

Der Steuerkrieg

Haase

2020

ISBN 978-3-406-75829-4

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

mit den herkömmlichen steuerlichen Kategorien nicht in Deckung zu bringen ist und deshalb der im Gesetz angelegte Steuertatbestand nicht erfüllt wird. Die Beispiele Apple und Google stehen nun stellvertretend für eine Vielzahl weniger bekannter Internetfirmen, aber sie zeigen auch anschaulich, dass stets von Fall zu Fall exakt differenziert werden muss. Diese Differenzierung kommt in der medialen Berichterstattung und infolgedessen auch in der öffentlichen Wahrnehmung oft zu kurz.

Ohnehin stehen wir bei der Besteuerung von internationalen IT-Unternehmen immer noch ganz am Anfang: So wurde bereits vor vielen Jahren ernsthaft auf internationaler Ebene überlegt, ob solche Unternehmen etwa auf Basis des von ihnen in einem Land verwendeten Datenvolumens zu besteuern wären, ganz nach dem Motto: pro Gigabyte ein Euro. Über diesen Vorschlag wurde nie ernsthaft bis zum Ende diskutiert, aber dass man sich den Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft stellen muss, ist evident. Der Grund hierfür liegt in den buchstäblich atemberaubenden technologischen Entwicklungen. Insbesondere in den letzten zwei Jahrzehnten hat sich die Informations- und Kommunikationstechnologie rasant entwickelt. Die Rechenleistung und Speicherkapazitäten konnten exponentiell gesteigert werden, die Herstellungskosten für Computer sind gesunken, Telekommunikationsnetze und das Internet haben sich verbreitet, Software und Datennutzung wurden optimiert.

Mit dieser Entwicklung und dem damit verbundenen Transformationsprozess haben Unternehmen ihre bestehenden Geschäftsmodelle angepasst und neue Modelle aufgestellt. Die so herausgebildete digitale Wirtschaft hat unter anderem folgende Geschäftsmodelle hervorgebracht, wie bereits in der Untersuchung der OECD zu BEPS in ihrem Aktionspunkt 1 (Besteuerung der digitalen Wirtschaft) zu lesen war und was oben bereits unter dem Blickwinkel des deutschen Steuerrechts angedeutet wurde:¹⁰⁶ (1) Beim sog. E-Commerce (das war „das“ Schlagwort bereits der 1990er Jahre) werden Waren oder Dienstleistungen über digitale Netzwerke angeboten und dann online oder offline vertrieben (z. B. Alibaba oder Amazon als Online-Händler oder die Fa. Apple, die ihre Waren online und im Einzelhandel vertreibt). (2) Bei der sog. Online-Werbung werden Waren oder Dienstleistungen über das Internet beworben und die Betreiber der Websites generieren Werbeeinnahmen oder erhalten ein Entgelt für den Verkauf von Nutzerdaten (z. B. Google, Facebook). (3) In der sog. Sharing Economy werden über

eine Internetplattform Waren oder Dienstleistungen ausgetauscht und die Vermittlungsplattform erhält eine Kommission (z. B. Airbnb, Uber). (4) Beim sog. Cloud Computing werden Computerdienstleistungen wie Rechenleistung, Speicher oder Software über das Internet angeboten (z. B. Amazon Web Services, Google, Microsoft).

Die digitale Wirtschaft zeichnet sich durch einige wesentliche Merkmale aus, welche aus steuerlicher Sicht von Relevanz sind. Waren und Dienstleistungen können grenzüberschreitend in unterschiedlichen Ländern einfach und schnell angeboten werden. Unternehmen können die Geschäftsfunktionen von einem zentralen Standort ausüben, und zwar ohne oder nur mit minimaler Präsenz von Personal im Absatzmarkt (Mobilität von Geschäftsfunktionen). Mit einer geringen Aufstockung von Personal können Unternehmen die Größe und Reichweite des Geschäfts steigern und maximieren (Scale without Mass). Nutzer können ihrerseits vergleichsweise einfach geschäftliche Transaktionen global tätigen (Mobilität von Nutzern). Im Weiteren spielt die Entwicklung und Nutzung von immateriellen Rechten (sowie eine genau dadurch zu beobachtende Abhängigkeit hiervon) eine große Rolle. Digitale Unternehmen sind häufig von Software abhängig und investieren in die Entwicklung von neuen Softwareprodukten. Zudem stellt die Sammlung und Verarbeitung von Daten, insbesondere von sog. Big Data, einen entscheidenden Faktor der digitalen Wirtschaft dar. Kundendaten werden zur Personalisierung der Werbung und Verbesserung des Sortiments ausgewertet. Schließlich sind Netzwerkeffekte für Unternehmen der digitalen Wirtschaft von hoher Bedeutung. Je mehr Nutzer vorhanden sind, desto größer ist der Wert des Netzwerkes (z. B. bei sozialen Netzwerken, Media-Sharing Sites).

