



zsis)



Ein Uber als digitale Betriebsstätte?

QUICK READ Leistungen und Dienstleistungen lassen sich heutzutage weltweit fast ohne physische Präsenz vor Ort anbieten und beziehen. Das macht die digitale Wirtschaft zu einer Herausforderung für das internationale Steuerrecht, dessen Normen eine Besteuerung der Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich am Ort ihrer Erwirtschaftung vorsehen. Eine Besteuerung ausländischer Wirtschaftsvorgänge aus grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeiten darf in der Regel nur dann erfolgen, wenn ein enger inländischer Anknüpfungspunkt in Form einer physischen Betriebsstätte besteht. Dies steht im Spannungsverhältnis mit den Geschäftsmodellen der digitalen Wirtschaft, die eine physische Präsenz nicht unbedingt voraussetzen. Es stellt sich folglich die Frage, ob die fast 100 Jahre alten Besteuerungs- und Anknüpfungsprinzipien digitale Modelle noch adäquat erfassen.

Die Nutzerinnen, deren persönliche Daten, der Datenfluss und die Datennutzung können als neue Anknüpfungspunkte betrachtet werden. Können sie tatsächlich eine massgebende Rolle bei der Wertschöpfung eines Unternehmens der digitalen Wirtschaft spielen? Und wenn ja, wie können sie verwendet werden, um die Herausforderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu bewältigen? Gestützt auf das konkrete Beispiel von Uber besteht das Ziel dieses Aufsatzes darin, Antworten auf diese Fragen zu finden.



Elisabetta PFISTER
Dr. iur.
Steuerberaterin | EY Switzerland
elisabetta.pfister@ch.ey.com



QUICK READ	87	1. Einleitung	
HAUPTTEIL	88		
1. Einleitung	88	Wir alle kennen es: ein Abendessen mit Freunden in einem Restaurant der Stadt Zürich, ein gutes Glas Wein, ein bisschen plaudern ... und unvermeidlich verpassen wir das letzte Tram nach Hause. Was nun? Natürlich eine Fahrt mit Uber bestellen.	1
2. Digitalisierung ...	89		
3. ... und Recht	91	Uber dient als Vermittler von Fahrten durch Privatpersonen. Das Geschäftsmodell von Uber zeichnet sich durch eine Besonderheit aus: Uber-Dienstleistungen lassen sich nur über eine App beziehen. Der Nutzer muss weder seinen Standort kennen noch Geld bei sich haben. Er muss lediglich die entsprechende App herunterladen, sie öffnen und sich anmelden, einen freien Fahrer finden, auf diesen warten, ins Auto einsteigen und losfahren. Um die Zuverlässigkeit von Uber sicherzustellen, müssen schliesslich sowohl der Nutzer als auch der Fahrer die Qualität der vorhergehenden Fahrt bewerten. ⁰¹ gehört zu einer Vielzahl neuer, internetbasierter Geschäftsmodelle, die aus der Digitalisierung entstanden sind: Uber ist ein Beispiel der sog. Sharing Economy. ⁰²	2
4. Schlussgedanken	97		
		Aber was haben Uber und die Sharing Economy mit dem (inter-)nationalen Steuerrecht zu tun?	3
		Die Digitalisierung und die unaufhaltsamen Fortschritte der Informations- und Kommunikationstechnologie (IKT) ⁰³ üben einen starken Einfluss auf sämtliche Alltagsbereiche und folglich auch auf die Wirtschaft	4

⁰¹ Zum Ganzen <https://www.uber.com/de-CH/blog/basel/uber-in-der-schweiz/> (online gefunden am 31. Oktober 2018).

⁰² Ausführlicher zur Funktionsweise und zu den Eigenschaften der Sharing Economy, vgl. Kapitel 2.1.

⁰³ Die Informations- und Kommunikationstechnologie umfasst sämtliche Technologien, die der Information, dem Sammeln, der Speicherung und der Übertragung der Informationen dienen; vgl. Maria Megale, ICT (Information and Communication Technology), in: Maria Megale (Hrsg.), ICT e diritto nella società dell'informazione, Torino 2012, 39 ff., S. 40.



aus. Durch die Digitalisierung hat die herkömmliche Wirtschaft einen grossen Wandel erlebt, der seinerseits zur Entstehung neuer Geschäftsmodelle geführt hat. Diese Geschäftsmodelle zeichnen sich insbesondere durch Mobilität und immaterielle Wirtschaftsgüter aus. Leistungen und Dienstleistungen lassen sich weltweit mit geringen Kosten und fast ohne physische Präsenz vor Ort anbieten und beziehen.⁰⁴ Mit anderen Worten übt die Digitalisierung einen starken Einfluss darauf aus, wie, wo und durch wen die Wertschöpfung eines Unternehmens generiert wird. Dies macht die digitale Wirtschaft zu einer Herausforderung für das internationale Steuerrecht, dessen Normen de lege lata vorsehen, dass die Gewinne eines Unternehmens grundsätzlich am Ort ihrer Erwirtschaftung zu besteuern sind.⁰⁵ Zur Bestimmung des Orts der Erwirtschaftung der Einkünfte wird heutzutage vor allem auf die physische Präsenz eines Unternehmens in einem Staat abgestellt. Eine Besteuerung ausländischer Wirtschaftsvorgänge aus grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeiten darf in der Regel nur dann erfolgen, wenn ein enger inländischer Anknüpfungspunkt in Form einer physischen Betriebsstätte besteht.⁰⁶ Dies steht im Spannungsverhältnis zu den Geschäftsmodellen der digitalen Wirtschaft, deren Tätigkeiten eine physische Präsenz in einem Staat nicht unbedingt voraussetzen. Es stellt sich folglich die Frage, ob die fast 100 Jahre alten Besteuerungs- und Anknüpfungsprinzipien noch verhältnismässig und aktuell sind und ob sie der Besteuerung von neuen digitalen Geschäftsmodellen wie demjenigen von Uber gerecht werden.

