Wie Amazon in Luxemburg Steuern spart, Neue Zürcher Zeitung, Brüssel, 16.1.2015, http://www.nzz.ch/wirtschaft/wie-amazon-in-luxemburg-steuern-spart-1.18463038 (Stand: 22.09.2016).

Nr. 33: O. V.: Möglicher Steuerdeal von Amazon - Operation Sweetheart, Süddeutsche Zeitung, 04.07.2014, http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/moeglicher-steuerdeal-von-amazon-operation-sweetheart-1.2030800 (Stand: 22.09.2016).

Nr. 34: EIZ: Staatliche Beihilfen - EU-Kommission veröffentlicht Details zur Besteuerung von Amazon in Luxemburg, Brüssel 19.01.2015, http://www.eiz-niedersachsen.de/staatliche-beihilfen-eu-kommission-veroeffentlicht-details-zur-besteuerung-von-amazon-in-luxemburg/ (Stand: 22.09.2016).

Nr. 35: Daniel Thomas: Amazon steps up European expansion plans, Financial Times, 21.01.2016, http://www.ft.com/cms/s/0/97acb886-c039-11e5-846f-79b0e3d20eaf.html#axzz4Jq78IuC8 (Stand: 13.09.2016).

Nr. 36: Bastian Brinkmann: Das Steuergeheimnis für Konzerne muss fallen, Süddeutsche Zeitung, 11.06.2015, http://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/kommentar-alles-muss-raus-1.2516154 (Stand: 13.09.2016).

Nr. 37: Bundesministerium der Finanzen: Fragen und Antworten zum Abschluss des BEPS-Projekts, 10.03.2016, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2014-06-05-faq-beps.html (Stand: 22.09.2016).

Nr. 38: OECD: Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Paris 2013, http://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm (Stand: 20.08.2016).

Nr. 39: Senator Carl Levin: Opening Statement vom 21.05.2013, U.S. Senate Permanent Subcommittee on Investigations, Offshore Profit Shifting and the U.S. tax code - Part 2/Apple Inc., https://www.google.de/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwj259yv3IbPAhWJvhQKHas_B7kQFggpMAE&url=https%3A%2F%2Fwww.hsgac.senate.gov%2Fdownload%2F%3Fid%3D3c1c51c9-b56c-4ab5-8887-abef800bd076&usg=AFQjCNF64iB5AISjchczj3IP4QWCxMlqrA (Stand: 11.09.2015).

Nr. 40: OECD: Die Arbeitsweise der OECD, https://www.oecd.org/berlin/dieoecd/arbeitsweise.htm (Stand: 22.09 2016).

Nr. 41: OECD: OECD Secretary-General Report to G20 Finance Ministers, Lima (Peru) October 2015, https://www.oecd.org/g20/topics/taxation/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-october-2015.pdf (Stand: 10.06.2016).

Nr. 42: Bundesministerium der Finanzen: OECD veröffentlicht Ergebnisse des BEPS-Projekts gegen aggressive Steuergestaltung internationaler Konzerne, 05.10.2015, http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Pressemitteilungen/Finanzpolitik/2015/10/2015-10-05-PMBEPS.html (Stand 22.09.2016).

Nr. 43: OECD: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement 2015, https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf (Stand: 10.06.2016).

Nr. 44: Simon Bowers: US blocks crackdown on tax avoidance by net firms like Google and Amazon, The Guardian, 14.7.2013, http://www.guardian.co.uk/business/2013/jul/14/us-tax-avoidance-google-amazon (Stand: 13.09.2016).

Nr. 45: OECD: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy - Final Report Action 1, Paris 2015, http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm (Stand: 11.09.2016).

Nr. 46: OECD, Technical advisory group on monitoring the application of existing treaty norms for taxing business profits: Are the current treaty rules for taxing businss profits appropriate for e-commerce? Final report, 2004, http://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf (Stand: 30.06.2016).

Nr. 47: Tim Sausen vom Bundesverband Digitale Wirtschaft (BVDW): Ausblick - Trends der digitalen Wirtschaft 2016, 10.12.2015, http://www.bvdw.org/medien/ausblick-trends-der-digitalen-wirtschaft-2016?media=7266 (Stand: 27.09.2016).

Nr. 48: Greg Linden, Brent Smith, and Jeremy York: Industry Report: Amazon.com Recommendations - Item-to-Item Collaborative Filtering, 2003, http://www.disco.ethz.ch/lectures/fs10/seminar/paper/michael-2.pdf (Stand: 14.08.2016).

Nr. 49: OECD: Revised proposals concerning the interpretation and application of Art. 5 OECD-MA, 19.10.2012, http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf (Stand: 05.08.2016).

Nr. 50: Amazon.com: Stellenausschreibung Kundenservicemitarbeiter im Home Office, https://de-amazon.icims.com/jobs/333736/kundenservicemitarbeiter-(m-w)-im-home-office-in-vollzeit-(40h)/job?mobile=true&needsRedirect=false (Stand: 22.09.2016).

Nr. 51: OECD: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status - Final Report Action 7, Paris 2015, http://www.oecd.org/ctp/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm (Stand: 11.09.2016).

Nr. 52: Jobst Wilmanns, Inka Traeger (Deloitte Tax-News): BEPS: Maßnahme 7 - Permanent Establishment, Frankfurt, 11.12.2015, http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/beps-massnahme-7---permanent-establishment.html (Stand: 20.08.2016).

Nr. 53: OECD: Revised discussion draft, BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status, 15 May 2015 – 12 June 2015, http://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-7-pe-status.pdf (Stand: 30.06.2016).

Nr. 54: OECD: BEPS - Frequently Asked Questions, 2015, http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm (Stand: 25.08.2016).

Nr. 55: Europäische Kommission: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes (COM(2016) 26 final), Brüssel 28.01.2016, https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/DE/1-2016-26-DE-F1-1.PDF (Stand:19.08.2016).

Nr. 56: Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat - Eine faire und effiziente Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, Fünf Aktionsschwerpunkte (COM (2015) 302 final), 17.06.2015, https://ec.europa.eu/priorities/sites/beta-political/files/com_2015_302_de.pdf (Stand: 19.08.2016).

Nr. 57: Rat der Europäischen Union: Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.02.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, Brüssel 11.03.2011, http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=DE (Stand:19.08.2016).

Eidesstattliche Erklärung

„Ich versichere, dass ich die Arbeit selbstständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Veröffentlichungen oder anderen Quellen (auch Internet) entnommen sind, habe ich als solche eindeutig kenntlich gemacht. Von der Ordnung zur Sicherung guter wissenschaftlicher Praxis in Forschung und Lehre und zum Verfahren zum Umgang mit wissenschaftlichem Fehlverhalten habe ich Kenntnis genommen. Die Arbeit ist noch nicht veröffentlicht und noch nicht als Studienleistung zur Anerkennung oder Bewertung vorgelegt worden. Mir ist bekannt, dass Verstöße gegen diese Anforderungen zur Bewertung der Arbeit mit der Note „Nicht ausreichend“ führen sowie die Nichterteilung des angestrebten Leistungsnachweises zur Folge haben.“

Mainz, den

Linda Ohling