DIE NEUEN RICHTLINIENVORSCHLÄGE ZUR BESTEUERUNG DER DIGITALEN WIRTSCHAFT

Diplomarbeit
zur Erlangung des akademischen Grades
Magistra der Rechtswissenschaften
im Diplomstudium
Rechtswissenschaften
EIDESSTATTLICHE ERKLÄRUNG

Ich erkläre an Eides statt, dass ich die vorliegende Diplomarbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt bzw. die wörtlich oder sinngemäß entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe.

Die vorliegende Diplomarbeit ist mit dem elektronisch übermittelten Textdokument identisch.

Vichtenstein, 02.07.2020
# Inhaltsverzeichnis

I. Einleitung ......................................................................................................................... 6

II. Begriff der digitalen Wirtschaft ...................................................................................... 7
   1. Zweckabhängiges Begriffsverständnis ....................................................................... 8
   2. Typisierende Betrachtungsweise ............................................................................ 8
      a) Typische Merkmale der digitalen Wirtschaft ....................................................... 9
      b) Typische Geschäftsmodelle .............................................................................. 9

III. Begriff der Betriebsstätte .......................................................................................... 10
   1. Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ...................................................... 10
   2. Betriebsstätte aus Sicht der OECD ...................................................................... 11
      a) Anknüpfung an Hardware .............................................................................. 12
      b) Virtuelle Betriebsstätte ............................................................................... 13

IV. EU-Richtlinienvorschläge .......................................................................................... 14
   1. Digitalsteuer ........................................................................................................... 15
      a) Rechtsgrundlage ............................................................................................... 15
      b) Steuersubjekt .................................................................................................... 17
         (1) Rechtsträger .................................................................................................. 17
         (2) Schwellenwerte ............................................................................................. 17
      c) Steuersubjekt .................................................................................................... 19
         (1) Werbung auf digitalen Schnittstellen .......................................................... 20
         (2) Vermittlung digitaler Schnittstellen .............................................................. 21
         (3) Übermittlung von Nutzerdaten ..................................................................... 22
      d) Ort der Besteuerung ........................................................................................... 22
      e) Besteuerung ....................................................................................................... 23
      f) Verfahren ........................................................................................................... 23
   2. Signifikante digitale Präsenz .................................................................................. 24
      a) Rechtsgrundlage ............................................................................................... 25
      b) Geltungsbereich ............................................................................................... 26
      c) Signifikante digitale Präsenz ............................................................................ 26
         (1) Digitale Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle ......................... 27
         (2) Schwellenwert ............................................................................................. 27
      d) Gewinnaufteilung .............................................................................................. 28

V. Fazit ............................................................................................................................. 29
### Abkürzungsverzeichnis

<table>
<thead>
<tr>
<th>Abkürzung</th>
<th>Deutscher Begriff</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>AEUV</td>
<td>Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union</td>
</tr>
<tr>
<td>AOA</td>
<td>Authorized OECD Approach</td>
</tr>
<tr>
<td>Abs.</td>
<td>Absatz</td>
</tr>
<tr>
<td>Art.</td>
<td>Artikel</td>
</tr>
<tr>
<td>BEPS</td>
<td>Base Erosion and Profit Shifting</td>
</tr>
<tr>
<td>bspw.</td>
<td>beispielsweise</td>
</tr>
<tr>
<td>bzw.</td>
<td>beziehungsweise</td>
</tr>
<tr>
<td>DBA</td>
<td>Doppelbesteuerungsabkommen</td>
</tr>
<tr>
<td>DST-RE</td>
<td>Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz</td>
</tr>
<tr>
<td>d.h.</td>
<td>das heißt</td>
</tr>
<tr>
<td>EU</td>
<td>Europäische Union</td>
</tr>
<tr>
<td>EUGH</td>
<td>Europäischer Gerichtshof</td>
</tr>
<tr>
<td>ECOFIN-Rat</td>
<td>Economic and Financial Affairs Council</td>
</tr>
<tr>
<td>f</td>
<td>folgend</td>
</tr>
<tr>
<td>ff</td>
<td>fortfolgend</td>
</tr>
<tr>
<td>GAFA</td>
<td>Google, Apple, Facebook, Amazon</td>
</tr>
<tr>
<td>gem.</td>
<td>gemäß</td>
</tr>
<tr>
<td>ICT</td>
<td>Information and Communication Technology</td>
</tr>
<tr>
<td>IT</td>
<td>Information</td>
</tr>
<tr>
<td>Mio.</td>
<td>Millionen</td>
</tr>
<tr>
<td>Nr.</td>
<td>Nummer</td>
</tr>
<tr>
<td>OECD</td>
<td>Organisation of Economic Co-operation and Development</td>
</tr>
</tbody>
</table>
OECD-MA  Musterabkommen der OECD zur Vermeidung von Doppelbesteuerung
Rn  Randnummer
Rz  Randziffer
SDP-RE  Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen
z.B.  zum Beispiel
I. Einleitung

Die Besteuerung der Erträge von Unternehmen der digitalen Wirtschaft ist Gegenstand einer anhaltenden intensiven Diskussion.¹


Die Problematik einer gerechten Besteuerung der digitalen Wirtschaft ist bereits seit geraumer Zeit ein massives Anliegen der OECD, jedoch fehlt es bislang einer Lösung. Ein Konsens ist schwer zu finden, sind hierfür doch – mitunter stark voneinander abweichende

² Vgl Kofler/Mayr/Schlager, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, RdW 2017,369 ff (369).
⁴ Vgl Mayr/Schlager in Kirchmayr/Mayr/Hirscher/Kofler/Ehrike-Rabel, Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 22.
⁵ Vgl Drucker J. (Bloomberg), Google 2.4 % Rate Shows How $60 Billion Is Lost to Tax Loopholes. https://www.bloomberg.com/news/articles/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes (Stand 19.11.2019).
– steuerrechtliche, wirtschaftliche und politische Interessen der beteiligten Staaten auszutarieren.