- 5 Die Nutzer, deren persönliche Daten, der Datenfluss und die Datennutzung können als neue Anknüpfungspunkte betrachtet werden. Können sie tatsächlich eine massgebende Rolle bei der Wertschöpfung eines Unternehmens der digitalen Wirtschaft spielen? Und wenn ja, wie können sie verwendet werden, um die Herausforderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu bewältigen? Gestützt auf das konkrete Beispiel von Uber besteht das Ziel dieses Aufsatzes darin, Antworten auf diese Fragen zu finden.

2. Digitalisierung ...

2.1 Das Geschäftsmodell der Sharing Economy

Hinsichtlich des Begriffs der Sharing Economy sind sich Lehre und Praxis nicht einig. Neben dem Begriff Sharing Economy sind auch Ausdrücke wie «Wirtschaft des Teilens», «Collaborative Economy», «Peer-to-Peer-Economy» oder «Demand Economy» verbreitet. Im Allgemeinen kann jedoch die Sharing Economy als das gemeinschaftliche Teilen, Tauschen, Leihen, Mieten oder Schenken von Gütern und Dienstleistungen verstanden werden. Den Kern der Sharing Economy stellen die digitalen Vermittlungsplattformen dar, die alle möglichen Arten von Gütern und Dienstleistungen anbieten und sämtlichen internetfähigen Teilnehmern offenstehen.⁰⁷

⁰⁴ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page1 (zit. Final Report – Action 1).

⁰⁵ Moris Lehner in: Vogel Klaus/Lehner Moris (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 6. Aufl., München 2015, Grund. DBA DE N 33 ff (zit. DBAK-BearbeiterIn).

⁰⁶ Zum Ganzen Marc Vogelsang, Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, Zürich 2015, S. 1 (zit. Vogelsang).

⁰⁷ Zum Ganzen u.a. Deloitte Schweiz, The sharing economy: Share and make money, How does Switzerland compare?, S. 5, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: <https://www2.deloitte.com/ch/en/pages/consumer-business/articles/the-sharing-economy.html> (zit. Sharing Economy); Michael Haese, Aktueller Begriff: Sharing Economy, Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages 2015, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: <https://www.bundestag.de/blob/377486/21fc4300787540e3881dbc65797b2cde/sharing-economy-data.pdf>, passim; dazu auch Final Report – Action 1, S. 45.



- 7 Die Sharing Economy umfasst drei grundlegende Plattformmodelle: das sog. Consumer-to-Consumer-Modell (C2C), das sich mit den Geschäften zwischen den Nutzern befasst; das Business-to-Business-Modell (B2B), das auf den Handel zwischen den Unternehmen gerichtet ist, und das Business-to-Consumer-Modell (B2C), das sich dem Tauschhandel zwischen Anbietern und Verbrauchern widmet.⁰⁸
- 8 Unterscheidungen zwischen diesen Vermittlungsplattformen bestehen ausserdem auch in Bezug auf die Entgeltlichkeit der angebotenen Güter und Dienstleistungen. Während Vermittlungsplattformen wie zum Beispiel Airbnb⁰⁹ Unterkünfte entgeltlich vermitteln, stellen andere Anbieter wie CouchSurfing¹⁰ sie kostenlos oder nur gegen eine kleine Entschädigung zur Verfügung. Ferner zeigen sich Unterschiede auch in Bezug auf die Finanzierung der Vermittlungsplattformen selbst. Je nach Ausrichtung der angebotenen Güter und Dienstleistungen kann die Nutzung dieser Vermittlungsplattformen unentgeltlich oder entgeltlich erfolgen. Während die unentgeltlichen Vermittlungsplattformen durch Werbung finanziert werden, bezahlen die Nutzer bei den entgeltlichen Vermittlungsplattformen in der Regel pauschale monatliche Gebühren.¹¹
- 9 Wie der nächste Abschnitt zeigen wird, stellt die Sharing Economy eine Wirtschaftsform dar, die grundsätzlich nur durch die Nutzer und deren persönliche Daten (fort-) bestehen kann.

