



Stellungnahme des unabhängigen Wissenschaftlichen Beirats beim BMF zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft

- Gutachten und Stellungnahmen des unabhängigen Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen sind als Beitrag zum allgemeinen Diskurs zu verstehen und geben nicht notwendigerweise die Meinung des BMF wieder. Die Stellungnahmen werden jeweils auch auf der Webseite des BMF veröffentlicht.
- Der Wissenschaftliche Beirat beim BMF hat Stellung genommen zum Vorschlag der EU-Kommission aus dem März 2018, eine Digital Service Tax einzuführen.
- Der Beirat empfiehlt, den Vorschlag nicht zu unterstützen. Er begründet dies mit rechtlichen und ökonomischen Bedenken.

Die EU-Kommission hat im März 2018 eine Richtlinie zur „Fairen Besteuerung der digitalen Wirtschaft“ vorgeschlagen. Sie soll die Mitgliedstaaten der EU dazu verpflichten, eine Digital Service Tax (DST) als gesonderte Steuer auf bestimmte Erträge (revenues) zu erheben, die aus der Erbringung (gewisser) digitaler Dienstleistungen erwirtschaftet werden.¹ Dabei ist sie der Aufforderung einzelner Mitgliedsländer gefolgt, ein entsprechendes Konzept zu entwickeln. Erfasst sein sollen gem. Art. 3 des Richtlinienvorschlags (im Folgenden kurz: RLV) Erlöse:

- aus der Platzierung von Werbung auf einer digitalen Schnittstelle (z. B. auf Websites oder mobilen Anwendungen), die sich an die Nutzer dieser Schnittstelle richtet,
- aus der Bereitstellung von Plattformen (mehreseitigen digitalen Schnittstellen), die es Nutzern

ermöglicht, mit anderen zu interagieren (z. B. Facebook), sowie

- aus dem Verkauf von Kundendaten (z. B. von Facebook) (im Folgenden vereinfachend: Digitale Erlöse).

Die DST soll auf die Bruttoerträge eines Steuerpflichtigen aus der Erbringung der in den Geltungsbereich der Steuer fallenden digitalen Dienstleistungen erhoben werden, abzüglich der Mehrwertsteuer und sonstiger ähnlicher Steuern (Art. 3 Abs. 2 RLV). Der Steuersatz der DST soll sich auf 3 % der steuerbaren Erträge belaufen. Die DST soll nur ein Zwischenschritt sein. Mittelfristig will die EU-Kommission entlang der Linien des OECD BEPS Projekts den Begriff der Betriebsstätte in der Unternehmensbesteuerung um eine digitale Betriebsstätte erweitern.

Es ist unstrittig, dass internationale Unterschiede der Gewinnsteuerbelastung die Standortwahl beeinflussen, Richtung und Ausmaß von grenzüberschreitenden Investitionen verändern und Anreize

¹ Siehe die Vorschläge der Europäischen Kommission vom 21. März 2018 über eine faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, abrufbar unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/mb/20181042>

schaffen, durch Gestaltung der Konzernstruktur die Steuerbelastung zu senken. Man mag dem begegnen, indem man das Recht von Staaten ausdehnt, die im Inland erwirtschafteten Gewinne selbst dann zu besteuern, wenn nach bisherigem Verständnis keine inländische Betriebsstätte gegeben ist und damit an sich kein Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung im Inland besteht.² In diese Richtung weisen die Vorschläge der EU-Kommission zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, die zugleich eine Zersplitterung des EU-Binnenmarktes verhindern sollen, die durch unilaterale Lösungen einzelner Mitgliedstaaten entstehen könnte.³

Gleichwohl empfiehlt der Beirat, die Vorschläge der EU-Kommission zur DST nicht zu unterstützen. Denn die DST stößt auf ernste rechtliche Bedenken und wäre in ihren ökonomischen Wirkungen sehr fragwürdig. Zudem ist der Beirat mehrheitlich nicht davon überzeugt, dass Erträge aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen hinsichtlich der Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit signifikante Unterschiede oder genuine Besonderheiten gegenüber sonstigen Erträgen aufweisen würden. Steuerliche Sonderregime nur für Erträge aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen wären deshalb gleichheitsrechtlich problematisch.