Aufgrund der oben genannten Merkmale der digitalen Wirtschaft stellen sich derzeit die folgenden steuerlichen Probleme und Fragestellungen: Es stellt sich erstens die Frage nach der Bestimmung der Wertschöpfung (Value Creation) in den Geschäftsmodellen der digitalen Wirtschaft. Sind Nutzer und Daten als ein Teil der Wertschöpfungskette zu betrachten? Und wenn ja, welchen Anteil der gesamten Wertschöpfung digitaler Unternehmen machen Nutzer und Daten aus? Die Nutzer und die von ihnen zur Verfügung gestellten Daten im Quellenstaat werden gemäß den heutigen Steuerregeln nicht berücksichtigt. Sodann stellt sich zweitens die Frage, ob ein weiterer steuerlicher Anknüpfungspunkt oder eine digitale Steuer für die digitale Wirtschaft im Quellenstaat geschaffen werden muss. Unter den derzeit geltenden Steuerregeln kann

ein Unternehmen im Absatzmarkt in einem anderen Land besteuert werden, wenn ein steuerlicher Anknüpfungspunkt in diesem Land besteht, z. B. aufgrund einer separaten Gesellschaft oder einer Betriebsstätte. Zur Begründung einer Betriebsstätte wird jedoch, wie im 2. Kapitel bereits erläutert wurde, eine physische Präsenz vorausgesetzt (d. h. eine feste Geschäftseinrichtung oder Mitarbeiter des Unternehmens vor Ort). In der digitalen Wirtschaft ist dagegen für die Geschäftstätigkeit in einem anderen Land keine physische Präsenz mehr erforderlich, welche eine Steuerpflicht nach den herkömmlichen Besteuerungsregeln begründen würde. Eine Ausnahme hiervon bilden lediglich die Steuern auf den Konsum, insbesondere die Umsatzsteuer, die andere Anknüpfungsregeln kennt.

Drittens stellt sich die Frage nach der angemessenen und „gerechten“ Besteuerung der digitalen Wirtschaft und der Aufteilung des Steuersubstrates im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens und im Quellenstaat der Nutzer. Diese Fragen im Zusammenhang mit der Besteuerung der digitalen Wirtschaft stellen eine große Herausforderung für sämtliche involvierte Parteien dar: für die einzelnen Staaten, die Steuerverwaltungen sowie die Unternehmen.

Es ist unmittelbar einsichtig, dass eine Bewältigung dieser Problemstellungen möglichst nach einer globalen, international abgestimmten Lösung verlangt, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Die OECD selbst hatte sich bereits 1998 in ihren sog. Ottawa Taxation Framework Conditions¹⁰⁷ gewisse Leitlinien für die Besteuerung des E-Commerce gegeben, die sie ihren künftigen Initiativen im steuerlichen Bereich zugrunde legen wollte. Diese Leitlinien lassen sich unter fünf Überschriften zusammenfassen: (1) Neutrality: Die Besteuerung sollte sowohl für konventionelle als auch für elektronische Handelsformen sowie für in- und ausländische Unternehmen gleichermaßen ausgestaltet sein. (2) Efficiency: Die Compliance-Kosten für die Unternehmen und Verwaltungskosten für die Steuerbehörden sollten so weit wie möglich minimiert werden. (3) Certainty and Simplicity: Die steuerlichen Bestimmungen sollen möglichst klar und einfach zu verstehen sein, sodass Unternehmen die steuerlichen Konsequenzen im Vorfeld einer Transaktion voraussehen können. (4) Effectiveness and Fairness: Die Besteuerung sollte zum richtigen Zeitpunkt die zutreffende Belastung nach sich ziehen und das Potenzial für Steuerhinterziehung und -vermeidung sollte minimiert werden. (5) Flexibility: Die Steuersysteme sollten flexibel und

dynamisch sein, um sicherzustellen, dass sie mit der technologischen und kommerziellen Entwicklung Schritt halten.