2.2 Die digitale Wirtschaft als mitwirkende Wirtschaft

- 10 Die digitale Wirtschaft stellt eine Wirtschaftsform dar, die die Zusammenarbeit der Nutzer in den Vordergrund stellt.¹² Es geht um eine mitwirkende Wirtschaft, die sich weiter als ein «*ecosystem enabling a continuous, symbiotic and reciprocal relationship of value exchange*»¹³ bezeichnen lässt.¹⁴ Dies belegt auch das Beispiel von Uber. Wie oben bereits dargelegt, muss ein Nutzer zuerst die entsprechende App herunterladen, sie öffnen und sich anmelden, um eine Fahrt bestellen zu können. Nach jeder Fahrt muss der Nutzer überdies deren Qualität bewerten.¹⁵ Durch sein Verhalten überlässt der Nutzer (un-)bewusst Uber seine persönlichen Daten. Diese Daten stellen ein enormes Potenzial für Uber dar: Uber sammelt die Daten, analysiert sie und verwendet sie, um bessere (Dienst-)Leistungen anzubieten und demzufolge Einkünfte zu erwirtschaften und Gewinne zu erzielen.
- ⁰⁸ Monopolkommission Deutschland, Wettbewerb 2016, Einundzwanzigstes Hauptgutachten der Monopolkommission gemäß § 44 Abs. 1 Satz 1 GWB, Rz. 1182, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: <https://www.monopolkommission.de/index.php/de/them/energie/88> (zit. Monopolkommission Deutschland).
- ⁰⁹ Bei Airbnb handelt es sich um eine Vermittlungsplattform, die die Buchung und Vermietung von privaten Unterkünften anbietet (ausführlicher dazu <https://www.airbnb.ch/how-it-works>, online gefunden am 31. Oktober 2018).
- ¹⁰ Wie Airbnb bietet Couchsurfing die Buchung und Vermietung von privaten Unterkünften an (ausführlicher dazu <https://www.couchsurfing.com/#how-it-works>, online gefunden am 31. Oktober 2018).
- ¹¹ Zum Ganzen Monopolkommission Deutschland, Rz. 1184 f.
- ¹² U.a. Pierre Collin/Nicolas Colin, Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique: Rapport au Ministre de l'économie et des finances, au Ministre du redressement productif, au Ministre délégué chargé du budget et à la Ministre déléguée chargée des petites et moyennes entreprises, de l'innovation et de l'économie numérique, 2013, S. 49, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: https://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf.
- ¹³ BEPS Monitoring Group, Address the Tax Challenges of the Digital Economy, S. 3, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2014/04/bmg-digital-economy-submission-2014.pdf>.
- ¹⁴ Jinyan Li, Protecting the Tax Base in a Digital Economy, Osgoode Legal Studies Research Paper No. 78, S. 497, online gefunden am 19. Juni 2020 unter: https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/scholarly_works/2672/.
- ¹⁵ Dazu vorne, Kapitel 1.



- 11 Die Mitwirkung der Nutzer ist nicht nur für die Sharing Economy, sondern für alle Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft von besonderer Bedeutung. Auch Facebook und Google zeugen davon. Facebook und Google gehören zu den Unternehmen der digitalen Wirtschaft, die ihre Haupteinnahmen aus der Online-Werbung und aus der Umsetzung gezielter Marketingkonzepte erwirtschaftet.¹⁶ Bei Facebook und Google handelt es sich um Plattform-Unternehmen, die den Nutzern einen kostenlosen und digitalisierten Dienst anbieten und gleichzeitig mietbare Werbeflächen zur Verfügung stellen.¹⁷ Indem sie die Daten der Nutzer sammeln und auswerten, können Facebook und Google die Werbung passgenau an die betroffenen Nutzer anpassen und damit Gewinne generieren.¹⁸ Wie beim Geschäftsmodell von Uber wirken somit die Nutzer mit der Übergabe ihrer Daten an den Geschäftstätigkeiten sowie an der Gewinnerzielung von Facebook und Google mit.
- 12 Diese Beispiele zeigen, dass die Nutzer mit der Übergabe ihrer Daten einen Teil der Geschäftstätigkeit erbringen. Daraus ergibt sich, dass die Nutzer eine entscheidende Rolle bei der Wertschöpfung eines Unternehmens der digitalen Wirtschaft spielen, sodass sie sogar als Teil der Wertschöpfungskette betrachtet werden können.¹⁹

3. ... und Recht

3.1 Die steuerrechtliche Herausforderung

- 13 Die neuen Geschäftsmodelle zeichnen sich durch Mobilität und Flexibilität sowohl der Unternehmen als auch der Nutzer sowie durch die zentrale Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter (insbesondere in Form von Nutzerdaten) aus. Diese Eigenschaften machen die digitale Wirtschaft auch zu einer Herausforderung für das (inter-)nationale Steuerrecht. Mobilität, Flexibilität und immaterielle Wirtschaftsgüter haben die Wirtschaftsvorgänge so dynamisch gemacht, dass die traditionellen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkte – wie zum Beispiel Anknüpfung an die physische Präsenz eines Unternehmens in einem Staat – nicht mehr zeitgemäß erscheinen. Die online tätigen Unternehmen können in einem Staat ihre Geschäftstätigkeiten aus-

üben und Einkünfte erzielen, ohne dort physisch präsent zu sein. Die fehlende physische Präsenz führt dazu, dass die Unternehmen der digitalen Wirtschaft Einkünfte in einem Staat erwirtschaften können, ohne dort der Besteuerung zu unterliegen.²⁰

Die steuerrechtliche Herausforderung besteht nun darin, zeitgemässere steuerrechtliche Anknüpfungspunkte zu finden, die den in den Hintergrund getretenen Anknüpfungspunkt der physischen Präsenz adäquat zu ersetzen bzw. zu ergänzen vermögen. Denkbar wäre es, inskünftig zur Bestimmung des Ortes der Besteuerung bei den Nutzern und der damit verbundenen Lieferung ihrer Daten anzuknüpfen. Ziel der nächsten Abschnitte ist es, diese Hypothese zu überprüfen.

¹⁶ Johannes Becker, Seminar C: Besteuerung einer digitalen Präsenz, IStR 2018, S. 635 (zit. Becker, IStR 2018); Ralf Kaumanns/Veit Siegenheim, Apple. Google. Facebook. Amazon. Strategien und Geschäftsmodelle einfach auf den Punkt gebracht, Düsseldorf 2012, S.20 ff., online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: https://www.medienanstalt-nrw.de/fileadmin/user_upload/lfm-nrw/Foerderung/Digitalisierung/Digitalkompakt/DK_05_Apple_Google_Facebook_Amazon.pdf (zit. Kaumanns/Siegenheim); dazu auch Final Report – Action 1, S. 62 f.