Dazu ist zunächst (unter II.) der Frage nachzugehen, was unter der Bezeichnung der „digitalen Wirtschaft“ überhaupt zu verstehen ist – um welche Unternehmen und Geschäftsmodelle handelt es sich? Sodann ist (unter III.) zu untersuchen, warum diese Unternehmen der digitalen Wirtschaft vom geltenden Steuerrecht nicht bzw. nur unzureichend erfasst werden – was ist ihre Besonderheit? Schließlich werden (unter IV.) die beiden Richtlinienempfehlungen der EU-Kommission auf dieser Grundlage dargelegt und einer Würdigung unterzogen.

II. Begriff der digitalen Wirtschaft

Anfänglich ist zu klären, warum die Besteuerung von Erträgen digitalisierter Unternehmen eine Schwierigkeit darstellt. Was bedeutet digitale Wirtschaft?

Es mag angesichts der jahrelangen und intensiven Diskussion auf den ersten Blick verwundern, aber eine abstrakte Definition, welche Unternehmen der digitalen Wirtschaft von anderen (althergebrachten) Unternehmen trennscharf unterscheidet, existiert nicht. Dies ist dem Umstand geschuldet, dass die zugrundeliegenden Geschäftsmodelle vielgestaltig sind und zunehmend die Wirtschaft insgesamt „digitalisiert“, weil sich auch Unternehmen mit herkömmlichem Geschäftsmodell die Fortschritte in der Informations- und Kommunikationstechnologie zunutze machen. Eine genaue Abgrenzung ist nicht (mehr) möglich.

Gleichwohl ist eine näherungsweise Definition bzw. das Aufzeigen typischer Fallgestaltungen sinnvoll, um entsprechende Besteuerungskonzepte zu entwickeln.\(^9\)

1. Zweckabhängiges Begriffsverständnis


Diese Definition erfasst wesentliche Aspekte und trägt zur Beschreibung und zum Verständnis des Begriffs der digitalen Wirtschaft bei. Sie ist allerdings zu unbestimmt, um Teil eines Steuertatbestands für „die“ digitale Wirtschaft zu sein.\(^11\)

2. Typisierende Betrachtungsweise

Die OECD definiert den Begriff der digitalen Wirtschaft nicht, sondern konstatiert bereits in ihrem Abschlussbericht 2015 zu BEPS Aktionspunkt 1\(^12\), dass die neuen Informations- und Kommunikationstechnologien (ICT) mittlerweile die Wirtschaft insgesamt transformiert hätten. Alle Bereiche der Wirtschaft setzten diese neuen Technologien ein, um die Produktivität zu erhöhen, die Marktreichweite zu vergrößern (d.h. neue Märkte zu erschließen und bereits erschlossene Märkte besser abzudecken) und operative Kosten zu

---

\(^9\) Vgl Marquardt, Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil I), IStR 2020, 292 ff (293).


Eine akkurate Trennlinie der digitalen Wirtschaft und der übrigen Wirtschaft sei deshalb schwierig, wenn nicht gar unmöglich. Vielmehr werde die digitale Wirtschaft zunehmend zur Wirtschaft selbst.

a) Typische Merkmale der digitalen Wirtschaft

Stattdessen beschreibt die OECD typische Merkmale der digitalen Wirtschaft („key features“). Diese Merkmale würden – auch wenn sie nicht stets und allesamt zur selben Zeit vorhanden wären – die moderne Wirtschaft zunehmend charakterisieren und seien aus steuerrechtlicher Perspektive relevant. Auch die EU-Kommission nimmt auf diese Merkmale Bezug.

- Möglichkeit für digitalisierte Unternehmen ohne physische Präsenz am Wirtschaftsleben eines Staates teilzunehmen.
- Mobilität immaterieller Wirtschaftsgüter: Charakteristisch für die digitale Wirtschaft ist, dass sie vielfach immaterieller Vermögenswerte (Software und Algorithmen) zum Gegenstand haben.

b) Typische Geschäftsmodelle

Die vorgenannten charakteristischen Merkmale leitet die OECD aus der Analyse typischer Geschäftsmodelle der digitalen Wirtschaft ab. Die OECD unterscheidet vier solcher Geschäftsmodelle:

---

13 OECD Abschlussbericht 2015 zu BEPS Aktionspunkt 1, S. 22.
15 OECD Abschlussbericht 2015 zu BEPS Aktionspunkt 1, S. 64 ff; OECD Zwischenbericht 2018, S. 24 ff und S. 52 ff
16 Im zuletzt genannten Punkt gleicht der Ansatz dem zweckorientierten Begriffsverständnis (siehe II. 1.).


• Ein weiteres Geschäftsmodell stellen vertikal integrierte Unternehmen dar. Durch die Übernahme der Zulieferer beherrschen sie die Angebotsseite des Marktes. Beispiele sind: Amazon E-Commerce (Lagerhaltung und Logistik) und Netflix (Filmproduktion).


