



## Digitalisierung

Professor Dr. Marion Titgemeyer, Hochschule Osnabrück

# Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeit im internationalen Kontext: Stand der Diskussion und kritische Würdigung der EU-Pläne

Am 21.3.2018 hat die Europäische Kommission den Vorschlag für eine Richtlinie zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen und den Vorschlag für eine Richtlinie zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz vorgelegt. Diese befassen sich insbesondere mit einer Digital Service Tax (DST) sowie der digitalen Betriebsstätte. Nach Ansicht der Kommission soll durch diese Maßnahmen gewährleistet werden, dass die Besteuerung von digitalen Geschäftstätigkeiten in der EU gerecht und wachstumsfreundlich erfolgt. Der Entwurf wurde von der Fachwelt von Anfang an kritisch aufgenommen und in der Folgezeit von verschiedenen Experten kontrovers diskutiert. Der vorliegende Beitrag beleuchtet den derzeitigen Stand der Erörterungen und widmet sich unter anderen den aktuellen Stellungnahmen des Wissenschaftlichen Beirates beim Bundesministeriums der Finanzen, des ifo-Institutes und des IDW. Weiter werden Reaktionen aus der Wirtschaft und eine erste Liste mit potenziell von einer Digitalsteuer betroffenen Unternehmen aufgegriffen.

### I. Besonderheiten der Wertschöpfung in der digitalen Wirtschaft

In den vergangenen Jahren ist die Digitalisierung mit raschen Schritten vorangeschritten. Da sich die Steuergesetze nicht entsprechend schnell fortentwickelt haben, hat sich eine Diskrepanz ergeben, und die derzeit geltenden internationalen Steuervorschriften sind für Unternehmen in einer modernen globalen Wirtschaft nicht mehr zeitgemäß. Insbesondere finden Geschäftsmodelle, mit denen ohne physische Präsenz in einem Land Gewinne erzielt werden können, nicht die erforderliche steuerliche Berücksichtigung.<sup>1</sup>

Die Wertschöpfung in der digitalen Wirtschaft weicht in wesentlichen Punkten von derjenigen in der konventionellen Wirtschaft ab. Bei digitaler Geschäftstätigkeit beruht die Wertschöpfung in der Regel auf einer Kombination von Algorithmen, Nutzerdaten, Vertrieb und Wissen. Oftmals leisten die Nutzer einen wesentlichen Beitrag zur Wertschöpfung. Dies kann u. a. durch das Unterstützen („Liken“) von Internetseiten oder Postings in Foren erfolgen. Anschließend lassen sich die erzeugten Daten, z. B. in Form von gezielter Werbung, zur Gewinngenerierung nutzen. Die anschließende Besteuerung der entstehenden Gewinne findet meistens

nicht im Land der Nutzer bzw. Betrachter der Werbung statt, sondern z. B. in dem Staat, den dem die Werbealgorithmen entstanden. Der Gewinnbeitrag der Nutzer bleibt in diesen Fällen bei der Besteuerung des Unternehmens außen vor.<sup>2</sup>

### II. Vorschläge der Europäischen Kommission zur Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten in der EU

Die Europäische Kommission hat vor dem dargestellten Hintergrund eine *Mitteilung bezüglich einem fairen und effizienten Steuersystem für den digitalen Binnenmarkt der Europäischen Union*<sup>3</sup> erarbeitet, die dem Europäischen Parlament am 21.9.2017 vorgelegt wurde. In ihr wird eine Anpassung des bisherigen Steuersystems gefordert, das auf klassische Geschäftstätigkeiten ausgelegt ist. Es soll dadurch in die Lage gebracht werden, auch Tätigkeiten steuerlich zu berücksichtigen, die auf immaterielle Vermögensgegenstände und große Datenmengen zurückgehen.<sup>4</sup>

In Folge hat die EU-Kommission am 21.3.2018 konkrete Regelungen zur Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten in der EU vorgeschlagen, um eine faire Besteuerung von digitalen Geschäftstätigkeiten zu erreichen. Aufgrund der nicht auf digitale Unternehmen abgestimmten körperschaftsteuerlichen Vorschriften ist nach Berechnung der Kommission der durchschnittliche effektive Steuersatz digitaler Unternehmen nur halb so hoch wie der für klassische Unternehmen. Die EU ist aktiv geworden, da eine Einigung auf OECD-Ebene nicht in greifbarer Nähe liegt und nationale Alleingänge mit einem fortschreitenden Auseinandergehen der rechtlichen Vorschriften vermieden werden sollen. Die EU will sich allerdings dennoch weiterhin aktiv in die weltweiten Diskussionen über die Besteuerung der digitalen Wirtschaft innerhalb der der OECD/G20 einbringen,

1 Vgl. EU-Kommission (2018): Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Abrufbar unter [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_de](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_de) (Abruf: 30.10.2018).

2 Vgl. EU-Kommission (2018): Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (Fn. 1).

3 Vgl. Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat: Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt vom 21.9.2017. COM (2017) 547 final. Abrufbar unter [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/communication\\_taxation\\_digital\\_single\\_market\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_de.pdf) (Abruf: 30.10.2018).