¹⁷ Becker, IStR 2018, S. 635; Kaumanns/Siegenheim, S. 20 ff.; dazu auch Final Report – Action 1, S. 62 f.

¹⁸ Becker, IStR 2018, S. 635; Kaumanns/Siegenheim, S. 20 ff.; dazu auch Final Report – Action 1, S. 62 f.

¹⁹ Die Tatsache, dass die digitale Wirtschaft eine mitwirkende Wirtschaft ist, ist von massgebender Bedeutung für die in Teil 3.3 enthaltene Beurteilung der Rolle der Nutzer und deren persönlichen Daten bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft.

²⁰ Zum Ganzen u.a. Becker, IStR 2018, S. 635; Heinz-Klaus Kroppen/Susann van der Ham, Die digitale Betriebsstätte: Wertschöpfungsgerechte Besteuerung im Zeitalter der Digitalisierung, IWB 2018, S. 336 f. (zit. Kroppen/van der Ham, IWB 2018); Final Report – Action 1, S. 3 und S. 101; Christoph Wicher, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Diskussionen auf EU-Ebene gehen in die nächste Runde, IWB 2018, S. 576 (zit. Wicher, IWB 2018).



3.2 Bisherige Auseinandersetzungen und Lösungsansätze

3.2.1 Die Vorschläge der OECD

3.2.1.1 Die Ministerkonferenz von Ottawa

- 15 Die erste Auseinandersetzung mit den steuerrechtlichen Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft geht auf die Ministerkonferenz von Ottawa von 1998 zurück.²¹ Das Ergebnis davon war die Veröffentlichung des Schlussberichts *«Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions»*.²² Dieser Bericht betonte, dass die zur Besteuerung der herkömmlichen Wirtschaft geltenden Prinzipien (Neutralität, Effizienz, Verlässlichkeit und Verständlichkeit, Wirksamkeit und Fairness, Flexibilität) auch auf die Besteuerung des E-Commerce Anwendung finden sollen.²³ Er hielt ausserdem fest, dass eine Anpassung der geltenden Besteuerungsgrundsätze nur dann möglich sei, wenn die Steuersouveränität der Staaten sowie eine gerechte Verteilung der Steuerlast gewahrt bleibe.²⁴ Diese Grundsätze stellen noch heute einen wesentlichen Bezugspunkt im Rahmen der Diskussion zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft dar.²⁵ Gestützt auf diesen Schlussbericht sind im Laufe der Jahre verschiedene Lösungsvorschläge zur Bewältigung der Herausforderungen der digitalen Wirtschaft erschienen.²⁶

3.2.1.2 Das BEPS-Projekt

- 16 Um die Gewinnverkürzung und die Gewinnverlagerung in Ländern mit Tief- oder Nichtbesteuerung zu bekämpfen, befassen sich die OECD und die G20 seit 2013 mit dem Base Erosion and Profit Shifting Projekt (BEPS-Projekt). U.a. behandelt das BEPS-Projekt im BEPS-Aktionspunkt 1 die Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft.²⁷
- 17 Im Oktober 2015 wurde der Schlussbericht zum Aktionspunkt 1 veröffentlicht,²⁸ der neben der Einführung einer Quellen- und einer Verbrauchersteuer auf digitale Transaktionen²⁹ auch die Schaffung einer neuen steuerrechtlichen Anknüpfung in Form einer wesentlichen digitalen Präsenz und daraus folgend die Existenz einer digitalen Betriebsstätte vorsah.³⁰ Dieser Lösungsansatz sollte die Besteuerung der Unternehmen

der digitalen Wirtschaft erlauben, die Ihre Geschäftstätigkeiten in einem Staat ausüben, ohne dort über eine physische Präsenz zu verfügen.³¹ Die Ermittlung

- ²¹ OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, S. 25 ff., online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy_9789264218789-en#page1 (zit. Digital Economy); Final Report – Action 1, S. 17 f. und S. 20; Wicher, IWB 2018, S. 576.
- ²² OECD, Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, A Report by the Committee on Fiscal Affairs, Ottawa 1998, <https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>, passim (zit. Ottawa).
- ²³ Ottawa, S. 3.
- ²⁴ OECD, Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, Paris 2001, S. 228, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: <https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.pdf>.
- ²⁵ Digital Economy, S. 24; Final Report – Action S. 1, S. 17, S. 20 und S. 152.
- ²⁶ Die OECD hat bspw. die Einführung einer Quellensteuer auf digitale Transaktionen und die Einführung einer Verbrauchssteuer (sog. «equalisation levy») vorgeschlagen (zum Ganzen Final Report – Action 1, S. 136 ff.; OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014, S. 8, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/beps-project-explanatory-statement_9789264263437-en#page1 (zit. Explanatory Statement).
- ²⁷ Ausführlicher dazu die offizielle Webseite des BEPS-Projekts, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/>.
- ²⁸ Final Report – Action 1, passim.
- ²⁹ Zum Ganzen Final Report – Action 1, S. 136 ff.; Explanatory Statement, S. 8.
- ³⁰ Final Report – Action 1, S. 107 ff.
- ³¹ Daniel Fehling, Die steuerlichen Herausforderungen bei der Digitalen Wirtschaft: Der OECD-Bericht zu Massnahme 1 des BEPS-Aktionsplans, IStR 2015, S. 799 (zit. Fehling, IStR 2015).