Die DST bricht mit der bestehenden internationalen Steuerrechtsordnung der Unternehmensbesteuerung. Die Einführung der Steuer wäre ein Paradigmenwechsel, weil zum einen Bruttoerträge einer Ertragsteuer unterworfen würden und zum andern die Ertragsbesteuerung im Staat der Leistungserbringung erfolgte. Die einseitige Schaffung einer DST in der EU ist zudem unvereinbar mit dem auf zwischenstaatlicher Kooperation beruhenden BEPS-Projekt der OECD.

Dringend zu warnen ist vor der DST als Zwischenschritt (Quick Fix, Übergangssteuer). Da das

EU-rechtliche Einstimmigkeitsprinzip im Bereich der Steuern auch für die Abschaffung von einmal eingeführten Regeln gilt, kann die DST zur Zementierung dieser eigentlich nur als vorläufig gedachten Steuer führen.⁴ Die daraus resultierende Inflexibilität kann Nachteile für die Mitgliedstaaten der EU im internationalen Steuerwettbewerb zur Folge haben.

Im Einzelnen geben wir Folgendes zu bedenken:

1. **Drohende unerwünschte Doppelbesteuerung:**

Die OECD BEPS Initiative stellt die Zuordnung des Besteuerungsrechts bei den Ertragsteuern und das systematische Verhältnis von Ertragssteuer und Umsatzsteuer nicht in Frage. Unternehmensgewinne, die keiner ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden können, sind dem Sitzstaat des Unternehmens zuzuweisen. Die Länder, in denen entgeltliche Leistungen ausgeführt werden, erheben Umsatzsteuer auf diese Leistungen.

Das Erbringen von digitalen Dienstleistungen im Wege des Exports erfordert vielfach keine Präsenz der Unternehmen vor Ort, also keine Betriebsstätte im bisher verstandenen Sinne. Folgerichtig werden in diesem Fall die Gewinne aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen (etwa Streaming-Services wie von Netflix oder Apple Music, Mietsoftware von Microsoft oder Google) nur in dem Staat besteuert, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat. Häufig liegt der Sitz, und damit das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Ertragsteuern, außerhalb Europas, namentlich in den USA. Betroffen sind aber zunehmend auch EU-Unternehmen.

Die Vorschläge der Kommission machen die Erhebung der DST nicht von einer fehlenden oder zu geringen Besteuerung im jeweiligen Ansässigkeitsstaat des Unternehmens abhängig. Die neue Steuer würde also zusätzlich zu den schon nach

2 Vgl. Richter, Die Besteuerung des Gewinns aus den grenzüberschreitenden Direktgeschäften von Google, Facebook & Co., Perspektiven der Wirtschaftspolitik, 2018, S. 132-140; Schreiber, Sales-Based Apportionment of Profits, Bulletin for International Taxation, 2018, S. 259-272.

3 Vgl. Eilers/Oppel, IStR 2018, 361 (365, 369).

4 Zwar wäre eine Befristung der DST auf z. B. drei Jahre mit der Möglichkeit der Verlängerung bei Einstimmigkeit theoretisch denkbar, um einer Zementierung entgegenzuwirken. Dies wäre aber im Hinblick auf die Kosten der Implementierung abzulehnen. Zudem sehen wir kein besonders Eilbedürfnis für eine befristete Sofortmaßnahme.

geltendem Recht fälligen Steuern erhoben. Die Folge wäre eine Doppelbesteuerung.⁵ Dies würde auch die Unternehmen treffen, die nach dem Regime ihres Ansässigkeitsstaates schon bislang ihren „fairen Anteil“ an Steuern zahlen. Es ist deshalb nachvollziehbar, dass EU-Unternehmen Wettbewerbsverzerrungen zu ihren Lasten befürchten, was der Intention der EU-Kommission zuwiderliefe.⁶

