



Gerechtere Besteuerung von Google, Facebook & Co.

Google-Suche

Auf gut Glück!



Dr. Reimar Pinkernell LL.M.  
Düsseldorf, 25. Juni 2018

FlickGocke  
Schaumburg

## Übersicht

- I. **BEPS-Nachlese**
- II. RL-Vorschlag „Digitalsteuer“
- III. RL-Vorschlag „signifikante digitale Präsenz“
- IV. Kritische Würdigung der Vorschläge
- V. Literaturnachweise

## I. BEPS-Nachlese

- Begriff „Digitale Wirtschaft“ bzw. „Digital Economy“ mehrdeutig
- Medien/Politiker: Unternehmen oder Branchen, deren Geschäftsmodell auf IT/Internet beruht (Internetwirtschaft)
  - DW abgrenzbar von anderen Branchen („new economy“ vs. „old economy“)
  - Amazon <=> kleiner Buchhändler, Silicon Valley <=> deutsche Automobilindustrie
  - „Digitalexporteur“ USA <=> „Digitalimporteure“ EU-Mitgliedstaaten
- OECD/G20: DW = moderne Volkswirtschaft, in der *alle* Unternehmen bzw. Branchen Computer, Software, Daten und Netzwerke verwenden
  - Agrargesellschaft => Industrie- bzw. Dienstleistungsgesellschaft => Digitale (Volks-)Wirtschaft
  - Kein Gegensatzdenken, weil alle entwickelten Staaten auf dem Weg zur DW sind

## I. BEPS-Nachlese (Forts.)

- BEPS-Maßnahme 1: DW nicht abgrenzbar von anderen Branchen, kein Ansatzpunkt für ertragsteuerliche Sonderregelung (<=> Art. 8 OECD-MA)
  - nur punktuelle Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs gem. Art. 5 OECD-MA, keine Neuverteilung von Besteuerungsrechten
  - Besteuerungsrecht für Internet-Direktgeschäft weiterhin beim Ansässigkeitsstaat, *jedoch keine Pflicht zur Besteuerung* (Souveränität)
- Fortschreibung des Ertragsteuermoratoriums der Ottawa-Konferenz von 1998 => „Etappensieg“ der Digitalexporteure über die Digitalimporteure
- Neuer Zwischenbericht der TFDE für 2019 geplant, Konsens zweifelhaft
- Exkurs:
  - US-Bundesstaaten beanspruchen territoriales Besteuerungsrecht für E-Commerce („Amazon Laws“) => z.T. sogar *Körperschaftsteuer* auf Umsätze im Bundesstaat (Bestimmungslandprinzip mit Schwellenwert)
  - US-verfassungsrechtliche Zulässigkeit aber umstritten
  - Indien hat 2016 eine „Equalisation Levy“ auf Onlinewerbung eingeführt (6 %)

## I. BEPS-Nachlese (Forts.)

- Vorstoß der EU-Finanzminister vom 16.9.2017 => „Equalisation Tax“
- EU-Kommission soll Vorschlag für Besteuerung der Internet-Konzerne im Marktstaat machen
  - Ziel ist Herstellung eines steuerlichen „level playing field“ für inländische und ausländische Anbieter
  - Marktstaat soll **Mindeststeuerbelastung** für niedrig besteuerte ausländische Anbieter herbeiführen, um **Wettbewerbsverzerrung** zu beseitigen („equalisation tax“)
  - Einführung des Bestimmungslandprinzips aber nur für „digitalisierte Geschäftsmodelle“, Abgrenzung zu anderen Unternehmen unklar
  - Zugleich Prävention von unilateralen staatlichen Maßnahmen, die EU-Binnenmarkt schädigen würden (z.B. italienische „Web Tax“)
- Einwand: Forderung nach Mindeststeuerbelastung durch US-Steuerreform überholt („GILTI“-Hinzurechnungsbesteuerung 10,5 %)