der wesentlichen digitalen Präsenz war anhand von Umsatzfaktoren, Digitalfaktoren und/oder auf Nutzer bezogene Faktoren vorgesehen.³² Da sich die OECD-Mitgliedstaaten nicht darauf einigen konnten, fand damals keine konkrete Umsetzung statt.³³

- 18 Aufgrund der Komplexität der Thematik wurde die OECD vom G20-Summit 2017 beauftragt, weiter nach neuen Lösungen zur Bewältigung der Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft zu suchen.³⁴ In der Folge veröffentlichte die OECD im Frühling 2018 den Zwischenbericht *«Tax Challenge Arising from Digitalisation – Interim Report 2018»*.³⁵ Bezüglich des Vorschlags mit dem Element *«wesentliche digitale Präsenz»* einen neuen Anknüpfungspunkt zu schaffen, kommt der Zwischenbericht zum Schluss, dass zur Ermittlung der wesentlichen digitalen Präsenz die Nutzer ein sinnvolles Referenzkriterium darstellen würden, da sie durch die Lieferung ihrer Daten einen Beitrag zur Wertschöpfung eines Unternehmens leisten würde.³⁶ Zwischen den im BEPS-Projekt involvierten Staaten bestehen jedoch über die Rolle der Nutzer und deren Daten bei der Wertschöpfung eines Unternehmens wesentliche Meinungsunterschiede.³⁷ Trotzdem geht die Suche nach einer konkreten und endgültigen Lösung weiter. Der Abschlussbericht ist für 2020 geplant.³⁸

3.2.2 Der Vorschlag der EU-Kommission

- 19 Im Frühling 2018 hat die EU-Kommission einen Vorschlag für eine Richtlinie zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz veröffentlicht.³⁹ Dieser Vorschlag sieht namentlich die Besteuerung der Gewinne eines Unternehmens der digitalen Wirtschaft in demjenigen Staat vor, in dem sie ohne physische Präsenz dieses Unternehmens erwirtschaftet werden.⁴⁰
- 20 Im Grunde schlägt die EU-Kommission die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs und folglich die Schaffung eines neuen Anknüpfungspunkts in Form einer

³³ Wicher, IWB 2018, S. 577.

³⁴ OECD, Brief on the Tax Challenges Arising from Digitalisation: Interim Report 2018, 2018, S. 2, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/brief-on-the-tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-2018.pdf>.

³⁵ OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2018, passim, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#page1 (zit. Zwischenbericht 2018).

³⁶ Zwischenbericht 2018, Kapitel 2 und 5.

³⁷ Ausführlicher dazu Zwischenbericht 2018, Kapitel 2; Sebastian Benz/Julian Böhmer, Besteuerung digitaler Unternehmer, Der Zwischenbericht der OECD 2018 und der Entwurf eines EU-Maßnahmenpakets, DB 2018, S. 1234; Kroppen/van der Ham, IWB 2018, S. 335.

³⁸ Ausführlicher dazu Zwischenbericht 2018, Kapitel 5.

³⁹ EU-Kommission, Taxation: Commission sets out path towards fair taxation of the Digital Economy, Medienmitteilung vom 21. September 2017, passim, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: https://eeas.europa.eu/headquarters/headquarters-homepage/32599/taxation-commission-sets-out-path-towards-fair-taxation-digital-economy_en

(zit. Press release – Digital Economy); EU-Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz vom 21. März 2018, COM(2018) 147 final, passim, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf (zit. Richtlinie Digitale Wirtschaft); Wicher, IWB 2018, S. 578.

⁴⁰ Der Richtlinienvorschlag enthält auch Normen zur Gewinnzuordnung, die sich auf die sog. Profit-Split-Methode beziehen und das Sammeln, die Aufbewahrung, die Weiterverbreitung und die Nutzerdaten als Faktoren für die Zuordnung der Gewinne einstuft (zum Ganzen Press release – Digital Economy, passim; Richtlinie Digitale Wirtschaft, S. 10 und S. 13 f.).

³² Final Report – Action 1, S. 107 ff.; Fehling, IStR 2015, S. 799; Matthias Mitterlehner, Gewinnverlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy, SWI 2016, S. 62.



signifikanten digitalen Präsenz vor.⁴¹ Das Vorliegen einer signifikanten digitalen Präsenz soll gemäss Vorschlag der EU-Kommission anhand der Erträge aus der Bereitstellung von digitalen Dienstleistungen oder der Zahl der Nutzer oder der Zahl der abgeschlossenen Verträge ermittelt werden. Die Anwendung alternativer Kriterien ist gemäss den Ausführungen der EU-Kommission darauf gerichtet, sämtliche Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft zu erfassen. Diese Kriterien sollen weiterhin hervorheben, dass die Geschäftsmodelle der online tätigen Unternehmen auf den Nutzern und insbesondere auf der von den Nutzern generierten Wertschöpfung beruhen. Ferner soll eine derartige Anknüpfung die Gleichbehandlung sämtlicher EU-Mitgliedstaaten unabhängig von deren Grösse gewährleisten, Bagatellfälle ausschliessen und Start-up-Unternehmen aus steuerrechtlicher Sicht nicht diskriminieren.⁴²