2. Hybridcharakter der DST und rechtliche

Bedenken: Die DST soll mit einem Steuersatz von 3 % der steuerbaren digitalen Erlöse (Bruttoerträge) erhoben werden, die auf Nutzerbeiträge in Mitgliedstaaten der EU zurückzuführen sind. Steuerschuldner sind die Unternehmensträger, die die steuerbaren Erträge erwirtschaften. Die EU-Kommission bezeichnet die DST als indirekte Steuer⁷ und sieht die Rechtsgrundlage für den Richtlinienvorschlag zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer in Art. 113 AEUV betreffend die Harmonisierung der indirekten Steuern. Geht man davon aus, dass die DST tatsächlich eine indirekte Steuer ist, so sollte sie die Leistungsempfänger (als sogenannte Steuerträger) belasten. Die Intention der EU-Kommission ist es jedoch, über den Umweg der Bruttoerträge (revenues) die Gewinne der Unternehmensträger zu besteuern. Deswegen erläutert die EU-Kommission, dass die Verbraucher die Kosten nicht zu tragen hätten, weil die Unternehmen der digitalen Wirtschaft die Kosten nicht überwälzen würden.⁸ Die DST soll also wie eine direkte Steuer auf den Gewinn wirken und es

ermöglichen, von den Unternehmen der digitalen Wirtschaft den „fair share of tax“⁹ einzufordern. Aus der Sicht der EU-Kommission stellt die DST damit eine neue Spielart der Ertragsbesteuerung dar.¹⁰

Verstanden als direkte Steuer, wäre mit der DST allerdings ein Eingriff in das objektive Nettoprinzip verbunden, denn es würde eine Bruttobesteuerung vorgenommen. Dies wäre gleichheitsrechtlich bedenklich. Der hybride Charakter der Digitalsteuer wirft vor dem Hintergrund der Entscheidung des BVerfG vom 13.04.2017, 2 BvL 6/13 (NJW 2017, 2249) zur Kernbrennstoffsteuer ferner ein verfassungsrechtliches Kompetenzproblem auf. Nach dieser Rechtsprechung steht Bund und Ländern kein freies Steuerfindungsrecht zu. Die Befugnis, Steuergesetze zu erlassen, ist nur innerhalb der durch die Finanzverfassung gesetzten Kompetenzordnung gegeben. Die DST wäre aber eine neue Steuer, die sowohl Züge einer Ertrags- als auch einer Umsatzsteuer trüge.¹¹ Zwar geht Unionsrecht dem nationalen Recht vor. Es ist aber fraglich, ob die Bundesregierung auf EU-Ebene einer Richtlinie zustimmen darf, die sie zum Erlass eines Gesetzes zwingen würde, das mit dem Grundgesetz nicht vereinbar wäre.¹²

Ein weiteres Gleichheitsproblem ergibt sich aus den von der EU-Kommission vorgeschlagenen zwei Schwellenwerten, nämlich weltweite Erträge von 750 Mio. € und steuerbare Erträge von 50 Mio. € in der Union, um nur große Unternehmen zu treffen. Warum eine Steuer nur große Unternehmen treffen soll, wäre gleichheitsrechtlich nicht einsichtig.

3. Unerwünschte ökonomische Nebenwirkungen und geringes Aufkommen: Zudem ergeben sich ungewollte ökonomische Wirkungen. Es mag sein, dass große und sehr rentable Unternehmen

5 Vgl. Spengel, DB 2018, Heft 15, M4. – Zwar sollen die Mitgliedstaaten es den EU-Unternehmen gestatten, die entrichtete Digital Service Tax als Betriebsausgabe von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer abzuziehen (s. Erwägungsgrund 27 des Richtlinien-Vorschlages). Dies mildert das Problem aber allenfalls ab und das auch nur für in der EU ansässige Unternehmen.