III. Begriff der Betriebsstätte


1. Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA

Für den hier interessierenden Fall, dass Unternehmen grenzüberschreitend tätig werden und mehrerer Länder um die Besteuerung konkurrieren, gehen DBA nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA für die Zuordnung des Besteuerungsrechts davon aus, dass Gewinne nur im


Ansässigkeitsstaat besteuert werden können, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit in einem anderen Staat (sogenannter Quellenstaat) durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Die Existenz einer Betriebsstätte auf eigenem Territorium gewährt somit dem Quellenstaat den Besteuerungszugriff (und hält den Ansässigkeitsstaat – zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung – zur Freistellung an).\textsuperscript{21}

Nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA setzt eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung voraus, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Dabei meint „feste Geschäftseinrichtung“, dass sich die Tätigkeit des Unternehmens im Quellenstaat in gewissen Formen wirtschaftlich verfestigt haben muss.\textsuperscript{22} Erforderlich ist eine physische Präsenz; bloße Geschäftsbeziehungen zu Unternehmen oder sonstigen Kunden im Quellenstaat genügen hierfür nicht.\textsuperscript{23}

Mit dieser gesetzlichen Ausgangslage können typische Unternehmen der digitalen Wirtschaft steuerlich im Quellenstaat nicht adäquat erfasst werden.\textsuperscript{24} Diese Unternehmen zeichnen sich gerade dadurch aus, dass sie grenzüberschreitend (mitunter weltweit) tätig werden, ohne in den Marktstaaten (dort wo die Wertschöpfung stattfindet) physisch präsent zu sein. Den Unternehmen der digitalen Wirtschaft ist es damit möglich, sofern überhaupt irgendwo noch eine physische Präsenz erforderlich ist, den Ansässigkeitsstaat steueroptimiert zu wählen; ungeachtet der Tatsache, dass sich ihr Tätigkeitsschwerpunkt ganz wo anders befindet.

2. Betriebsstätte aus Sicht der OECD

Die OECD setzte sich bereits seit 2001 mit der Notwendigkeit einer Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs auseinander.\textsuperscript{25}

\textsuperscript{22} Vgl Görö in Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA, Art. 5 Rn 2.
\textsuperscript{23} Vgl Görö in Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA, Art. 5 Rn 12, Farrugia-Weber, Signifikante digitale Präsenz und Digitalsteuer- Gedanken zu den Richtlinienvorschlägen der EU-Kommission zum "einjährigen Jubiläum", DStR 2019, 638 ff (639);
a) Anknüpfung an Hardware

Die OECD versuchte das Problem zunächst im Wege einer weiten Auslegung des Betriebsstättenbegriffs durch Anknüpfung an die Hardware der Unternehmen der digitalen Wirtschaft zu lösen. Am Ort des Servers bzw. der IT des Unternehmens sollte eine Betriebsstätte bestehen können.26

Gegen diese Sichtweise sprechen allerdings gleich mehrere Erwägungen. Zum einen setzte eine Betriebsstätte voraus, dass eine intensive wirtschaftliche Verknüpfung mit dem Territorium des Quellenstaats vorliegt. Das bloße Betreiben eines Internet-Servers erreicht diese geforderte Intensität nicht. Entscheidend für die wirtschaftliche Betätigung des Unternehmens ist nicht der Server, sondern die auf dem Server laufende Software. Diese kann aber mühllos auf einen in einem anderen Staat gelegenen Server kopiert werden.27 Die Server-Hardware selbst stellt keine nennenswerten Anforderungen an die örtliche Infrastruktur.28

Zum anderen müssten – wenn Voraussetzungen einer Betriebsstätte vorlagen – die Betriebsstättenausnahmen nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA geprüft werden. Hier wäre regelmäßig festzustellen, dass Art. 5 Abs. 4 OECD-MA einschlägig ist, da sich die Funktion eines Servers auf eine bloße Hilfstätigkeit im Rahmen des eigentlichen Geschäftsbetriebs beschränkt.29


Letztlich verfehlt der Ansatz auch von vornherein sein Ziel. Unternehmen der digitalen Wirtschaft können sich den Standort ihres Servers aussuchen. Damit ist einer Steuerplanung mit dem Ziel der Steuervermeidung Tür und Tor offen, indem einfach der Betriebsserver in ein Niedrigsteuerland verlegt wird.31

28 Vgl Görl in Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA Art 5 Rn 29.
30 Vgl Görl in Vogel/Lehner, DBA, OECD-MA Art 5 Rn 30.
b) Virtuelle Betriebsstätte

Im Zuge des BEPS-Projekts schlug die OECD in ihrem Final Report aus 2015 zum BEPS Aktionspunkt 1 zur Lösung des Problems gerechter Besteuerung digitaler Unternehmen (neben der Einführung bestimmter Quellensteuern und Ausgleichsteuern) vor, den Betriebsstättenbegriff um eine virtuelle Betriebsstätte zu erweitern und dazu den steuerlichen Anknüpfungspunkt in einer „signifikanten wirtschaftlichen Präsenz“ zu suchen.

Ob eine solche „signifikante digitale Präsenz vorliegt, soll sich nach Ansicht der OECD nach bestimmten Faktoren richten: hohe Umsätze im Quellenstaat (Überschreitung von Schwellenwerten), lokale digitale Infrastruktur (z.B. lokaler Domain Name, lokale Internetplattformen in der Landessprache oder lokale Bezahlmöglichkeiten) sowie hohe Nutzeraktivitäten (Anzahl monatlicher Nutzer, Anzahl online abgeschlossener Verträge sowie gesammeltes Datenvolumen).

Es ist der OECD allerdings nicht gelungen, sich auf dieses Betriebsstättenkonzept endgültig festzulegen. Weitere Untersuchungen seien nötig, so der Final Report.

Diese weiteren Untersuchungen haben in der Folgezeit indes bislang zu keiner konsensfähigen Lösung für die an dem Projekt beteiligten Staaten geführt.

Im Konsultationspapier vom 13.02.2019 stellte die OECD eine Zwei-Säulen-Strategie vor: „pillar one“ enthielt Vorschläge zur Neuverteilung von Besteuerungsrechten zwischen

---


Das Konsultationspapier vom 09.10.2019 verschmolz sodann die drei Ansätze der Säule eins zu einem „unified approach under pillar one“ zusammen und führte zu einer nachhaltigen digitalen und wirtschaftlich erheblichen Präsenz in den Marktstaaten als neuen Anknüpfungspunkt.

