

Tagungsbericht

Am Dienstag, dem 25. April 2023, fand in der Burgstraße 21 um 18 Uhr die vierte Veranstaltung des Sächsischen Steuerkreises e.V. im Vortragsturnus des akademischen Jahres 2022/2023 statt. Zu unserer Freude durften wir zahlreiche Teilnehmende vor Ort begrüßen. Daneben erfreute sich die Veranstaltung einer regen Beteiligung im Online-Livestream (insgesamt 23 Teilnehmende). Unser Referent *Jan Winterhalter* – Doktorand an der Juristenfakultät der Universität Leipzig – widmete sich an diesem Abend mit einem Werkstattbericht aus seiner Dissertation der Thematik

„Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Fallanalyse, Nexus, Dokumentation“.

Nach der Eröffnung durch den Vorstandsvorsitzenden des Sächsischen Steuerkreises e.V., *Prof. Dr. Marc Desens*, gab *Winterhalter* zunächst einen kurzen Einblick in die zentrale Problemstellung seiner Dissertation, insbesondere in den von ihm als „Trilemma“ bezeichneten Zielkonflikt zwischen der Lokalisierung der Wertschöpfungsbeiträge, der Konsistenz dieser zur Besteuerung und der Kontrolle durch die Finanzverwaltung. Dabei stelle in der digitalisierten und automatisierten Wirtschaft insbesondere der „Dreiklang“ aus den zunehmend immateriellen Werten, der fehlenden psychischen Präsenz und der Nutzerbeteiligung die Zuordnung von Erträgen zum Ort der Wertschöpfung, wie sie die OECD beabsichtige, vor scheinbar unüberwindbare Herausforderungen. Insoweit bestehe eine Forschungslücke dahingehend, inwiefern eine „gerechte“ Besteuerung nach dem geltenden Recht mit möglichst wenigen Änderungen möglich sei.

Anschließend stellte der Referent anhand des Fallbeispiels Amazon Inc. dar, dass die derzeitige Diskussion zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft von wesentlichen Fehlannahmen geprägt sei. So sei die Dematerialisierung gerade kein wesentliches Merkmal der Globalisierung und Automatisierung in der Wirtschaft, vielmehr wäre auch für diese Wirtschaftsform eine besondere Infrastruktur und eine Vielzahl an Arbeitern notwendig. Im Gegensatz zu „klassischen“ Industriebetrieben seien diese aber wesentlich lockerer organisiert und rund um die Welt verteilt, sodass man eher von einer Dezentralisierung sprechen könne. Darüber hinaus käme auch Daten und anderen immateriellen Werten in der Wertschöpfungskette dieser Unternehmen in der Regel nicht die Bedeutung zu, die ihnen oftmals beigemessen werde. Dies zeige auch eine klassische betriebswirtschaftliche Funktions- und Risikoanalyse der Amazon Inc., nach der es kein singuläres Zentrum der Wertschöpfung gäbe, sondern sich diese dezentral über verschiedenste Plattformen, Konzernebenen, Mitarbeiter und Standorte verteile.

Anschließend führte *Winterhalter* kurz in den nationalen und abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte ein, um sich dann den Tatbestandsmerkmalen der Festigkeit und der Verfügungsmacht zu widmen, die bei der Besteuerung der Digitalwirtschaft Probleme aufwerfen würden. Die moderne Wirtschaft sei wesentlich von einer neuen Arbeiterschaft

geprägt, die sich unter anderem durch eine große Gruppe selbständig tätiger Plattformbetreiber, Studenten, Freiwilliger sowie unbezahlter Nutzer auszeichne. Zugleich würden Prozesse zunehmend durch Roboter und künstliche Intelligenzen wie etwa private Assistenzsysteme automatisiert und dezentralisiert. Dies führe zu der Frage inwiefern dem Unternehmer bei diesen Arbeitskräften und Maschinen in unternehmensfremden Räumlichkeiten noch eine Verfügungsgewalt zukäme. Nach der derzeitigen Rechtsprechung des BFH, sei dies wohl nicht der Fall, da es in diesen Fällen an der Schlüsselgewalt im Sinne einer unentziehbaren Rechtsposition fehle. Das Selbe müsse wohl auch für den Betriebsstättenbegriff nach dem OECD-MA gelten. Dieser sei zwar weiter als der nationale Begriff und stelle insbesondere auf Nutzungsart, Nutzungsdauer und die Art der Tätigkeit ab, allerdings sei es fraglich, ob ein Beitrag zur Datenvermittlung oder Verarbeitung in diesem Sinne für eine Betriebsstätte bereits ausreichend sei. *Winterhalter* plädierte daher für eine funktionale Auslegung des Betriebsstättenbegriffs, die das Merkmal der Verfügungsmacht vom Einfluss des Unternehmers auf die Personen oder Gegenstände vor Ort und somit auf die Wertschöpfung abhängig mache. Dabei solle insbesondere auch (technischen) Abhängigkeiten eine besondere Rolle zukommen. Daneben sei zudem das Tatbestandsmerkmal der Festigkeit im Rahmen einer wertenden Gesamtschau mit positiven Indizien zu bewerten, um auch mobile Kleinstbetriebsstätten ohne menschliche Akteure erfassen zu können.

Danach widmete sich *Winterhalter* der Gewinnzuordnung. Hier könnten personallose Betriebsstätten und unternehmensexternes Personal die Konsistenz der Besteuerung mit der Wertschöpfung in Frage stellen. Daher sei es notwendig, materielle und immaterielle Werte vermehrt den dezentralen Einheiten in den Quellenstaaten und damit den klassischen Routinefunktionen oder Teilen der Infrastruktur zuzuordnen. Dabei könne aber dennoch das Personal als effektiver Anknüpfungspunkt erhalten bleiben. Dies würde die Kontrolle und Lokalisierung der Wertschöpfung erleichtern ohne zu einem Vollzugsdefizit auf Ebene von Kleinstbetriebsstätten zu führen. Anschließend erläuterte *Winterhalter* auf Ebene der Bewertung und Gewinnermittlung, dass Daten, Netzwerkeffekte und Standortvorteile eher als ökonomischer Faktor zu sehen seien. Folglich müsse man sie der zugehörigen Routinefunktion zuordnen und nicht als immaterielle Wirtschaftsgüter einstufen. Darüber hinaus müsse die derzeitige Praxis im Rahmen der Verrechnungspreise angesichts fehlender Marktpreise die Kostenaufschlagsmethode zu nutzen, eingeschränkt werden. Diese führe insbesondere bei Routinefunktionen zu einer Unterbewertung wegen ihrer isolierenden Betrachtungsweise.

Zuletzt schloss *Winterhalter* mit der Anmerkung, dass eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft auch *de lege lata* möglich sei, insofern man den Begriff der Betriebsstätte entsprechend erweitere. Außerdem könne dies zugleich ein wichtiger Anstoß für die derzeitige Debatte um die „Gerechtigkeit“ der internationalen Besteuerung sein. Jedenfalls sei aber angesichts der Tendenz zu immer dezentraleren und mobileren Unternehmensorganisationen eine Reform dringend notwendig, in die man durchaus auch künstliche Intelligenzen auf Seiten der Steuerverwaltung einbeziehen könne.

Im Anschluss an den interessanten Vortrag nutzten die Teilnehmenden gemeinsam mit den Vortragenden ausgiebig die Gelegenheit eines weiteren fachlichen und persönlichen Austauschs bei Brezeln und Getränken.

Olivier Ritter