6 Vgl. Buck, in fastFT v. 27.3.2018, Bertelsmann chief hits out at EU digital tax plan; Eilers/Oppel, IStR 2018, 361 (366 f.).

7 <http://www.bundesfinanzministerium.de/mb/20181042>

8 So die Q&A der EU-Kommission zum Vorschlag. Dafür gibt es auch ökonomisch stichhaltige Argumente. Vgl. Wolfram Richter, 2018, Taxing Direct Sales of Digital Services: A Plea for Regulated and Internationally Coordinated Profit Splitting, CESifo Working Paper 7017. <http://www.bundesfinanzministerium.de/mb/20181049>

9 So die Q&A der EU-Kommission zum Vorschlag. : <http://www.bundesfinanzministerium.de/mb/20181049>

10 Ebenso Eilers/Oppel, IStR 2018, 361 (366).

11 Vgl. Eilers/Oppel, IStR 2018, 361 (370).

12 Zutr. Eilers/Oppel, IStR 2018, 361 (370).



auf die DST nicht durch Anpassung ihrer Wirtschaftspläne reagieren würden. Angesichts der Kombination von Marktmacht und geringen Grenzkosten könnte es (wovon die Kommission ausgeht) nicht zur Überwälzung der Steuer kommen.¹³ Junge Unternehmen mit häufig noch geringen Gewinnmargen oder Unternehmen, die noch Verluste erwirtschaften (wie Spotify und Twitter), wären indes betroffen, wenn Bruttoerträge als Bemessungsgrundlage der Steuer dienen. Insbesondere die steuerliche Diskriminierung junger Unternehmen errichtet Markteintrittsbarrieren und wäre deswegen ordnungspolitisch nicht vertretbar.

Schließlich ist das erhoffte zusätzliche Aufkommen aus einer DST eher gering.¹⁴ So wird der deutsche Markt für Online-Werbung auf rund 6,5 Mrd. € geschätzt. Diese Werbeleistung unterliegt bereits der Umsatzsteuer von 19 %. Sofern keine Vorumsätze zu berücksichtigen sind, beträgt die Steuerlast 1,2 Mrd. €. Eine 3 %ige Digitalsteuer würde zusätzlich lediglich 195 Mio. € Steueraufkommen generieren – dies aber um den Preis vermutlich hoher Verwaltungskosten.¹⁵ Zu befürchten sind sowohl hohe Vollzugskosten auf Seiten der Finanzverwaltung als auch hohe Rechtsbefolgungskosten auf Seiten der Unternehmen.

4. Bruch mit bislang bestehenden Prinzipien der internationalen Steuerrechtsordnung: Die DST gewährt dem Importland einer digitalen Leistung den steuerlichen Zugriff auf die mit dieser Leistung erzielten Bruttoerträge. Das ist ein Paradigmenwechsel. Zum einen ist die Bemessungsgrundlage der direkten Unternehmenssteuern der Gewinn (also eine Nettogröße). Demgegenüber setzt die DST am Bruttoertrag an. Zum anderen gewährt die geltende internationale Steuerrechtsordnung grundsätzlich dem Staat, in dem ein Unternehmen ansässig ist, das Besteuerungsrecht für die mit der Erbringung einer Leistung erzielten Gewinne. Die

DST dagegen belastet diese Gewinne in dem Staat, in dem die Leistung an den Markt gebracht wird. Damit tritt die DST neben die Umsatzsteuer, die – den Regeln der WTO entsprechend – den Staaten zugewiesen ist, welche die Leistungen importieren.

Einer Gewinnsteuer, die sich nach Bruttoerträgen bemisst wie die DST, kann ein Unternehmen nicht ausweichen, wenn die Kunden international immobil sind. Das davon betroffene Unternehmen mag versuchen, diese zusätzliche Belastung auszugleichen, indem vermehrt Gewinne oder Investitionen aus Staaten der Leistungserstellung in niedriger besteuerte Staaten verlagert werden. Die Erhebung einer DST würde den Einstieg in eine neue Spielart des Steuerwettbewerbs mit anderen Wirtschaftsräumen (namentlich mit den USA) bedeuten. Reaktionen anderer Länder, die auf Umsätze europäischer (und deutscher) Unternehmen ihrerseits eine vergleichbare Steuer erheben könnten,¹⁶ sind folglich nicht auszuschließen.