IV. EU-Richtlinienvorschläge


1. Digitalsteuer


Nach Meinung der EU-Kommission ist die Digitalsteuer eine „leicht umzusetzende Maßnahme zur Besteuerung der Erträge aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen“. Mit Erträgen sind Umsatzerlöse gemeint, welche digitaler Dienstleistungen abzüglich der Mehrwertsteuer und sonstiger similärer Steuern erbringen.

Der Steuer unterliegen nur einzelne, stark nutzerbezogene Dienstleistungen, weil vor allem hier Ansässigkeits- und Tätigkeitsstaat typischerweise auseinanderfallen.

a) Rechtsgrundlage

Rechtsgrundlage für den Erlass der Richtlinie soll nach Meinung der EU-Kommission Art. 113 AEUV sein.

In der Literatur wird hingegen vielfach bestritten, dass Art. 113 AEUV eine ausreichende Rechtsgrundlage darstellt. Die Digitalsteuer sei keine indirekte Steuer im Sinne dieser

45 Vgl Kokott, Herausforderungen einer Digitalsteuer, IStR 2019, 123 ff (124f); Brauneck, Digitalsteuer: Endlich angemessene Steuern für Google, Apple, Facebook und Co. in der EU?, EUZW 2018, 624 ff (627 f); Farrugia-Weber,
Vorschrift, sondern eine direkte Steuer; für diese könne allenfalls Art. 115 oder Art 116 AEUV als Kompetenzgrundlage herangezogen werden. Teilweise wird auch von einer hybriden Konzeption gesprochen, die Elemente beider Steuerarten enthalte.46

Die Beantwortung der Frage hängt davon ab, ob es sich bei der Digitalsteuer um eine indirekte Steuer im Sinne des Art. 113 AEUV handelt oder um eine direkte Steuer, welche nicht unter diese Vorschrift fällt.

Die Abgrenzung wir überwiegend über die Unterscheidung von Steuerschuldner und Steuerträger (als derjenige, der letztlich die Steuerlast trägt) getroffen.47 Direkte Steuern sind danach solche, die vom Steuerschuldner selbst getragen werden, d.h. der Steuerschuldner ist derjenige, der letztlich auch die Steuerlast trägt. Indirekte Steuern sind solche, bei denen zwar ein Unternehmer Steuerschuldner ist, allerdings die Steuerlast auf einen Konsumenten abgewälzt wird, indem die Steuer über den Preis (für die Güter oder Dienstleistungen) weitergegeben wird. Dadurch wird nicht der Unternehmensgewinn, sondern letztlich die Vermögensverwendung des Endverbrauchers steuerlich belastet.

Die Qualifikation der Digitalsteuer als indirekte Steuer könnte für die Orientierung am Bruttoertrag der Unternehmen sprechen (siehe Art. 3 Abs. 2 DST-RE), während direkte Steuern typischerweise am Nettoprinzip orientiert sind.48 Des Weiteren ist es vorstellbar, dass bei Einführung einer solchen Steuer, eine Abwälzung der Kosten auf die Nutzer erfolgen wird, diese also letztlich die Steuerbelasteten sein werden.

Gegen die Qualifizierung der Digitalsteuer als indirekte Steuer spricht allerdings entscheidend, dass Sinn und Zweck der Regelung letztlich darin besteht, eine Steuerlücke zu schließen, indem bei großen Digitalunternehmen entgangene Körperschaftssteuer aufgefangen wird. Die Digitalsteuer zielt dagegen nicht auf das Konsumverhalten der Nutzer ab.49

b) Steuersubjekt

Art. 4 DST-RE regelt, wer steuerpflichtig ist.

(1) Rechtsträger

(2) Schwellenwerte
Der Rechtsträger muss sodann – kumulativ – zwei Schwellenwert erfüllen:

Nach Art. 4 Nr. 1 (a) DST-RE müssen die gemeldeten weltweiten Erträge im relevanten Geschäftsjahr (dem Besteuerungszeitraum) 750 000 000 € überschreiten.

Und nach Art. 4 Nr. 1 (b) DST-RE des Richtlinienvorschlags müssen die innerhalb der Union erzielten steuerbaren Erträge im Geschäftsjahr 50 000 000 € überschreiten.

Der erste Schwellenwert beschränkt die Anwendbarkeit nach Absicht der Kommission auf Unternehmen einer bestimmten Größenordnung, die stark nutzerbezogen und zu einer aggressiven Steuerplanung in der Lage sind. Der zweite Schwellenwert garantiert, dass nur Rechtsträger besteuert werden, die auf Unionsebene eine gewisse Erheblichkeit aufweisen.


Vorliegend rechtfertigt die EU-Kommission die Schwellenwerte damit, dass hauptsächlich Unternehmen einer gewissen Größenordnung und Marktmacht in der Lage seien, ein Geschäftsmodell zu betreiben, bei dem die Nutzer und deren Daten eine entscheidende Rolle spielen; und gerade diese Unternehmen würden eine höhere Divergenz zwischen dem Ort der Gewinnbesteuerung und dem Wert der Wertschöpfung aufweisen sowie zu einer aggressiveren Steuerpolitik in der Lage sein. Darüber hinaus – so die Kommission weiter – würden die Schwellenwerte für Rechtssicherheit sorgen und schließlich einen unverhältnismäßigen Befolgungsaufwand für kleinere Unternehmen und Start-ups.

ausschließen. Kokott69 weist darauf hin, dass allein die Tatsache, dass überwiegend amerikanische Unternehmen betroffen sind, keine Diskriminierung darstellt. Auch sei es weltweit üblich, eine derartige Besteuerung multinationaler Unternehmen an Schwellenwerte zu knüpfen.