## I. BEPS-Nachlese (Forts.)

**Reaktion der EU-Kommission am 21.3.2018: „Faire Besteuerung der Digitalen Wirtschaft“**

- KSt soll Gewinne dort erfassen, wo die **Wertschöpfung** erfolgt
- Herkömmliches OECD-Besteuerungskonzept aber nicht geeignet für neuartige digitale Geschäftsaktivitäten, weil
  - globale Marktabdeckung ohne Betriebsstätten in den Marktstaaten möglich ist („scale without mass“),
  - **Wertschöpfungsbeiträge der Nutzer nicht erfasst werden,**
  - die Geschäftsmodelle hochmobile immaterielle WG verwenden und
  - Netzwerkeffekte und der Wert großer Datenbestände die Entstehung marktbeherrschender Anbieter begünstigen
- Ort der Besteuerung (Ansässigkeitsstaat des Anbieters) und Ort der Wertschöpfung (Ansässigkeitsstaat der Nutzer) sind nicht identisch, insbesondere **bei Geschäftsmodellen mit hoher Teilnahme von Nutzern**
- Begründungsansatz: Wertschöpfung mit Nutzerdaten statt Equalisation!

## I. BEPS-Nachlese (Forts.)

Zahlen scheinen EU-Kommission zu bestätigen ...

31.12.2017 1€ = 1,20\$	Gewinn vor Steuern	Mitarbeiter	Gewinn je Mitarbeiter
VW	13,913 Mrd. €	634.396	21.931 €
Alphabet (Google)	22,661 Mrd. €	80.110	282.872 €
Facebook	17,162 Mrd. €	25.105	683.596 €

... aber:

- Mitwirkung der Nutzer kein Einkommen, lediglich ersparte Aufwendungen
- Digitalisierung/Rationalisierung = Kostensenkung, bei funktionierendem Wettbewerb sinken die Preise (Beispiele: Cloud Computing, Webhosting)
- Facebook/Google = Monopolrenten aufgrund globaler Marktbeherrschung, was ist der Unterschied zu anderen Monopolisten?
- bessere Lösung wäre Öffnung der Plattform für andere Anbieter => Entflechtung und Regulierung wie Telefonnetz oder Stromnetz

Digitalsteuer

7

## I. BEPS-Nachlese (Forts.)

**Vorschläge der EU-Kommission vom 21.3.2018**

- Ziel ist globale Reform der Unternehmensbesteuerung für digitale Geschäftsaktivitäten im Rahmen des Inclusive Framework der OECD, d.h. Besteuerung im Ansässigkeitsstaat der Nutzer und Kunden  
=> globale Lösung durch neuen TFDE-Bericht im Jahr 2019 (Wunschdenken?)
- Vorreiterrolle der EU bei Einführung einer „signifikanten digitalen Präsenz“ im Rahmen der KSt („virtuelle Betriebsstätte“ ohne physische Präsenz)  
=> RL-Vorschlag für Harmonisierung des KSt-Rechts (Art. 115 AEUV)
- EU-Zwischenlösung in Gestalt einer „Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen“ (Digital Services Tax – DST)  
=> RL-Vorschlag für harmonisierte indirekte Steuer (Art. 113 AEUV), Steuersatz 3% (Druckmittel für OECD-Verhandlungen?)
- RL-Vorschläge sollen zugleich nationale Alleingänge verhindern (Schutz des digitalen Binnenmarkts) und ab 1.1.2020 gelten

Digitalsteuer

8

## Übersicht

- I. BEPS-Nachlese
- II. RL-Vorschlag „Digitalsteuer“**
- III. RL-Vorschlag „signifikante digitale Präsenz“
- IV. Kritische Würdigung der Vorschläge
- V. Literaturnachweise

## II. RL-Vorschlag „Digitalsteuer“

- Digitalsteuer (DST) = indirekte Steuer i.S.d. Art. 113 AEUV
- Besteuerungsgrund ist die Wertschöpfung der Nutzer, die für bestimmte digitale Dienstleistungen prägend ist
- Steuerobjekt sind die „Erträge“ (Umsatzerlöse), die ein Unternehmer durch der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen erzielt, die Nutzerdaten oder Netzwerkeffekte verwerten (Art. 3 Abs. 1):
  - (1) Erträge aus Platzierung von Werbung auf einer digitalen Schnittstelle, die sich an die Nutzer dieser Schnittstelle richtet => Google, Facebook;
  - (2) Erträge aus Bereitstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle für Nutzer, die es diesen ermöglicht, andere Nutzer zu finden und mit ihnen zu interagieren, und die darüber hinaus die Lieferung zugrunde liegender Gegenstände oder Dienstleistungen unmittelbar zwischen Nutzern ermöglichen kann => Ebay, AirBnB;
  - (3) Erträge aus Übermittlung gesammelter Nutzerdaten, die aus den Aktivitäten der Nutzer auf digitalen Schnittstellen generiert werden => Datenverkauf (Facebook?)

## II. RL-Vorschlag „Digitalsteuer“ (Forts.)

- Digit. Schnittstelle = jede Art von Software, darunter auch Websites oder Teile davon sowie Anwendungen, einschl. mobiler Anwendungen, auf die Nutzer zugreifen können (Art. 2 Nr. 3) => Facebook, AppStore, App auf dem Handy
- Nutzer = Unternehmen und natürliche Personen (Art. 2 Nr. 4)
- Steuerpflichtiger ist jeder Rechtsträger, der
  - im maßgebenden Geschäftsjahr einen weltweiten Umsatz von mehr als 750 Mio. Euro erzielt hat und
  - dessen steuerbarer Digitalumsatz in der EU im maßgebenden Geschäftsjahr mehr als 50 Mio. Euro betragen hat (Art. 4 Abs. 1)
- maßgebendes Geschäftsjahr ist das letzte Geschäftsjahr, das vor dem Besteuerungszeitraum endet (Art. 4 Abs. 3), Besteuerungszeitraum ist das Kalenderjahr (Art. 2 Nr. 7)
- ist der Rechtsträger in einen Konzernabschluss einbezogen, sind beide Schwellenwerte auf den Konzern anzuwenden (Art. 4 Abs. 6), wobei konzerninterne Umsätze von der DST ausgenommen sind (Art. 3 Abs. 7)

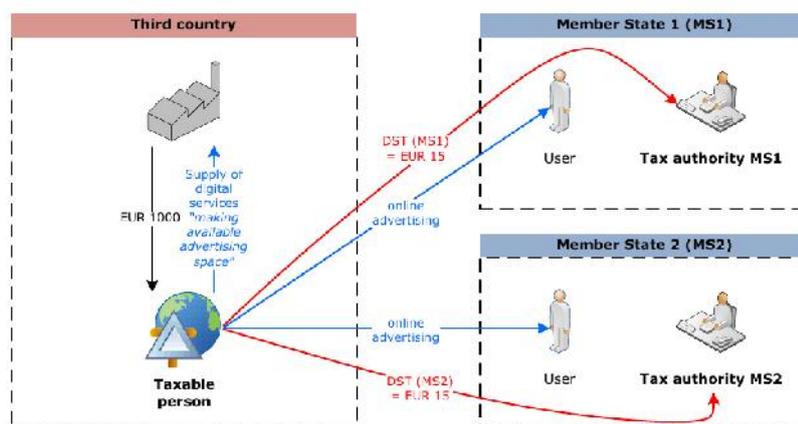
## II. RL-Vorschlag „Digitalsteuer“ (Forts.)

- Ort der Besteuerung liegt in dem EU-MS, in dem sich Nutzer mit Bezug auf die steuerbare Dienstleistung befinden (Art. 5 Abs. 1):
  - (1) Erträge aus Platzierung von Werbung => wo sich das Endgerät des Nutzers befindet (Geolocation mittels IP-Adresse oder anderes Verfahren)
  - (2) Erträge aus Bereitstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle => wo sich das Endgerät des Nutzers befindet, mit dem er über die Schnittstelle ein Geschäft abschließt bzw. bei Fehlen eines Geschäftsvorfalles das Benutzerkonto eröffnet hat
  - (3) Erträge aus Übermittlung gesammelter Nutzerdaten => wo sich das Endgerät des Nutzers befunden hat, als die Daten erzeugt wurden
- Auf den Ort des zahlenden Leistungsempfängers kommt es im Unterschied zur MwSt nicht an!
- DST erfasst auch reine Inlandsfälle in einem EU-MS, z.B. Plattformbetreiber, Werbekunde und Nutzer sind in Deutschland ansässig (anderenfalls Verstoß gegen Art. 56 AEUV)

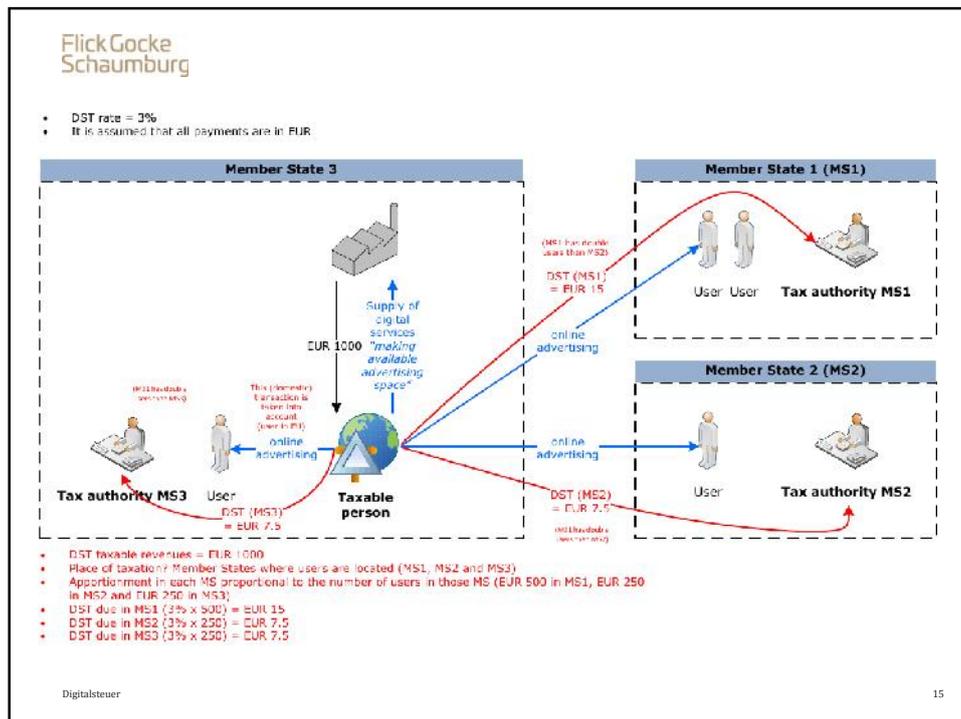
## II. RL-Vorschlag „Digitalsteuer“ (Forts.)

- Bei Besteuerungsorten in mehreren EU-MS erfolgt Aufteilung der Bemessungsgrundlage (Art. 5 Abs. 3)
  - (1) mittels Anzahl der Werbeanzeigen im jeweiligen EU-MS (Platzierung von Werbung),
  - (2) Anzahl der Nutzer-Geschäftsvorfälle oder Benutzerkonten im jeweiligen EU-MS (mehreseitige digitale Schnittstelle) oder
  - (3) Anzahl der Nutzer, deren Daten verwendet worden sind (Übertragung von Daten)
- Steuer beträgt 3 % der auf den EU-MS entfallenden Umsätze (Art. 7 und 8)
- Stpfl. muss sich registrieren und Steuererklärung im EU-MS der Registrierung abgeben
- Steuererhebung im One-Stop-Shop des EU-MS der Registrierung
- Umsätze und Steuerbeträge sind für EU-MS aufzuschlüsseln (Art. 14 und 15, Selbstanmeldung); EU-Schätzung: 100 bis 150 Stpfl., 5 Mrd. Euro p.a.
- DST verursacht Doppelbesteuerung mit KSt, jedoch soll der Stpfl. die DST als BA abziehen können, wenn er in der EU ansässig ist (Erwägungsgründe, Tz. 27)

- DST rate = 3%
- It is assumed that all payments are in EUR



- DST taxable revenues = EUR 1000
- Place of taxation? Member States where users are located (MS1 and MS2).
- Apportionment: in each MS proportional to the number of users in those MS (EUR 500 in each MS)
- DST due in MS1 (3% x 500) = EUR 15
- DST due in MS2 (3% x 500) = EUR 15



### III. RL-Vorschlag „signifikante digitale Präsenz“

- RL-Vorschlag dient Harmonisierung im Bereich der KSt (Art. 115 AEUV)
- sdP erweitert BS-Definition und soll Besteuerungsrecht für Einkünfte aus grenzüberschreitenden digitalen Dienstleistungen herstellen („nexus“)
- sdP erfasst aussch. Gewinne aus „digitalen Dienstleistungen“, Direktgeschäft mit Waren u. anderen Dienstleistungen wird wie bisher besteuert (BS-Prinzip)
- Ermittlung des BS-Gewinns durch modifizierten AOA mit Profit-Split => nicht mit OECD-MA 2017 vereinbar
- RL bewirkt partiellen Treaty Override der DBA zwischen EU-MS (Art. 5 u. 7 OECD-MA)
- DBA-Schutz für Drittstaatsunternehmen bleibt bestehen (herkömmliches BS-Prinzip), jedoch sollen EU-MS ihre Drittstaats-DBA durch bilaterale Verhandlungen anpassen (Erfolgsaussichten?)
- sdP soll ab 1.1.2020 anwendbar sein (Art. 9 Abs. 2), später Integration in die GKKB

### III. RL-Vorschlag „signifikante digitale Präsenz“ (Forts.)

- Für Zwecke der KSt liegt eine Betriebsstätte vor, wenn eine sdP besteht, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Art. 4 Abs. 1)
- sdP = Erbringung einer **digitalen Dienstleistung** durch eine **digitale Schnittstelle** und die **Überschreitung eines Schwellenwerts** (Art. 4 Abs. 3)
- dD = Leistung wird über das Internet/ein Netzwerk erbracht, ist ihrer Art nach automatisch, erfordert allenfalls minimale menschliche Eingriffe, wäre ohne IT nicht vorstellbar (Art. 3 Nr. 5 = eeD i.S.d. Art. 7 MwStSystRL)
- z.B. Softwaredownload, Cloud Computing, Webhosting, Versteigerungsplattform, Internetwerbung, Datenbank und Online-Zeitschriften
- digitale Schnittstelle = jede Art von Software, darunter auch Websites oder Teile davon sowie Anwendungen, einschließlich mobiler Anwendungen, auf die Nutzer zugreifen können (Art. 3 Nr. 2)

### III. RL-Vorschlag „signifikante digitale Präsenz“ (Forts.)

- Schwellenwerte für sdP im Quellenstaat (alternativ):
  - (1) digitaler Umsatz mit Nutzern im EU-MS > EUR 7 Mio.
  - (2) Anzahl der Nutzer der dD im EU-MS > 100.000
  - (3) Anzahl der während des Besteuerungszeitraums abgeschlossenen B2B-Verträge über dD im EU-MS > 3.000
- Nutzer gilt als inländischer Nutzer, wenn er im EU-MS ein Endgerät verwendet hat, um auf die Schnittstelle zuzugreifen (Art. 4 Abs. 4 u. 6, Geolocation)
- bei B2B-Verträgen entscheidet dagegen der Ansässigkeitsort bzw. die Betriebsstätte des gewerblichen Nutzers

### III. RL-Vorschlag „signifikante digitale Präsenz“ (Forts.)

- Gewinnaufteilung ähnlich AOA, d.h. Selbständigkeitsfiktion der sdP und Analyse von Funktionen, verwendeten WG und übernommenen Risiken (Art. 5 Abs. 1 und 2)
- Einsatz einer digit. Schnittstelle gilt als wirtschaftl. signifikante Tätigkeit in Bezug auf Daten/Nutzer, Daten/Nutzer sind der sdP zugeordnet (Art. 5 Abs. 3)
- sdP gilt als Beteiligter bei der Vornahme von DEMPE-Funktionen in Bezug auf die immateriellen WG des Unternehmens (Art. 5 Abs. 4)
- Beispiele für wirtschaftl. signifikante Tätigkeit der sdP (Art. 5 Abs. 5): Erhebung und Verwendung von Nutzerdaten, Erhebung und Wiedergabe von Nutzerinhalten, Verkauf von Online-Werbeflächen, Zugänglichmachung von Inhalten Dritter auf einen digitalen Marktplatz
- Unternehmen soll grds. Profit-Split-Methode verwenden, geeignete Aufteilungsfaktoren sind Aufwendungen für FuE- und Marketing bzw. Nutzer je EU-MS (Art. 5 Abs. 6)
- Gewinn der sdP wird nur im Quellenstaat besteuert (Art. 5 Abs. 1)

## Übersicht

- I. BEPS-Nachlese
- II. RL-Vorschlag „Digitalsteuer“
- III. RL-Vorschlag „signifikante digitale Präsenz“
- IV. Kritische Würdigung der Vorschläge**
- V. Literaturnachweise



Gerechtere Besteuerung von Google, Facebook & Co.

Google-Suche

Auf gut Glück!



Diskussion

#### IV. Kritische Würdigung „Digitalsteuer“

##### Kritik an Digitalsteuer:

- Unklar, auf welcher Stufe überhaupt Wertschöpfung erfolgt: Erhebung von Rohdaten, Datenverarbeitung, Datenverwertung?
- Ist die Wertschöpfung dem Unternehmen oder dem Nutzer zuzurechnen? Handelt es sich vielleicht um Tauschgeschäfte „Leistung gegen Daten“?
- Bei Zurechnung an Unternehmen läge verdeckte Ertragsteuer vor (Erfassung der Wertschöpfung statt des Verbrauchs) => Art. 115 statt Art. 113 AEUV
- Änderung von Art. 106 GG erforderlich (wie Kernbrennstoffsteuer)?
- Abgrenzung zur MwSt, insbesondere bei Überwälzung der Steuer auf Werbekunden und Nutzer
- Sondersteuer für Großunternehmen mit bestimmten Geschäftsmodellen könnte gegen Art. 20 EU-Grundrechtecharta verstoßen (Gleichbehandlung)
- Digitalsteuer wirkt wie Einfuhrzoll auf bestimmte digitale Dienstleistungen von US-Konzernen, Verschärfung des Handelsstreits mit den USA?

#### IV. Kritische Würdigung „signifikante digitale Präsenz“

##### Kritik an sdP:

- Auf welcher Stufe erfolgt die Wertschöpfung mit Daten: Erhebung (Rohdaten) => Verarbeitung (Datenbank) => Monetarisierung/Verwertung?
- Erzeugung einer Datenbank ist gewinnneutral bzw. sogar Verlust (§ 5 Abs. 2 EStG), Erlösrealisierung erst mit Verwertung am Markt (z.B. Werbegeschäft)
- Können Nutzerbeiträge der sdP zugerechnet werden (Nutzer = Arbeitnehmer) oder liegt stattdessen ein Tauschgeschäft vor (Internetleistung gegen Daten)?
- sdP ist nicht mehr als eine doppelte Fiktion (fiktive BS mit fiktiver Gewinnaufteilung) => verdeckte Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip (wie „Amazon-Laws“ der US-Bundesstaaten)?
- Zuständigkeit der EU zweifelhaft (Funktionieren des Binnenmarkts?)
- Sinnvolle Abgrenzung digitaler Dienstleistungen oder willkürliches Sonderrecht für Internetunternehmen?
- Auswirkung auf Industrie 4.0? Schädlicher Präzedenzfall für generelle Besteuerung des Exportgeschäfts im Marktstaat?

## Übersicht

- I. BEPS-Nachlese
- II. RL-Vorschlag „Digitalsteuer“
- III. RL-Vorschlag „signifikante digitale Präsenz“
- IV. Kritische Würdigung der Vorschläge
- V. Literaturnachweise**

## V. Literaturnachweise

- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018
- Mitteilung der EU-Kommission vom 21.3.2018 – COM (2018) 146
- Richtlinienvorschlag vom 21.3.2018 – COM (2018) 147 (sdP)
- Richtlinienvorschlag vom 21.3.2018 – COM (2018) 148 (Digitalsteuer)
- *Eilers/Oppel*, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, IStR 2018, 361
- *Haase*, Der EU-Richtlinienvorschlag zur Besteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, Ubg 2018, 259
- *Kroppen/van der Ham*, Die digitale Betriebsstätte, IWB 2018, 334
- *v. Lück*, Besteuerung der „Digital Economy“, ISR 2018, 158
- *Pinkernell*, Digitale Wirtschaft – Aktuelle Themen aus Beratungspraxis und Steuerpolitik, Ubg 2018, 139
- *Roderburg*, Neues zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, Ubg 2018, 249
- *Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Bulletin for International Taxation, 2018, 278

Flick Gocke  
Schaumburg

## Kontakt



RA/StB Dr. Reimar Pinkernell LL.M.  
Flick Gocke Schaumburg  
Friedrich-Ebert-Allee 13  
53113 Bonn  
Tel. 0228/9594-0  
[reimar.pinkernell@fgs.de](mailto:reimar.pinkernell@fgs.de)