Es ist zweifelhaft, ob ein solcher neuer Ansatz für die Besteuerung international tätiger Unternehmen auf die Besteuerung von Erträgen aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen begrenzt werden könnte. Schon eine trennscharfe Grenzziehung ist schwierig.¹⁷ Eine Ausdehnung der neuen Steuer auf Erträge aus der Erbringung nicht-digitaler Lieferungen und Leistungen ist nicht auszuschließen. Wichtige Handelspartner der EU könnten den neuen Ansatz (Gewinnsteuern nach Maßgabe der in den einzelnen Staaten generierten Umsätze) auf Unternehmen der sogenannten Old Economy übertragen wollen. So könnten beispielsweise China oder die USA auch von der deutschen Automobil- und Maschinenbauindustrie erwirtschaftete Gewinne besteuern wollen, weil diese Gewinne auf Verkäufen an US-amerikanische und chinesische Kunden beruhen.¹⁸ Eine

13 Vgl. Eilers/Oppel, IStR 2018, 361 (369).

14 Vgl. A. Weichenrieder, Digitalization and taxation: Beware ad hoc measures, SAFE Policy Letter No. 64, Frankfurt a. M., 2018; Eilers/Oppel, IStR 2018, 361 (369).

15 Vgl. Eilers/Oppel, IStR 2018, 361 (369).

16 Vgl. Fuest, Die Spielregeln zu ändern schadet uns, Die Zeit Nr. 24 v. 7.6.2018, S. 24.

17 Spengel, DB 2018, Heft 15, M4; Kelm/J.P. Müller, WPg 2018, 587 (594).

18 Vgl. A. Weichenrieder, Digitalization and taxation: Beware ad hoc measures, SAFE Policy Letter No. 64, Frankfurt a. M., 2018, S. 3 f.



solche mögliche Gegenreaktion würde die europäische und vor allem die deutsche exportorientierte Wirtschaft hart treffen. Reagieren wichtige Handelspartner der EU und Deutschlands auf diese Weise (ggf. auch als Vergeltungsmaßnahme im Zuge eskalierender Handelskonflikte), käme es entweder zu Doppelbelastungen der deutschen Industrie (wenn die deutsche und die ausländische „Gewinn-Steuer“ ohne Anrechnung kumuliert würden) oder zu Verlusten an deutschem Steueraufkommen (nämlich wenn Deutschland auf solche ausländischen anteiligen Gewinnsteuern mit Steuersenkungen reagieren würde, um drohende Wettbewerbs- und Standortnachteile abzuwenden).

5. Eingeschränkte steuerpolitische Beweglichkeit nachteilig im Steuerwettbewerb: Voraussetzung für erfolgreiches Agieren im Steuerwettbewerb ist steuerpolitische Beweglichkeit. Diese ist mit einer europäischen DST nicht gegeben. Denn die Einführung dieser Steuer im Rahmen einer EU-Richtlinie bedarf ebenso wie ihre Modifikation oder Abschaffung der Einstimmigkeit. Sollte die Richtlinie beschlossen werden, wäre eine neue Form des Steuerwettbewerbs auf den Weg gebracht, ohne dass für einen einzelnen Mitgliedstaat oder eine Gruppe von Mitgliedstaaten eine realistische Möglichkeit bestünde, diesen Prozess im Lichte neuer Ereignisse und Erkenntnisse zu gestalten oder zu stoppen. Die Begrenzung der Gestaltungsfreiheit ginge dabei in beide Richtungen: Weder könnten einzelne Mitgliedstaaten oder Gruppen von Mitgliedstaaten höhere Steuersätze gegen die Richtlinie durchsetzen noch könnten umgekehrt niedrigere Steuersätze festgelegt werden.