4 Vgl. Europäische Kommission: Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat: Ein faires und effizientes Steuersystem in der Europäischen Union für den digitalen Binnenmarkt vom 21.9.2017. COM (2017) 547 final (Fn. 3).

damit eine gemeinsame internationale Lösung gefunden werden kann.<sup>5</sup>

Die Europäische Kommission schlägt zwei Schritte vor:

### 1. Kurzfristig: Einführung einer indirekten Steuer für die wichtigsten digitalen Tätigkeiten

Hierbei handelt es sich um eine Steuer auf die wichtigsten digitalen Geschäftstätigkeiten, die in der EU zum jetzigen Zeitpunkt keiner Besteuerung unterliegen. Niedergelegt wurde dieser Vorschlag in der *Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen*.<sup>6</sup>

Die Übergangssteuer gewährleistet, dass aus momentan nicht wirksam besteuerten Tätigkeiten direkte Einnahmen für die Mitgliedstaaten fließen. Diese Einführung einer – nach Einschätzung der EU – indirekten Steuer auf die wichtigsten digitalen Tätigkeiten ist als Zwischenregelung vorgesehen, die solange gelten soll, bis eine umfassende Reform abgeschlossen ist.<sup>7</sup>

Die Steuer greift bei Erträgen aus Geschäftstätigkeiten, bei denen die Nutzer bei der Wertschöpfung von großer Bedeutung sind und die im Rahmen der zurzeit geltenden Steuergesetze nur schwer greifbar sind. Dies trifft beispielsweise zu auf Erträge aus:<sup>8</sup>

- dem Verkauf von Online-Werbeflächen (Online-Platzierung von Werbung)
- digitalen Vermittlungsgeschäften, die Nutzern erlauben, mit anderen Nutzern zu interagieren und die den Verkauf von Gegenständen und Dienstleistungen zwischen ihnen ermöglichen (digitale Plattformen, die Nutzerinteraktionen erleichtern)
- dem Verkauf von Daten, die aus Nutzerinformationen generiert werden (Verkauf von Nutzerdaten)

Der Vorschlag sieht vor, dass die Steuereinnahmen durch die Mitgliedsländer erhoben werden, in denen die Nutzer ihre Ansässigkeit haben. Die Vorschriften sollen nur für Unternehmen mit jährlichen weltweiten Gesamterträgen in Höhe von mehr als 750 Mio. Euro und EU-Erträgen in Höhe von mehr als 50 Mio. Euro gelten. Damit sind kleinere Start-up- und Scale-up-Unternehmen (schnellwachsende junge Firmen) ausgenommen. Der Steuersatz der Digital Service Tax soll sich laut EU-Kommission auf 3% belaufen. Sie soll auf die Bruttoerträge eines Steuerpflichtigen aus der Erbringung der entsprechenden digitalen Dienstleistungen entfallen (abzüglich Umsatzsteuer). Dies würde zu geschätzten 5 Mrd. Euro Einnahmen in den Mitgliedstaaten führen.<sup>9</sup>

### 2. Langfristig: Überarbeitung der Körperschaftsteuer-Regelungen

Diese Option ist die von der Kommission präferierte langfristige Lösung und findet sich in der *Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz*<sup>10</sup> wieder. Es ist beabsichtigt, die Körperschaftsteuer-Vorschriften so zu modifizieren, dass die Besteuerung der Gewinne dort erfolgt, wo über digitale Kanäle signifikante Interaktionen

zwischen Unternehmen und Nutzern erfolgen. Mitgliedsländer können erwirtschaftete Gewinne dann auch ohne physische Präsenz eines Unternehmens in ihrem Hoheitsgebiet besteuern. Damit würden Online-Unternehmen genauso wie konventionelle Unternehmen zu den öffentlichen Einnahmen beitragen.<sup>11</sup>

Eine entsprechende digitale Präsenz oder virtuelle Betriebsstätte soll gegeben sein, sobald eines der nachfolgenden Kriterien vorliegt:<sup>12</sup>

- jährliche Erträge von mehr als 7 Mio. Euro in einem Mitgliedstaat
- mehr als 100 000 Nutzer in einem Steuerjahr in einem Mitgliedstaat
- Abschluss von mehr als 3000 Geschäftsverträgen über digitale Dienstleistungen zwischen dem Unternehmen und gewerblichen Nutzern in einem Steuerjahr

Durch die Neuregelung soll eine stärkere Verbindung zwischen dem Ort der Erwirtschaftung digitaler Gewinne und dem Ort ihrer Besteuerung hergestellt werden. Unternehmen müssten demnach in jedem Mitgliedsland Steuern bezahlen, in dem sie eine signifikante digitale Präsenz aufweisen. Die Gewinnzuordnung würde sich nach den Gewinnen aus den Nutzerdaten (z. B. Platzierung von Werbung), den Dienstleistungen, die die Nutzer miteinander verbinden (z. B. Online-Marktplätze) und den sonstigen digitalen Dienstleistungen (z. B. Abonnements bei Streaming-Diensten) richten.<sup>13</sup>