- 21 Nach dem Richtlinienvorschlag ist von einer signifikanten digitalen Präsenz auszugehen, wenn am betreffenden Ort der Umsatz eines Unternehmens der digitalen Wirtschaft 7 Mio. EUR oder die Zahl der Nutzer 100'000 übersteigt oder wenn die Zahl der Geschäftsverträge für die angebotenen digitalen Dienstleistungen grösser als 3'000 ist.⁴³ Hervorzuheben ist namentlich die zentrale Bedeutung des Nutzers bei der Ermittlung einer signifikanten digitalen Präsenz.⁴⁴
- 22 Ein konkreter Zeitplan für das Inkrafttreten der Richtlinie zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft steht noch nicht fest.⁴⁵

3.3 Steuerrechtliche Würdigung anhand des Beispiels von Uber

3.3.1 Der Betriebsstättenbegriff – ein Überblick

- 23 Auf internationaler Ebene ist das Konzept der Betriebsstätte im OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen (OECD-MA) und in den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verankert. Für international tätige Unternehmen ist der Betriebsstättenbegriff von massgebender Bedeutung: Er stellt den Anknüpfungspunkt für die Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen

konkurrierenden Staaten dar und ist daher eine der massgebenden Voraussetzungen für die Besteuerung der Einkünfte aus grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeiten.⁴⁶ So kann ein Staat Gewinne eines in einem anderen Staat ansässigen Unternehmens nur dann besteuern, wenn das betroffene Unternehmen seine Geschäftstätigkeit in diesem Staat durch eine dort belegene Betriebsstätte ausübt (Art.7 OECD-MA).⁴⁷ Unter einer Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinne wird jede feste Geschäftseinrichtung verstanden, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Art.5 Abs.1 OECD-MA).

De lege lata ist für das Bestehen einer Betriebsstätte – abgesehen von wenigen Ausnahmen⁴⁸ – grundsätzlich sowohl der dauerhafte Bezug zur Erdoberfläche als auch die physische Präsenz vorausgesetzt.⁴⁹

⁴¹ Richtlinie Digitale Wirtschaft, S. 7.

⁴² um Ganzen Richtlinie Digitale Wirtschaft, S. 9; dazu auch Becker, IStR 2018, S. 637; Kroppen/van der Ham, IWB 2018, S. 342; Wicher, IWB 2018, S. 578.

⁴³ Richtlinie Digitale Wirtschaft, S. 18.

⁴⁴ Kroppen/van der Ham, IWB 2018, S. 342.

⁴⁵ Stand 31. Oktober 2018.

⁴⁶ Zum Ganzen Vogelsang, S. 1.

⁴⁷ DBAK-Görl, Art. 5 DBA DE N 2.

⁴⁸ Dazu zählen bspw. die Bauausführungen und Montage nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA, der unabhängige Vertreter nach Art. 5 Abs. 5 i.V.m. Abs. 6 OECD-MA und die Dienstleistungsbetriebsstätte, die in N 41.11 des Kommentars zum OECD-MA bzw. in Art. 5 Abs. 3 lit. b UN-Modell geregelt ist; ausführlicher dazu René Schreiber/Kersten A. Honold/Roger Jaun, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/René Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 5 OECD-MA N 27 ff., N 94 und N 109 ff.

⁴⁹ U.a. DBAK-Görl, Art. 5 DBA DE N 12; OECD, Kommentar zu den Artikeln des Musterabkommens, hrsg. vom Fiskalausschuss der Organisation wirtschaftlicher Zusammenarbeit und Entwicklung, OECD Publishing, Paris 2014, Art. 5 OECD-MA N 5.



Diese Voraussetzungen stehen in einem Spannungsverhältnis mit den Eigenschaften der digitalen Wirtschaft: Mobilität, Flexibilität und zentrale Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter.⁵⁰ Der Schluss liegt daher nahe, dass das Konzept der Betriebsstätte nicht mehr aktuell und adäquat ist. Dieser fast 100 Jahre alte Begriff hat mit der rasanten Entwicklung der Digitalisierung nicht Schritt gehalten. Dennoch stellt dieser Begriff wie oben dargelegt in angepasster Form eine der möglichen Lösungen für die Besteuerung der Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft dar, sodass das internationale Steuerrecht keinen tiefgreifenden Paradigmenwechsel braucht. Einer der Gründe besteht darin, dass die Betriebsstätte eine besondere Ausprägungsform des Quellenprinzips ist.⁵¹ Dieses Prinzip sieht vor, dass die Einkünfte vorrangig bzw. ausschliesslich in demjenigen Staat besteuert werden müssen, auf dessen Territorium sie erwirtschaftet werden. Massgebend ist somit die Herkunft der Einkünfte.⁵² Die Digitalisierung hat zu einer Aufweichung der Landesgrenzen geführt, sodass die Besteuerung an der Quelle die geeignetste Lösung zur Bewältigung der Herausforderungen der digitalen Wirtschaft bildet. Genau dies würde durch ein angepasstes Konzept der Betriebsstätte erreicht werden.

3.3.2 Ein Uber als digitale Betriebsstätte?

3.3.2.1 Einführung

25 Die von Uber zur Verfügung gestellte Dienstleistung gab es schon vor der Digitalisierung. Auch früher existierten Taxi- und Transportunternehmen. Neu an der von Uber angebotenen Dienstleistung ist aber, dass die Nutzer nicht mehr nur als Verbraucher, sondern auch als deren Hersteller gelten können. Die Produktherstellung und die Leistungserbringung erfolgen nicht mehr einseitig, sondern beid- und wechselseitig, in Arbeitsteilung zwischen den Herstellern und den Nutzern. Es kann deshalb gesagt werden, dass die Nutzer «Prosumer» (geworden) sind.