In der Literatur wird schließlich noch angemerkt, dass die Schwellenwerte in Art. 4 DST-RE derzeit fast ausschließlich von großen US-amerikanischen Unternehmen wie Google, Amazon und Facebook überschritten werden60. Aus Sicht der USA wird eine Digitalsteuer wie eine Sondersteuer auf US-amerikanische Internet-Giganten wirken; dass sich die USA damit abfinden, steht nicht zu erwarten. Besonders für die exportorientierten Länder innerhalb der Union wären im Falle eines Handelskonflikts mit Einführung der Digitalsteuer fiskalisch vielleicht mehr verloren als gewonnen.61 So könnten die USA als Reaktion auf eine europäische Digitalsteuer mit Warenzöllen reagieren.62

c) Steuersubjekt

Die Steuer soll nur auf Erträge aus der Erbringung von drei in Art. 3 Abs. 1 DST-RE einzeln aufgelisteten digitalen Dienstleistungen erhoben werden:

- Werbung auf digitale Schnittstellen
- Vermittlung digitaler Schnittstellen
- Übermittlung von Nutzerdaten.

Der zentrale Begriff der digitalen Schnittstelle ist in Art. 2 Abs. 3 DST-RE legaldefiniert. Der Begriff ist weit auszulegen, um der Vielgestaltigkeit der Digitalwirtschaft gerecht zu werden.63

69 Vgl Kokott, Herausforderungen einer Digitalsteuer, IStR 2019, 123 ff (128).
63 Vgl Rüscher, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, MwStR 2018, 419 ff (422).
(1) Werbung auf digitalen Schnittstellen

Unter den Tatbestand es Art. 3 Abs. 1 (a) DST-RE fällt vor allem die auf Suchmaschinen wie Google oder Social-Media Netzwerken wie Facebook oder Onlineplattformen und Marktplätzen wie Ebay geschaltete Werbung.64 Dieser Internetseiten stellen Schnittstellen dar, auf denen Werbung platziert wird, die sich an die Nutzer richtet.

Diskutiert wird auch, ob und inwiefern Gebrauchsgegenstände des Alltags mit ihren zunehmenden Smart-Funktionen unter die Steuerpflicht fallen können.

So sollen beispielsweise die Erträge aus einem Parksysten für Autos unter Art. 3 Abs. 1 (a) DST-RE fallen, wenn das Parksystem mittels Fahrzeugnutzerdaten betrieben und (auch) durch Werbung auf dem Navigationsgerät der Nutzerfahrzeuge finanziert wird.65 Sind Kühlsschränke mit dem Internet verbunden und digitalen Anwendungen ausgestaltet und wird auf dem Display, das eine digitale Schnittstelle darstellt, beispielsweise angezeigt, dass ein bestimmtes Lebensmittel bald aufgebraucht ist und zugleich Werbung für den Kauf dieses Lebensmittel geschaltet, dann dürfte dies ebenfalls ein Anwendungsfall sein.66 Das Display stellt eine digitale Schnittstelle dar, auf der Werbung geschaltet wird, die sich an Nutzer richtet.

Reine E-Commerce-Unternehmen, fallen nicht unter diesen Tatbestand, weil sie keine Schnittstelle zur Verfügung stellen, um Geschäfte zwischen Nutzern zu vermitteln, sondern lediglich ihre eigenen Waren unter Nutzung der Schnittstelle als Kommunikationsmittel vertreiben.67

Für Dienstleistungen nach Art. 3 Abs. 1 (a) DST-RE ist es gleichgültig, ob die digitale Schnittstelle im Eigentum des Rechtsträgers steht, der die Werbung platziert (Art. 3 Abs. 3 DST-RE). Denn die Wertschöpfung folgt nicht aus dem Eigentum, sondern aus dem Nutzerverkehr und den Nutzerdaten.68 Fallen Werbender und Eigentümer auseinander,

64 Vgl Rüscher, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, MwStR 2018, 419 ff (422).
68 Vgl Rüscher, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, MwStR 2018, 419 ff (423).
gilt (zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung) nur der werbende Rechtsträger als Erbringer der Dienstleistung.

(2) Vermittlung digitaler Schnittstellen


Wird im oben genannten Beispiel des smarten Kühlschranks – neben bloßer Werbung – der Nutzer zugleich in die Lage versetzt, über die digitale Schnittstelle Lebensmittel bei einem Verkäufer zu bestellen, so soll diese Möglichkeit der Interaktion zwischen Nutzern und Lieferung von Gegenstände ebenfalls unter den Tatbestand des Art. 3 Abs. 1 (b) DST-RE fallen.70

Art. 3 Abs. 4 DST-RE enthält bestimmte Negativabgrenzungen. Wichtig erscheint hier vor allem Art. 4 Abs. 1 (a) DST-RE, der etwa Streamingdienste betrifft, die digitale Inhalte in Form von Videos oder Musik ihren Nutzern bereitstellen; schaltet der Streamingdienst allerdings Werbung, dann unterfällt er wieder dem Tatbestand des Art. 3 Abs. 1 (a) DST-RE.71 Zweiteres betrifft beispielsweise E-Mail-Anbieter und Instant-Messanger.72 Unter Letzteres dürfte etwa der Bezahldienst paypal fallen.