### III. Aktuelle Diskussion der Vorschläge der Europäischen Kommission zur Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten in der EU

Die Richtlinienvorschläge sind seit ihrer Vorlage am 21.3.2018 vielfach in Literatur, Praxis und Politik kritisch

5 Vgl. Europäische Kommission: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 21.3.2018. COM (2018) 148 final. Abrufbar unter [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_common\\_system\\_digital\\_services\\_tax\\_21\\_032018\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21_032018_de.pdf) (Abruf: 30.10.2018); und Europäische Kommission: Communication from the commission to the European Parliament and the Council. Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy vom 21.8.2018. COM (2018) 148 final. Abrufbar unter [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/communication\\_fair\\_taxation\\_digital\\_economy\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_fair_taxation_digital_economy_21032018_en.pdf) (Abruf: 30.10.2018).

6 Vgl. Europäische Kommission: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 21.3.2018. COM (2018) 148 final (Fn. 5).

7 Vgl. EU-Kommission (2018): Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (Fn. 1).

8 Vgl. EU-Kommission (2018): Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (Fn. 1).

9 Vgl. EU-Kommission (2018): Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (Fn. 1).

10 Vgl. Europäische Kommission: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz vom 21.3.2018. COM (2018) 147 final. Abrufbar unter [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_significant\\_digital\\_presence\\_21032018\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_de.pdf) (Abruf: 30.10.2018).

11 Vgl. EU-Kommission (2018): Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (Fn. 1).

12 Vgl. EU-Kommission (2018): Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (Fn. 1).

13 Vgl. EU-Kommission (2018): Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft (Fn. 1).

erörtert worden. Das Bundesministerium der Finanzen prüft derzeit die Richtlinienvorschläge. Eine Festlegung durch die Bundesregierung steht noch aus.<sup>14</sup> Im Folgenden soll der aktuelle Stand der Diskussion aufgegriffen werden.

## 1. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen

Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen hat sich in einer *Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018*<sup>15</sup> geäußert und den Vorschlag aus rechtlicher und wirtschaftlicher Warte untersucht. Dabei kommt er zu der Empfehlung, den Vorschlägen der EU nicht zu folgen und argumentiert wie folgt:<sup>16</sup>

Zunächst unterstreicht der Wissenschaftliche Beirat in seinen Ausführungen, dass die Standortentscheidung durch die international voneinander abweichend ausgestalteten Steuersysteme und den hieraus resultierenden unterschiedlichen steuerlichen Belastungen beeinflusst wird. Es entstehen so positive und negative Anreize zu grenzüberschreitenden Investitionen und zur Gestaltung von Konzernstrukturen. Dem will die EU begegnen, indem sie das Recht der Staaten zur Besteuerung der im Inland erwirtschafteten Gewinne auf die Fälle erweitert, in denen nach aktuellem Recht keine inländische Betriebsstätte vorliegt, d. h. kein Anknüpfungspunkt für die Besteuerung gegeben ist.<sup>17</sup>

Der Wissenschaftliche Beirat ist der Auffassung, dass die Erträge aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen aus der Warte des Leistungsfähigkeitsprinzips keine signifikanten Unterschiede gegenüber sonstigen Erträgen aufweisen und stuft die Einrichtung eines steuerlichen Sonderregimes für Erträge aus der Erbringung digitaler Services aus gleichheitsrechtlicher Sicht als kritisch ein. Durch die DST entsteht ein Bruch in der internationalen Steuerrechtsordnung der Besteuerung von Unternehmen. So würden zum einen Bruttoerträge besteuert und zum anderen die Besteuerung im Staat der Leistungserbringung stattfinden.<sup>18</sup>

Weiter verweist der Wissenschaftliche Beirat auf die Bemühungen im Rahmen des BEPS-Projektes der OECD/G20, das derzeit voranschreitet und auf zwischenstaatliche Kooperation fußt. Er rät außerdem davon ab, die DST als Zwischenlösung zu akzeptieren. Das europäische Einstimmigkeitsprinzip auf dem Gebiet der Steuern erschwert nämlich die spätere Abschaffung dieser Übergangsteuer immens, sodass diese in späteren Jahren ggf. scheitern könnte und die DST zu einer endgültigen Regelung würde. Zudem wird die steuerpolitische Beweglichkeit, die für erfolgreiches Agieren im internationalen Steuerwettbewerb wichtig ist, stark eingeschränkt. Einzelne Staaten hätten nicht die Möglichkeit, auf sich verändernde Märkte und Rahmenbedingungen zu reagieren (z. B. durch Anpassung des Steuersatzes der Digitalsteuer an neue Gegebenheiten). Der Wissenschaftliche Beirat lehnt in diesem Zusammenhang aufgrund der hohen Verwaltungskosten durch die Implementierung einer Digitalsteuer alle Varianten ab, die eine zeitliche Befristung der DST vorsehen.<sup>19</sup>