3.3.2.2 Der Begriff «Prosumer»

26 Der Begriff «Prosumer» geht auf Alvin Toffler zurück, der diesen Ausdruck in seinem Werk «The Third Wave» von 1980 zum ersten Mal verwendet hat.⁵³ Der Begriff «Prosumer» bezeichnet diejenigen Personen,

die gleichzeitig sowohl Hersteller (englisch: «producer») als auch Verbraucher (englisch: «consumer») der von ihnen verwendeten Produkte sind.⁵⁴

3.3.2.3. Die Nutzer als «Prosumer»

Heutzutage findet das Konzept der «Prosumer» 27 insbesondere auf dem Gebiet der Energiewirtschaft Anwendung. Ein Beispiel dafür stellen die Besitzer von Solaranlagen dar, die sowohl Energieproduzenten als auch Energieverbraucher sind: Sie können Energie beziehen und über die Solaranlage auch produzieren und ins Netz abliefern. Im Zuge der Energiewende werden somit die «Prosumer» als tragende Säule der Energiewertschöpfung betrachtet.⁵⁵ Ähnlich verhält es sich mit den Geschäftsmodellen der digitalen Wirtschaft.

Anhand des Beispiels der Online-Shops zeigt sich 28 diese Ähnlichkeit besonders deutlich. Auf den ersten Blick scheint es, dass kein Unterschied zwischen einem physischen Ladengeschäft und einem Online-Shop besteht. Wie bei einem physischen Ladengeschäft bieten die Online-Shops den Nutzern ihre Produkte, Dienstleistungen und einen Vertragsabschluss an. Die Online-Shops unterscheiden sich jedoch darin, dass die Nutzer gleichzeitig Käufer und Verkäufer bzw. Hersteller und Verbraucher sind. Die Produkte und Dienstleistungen werden selbst von den Nutzern

⁵⁰ Dazu vorne, Kapitel 1.

⁵¹ Thomas Egner, Internationale Steuerlehre, Wiesbaden 2015, S. 7.

⁵² U.a. DBAK-Lehner, Grund. DBA DE N 11; Harald Schaumburg in: Harald Schaumburg (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., Köln 2017, Rz. 6.2. und 6.6.

⁵³ Alvin Toffler, The third Wave, New York/Toronto/London/Sydney/Auckland 1980, passim.

⁵⁴ Robert D. Atkinson/Andrew McKay, Digital Prosperity, Understanding the Economic Benefits of the Information Technology Revolution, ITIF 2007, S. 25, online gefunden am 31. Oktober 2018 unter: http://www.itif.org/files/digital_prosperity.pdf.

⁵⁵ Zum Ganzen <https://www.bmwi-energiewende.de/EWD/Redaktion/Newsletter/2016/06/Meldung/direkt-erklart.html> (online gefunden am 31. Oktober 2018).



ausgewählt und gekauft und die Nutzer müssen ferner auch die Bezahlung selber regeln. Betrachten wir das Beispiel von Amazon⁵⁶ näher: Will ein Nutzer ein Buch kaufen, muss er es zuerst auf der entsprechenden Suchmaske suchen und wählen. Um weiter herauszufinden, ob das Buch lesenswert ist, kann sich der Nutzer auf die bereits erfolgten Bewertungen der anderen Nutzer verlassen, die somit die Rolle der Verkäufer übernehmen. Die Bezahlung erfolgt schliesslich durch Kreditkarte und wird daher vom Nutzer selbst erledigt. Am Ende des (Ver-)Kaufprozesses hat nicht nur der Nutzer daraus einen Vorteil – das Buch – gezogen, sondern auch Amazon. Amazon verdient durch den Buchverkauf sowie durch die persönlichen Daten der Nutzer Geld, indem das Unternehmen die Daten analysiert und verwendet, um bessere (Dienst-)Leistungen anzubieten und demzufolge Einkünfte zu erwirtschaften und Gewinne zu erzielen.

- 29 Ein anderes «Prosumer»-Beispiel stellen die Online-Partnervermittlungsplattformen wie Parship oder Elitepartner dar.⁵⁷ Auf den ersten Blick scheint es, dass der Online-Partnervermittler mögliche künftige Partner vorschlägt. Dies ist jedoch nicht zutreffend: Bei diesem Vorschlag handelt es sich lediglich um das passende Ergebnis zur automatisch anhand der eigenen Angaben erstellten Selbsteinschätzung. Mit anderen Worten ergibt sich dieser Vorschlag aus den Angaben der Nutzer und aus der Übergabe ihrer Daten.⁵⁸ Um einen Partner zu finden, muss ein Nutzer zuerst seine persönlichen Daten der Online-Partnervermittlungsplattform abliefern. Dadurch bietet er sich gleich selbst «auf dem Markt» an. Der Nutzer ist somit Produzent bzw. Hersteller der angebotenen Dienstleistung, weil er sich selbst auch anbietet. Will der Nutzer einen passenden Partner schliesslich kennenlernen, muss er ein kostenpflichtiges Abonnement abschliessen. Durch den Abschluss des Abonnements gilt der Nutzer als Erwerber bzw. Verbraucher der angebotenen Dienstleistung, d.h. eines anderen Nutzers, der sich als möglicher Partner selbst auch anbietet. Beide Beispiele zeigen, dass die Nutzer als «Prosumer» der digitalen Wirtschaft gelten können.

Das Gesagte gilt auch für das Geschäftsmodell von Uber. Die Nutzer sind gleichzeitig Hersteller und Verbraucher der angebotenen Dienstleistung, indem sie zur Logistik, Fahrt und Steuerung beitragen. Wie oben bereits erwähnt, müssen die Nutzer ihren Standort nicht kennen.⁵⁹ Trotzdem spielen sie eine massgebende Rolle bei der Logistik und Planung der Fahrt von Uber. Durch die Verwendung der entsprechenden App lässt sich ein Nutzer zuerst bewusst geolokalisieren. Um eine freie Fahrt finden zu können, muss er sodann den gewünschten Zielort eingeben. So kennt der potenzielle Fahrer bereits im Voraus die Fahrt, die zurückzulegen ist. Dementsprechend kann er die Fahrtbestellung ablehnen oder annehmen. Das Verhalten des Fahrers wird somit vom Verhalten des Nutzers beeinflusst. Die Nutzer müssen ausserdem auch die Qualität der durchgeführten Fahrt bewerten. Diese Bewertung dient der Zuverlässigkeit von Uber und folglich auch der Sicherstellung des (Fort-)Bestehens des Unternehmens. Durch diese Bewertung steuern und kontrollieren somit die Nutzer Uber und dessen Erfolg.

Vor dem Hintergrund des Ausgeführten ist abschliessend die These aufzustellen, dass die an einem bestimmten Ort als «Prosumer» agierenden Nutzer einen steuerrechtlichen Anknüpfungspunkt in Form einer wesentlichen digitalen Präsenz bilden, zumal sie massgeblich an der Erarbeitung und Erwirtschaftung von Einkünften digitaler Unternehmer beteiligt sind.

⁵⁶ Amazon ist ein E-Commerce-Unternehmen, das 1994 von Jeff Bezos gegründet worden ist (zur Geschichte von Amazon u.a. Richard L. Brandt, Mr. Amazon: Jeff Bezos und der Aufstieg von amazon.com, Berlin 2012, passim).

⁵⁷ Bei Parship und Elitepartner handelt es sich um Webseiten, die der Partnersuche dienen (online gefunden am 31. Oktober 2018 unter www.parship.ch und www.elitepartner.ch).

⁵⁸ Arnold F. Rusch/Philipp Klaus, Online-Partnervermittlung – Vertragsinhalt, Qualifikation und Probleme, AJP 2011, S. 1572 f. und S. 1580.

⁵⁹ Vorne, Kapitel 1.



3.3.2.4 Steuerrechtliche Folgen

- 32 Würde nun steuerrechtlich an den Ort angeknüpft, an welchem die «Prosumer» tätig sind, könnte das zur Entstehung einer digitalen Betriebsstätte führen. Es muss jedoch beachtet werden, dass der aus einer solchen wesentlichen digitalen Präsenz fließende Wert eines Unternehmens schwierig zu bestimmen ist. Einer der Gründe dafür besteht darin, dass beobachtbare, bewertbare und vergleichbare Werte und folglich entsprechende Marktpreise fehlen. Hinzu kommt, dass die Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft zu unterschiedlich sind, als dass sie in einer einzigen angemessenen Form typisiert werden könnten.⁶⁰
- 33 Wie oben bereits dargelegt, braucht jedoch das internationale Steuerrecht keinen tiefgreifenden Paradigmenwechsel.⁶¹ Mit den notwendigen Anpassungen an die Besonderheiten der Digitalisierung und an die Tatsache, dass die Nutzer «Prosumer» sind, kann das Konzept der Betriebsstätte inskünftig auch bei der Besteuerung der Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft beigezogen werden. Für die Erarbeitung eines Betriebsstättenbegriffs, der die Bedürfnisse und Anforderungen der digitalen Wirtschaft zu befriedigen vermag, müssen m.E. Schwellenwerte festgesetzt werden, die den Nutzern und deren Rolle bei der Wertschöpfung Rechnung tragen. Obwohl noch mit verschiedenen Schwierigkeiten verbunden (wie beispielsweise Problematiken der Gewinnzuordnung oder der Doppelbesteuerung), können die von der EU-Kommission entwickelten Kriterien einen geeigneten Ausgangspunkt bilden.⁶²

In dieser Hinsicht kann die These, dass sich aus den an einem bestimmten Ort als «Prosumer» agierenden Nutzern ein sinnvoller Anknüpfungspunkt in Form einer wesentlichen digitalen Präsenz ergibt, einen wertvollen Ausgangspunkt bilden, um sowohl den steuerlichen als auch den wirtschaftlichen Wandel zu unterstützen. Dies würde insofern zu einem Paradigmenwechsel führen, als für die Bejahung einer Betriebsstätte keine physische Präsenz im betreffenden Land mehr nötig wäre. Dieser Paradigmenwechsel lässt sich gut begründen, weil die Nutzer in der digitalen Wirtschaft keine rein passive Rolle mehr einnehmen, sondern im Prozess der Erwirtschaftung einen wesentlichen und aktiven Teil übernehmen.

⁶⁰ Becker, IStR 2018, S. 638.

⁶¹ Vorne, Kapitel 3.3.1.

⁶² Vgl. dazu vorne Kapitel 3.2.2.

4. Schlussgedanken

- 34 Die neuen Technologien stellen für das bestehende internationale Steuerrecht eine Zerreissprobe dar. Umso wichtiger scheinen deshalb Vorschläge und eine rasche Umsetzungsstrategie für eine erfolgreiche und effiziente Weiterentwicklung dieses steuerrechtlichen Gebiets.