Sowohl die OECD, die EU als auch einzelne Länder haben das Thema der Besteuerung der digitalen Wirtschaft in der Folge aufgegriffen und es sich zum Ziel gesetzt, neue steuerliche Konzepte zu erarbeiten. Die OECD erarbeitete, wie bereits im vorhergehenden Kapitel erwähnt, im Rahmen des Projektes Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) diverse Aktionspunkte zur Bekämpfung der Steuervermeidung und künstlichen Gewinnverlagerung. Dabei wurde – neben dem zentralen Aktionspunkt 1 – mit dem Aktionspunkt 7 (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status) der Begriff der Betriebsstätte bereits in bestimmten Aspekten erweitert, um – unter anderem – den Entwicklungen im Bereich der digitalen Wirtschaft möglichst Rechnung zu tragen. Entsprechend wurden das OECD-Musterabkommen und der Kommentar dazu bereits im Jahr 2017 angepasst. Danach wird insbesondere gewissen Einrichtungen (Warenlager, Auslieferungslager, Einkaufsstellen oder Einrichtungen für die Informationsbeschaffung) die Qualifikation als Betriebsstätte nicht mehr automatisch, sondern nur noch abgesprochen, wenn die damit verbundene konkrete Tätigkeit effektiv eine Hilfstätigkeit oder eine Tätigkeit vorbereitender Art darstellt. Neuerdings kann deshalb beispielsweise ein Auslieferungslager eines Online-Detailhändlers im entsprechenden Land eine Betriebsstätte begründen.

Im Aktionspunkt 1 des BEPS-Projektes, welcher sich ausdrücklich mit den steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft befasst, wurden verschiedene Konzepte im Bereich der direkten Steuern besprochen, nämlich erstens die Einführung einer „digitalen Betriebsstätte“ (digitale Präsenz, digitaler Nexus), zweitens die Einführung einer Quellensteuer auf bestimmte digitale Transaktionen und drittens die Einführung einer Ausgleichsteuer auf bestimmte digitale Dienstleistungen (Equalisation Levy). Die OECD beschloss, das Thema der Besteuerung der digitalen Wirtschaft weiterzuverfolgen, und veröffentlichte dazu im März 2018 einen Zwischenbericht.¹⁰⁸ Dieser Zwischenbericht enthielt jedoch noch keine konkreten Vorschläge, da zwischen den Ländern sehr unterschiedliche Positionen bestanden. Die OECD wollte jedoch zwei wesentliche Aspekte des internationalen Steuerrechts weiter untersuchen: erstens die Frage nach der Anknüpfung für eine Gewinnbesteuerung von Unternehmen (sog. Nexus, d. h. unter welchen Umständen ein Unternehmen in einem Land für die Ertragsteuer steuerpflichtig wird) sowie

zweitens die Frage nach der Gewinnallokation (d.h. wie der Gewinn des Unternehmens zwischen den Ländern für die Besteuerung aufgeteilt wird). Die OECD beabsichtigte sodann, weitere Ergebnisse im Laufe des Jahres 2019 zu veröffentlichen und im Jahr 2020 einvernehmliche Lösungen zu präsentieren (Einzelheiten dazu sowie zum weiteren Zeitplan im nächsten Kapitel).

Die EU-Kommission ging im Vergleich zur OECD bereits einen Schritt weiter und veröffentlichte schon im März 2018 konkrete Vorschläge zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Mit diesen Vorschlägen wollte die EU-Kommission unterschiedliche und einseitige Maßnahmen der EU-Mitgliedstaaten vermeiden. Die EU-Kommission ist der Ansicht, dass unter den jetzigen Steuerregeln die Wertschöpfung in der digitalen Wirtschaft (z.B. die Wertschöpfung durch die von Nutzern zur Verfügung gestellten Daten) nicht gebührend berücksichtigt wird und eine nicht gerechtfertigte Diskrepanz zwischen dem Ort der Wertschöpfung und dem Ort der Gewinnbesteuerung besteht. Unter dem Titel der „fairen Besteuerung der digitalen Wirtschaft“ machte die EU-Kommission zwei Gesetzgebungsvorschläge:

Der erste Vorschlag war als langfristige Maßnahme gedacht und zielte auf die Einführung einer digitalen Betriebsstätte ab (sog. signifikante digitale Präsenz);¹⁰⁹ der zweite Vorschlag sollte von vornherein eine Übergangslösung sein und sah die Einführung einer Digitalsteuer auf Erträge aus bestimmten digitalen Dienstleistungen vor.¹¹⁰

Der Vorschlag zur signifikanten digitalen Präsenz würde es den EU-Mitgliedstaaten erlauben, Gewinne, die in ihrem Hoheitsgebiet erwirtschaftet werden, auch ohne eine physische Präsenz eines Unternehmens in ihrem Gebiet zu besteuern. Der Begriff des steuerlichen Anknüpfungspunktes der Betriebsstätte wird auf diese Weise erheblich erweitert. Eine virtuelle Betriebsstätte (signifikante digitale Präsenz) wird nach dem Richtlinienvorschlag in einem Mitgliedstaat angenommen, wenn eines der folgenden Kriterien erfüllt ist: jährliche Erträge von mehr als 7 Mio. Euro in einem Mitgliedstaat; oder mehr als 100.000 Nutzer in einem Steuerjahr in einem Mitgliedstaat; oder Abschluss von mehr als 3.000 Geschäftsverträgen über digitale Dienstleistungen zwischen dem Unternehmen und gewerblichen Nutzern in einem Steuerjahr. Diese Vorschriften sollen für Unternehmen unabhängig davon gelten, ob sie in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Drittland (z.B. in der

Schweiz) ansässig sind. Für einen Drittstaat gelten diese Vorschriften jedoch nur, wenn zwischen dem Drittstaat und dem betreffenden EU-Mitgliedstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, welches eine vergleichbare Bestimmung zur virtuellen Betriebsstätte enthält. Unter den derzeit geltenden Doppelbesteuerungsabkommen der EU-Staaten, jedenfalls aber für Deutschland, findet sich jedoch noch keine solche Bestimmung. Folglich wäre zumindest vorerst das Konzept der virtuellen Betriebsstätte für Deutschland nicht anwendbar. Die EU-Kommission empfiehlt jedoch den Mitgliedstaaten, ihre Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten im Hinblick auf die Einführung der digitalen Betriebsstätte anzupassen.

Der Vorschlag der EU-Kommission zur digitalen Betriebsstätte beinhaltet ebenfalls eine Regelung zur Gewinnallokation. In einer Funktionsanalyse sollen zunächst die wirtschaftlich signifikanten Tätigkeiten identifiziert werden. Dazu zählen unter anderem folgende Tätigkeiten: Erhebung, Speicherung, Verarbeitung, Analyse, Bereitstellung und Verkauf von Daten auf Nutzerebene; Erhebung, Speicherung, Verarbeitung und Anzeige nutzergenerierter Inhalte; Verkauf von Online-Werbeflächen; Bereitstellung von Inhalten Dritter über einen digitalen Marktplatz; Bereitstellung anderer digitaler Dienstleistungen. Der steuerbare Gewinn zwischen dem Unternehmen und der Betriebsstätte soll dann im Wege eines sog. Profit Splits aufgeteilt werden. Als Faktoren für die Aufteilung können Ausgaben für Forschung, Entwicklung und Vermarktung sowie die Zahl der vorhandenen Nutzer und erhobenen Daten verwendet werden. Die Einführung einer digitalen Betriebsstätte würde entsprechend zu einer Verschiebung der Besteuerung von Unternehmensgewinnen vom Ansässigkeitsstaat in den Quellenstaat und zu einer Zersplitterung des Steuersubstrates führen. Für die betroffenen Unternehmen bedeutet dies eine Zunahme der administrativen Kosten für die Tax Compliance und das Risiko von internationalen Doppelbesteuerungen.