Der Wissenschaftliche Beirat benennt zudem weitere u. U. entstehende Nachteile durch die Einführung einer Digital-

steuer. Zunächst bezieht er sich auf eine drohende Doppelbesteuerung. Im Zuge des BEPS-Projektes wird die Systematik bezüglich Ertragsteuer und Umsatzsteuer nicht beeinflusst. Wenn Unternehmensgewinne keiner ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden können, erfolgt eine Zuweisung zum Sitzstaat des Unternehmens. Umsatzsteuer auf die Leistungen darf von den Ländern veranschlagt werden, in denen die entgeltliche Leistung erfolgte.<sup>20</sup>

Zur Erbringung von digitalen Services ist es oftmals nicht erforderlich, vor Ort eine Unternehmenspräsenz in Form einer Betriebsstätte zu unterhalten. Nach Ansicht des Wissenschaftlichen Beirates ist es daher konsequent, die entstehenden Gewinne ausschließlich im Sitzstaat des Unternehmens zu besteuern. Hierunter würden z. B. Streaming-Services wie von Netflix oder Apple Music, Mietsoftware von Microsoft oder Google fallen, welche ihren Sitz in den USA haben, die grundsätzlich kein Niedrigsteuerland sind. Daher knüpft der EU-Vorschlag nicht an eine geringe oder gar fehlende Besteuerung im Ansässigkeitsstaat an und würde zusätzlich zur bereits anfallenden Steuer entstehen. Dies kann zu einer Doppelbesteuerung von Unternehmen führen,<sup>21</sup> die bereits eine grundsätzlich angemessene Steuerzahlung leisten. Hieraus entstehen Wettbewerbsverzerrungen, ggf. auch zulasten von europäischen Unternehmen, die unter die DST fallen.<sup>22</sup>

Als weiteren Aspekt gegen eine Digitalsteuer führt der Wissenschaftliche Beirat verschiedene entstehende Unvereinbarkeiten mit dem Gleichheitsgrundsatz an und stellt hierbei auf den hybriden Charakter der Steuer ab. So ist vorgesehen, dass die DST auf die steuerbaren digitalen Erlöse (Bruttoerträge) anfällt, die auf Nutzerbeiträge in Mitgliedstaaten der EU zurückgehen. Als Steuerschuldner werden die Unternehmensträger in die Pflicht genommen, die die steuerbaren Erträge erzielen. Die DST wird durch die EU-Kommission als indirekte Steuer bezeichnet, sodass als Rechtsgrundlage für den Richtlinienvorschlag Art. 113 AEUV (Harmonisierung der indirekten Steuern) herangezogen wird. Folgt man der

14 Vgl. Deutscher Bundestag: Schriftliche Fragen mit den in der Woche vom 8.10.2018 eingegangenen Antworten der Bundesregierung. BT-Drs. 19/2803, 1.

15 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018): Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018 (Vorabfassung). Abrufbar unter [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher\\_Beirat/Gutachten\\_und\\_Stellungnahmen/Ausgewaehlte\\_Texte/2018-09-27-digitale-Wirtschaft-anl.pdf?\\_\\_blob=publicati](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2018-09-27-digitale-Wirtschaft-anl.pdf?__blob=publicati) (Abruf: 30.10.2018).

16 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018): Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018 (Fn. 15), S. 1 ff.

17 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018): Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018 (Fn. 15), S. 1.

18 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018): Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018 (Fn. 15), S. 2.

19 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018): Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018 (Fn. 15), S. 2 und 6.

20 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018): Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018 (Fn. 15), S. 2.

21 Vgl. Spengel, DB 2018, M4-M5.

22 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018): Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018 (Fn. 15), S. 2 f.; Eilers/Oppel, IStR 2018, 366 f.

Einstufung als indirekte Steuer, müsste sie die Leistungsempfänger, also die Steuerträger, belasten. Die EU möchte allerdings die Gewinne der Unternehmensträger besteuern und geht hierzu den Umweg über die Bruttoerträge. Die Verbraucher werden dahingegen nicht belastet.<sup>23</sup> Daher hat die DST den Charakter einer direkten Gewinnsteuer und stellt laut EU-Kommission eine neue Variante der Ertragsbesteuerung dar.<sup>24</sup> Folgt man der Interpretation als direkte Steuer, führt die DST aufgrund ihrer Ausgestaltung als Bruttosteuer zu einer Beeinträchtigung des objektiven Nettoprinzips und damit zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichheit. Auch wenn das Gemeinschaftsrecht eine Vorrangstellung gegenüber dem nationalen Recht hat, ist fraglich, ob die Bundesregierung auf Ebene der EU ihre Zustimmung zu einer Richtlinie erteilen darf, die mit dem Grundgesetz unvereinbar ist. Zudem wertet der Wissenschaftliche Beirat die Grenzziehung bezüglich der weltweiten Gesamterträge in Höhe von mehr als 750 Mio. Euro und der EU-Erträgen in Höhe von mehr als 50 Mio. Euro als kritisch hinsichtlich des Gleichheitsgrundsatzes. Diese wurden festgelegt, damit ausschließlich große Unternehmen von der Digitalsteuer erfasst werden, was gleichheitsrechtlich problematisch ist.<sup>25</sup>

Das erhoffte zusätzliche Aufkommen aus der Digitalsteuer stuft der Wissenschaftliche Beirat als gering ein.<sup>26</sup> Einem geschätzten Steuermehraufkommen von 195 Mio. Euro stehen hohe Verwaltungskosten (Vollzugskosten bei der Finanzverwaltung und Rechtsbefolgungskosten bei den Unternehmen) entgegen.<sup>27</sup>

Der Bruch mit den bisherigen Prinzipien der internationalen Steuerrechtsordnung (Importland einer digitalen Leistung wird steuerlicher Zugriff auf die entsprechenden Bruttoerträge gewährt) kann weitreichende Folgen haben. So befürchtet der Wissenschaftliche Beirat, dass z. B. China oder die USA als Reaktion hierauf neue Steuern einführen, die die Old Economy belasten. Als Gegenreaktion auf die EU-Steuerpolitik könnten beispielsweise bei europäischen und insbesondere deutschen Auto- oder Maschinenbauern Gewinne besteuert werden, die auf Verkäufe an chinesische oder US-amerikanische Kunden zurückgehen. Dies würde für die deutsche Industrie zu einer Doppelbesteuerung und – sofern Deutschland die Mehrbelastung durch Steuersenkungen mindert, um Wettbewerbsnachteile auszugleichen – zu einem verringerten Steueraufkommen führen. Die schwelenden Handelskonflikte könnten sich hierdurch weiter verschärfen.<sup>28</sup>

## 2. ifo-Institut

Die Ökonomen des ifo-Institutes haben eine umfangreiche Studie<sup>29</sup> zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der Digitalsteuer verfasst. In dieser wird die Einführung einer Digitalsteuer abgelehnt und auf entstehende Probleme hingewiesen. Die steuerliche Mehrbelastung der digitalen Wirtschaft innerhalb der EU könnte die Entwicklung der digitalen Leistungen bremsen. Insbesondere wird jedoch die handelspolitische Komponente als kritisch angesehen. So könnten die USA und weitere Staaten, in denen die betroffenen Unternehmen ihren Sitz haben, die Digitalsteuer als Zoll interpretieren und als Gegenmaßnahme Sonderbelastungen für europäische Unternehmen einführen. Hierdurch könnten

wirtschaftliche Einbußen entstehen, die weitaus größer als der fiskalische Erfolg der DST seien. Weiter weist das ifo-Institut – genauso wie der Wissenschaftliche Beirat – auf den entstehenden Systembruch bezüglich der internationalen Besteuerungsgrundsätze hin.<sup>30</sup>

## 3. IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.)

Das IDW sieht in seiner Eingabe zu einem Entwurf der EU-Kommission für ein Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ an das Bundesministerium der Finanzen vom 20.9.2018<sup>31</sup> keine Erforderlichkeit für die Einführung einer Digitalsteuer oder die Änderung der Besteuerungsregelungen in der von der EU vorgesehenen Art und hat gegenüber beiden Richtlinienvorschlägen der EU Bedenken.<sup>32</sup>

Das IDW begründet dies zum einen mit dem fehlenden Bedarf, da auf OECD-Ebene mit dem BEPS-Projekt und durch den US-Tax Cuts and Jobs Act bereits Gegenmaßnahmen in Angriff genommen wurden. Diese werden zukünftig verhindern, dass in den USA ansässige Internetkonzerne in Europa erwirtschaftete Gewinne in offshore-Tochtergesellschaften thesaurieren und eine Besteuerung in den USA vermeiden.<sup>33</sup>

Weiter führt das IDW an, dass die Bundesrepublik Deutschland mit allen wichtigen Handelspartnern Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Durch Umsetzung der

23 Vgl. Europäische Kommission: Fragen und Antworten. Abrufbar unter [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-18-2141\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-2141_en.htm) (Abruf 30.10.2018); Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018): Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018 (Fn. 15), S. 3 f.

24 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018): Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018 (Fn. 15), S. 3. Ebenso *Eilers/Oppel*, IStR 2018, 366.

25 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018): Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018 (Fn. 15), S. 3 f. Ebenso *Eilers/Oppel*, IStR 2018, 366. Vgl. auch BVerfG, 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, BB 2017, 1827, NJW 2017, 2249.

26 Der Wissenschaftliche Beirat zieht folgende Quellen zu dieser Aussage heran: *Weichenrieder*, Digitalization and taxation: Beware ad hoc measures, SAFE Policy Letter No. 64, 2018; *Eilers/Oppel*, IStR 2018, 369.

27 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018): Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018 (Fn. 15), S. 4; *Eilers/Oppel*, IStR 2018, 369.

28 Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018): Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen der digitalen Wirtschaft vom September 2018 (Fn. 15), S. 5.

29 Vgl. *Fuest/Meier/Neumeier/Stöhlker*, Die Besteuerung der Digitalwirtschaft – Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer, Impulse für die Wirtschaftspolitik, IHK für München und Oberbayern, September 2018, S. 1 f.

30 Vgl. *Fuest/Meier/Neumeier/Stöhlker*, Die Besteuerung der Digitalwirtschaft – Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer, Impulse für die Wirtschaftspolitik, IHK für München und Oberbayern, September 2018, S. 1 f.

31 Vgl. IDW (2018): Eingabe zu einem Entwurf der EU-Kommission für ein Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ an das Bundesministerium der Finanzen vom 20.9.2018. Abrufbar unter <https://www.idw.de/blob/111126/413627d9bb56a8b3bed0570b3d01af70/down-bmf-digitalsteuer-data.pdf> (Abruf: 30.10.2018), S. 1 ff.

32 Vgl. IDW (2018): Eingabe zu einem Entwurf der EU-Kommission für ein Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ an das Bundesministerium der Finanzen vom 20.9.2018 (Fn. 31), S. 1 ff.

33 Vgl. IDW (2018): Eingabe zu einem Entwurf der EU-Kommission für ein Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ an das Bundesministerium der Finanzen vom 20.9.2018 (Fn. 31), S. 2.

Richtlinienvorschläge wären Anpassungen der DBA erforderlich, die sich ggf. schwierig gestalten und misslingen könnten. Dies hätte zur Folge, dass die Digitalsteuer ggf. dauerhaft bestehen bliebe, und sie so nicht nur eine Zwischenlösung bleibt. Deshalb sind ihre Auswirkungen besonders gründlich zu prüfen.<sup>34</sup>

Ferner verfehlt die DST ihr Belastungsziel. So ist von der EU vorgesehen, dass die Erbringer der digitalen Services die Steuererhebung und -abführung übernehmen. Der IDW geht davon aus, dass eine Abwälzung der Steuer auf den Kunden im europäischen Binnenmarkt erfolgt, und es hierbei wenig Widerstände geben wird, da die Kunden nur geringe Ausweichmöglichkeiten zu nicht durch die Digitalsteuer belasteten Wettbewerbern haben. Weiter werden werbende Unternehmen der Realwirtschaft durch die DIT belastet. Das angestrebte Belastungsziel wird daher nicht erreicht.<sup>35</sup>

Wie auch andere Fachvertreter, mahnt das IDW die wettbewerbsverzerrende Wirkung der Digitalsteuer an. Plattformbetreiber des europäischen Binnenmarktes werden nämlich gegenüber Plattformbetreibern in Drittländern benachteiligt. So werden bei ersteren die Zahlen der Konzernabschlüsse nach IFRS oder nach dem Recht eines Mitgliedsstaats für die Berechnung, ob ein Unternehmen den vorgegeben Schwellenwert überschreitet und steuerpflichtig ist, herangezogen. Bei Konzernen aus Drittstaaten, die z. B. die US-GAAP anwenden, sollen statt der Konzernabschlüsse die Einzelabschlüsse der jeweiligen Tochtergesellschaften betrachtet werden. Plattformbetreiber aus Drittländern liegen tendenziell seltener als Plattformbetreiber aus der EU über der Schwelle. Die Digitalsteuer bietet daher den Anreiz, den Unternehmenssitz in ein Drittland zu verlagern, da sie für EU-Internetkonzerne ein Standortnachteil ist. Mit Verweis auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts<sup>36</sup> meldet das IDW neben diesen wettbewerbsverzerrenden Wirkungen auch verfassungsrechtliche Bedenken an. So ist der Gesetzgeber zur Durchsetzung der im Steuergesetz getroffenen Belastungsentscheidung gehalten, d. h. er muss wirksame Regelungen zum Vollzug der Steuergesetze schaffen. Da bestimmte zur Erhebung der Digitalsteuer gegenüber Drittstaatunternehmen notwendige Informationen außerhalb der Territorien der Mitgliedstaaten aufbewahrt werden, sind diese schwierig zu erhalten. Der wirksame Vollzug kann daher unter Umständen beeinträchtigt werden, was für EU-Plattformbetreiber einen weiteren Wettbewerbsnachteil darstellt.<sup>37</sup>

Auch das IDW sieht zudem Unklarheiten bezüglich der Kompetenzgrundlage der EU für die Schaffung einer Digitalsteuer. Zwar verweist die EU-Kommission auf Art. 113 AEUV (Harmonisierung indirekter Steuern), es ist aber fraglich, ob die DST überhaupt eine indirekte Steuer ist. Auch wenn sie wie eine Umsatz- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet ist, trägt sie den Charakter einer Ertragsteuer. Eine Kompetenzgrundlage zur Einführung einer neuen Steuerart im Bereich der direkten Steuern hat die EU jedoch nicht. Das IDW ist der Ansicht, dass die deutsche Finanzverfassung eine DST in der vorgeschlagenen Form nicht vorsieht und es zur Einführung ggf. einer Grundgesetzänderung bedarf.<sup>38</sup>

## IV. Reaktionen der potenziell betroffenen Unternehmen und Liste der EU bezüglich der betroffenen Unternehmen

Der EU-Vorschlag hat insbesondere bei den potenziell betroffenen Unternehmen für Diskussionen und Versicherung geführt. Im Vordergrund stand hierbei u. a. die sehr praktische und gleichsam für die Betroffenen bedeutende Frage, welche Konzerne von der Digitalsteuer erfasst werden.<sup>39</sup>

Einige der vermutlich unter die DST fallenden Unternehmen haben sich jüngst an die Finanzminister der 28 EU-Staaten gewandt. Die Vertreter von 16 europäischen Tech-Unternehmen fordern die Verwerfung der Pläne zu einer Digitalsteuer, da sie großen Schaden und eine Schwächung im globalen Wettbewerb befürchten.<sup>40</sup> Auch der Bundesverband der Deutschen Industrie (BDI) warnt vor der Einführung einer Digitalsteuer, die aus seiner Sicht die Digitalisierung der Industrie lähmen könnte.<sup>41</sup>

Kürzlich wurde eine erste ausführliche Liste von EU-Wählungskommissar Pierre Moscovici bezüglich der möglicherweise betroffenen Unternehmen veröffentlicht.<sup>42</sup> Die Liste basiert im Wesentlichen auf den 100 weltweit größten Digitalunternehmen der Konferenz der Vereinten Nationen für Handel und Entwicklung (UNCTAD). Sie umfasst u. a. folgende Firmen: Airbnb, Alphabet (Google-Mutter), Amazon, Ebay, Expedia, Facebook, Paypal, Spotify, Snapchat, Uber und Zalando. Insgesamt sind 112 Firmen gelistet (ca. 20 mit Sitz in Europa). Als deutsche Unternehmen werden z. B. Axel Springer, Pro Sieben, Sat 1 und RTL genannt. Die Liste ist als erste Richtungsweisung zu verstehen, enthält aber ausdrücklich keine verbindliche Festlegung auf die Unternehmen, die tatsächlich betroffen sein werden.<sup>43</sup>

34 Vgl. IDW (2018): Eingabe zu einem Entwurf der EU-Kommission für ein Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ an das Bundesministerium der Finanzen vom 20.9.2018 (Fn. 31), S. 2.

35 Vgl. IDW (2018): Eingabe zu einem Entwurf der EU-Kommission für ein Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ an das Bundesministerium der Finanzen vom 20.9.2018 (Fn. 31), S. 2 f.

36 Vgl. BVerfG vom 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239; BVerfG, 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 116.

37 Vgl. IDW (2018): Eingabe zu einem Entwurf der EU-Kommission für ein Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ an das Bundesministerium der Finanzen vom 20.9.2018 (Fn. 31), S. 3 f.

38 Vgl. IDW (2018): Eingabe zu einem Entwurf der EU-Kommission für ein Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ an das Bundesministerium der Finanzen vom 20.9.2018 (Fn. 31), S. 4.

39 Vgl. Deutscher Bundestag: Schriftliche Fragen mit den in der Woche vom 8.10.2018 eingegangenen Antworten der Bundesregierung. BT-Drs. 19/2803, 1.

40 Vgl. *Rotenberger/Fischer/Greive*, Handelsblatt vom 30.10.2018, abrufbar unter <https://www.handelsblatt.com/unternehmen/it-medien/spotify-booking-com-zalando-europaeische-tech-firmen-stellen-sich-gegen-die-digitalsteuer/23245560.html?ticket=ST-942987-be320x9YbMeKSqxDGxJ-ap4> (Abruf: 30.10.2018).

41 Vgl. BDI (2018): Digitalsteuer schadet bei der digitalen Transformation, abrufbar unter <https://bdi.eu/artikel/news/digitalsteuer-schadet-bei-der-digitalen-transformation/> (Abruf: 30.10.2018).

42 Die Liste liegt dem Handelsblatt vor und wurde am 11.10.2018 veröffentlicht. Die Anfrage bei der EU-Kommission hierzu stellte der Grünen-Bundestagsabgeordnete *Danyal Bayaz*. Vgl. *Greive/Herwatz*, Handelsblatt vom 11.10.2018, abrufbar unter <https://www.handelsblatt.com/unternehmen/it-medien/spotify-booking-com-zalando-europaeische-tech-firmen-stellen-sich-gegen-die-digitalsteuer/23245560.html?ticket=ST-942987-be320x9YbMeKSqxDGxJ-ap4> (Abruf: 30.10.2018).

43 Vgl. *Greive/Herwatz*, Handelsblatt vom 11.10.2018, abrufbar unter <https://www.handelsblatt.com/unternehmen/it-medien/spotify-booking-com-zalando-europaeische-tech-firmen-stellen-sich-gegen-die-digitalsteuer/23245560.html?ticket=ST-942987-be320x9YbMeKSqxDGxJ-ap4> (Abruf: 30.10.2018).

## V. Schlussbemerkungen

Der Vorschlag für eine Richtlinie zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen und der Vorschlag für eine Richtlinie zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz haben zu massiver Kritik in Literatur, Politik und Wirtschaft geführt. Insbesondere die wettbewerbsverzerrende Wirkung, die europäische Unternehmen treffen würde, steht hierbei im Vordergrund. Aber auch verfassungsrechtliche Aspekte werden angeführt. In jüngster Vergangenheit haben neben Fachvertretern in der Literatur der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, das ifo-Institut und das IDW von der Einführung der DST einhellig abgeraten. In der Wirtschaft führen die EU-Pläne zu Unruhe. Hier wird insbesondere diskutiert, welche Unternehmen schlussendlich betroffenen sein werden. Die Veröffentlichung einer ersten Liste mit Unternehmen, die potenziell von der Digitalsteuer belastet werden könnten, schafft aufgrund ihrer Unverbindlichkeit eher weitere Verunsicherung anstatt Klar-

heit. Auch wenn die Richtlinienvorschläge aus dem Frühjahr wenig Anklang finden und gründlich überdacht werden sollten, können zumindest die Anregungen aus der entflammten derzeitigen Diskussion genutzt werden, um eine geeignete endgültige – und keine zwischenzeitliche – Lösung zu finden. Enge internationale Zusammenarbeit ist dabei unerlässlich. Aber auch wenn dies geschafft ist, wird das Thema der Digitalisierung und die Herausforderung einer adäquaten zeitnahen Berücksichtigung in steuerlichen Regelungen in den nächsten Jahren brandaktuell bleiben und voraussichtlich noch zu vielen intensiven Diskussionen führen.

**Professor Dr. Marion Titgemeyer** ist Professorin für Unternehmensrechnung, Prüfungs- und Steuerwesen an der Hochschule Osnabrück.



## ➤ Finanzierung

**Dr. Nils Wighardt, RA/StB/FASr, und Jan Krekeler, LL.B.**

# Die Besteuerung blockchainbasierter Vermögenswerte

**Die Blockchain ist in aller Munde. Die Presse berichtet über sie als „Zukunftshoffnung“ oder gar „IT-Revolution“. Wöchentlich wird über ICOs, Token und Kryptowährungen berichtet. Zu der steuerlichen Behandlung dieser „neuen“ Technologie liest man trotz offenkundig hoher praktischer Relevanz relativ wenig. Gelegentlich wird zu Einzelfragen, z.B. der umsatzsteuerlichen Behandlung von Bitcoin, Stellung genommen. Einen umfassenden Überblick, der sich mit der Frage der Besteuerung blockchainbasierter Vermögenswerte auseinandersetzt, vermisst man jedoch. Die bisher zu dem Thema erschienene Literatur beschränkt sich thematisch entweder auf bestimmte Token, z.B. Kryptowährungen, oder auf einzelne Steuerarten. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer oder Bewertungsfragen werden bisher überhaupt nicht behandelt. Der nachfolgende Beitrag verfolgt daher das Ziel, einen ganzheitlichen Überblick über die Besteuerung blockchainbasierter Vermögenswerte zu geben und die bisher geführten Überlegungen zu ergänzen.**

## I. Technologischer Hintergrund

### 1. Blockchain

Hinter dem, was landläufig als „Blockchain“ verstanden wird, verbergen sich eine ganze Reihe unterschiedlicher Ar-

ten von P-2-P-Netzwerken, die sich zum Teil erheblich unterscheiden (z. B. hinsichtlich der Zugangs- und Lesemöglichkeiten, der Validierungsmechanismen etc.).<sup>1</sup> Um diese Arbeit nicht zu überfrachten, soll im Folgenden unter „Blockchain“ ein Netzwerk-Modell verstanden werden, das dem „Bitcoin-Blockchain-Modell“ entspricht. Unter einer Blockchain (Kette) versteht man eine dezentralisierte Datenbank, die mit Hilfe einer Kettenverweisung eine große Menge Transaktions- bzw. Zahlungsdaten speichern kann. Jeder Block hat einen so genannten Hash, eine einmalige Buchstaben- und Zahlenfolge, an Hand derer er unverwechselbar erkannt werden kann (ähnlich einem Fingerabdruck). Die gesamte Kette (Blockchain) wird auf jedem an dem Netzwerk beteiligten Rechner gespeichert. Damit kann grundsätzlich jeder Nutzer jederzeit alle in den Blöcken gespeicherten Daten abrufen. Dies geschieht über den so genannten Public Key (öffentlicher Schlüssel) als Identifikationsschlüssel und dient der umfassenden Transparenz der gespeicherten Daten.

Will nun der Inhaber über einen in der Blockchain verankerten Vermögenswert (z. B. eine Audiodatei) verfügen, so identifiziert sich dieser über einen so genannten Private Key (privater Schlüssel) gegenüber dem Netzwerk. Der Private Key ist eine einmalige Buchstaben-Zahlenfolge, die es al-

<sup>1</sup> Keding, WM 2018, 64, 67.