---

Der Grund für die Herausnahme dieser Geschäftsmodelle ist darin zu sehen, dass die Nutzer hier weniger stark am Wertschöpfungsprozess beteiligt sind.\(^73\)

(3) Übermittlung von Nutzerdaten

Diese Fallgruppe richtet sich an Big Data und betrifft damit vor allem soziale Netzwerke, die Nutzerdaten sammeln und veräußern.\(^74\) Die Sammlung und Auswertung von Daten zu eigenen Zwecken ist dagegen nicht erfasst.\(^75\) Erfasst werden nur Daten, die aus der Aktivität der Nutzer auf einer digitalen Schnittstelle selbst generiert wurden.\(^76\)

Auch für diesen Tatbestand gibt es eine Negativabgrenzung, welche in Art. 3 Abs. 5 DST-RE geregelt ist.

d) Ort der Besteuerung

Art. 5 DST-RE bestimmt den Ort der Besteuerung und stellt in Art. 5 Abs. 1 DST-RE darauf ab, wo die Nutzer der digitalen Dienstleistung ansässig sind. Hier wird vor allem darauf Bedacht genommen, wo sich das Gerät befindet, indem man mithilfe der IP-Adresse des Geräts oder „andere Methoden der Geolokalisation“ den Standort ermittelt.

Für den Fall, dass die Nutzer in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind, ist der Anteil der einzelnen Mitgliedstaaten am steuerbaren Gesamtertrag eines Rechtsträgers zu bestimmen. Art. 5 Abs. 3 DST-RE enthält Regelungen, die – vereinfacht ausgedrückt – darauf abstellen, wie oft der steuerauslösende Tatbestand in jedem Land erfüllt wurde.

---

\(^73\) Vgl Rüscher, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, MwStR 2018, 419 ff (423).


\(^75\) Vgl Rüscher, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, MwStR 2018, 419 ff (424).

\(^76\) Fitness-Tracker, die selbständige Daten erfassen, sammeln und an eine digitale Schnittstelle übermitteln, fallen damit heraus (so Rüscher, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, MwStR 2018, 419 ff (424)).
e) Besteuerung


Da die Digitalsteuer neben der Körperschaftssteuer erhoben wird, stellt sich das Problem einer möglichen Doppelbesteuerung, wenn dieselben Erträge der Digitalsteuer und der Körperschaftssteuer unterliegen.

Hier erwartet die EU-Kommission in Erwägungsgrund 27 des Richtlinienentwurfs, dass den Unternehmen gestattet wird, die Digitalsteuer als Betriebsausgaben von der Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage abzuziehen.77 Dies soll auch dann gelten, wenn beide Steuern in verschiedenen Mitgliedsstaaten entrichtet werden. Es ist zweifelhaft, ob dies stets reibungslos zwischen den Mitgliedsstaaten funktionieren wird – ein Mitgliedsstaat müsste ja auf Steuereinnahmen verzichten, nur weil der Steuerpflichtige in einem anderen Mitgliedsstaat Steuern entrichtet hat.78

In der Literatur wird befürchtet, dass es innerhalb von Leistungsketten zu einer mehrfachen Digitalsteuerbelastung kommen kann, da anders als bei der Umsatzsteuer kein Vorsteuerabzug vorgesehen sei.79 Deshalb wird vorgeschlagen, über das Merkmal „sonstiger ähnlicher Steuern“ in Art 2 DST-RE steuerliche Vorbelastungen zu berücksichtigen und Kaskadeneffekte zu vermeiden.80

f) Verfahren

Nach Art. 14 DST-RE gibt der Steuerpflichtige für seine gesamten steuerpflichtigen Aktivitäten innerhalb der EU (nur) eine Digitalsteuererklärung ab.

78 Vgl Rüscher, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, MwStR 2018, 419 ff (426); Kokott, Herausforderungen einer Digitalsteuer, ISIR 2019, 123 ff (129).
80 Vgl Rüscher, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, MwStR 2018, 419 ff (424).
Die Erklärung ist an den Mitgliedstaat zu richten, in dem die Digitalsteuer zuerst anfällt (Art. 10 Abs. 3 (a) DST-RE), oder – wenn für mehrere Mitgliedsstaaten Digitalsteuer geschuldet ist – den der Steuerpflichtige wählt (Art. 10 Abs. 3 (b) DST-RE). Dieses „One-Stop-Prinzip“ reduziert den Befolgungsaufwand der Steuerpflichtigen, die nicht mit einer Vielzahl von geschuldeten Steuererklärungen belastet werden.

Aus demselben Grund muss die gesamte Steuerbetrag gemäß Art. 16 DST-RE nur in diesem einen Mitgliedstaat der Identifizierung entrichtet werden, der dann nach Art. 22 DST-RE den jeweils geschuldeten Betrag an die anderen Mitgliedsstaaten weiterleitet.

Der bereits bei den Schwellenwerten thematisierte Gleichheitsgrundsatz kann auch beim Vollzug der Steuer relevant werden. Ist eine (an sich nicht gleichheitswidrige) Steuer so ausgestaltet, dass der Finanzverwaltung die Durchsetzung des Steueranspruchs nur unzureichend gelingt, dann verstößt dies ebenfalls gegen den Gleichheitsgrundsatz.\(^\text{81}\) Die faktische Nichtbesteuerung eines Teils der Steuerpflichtigen, stellt (eine zu rechtfertigende) Ungleichbehandlung im Vergleich zu dem Teil der Steuerpflichtigen dar, bei denen die Steuer beigetrieben wird.

Bei Einführung einer Digitalsteuer müssten Daten in großen Mengen erhoben, gespeichert und ausgewertet werden.\(^\text{82}\) Die Finanzverwaltung muss sich dieser Herausforderung in personeller und sachlicher Hinsicht stellen.

2. **Signifikante digitale Präsenz**

In Anknüpfung an die Überlegungen der OECD zur „signifikanten wirtschaftlichen Präsenz“ im Rahmen des Abschlussberichts zum BEPS-Aktionspunkt 1\(^\text{83}\) schlägt die EU-Kommission in ihrem Richtlinienvorschlag zur signifikanten digitalen Präsenz\(^\text{84}\) als langfristige Lösung eine Reform der Körperschaftssteuervorschriften der Mitgliedsstaaten vor.

---

\(^\text{81}\) Vgl Rodi, Faktische Nichtbesteuerung und Gleichheitssatz, NJW 1990, 3246 ff (3247); Kokott, Herausforderungen einer Digitalsteuer, ISIR 2019, 123 ff (130).

\(^\text{82}\) Vgl Rüscher, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, MwStR 2018, 419 ff (426).


\paragraph{a) Rechtsgrundlage}


Die beabsichtigte Richtlinie kann aber auf Art. 115 AEUV gestützt werden. Eine Harmonisierung des rechtlichen Anknüpfungspunkts (Nexus) und der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung digitaler Unternehmen in den Mitgliedsstaaten würde im Sinne dieser Kompetenzgrundlage Wettbewerbsverzerrungen entgegenwirken und deren Voraussetzungen erfüllen.\footnote{Vgl Markwardt, Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil II), ISfR 2020, 332 ff (334).}
b) Geltungsbereich

Nach Art. 2 SDP-RE soll die Richtlinie für alle Rechtsträger unabhängig von ihrer Ansässigkeit bindend sein. Dies scheint zunächst einen umfassenden Anwendungsbereich zu garantieren.

Tatsächlich jedoch kann es zu einer Kollision mit DBA kommen mit der Folge, dass in diesen Fällen zu unterscheiden ist:

- Ist das Land, in dem der Rechtsträger ansässig ist, ebenfalls Mitgliedsstaat der EU, dann wird die DBA von der Richtlinie überschrieben (richtlinienrechtlicher „treaty override“).

Da die Richtlinien vor allem auf Unternehmen abzielen, die im Drittstaat USA ansässig sind, sind die Mitgliedsstaaten der EU trotz einer Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs auf den Verhandlungsweg angewiesen, sofern einschlägige DBA bestehen.

c) Signifikante digitale Präsenz

Art. 4 SDP-RE definiert den zentralen Begriff der signifikanten digitalen Präsenz, bei deren Vorliegen von einer (virtuellen) Betriebsstätte auszugehen ist.


\[90\] Vgl. dazu allgemein Schwenke in Wassermeyer, DBA, vor Art. 1 Vorbemerkung Rn 12 ff.
Danach müssen gem. Art. 4 Abs. 3 SDP-RE – kumulativ – zwei Voraussetzungen erfüllt sein: Zum einen muss die Geschäftstätigkeit des Rechtsträgers im Mitgliedsstaat ganz oder teilweise aus der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle bestehen. Zum anderen muss zumindest einer der in Art. 4 Abs. 3 a) bis c) SDP-RE genannten Schwellenwert überschritten sein.

(1) Digitale Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle
Der Begriff der digitalen Schnittstelle deckt sich mit der Definition des Digitalsteuerrichtlinienentwurfs und meint nach Art. 3 Abs. 2 SDP-RE Software.

Digitale Dienstleistungen sind in Art. 3 Abs. 5 SDP-RE sowie Anhang II zum SDP-RE – nicht abschließend – aufgezählt.

Weitere Dienstleistungen, welche gem. Art. 3 Abs. 5 letzter Satz SDP-RE nicht als Dienstleistungen zu qualifizieren sind, sind im Anhang III enthalten.

(2) Schwellenwert
Infolge der erfassten digitalen Dienstleistungen muss zumindest einer der folgenden Schwellenwerte erreicht werden:

- Der Anteil der Gesamterlöse im Steuerzeitraum aus der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen übersteigt 7.000.000 € (Art. 4 Abs. 3 a) SDP-RE).
- Die Zahl der Nutzer einer oder mehrerer digitaler Dienstleistungen übersteigt 100.000 (Art. 4 Abs. 3 b) SDP-RE).
- Die Zahl der Geschäftsverträge über die Bereitstellung digitaler Dienstleistungen übersteigt 3.000 (Art. 4 Abs. 3 c) SDP-RE).

Zu beachten ist, dass für das Erreichen der Schwellenwerte – anders als im Richtlinienentwurf für eine Digitalsteuer – jeweils nicht auf das gesamte Unionsgebiet abgestellt wird, sondern auf den einzelnen Mitgliedsstaat. Für die Ermittlung der Schwellenwerte wird darauf abgestellt, wo der Nutzer das Gerät benutzt, mit dem er auf die digitale Schnittstelle zugreift (Art. 4 Abs. 4 SDP-RE). Dies wird anhand der IP-Adresse oder anderer Methoden der Geolokalisation bestimmt (Art. 4 Abs. 6 SDP-RE).
Durch die Schwellenwerte möchte die EU-Kommission auch hier sicherstellen, dass kleine und mittlere Rechtsträger nicht unter die Besteuerung fallen. Es soll sichergestellt sein, dass der „digitale Fußabdruck“ des Rechtsträgers ausreichend groß ist.91

d) Gewinnaufteilung

Art. 5 des SDP-RE enthält Regelungen zur Gewinnaufteilung. Die Gewinnzuordnung besteht die Frage, wie der Ertrag der virtuellen Betriebsstätte festzustellen ist, der dann die Grundlage für die Besteuerung durch den jeweiligen Mitgliedsstaat darstellt.

Der Richtlinienvorschlag stützt sich dabei in Art. 5 Abs. 2 SDP-RE auf den sogenannten „Authorised OECD Approach“ (AOA)92, der für Betriebsstätten eine Fiktion der Selbständigkei

Die Gewinnzuordnung basiert auf einer Funktionsanalyse (Art. 5 Abs. 3 SDP-RE), wobei – abweichend von der herkömmlichen Betriebsstätte – aufgrund der Beschaffenheit der virtuellen Betriebsstätte nicht in erster Linie auf die Zuordnung von Personalfunktionen abgestellt wird (denn häufig gibt es ja kein Personal im Mitgliedsstaat der Nutzung)94, sondern auf „wirtschaftlich signifikante Tätigkeiten dieser Präsenz über eine digitale Schnittstelle“.

Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, müssten Gewinne, die der virtuellen Betriebsstätte zugeordnet werden, andernorts freigestellt werden.95

Die Vorschrift zur Gewinnaufteilung enthält nicht mehr als einige Programmsätze. Mit der Begründung eines erweiterten Betriebsstättenbegriffs allein ist allerdings nichts

95 Vgl Marquardt, Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil II), IStR 2020, 332 ff (334).

V. Fazit


Auf nationaler Ebene haben mehrere Mitgliedsstaaten begonnen, im Alleingang eine Digitalsteuer einzuführen.\footnote{Siehe Marquardt, Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil II), ISiR 2020, 332 ff (337 f).} So hat beispielsweise Österreich mit 01.01.2020 das
Digitalsteuergesetz 2020 nach dem Vorbild des Digitalsteuerrichtlinienentwurfs in Geltung gesetzt.\textsuperscript{104}


Der Steuersatz ist ungeachtet dem EU-Richtlinienvorschlag nicht mit drei Prozent, sondern mit fünf Prozent festgesetzt. Dies wird mit dem Argument gerechtfertigt, dass der höhere Steuersatz der gesetzlichen österreichischen Werbeabgabe entspreche und nicht zu einer Ungleichbehandlung von klassischer Werbung und Onlinewerbung führen soll.\textsuperscript{106}

Kritik aus Politik und Fachliteratur, das Verstreichen der anvisierten Umsetzungsfrist, nationale Alleingänge - vereinzelt wird angesichts dieser Entwicklung davon gesprochen, dass die Richtlinienentwürfe gescheitert seien.\textsuperscript{107} Aber auch wenn es nach dem gegenwärtigen Stand als sehr ungewiss\textsuperscript{108} oder gar unwahrscheinlich bezeichnet werden muss, könnte der Rat entsprechende Richtlinien immer noch erlassen und eine neue Umsetzungsfrist festlegen. Das Verdikt „gescheitert“ erscheint auch zu harsch vor dem Hintergrund, dass beide Richtlinienentwürfe neue Impulse gesetzt und die politische und wissenschaftliche Diskussion vorangetrieben haben.

Aktuelle Strategie der EU scheint es zu sein, die weitere Entwicklung des BEPS Projekts der OECD abzuwarten, da eine globale Lösung für vorzugswürdig gehalten wird. Allerdings behält sich die EU vor, falls eine Einigung auf OECD-Ebene bis Ende 2020 scheitert,

\textsuperscript{104} Vgl Astrid Hochhauser, Entwurf der österreichischen Digitalsteuer nach dem Vorbild der EU-Digital Service Tax, FJ 2019, 95 ff (96) und zur Kritik Geringer, Der Entwurf für das Digitalsteuergesetz 2020 aus Sicht des EU-Beihilfenrechts, ÖStZ 2019, 393ff (395).
\textsuperscript{105} Vgl Astrid Hochhauser, Entwurf der österreichischen Digitalsteuer nach dem Vorbild der EU-Digital Service Tax, FJ 2019, 95 ff (96).
\textsuperscript{106} Jürgen Reinhold, Österreich führt eine Digitalsteuer ein, MR-Int 2019, 5.
\textsuperscript{107} Vgl Graßl/Koch, Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern, ISfR 2019, 873 ff (873).
\textsuperscript{108} Vgl Marquardt, Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil II), ISfR 2020, 332 ff (333); Mahr, Digitalesteuer-kein Spielfeld für nationale Alleingänge, GWR 2019, 189 ff (189).
erneut in die Beratung über die Besteuerung der Digitalwirtschaft einzusteigen.\textsuperscript{109} Dies erscheint sinnvoll, um Druck und Einfluss auf die OECD auszuüben.

Literaturverzeichnis


*Drucker J.* (Bloomberg), Google 2.4% Rate Show How $60 Billion Is Lost to Tax Loopholes Onlinebericht vom 21.10.2010, abrufbar unter https://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html/ (abgerufen am 24.05.2020)

*Dorenkamp*, Seminar G: EU- Vorschläge zur Besteuerung der Digitalwirtschaft sowie EU-Beihilfenrecht und Verrechnungspreise, IStR 2018, 640-642.


Geringer, Der Entwurf für das Digitalsteuergesetz 2020 aus Sicht des EU- Beihilfenrechts, ÖStZ 2019, 393-402.


Graßl/Koch, Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern, IStR 2019, 873-888.


Kofler/Mayr/Schlager, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, RdW 2017,369.
Kokett, Herausforderungen einer Digitalsteuer, IStR 2019, 123-134.

Kreienbaum, Fortschritte bei der Digitalbesteuerung – Zweisäulenstrategie in der Diskussion, IStR 2019, 121-123.

Mahr, Digitalsteuer- kein Spielfeld für nationale Alleingänge, GWR 2019, 189-192.

Marquardt, Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil I), IStR 2020, 292-302.

Marquardt, Ertragsbesteuerung digitalisierter Geschäftstätigkeiten (Teil II), IStR 2020, 332-341.


Rüscher, Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, MwStR 2018, 419-427.


Schlund, Vorschläge der Europäischen Kommission für eine faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, DStR 2018, 937-943.


Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 6. Auflage 2015


Wassermeyer, Doppelbesteuerung, 149. Ergänzungslieferung - Stand März 2020.