Der zweite Richtlinienvorschlag sah Folgendes vor: Bis zur Einführung der digitalen Betriebsstätte soll eine Digitalsteuer auf Erträge aus bestimmten digitalen Dienstleistungen erhoben werden. Die Digitalsteuer – in der Presse z. T. auch „Google-Steuer“ genannt¹¹ – ist systematisch eine indirekte Steuer und wird unabhängig von einem Gewinn des Unternehmens erhoben. Sie soll sicherstellen, dass gewisse digitale Tätigkeiten, die derzeit nicht wirksam besteuert werden, direkte

Einnahmen für die EU-Mitgliedstaaten schaffen.¹¹² Die Steuer soll Erträge aus Tätigkeiten erfassen, bei denen die Nutzer eine wichtige Rolle bei der Wertschöpfung spielen und die mit den derzeitigen Steuervorschriften sehr schwierig zu erfassen sind, z. B. Erträge aus dem Verkauf von Online-Werbeflächen, Erträge aus digitalen Vermittlungsgeschäften, die Nutzern erlauben, mit anderen Nutzern zu interagieren, und die den Verkauf von Gegenständen und Dienstleistungen zwischen ihnen ermöglichen, Erträge aus dem Verkauf von Daten, die aus Nutzerinformationen generiert werden.

Der Steuersatz soll 3% auf den entsprechenden steuerbaren Erträgen betragen. Der Besteuerung unterliegen Unternehmen mit jährlichen weltweiten Gesamterträgen von 750 Mio. Euro und steuerbaren Erträgen in der EU von 50 Mio. Euro. Darunter fallen demzufolge die großen multinationalen Unternehmen, nicht jedoch kleine und mittlere Unternehmen oder die Start-up-Unternehmen. Falls die beiden vorgenannten Grenzwerte erfüllt werden, fallen unter die Digitalsteuer nicht nur Unternehmen mit Sitz in der EU, sondern auch Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat. Problematisch ist dabei insbesondere die Ausgestaltung als Verkehrsteuer, denn damit fällt aus der Sicht der meisten Mitgliedstaaten die Digitalsteuer nicht unter die geltenden Doppelbesteuerungsabkommen, die nur Steuern vom Einkommen und vom Vermögen erfassen. Zur Milderung der negativen Auswirkungen einer möglichen Doppelbesteuerung – da die entsprechenden Erträge jedenfalls auch den Ertragsteuern unterliegen – sollen die EU-Staaten den Unternehmen ermöglichen, die bezahlte Digitalsteuer als Kosten (Betriebsausgaben) von der Bemessungsgrundlage der Ertragsteuer abzuziehen.

Kaum waren die vorgenannten Vorschläge in der Welt, wurde allerorten Kritik laut. Einerseits auf politischer Ebene, denn insbesondere die Digitalsteuer wurde von einigen Staaten als konkrete Gegenmaßnahme zur jüngsten US-amerikanischen Steuerpolitik gewertet. Andererseits in der Fachwelt, denn beide Richtlinienvorschläge offenbarten schnell handwerkliche Fehler, Ungereimtheiten und eine weitgehende Unbestimmtheit. Zudem wurde die angedachte Digitalsteuer in Form einer indirekten Steuer abgelehnt, da die entsprechenden Gewinne bereits der Ertragsteuer unterliegen und die Digitalsteuer zu einer zusätzlichen Belastung der Unternehmen führen würde. Zudem sind bei konsequenter Anwendung der Umsatzsteuerregeln die Leistungen im B2B-Bereich (business to business) vom Leistungsempfänger zu besteuern und im

B2C-Bereich (business to customer) vom Leistungserbringer. Damit wäre jedenfalls die indirekte Besteuerung der digital erbrachten Leistungen ohnehin sichergestellt.

Die EU-Mitgliedstaaten waren sich außerdem in der grundsätzlichen Ausrichtung über die Vorschläge der EU-Kommission uneinig, insbesondere dahingehend, ob die Gesetzesvorschläge bereits vor einer langfristigen globalen Lösung der OECD eingeführt werden sollten. Eine politische Einigung über die beiden Richtlinien scheiterte jedenfalls am Einstimmigkeitserfordernis, vorgeblich um die Arbeiten auf OECD-Ebene abzuwarten. Einige Staaten haben sodann im Bereich der digitalen Wirtschaft einseitige Maßnahmen ergriffen. Bereits eingeführt haben zum Beispiel Israel und Indien eine digitale Betriebsstätte (Significant Economic Presence), und Indien, Italien und Ungarn haben sich innenpolitisch recht zügig auf eine indirekte Digitalsteuer auf Erträge aus bestimmten digitalen Dienstleistungen verständigt.



beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG