

EUROPÄISCHE KOMMISSION  
GD Steuern und Zollunion (DG TAXUD)  
Platform for Tax Good Governance  
Rue Joseph II 79  
1000 Brüssel

**Author**  
JT/Pe E08/17

**Phone**  
+49 30 278 76 310

**Telefax**  
+49 30 278 76 799

**E-Mail**  
trommer@dstv.de

**Date**  
18.10.2017

**Positionspapier des Deutschen Steuerberaterverband e.V. (DStV) für das Tax  
Governance Platform Meeting der GD TAXUD vom 18.10.2017 (E-Nr.: E 08/17)**

**Allgemeine Anmerkungen**

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) kann zu diesem frühen Zeitpunkt der Konsultation durch die EU-Kommission keine abschließenden Stellungnahmen oder Positionen zur Besteuerung der Digitalwirtschaft verabschieden oder veröffentlichen. Dies liegt vor allem daran, dass die vorgeschlagenen EU-Maßnahmen zur Besteuerung der Digitalwirtschaft zum jetzigen Zeitpunkt keine eindeutige Richtung vorgeben.

Vor allem der Anwendungsbereich und die Begriffsbestimmung der „Digitalwirtschaft“ sind noch unklar. Es ist daher notwendig, zunächst die Probleme im Rahmen der Besteuerung der Digitalwirtschaft, die durch die EU-Maßnahmen behoben werden sollen, klar und präzise zu beschreiben und abzugrenzen.

Im Rahmen der Digitalisierung kann die Wirtschaft in drei Geschäftsmodelle aufgeteilt werden: ein *klassisches* Geschäftsmodell, basierend auf klassisch industriellen Eigenschaften (z.B. gekennzeichnet durch die Produktion von Gütern und eine physische Betriebsstätte ohne größere digitale Strukturen), ein *hybrides* Geschäftsmodell, welches sowohl Eigenschaften der klassischen Industrie als auch der neuen virtuellen Digitalwirtschaft hat (zum Beispiel Produkte, die durch Software funktionieren) und die *hochdigitalisierte* Wirtschaft (welche gekennzeichnet ist durch eine hauptsächlich virtuelle Präsenz und Dienstleistungen, die in diesem Rahmen angeboten werden).

Nach Auffassung des DStV können nur hybride und hochdigitalisierte Geschäftsmodelle in die Begriffsbedeutung der Digitalwirtschaft fallen. Jedoch sind beide Geschäftsmodelle grundsätzlich zu unterscheiden.

Hybridunternehmen sind Unternehmen, die auf Digitalisierung und neue Technologien angewiesen sind und dennoch materielle Produkte oder Sachgüter verkaufen. Auch wenn solche Hybridunternehmen den internationalen Steuerrahmen zur Steuervermeidung und Steuergestaltung nutzen, um dadurch ihren Gewinn zu maximieren (z.B. Apple), ist dies ein Problem der Steuergestaltung und Steuervermeidung und nicht grundsätzlich ein Problem der Digitalwirtschaft. Die Problematik der internationalen Steuergestaltung kann z.B. durch die BEPS-Initiativen behandelt werden. Jedoch fallen Unternehmen wie Apple, durch das Nutzen von neuen Technologien und Digitalisierung in die weitere Begriffsbestimmung der Digitalwirtschaft.

Hochdigitalisierte Geschäftsmodelle verweisen auf Unternehmen, die Dienstleistungen in einem Staat erbringen, ohne dort eine unmittelbare physische Präsenz (Betriebsstätte) zu haben (Google, Facebook usw.). Diese weitestgehend neuen Geschäftsmodelle verfügen über keine Steuerbasis im klassischen Sinne, welche sich am Prinzip der Betriebsstätte orientiert.

Eine weitere Abgrenzung des Begriffs der Digitalwirtschaft für ein effektives Besteuerungssystem ist somit unumgänglich. Daher ist es notwendig, dass die EU-Gesetzesvorhaben klarstellen, welcher Wirtschaftszweig (klassisch, hybrid oder hochdigitalisiert) und welche wirtschaftliche Aktivität unter den Begriff der Digitalwirtschaft fallen sollen und in welchem Rahmen die Besteuerung der Digitalwirtschaft (EU oder Nicht-EU) angestrebt wird.

### **1. Welches Problem sehen Sie im derzeitigen internationalen Steuerrecht für die Besteuerung der Digitalwirtschaft?**

Der derzeitige internationale Steuerrahmen erfasst nicht vollständig die Besonderheiten der Digitalwirtschaft und insbesondere die Entwicklung hochdigitalisierter Geschäftsmodelle, wodurch eine effektive Besteuerung der Digitalwirtschaft nicht gegeben ist. Die digitale Wirtschaft stützt sich stark auf alternative und vermehrt virtuelle Dienstleistungen, welche online angeboten werden und direkt an den Verbraucher geliefert werden. Diese Geschäftsmodelle generieren hohe Gewinne durch den Einsatz neuer, innovativer und digitalisierter Prozesse und Verfahren. Die Grenzkosten der Leistungserbringung werden so erheblich reduziert, die Abhängigkeit von Standorten und klassischen Organisationsformen aufgehoben sowie Lieferketten verkürzt. Darüber hinaus sind hochdigitalisierte Geschäftsmodelle auf immaterielle Vermögenswerte (intangible property, IP) angewiesen, wie z.B. Patente, Marken oder Algorithmen. Laufende Kosten, wie zum Beispiel die Kosten einer Produktionsstrecke von Sachgütern, entfallen.

Durch die Digitalisierung und die daraus resultierenden neuen Geschäftsmodelle bedarf ein Unternehmen für die Erbringung seiner Dienstleistung in einem Land keine unmittelbare physische Präsenz (Betriebsstätte) mehr. Dies erschwert die Besteuerung von global tätigen hochdigitalisierten Unternehmen in besonderem Maße, da bestehende Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. etwa Art. 5 OECD Musterabkommen zur Doppelbesteuerung), aber auch nationale Regelungen (etwa §§ 12, 13 Abgabenordnung) stark auf den Begriff der Betriebsstätte abstellen.

## **2. Welche Wettbewerbsverzerrungen sehen Sie aufgrund der Schwächen im Steuersystem? Wie wirken sich diese Verzerrungen auf Unternehmen und Mitgliedstaaten aus? Was könnte getan werden, um sie zu beseitigen?**

Zwei Formen von Wettbewerbsverzerrungen entstehen:

a) Unlauterer Wettbewerb zwischen Digitalwirtschaft und klassischer Wirtschaft durch eine ungleiche Besteuerung. Die Steuerbasis der Betriebsstätte kann von Unternehmen, die Dienstleistungen online anbieten, leicht gemieden werden. Die Nähe zu den Kunden, die Geschwindigkeit, mit der sich die Digitalwirtschaft entwickelt, und die Möglichkeit, neue Technologien zur Gewinnmaximierung zu nutzen, unterscheiden sich deutlich vom klassischen industriellen Modell, wodurch ein Wettbewerbsvorteil leicht erreicht werden kann. Zum Beispiel können neue Dienstleistungen auf Online-Plattformen unmittelbar implementiert und den Wünschen der Kunden angepasst werden. Der Zeitrahmen ist signifikant kürzer im Vergleich zur Herstellung von Sachgütern. Diese Problematik wurde bereits teilweise vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) erörtert (Vgl. Rechtssache C-131/12).

b) Unlauterer Wettbewerb zwischen globalen Konzernen und KMU (oder auch kleinen/Kleinst-Unternehmen), die nur auf dem nationalen Markt eines Staates tätig sind. Nur global agierende Konzerne können von den derzeitigen Lücken im internationalen Steuerrecht profitieren.

Vor allem Mitgliedstaaten, in denen Gewinne der Digitalwirtschaft erzielt, aber nicht versteuert werden, leiden unter den Mindereinnahmen durch Steuerverschiebungen.

## **3. Wie weit haben BEPS und die jüngsten EU-Initiativen die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung angegangen?**

Der Vorschlag für eine Gemeinsame (Konsolidierte) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, BEPS-Initiativen und der Aktionsplan der OECD sind ein Ausgangspunkt für eine künftige Reform der Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Diese Initiativen zielen jedoch nur teilweise auf die Herausforderungen, bzw. können nicht vollständig die Probleme der Besteuerung der Digitalwirtschaft beheben.

Auch sind steuerliche Herausforderungen durch die Digitalisierung kein allein europäisches Phänomen. Das globale Ausmaß der Digitalwirtschaft erfordert gezielte globale Initiativen, die entweder durch EU-Initiativen eingeleitet oder in Zusammenarbeit zwischen der EU und anderen Staaten im Rahmen der OECD vorangetrieben werden.

## **4. Stimmen Sie zu, dass eine gemeinsame Antwort der EU erforderlich ist?**

Ja.

Jedoch sind die Digitalwirtschaft und ihre Besteuerung ein Problem, das globale Regelungen erfordert. Gesetze und Richtlinien auf EU-Ebene können die Probleme nur teilweise lösen. Eine EU-Maßnahme würde kurzfristig gewährleisten, dass ein durch europäische Konsumenten verursachter Gewinn in der EU besteuert wird, unabhängig davon, ob das Unternehmen ein hybrides oder hochdigitalisiertes Geschäftsmodell verfolgt.

Eine EU-Maßnahme birgt jedoch die Gefahr, dass sie zu vergleichbaren Gegenmaßnahmen durch die USA, Japan oder die BRIC-Länder führt. Daher sollten EU-Maßnahmen durch globale Initiativen, wie z.B. durch die OECD, ergänzt oder, zu einem späteren Zeitpunkt, ersetzt werden.

## **5. Stimmen Sie den oben dargelegten Zielen (Fairness, Wettbewerbsfähigkeit, Integrität des Binnenmarktes und Nachhaltigkeit) zu?**

Generell ja. Jedoch ist eine weitere Klarstellung einzelner Zusammenhänge unabdingbar.

### a) Fairness

Der Ansatz, dass die Unternehmensgewinne am Ort der Wertschöpfung besteuert werden, wird generell begrüßt. Jedoch verlangt die „Fairness“ der Besteuerung auch, dass die Besteuerung von Unternehmen in der Digitalwirtschaft Eigenschaften, wie der Größe von Unternehmen und Konzernen (große / mittlere / kleine / Kleinst-Unternehmen), Rechnung trägt und diese angemessen berücksichtigt.

Der DSTV weist darauf hin, dass der Umsatz ein guter Indikator für die „Größe“ des Unternehmens in einem Markt sein kann. Dies kann jedoch nicht als einzige Bemessungsgrundlage für die Besteuerung dienen.

Weiterhin sollte ein Besteuerungsmodell für die Digitalwirtschaft Start-ups oder kleine digitale Unternehmen nicht unverhältnismäßig stark benachteiligen. Besonders in einer frühen Geschäftsphase müssen Start-ups häufig Verluste in Kauf nehmen. Eine auf den Umsatz bezogene Steuer, welche der Wirtschaftlichkeit per Definition keine Rechnung trägt, würde so den Aufbau von Start-ups zusätzlich erschweren.

### b) Wettbewerbsfähigkeit

Eine angemessene Aufteilung der Steuerlast zwischen globalen Konzernen und kleinen Unternehmen ist ausreichend zu berücksichtigen. Die Besteuerung der Digitalwirtschaft muss einen fairen Wettbewerb gewährleisten und sollte nicht zu einer weiteren Wettbewerbsverzerrung führen.

### c) Integrität des Binnenmarktes

Ziel der Gesetzesinitiative sollte es sein, dass der Steuerrahmen für die Digitalwirtschaft die Wirksamkeit des EU-Steuerrahmens verbessert und das bestehende Steuersystem nicht durch ein neues Steuervermeidungssystem ersetzen. Außerdem muss ein neuer Besteuerungsrahmen mit dem bestehenden Europarecht und dem OECD-Rechtsrahmen in Einklang stehen.

Ein gutes Beispiel für eine solche Kohärenz ist der durch die EU-Kommission eingebrachte Vorschlag für eine Richtlinie über bestimmte vertragsrechtliche Aspekte der Bereitstellung digitaler Inhalte (COM(2015)634 final). Der Richtlinienentwurf hat als Ziel die Verbesserung des Verbraucherschutzes in Bezug auf die Bereitstellung von digitalen Inhalten im Binnenmarkt für Waren. Die Besonderheit dieses Richtlinienentwurfs ist die Unterscheidung zwischen Sachgütern und Produkten (Waren im klassischen Sinne des Binnenmarkts) auf der einen Seite und digitalen Inhalten auf der anderen. Die EU-Kommission bezweckt mit dem

Richtlinienentwurf, eine Lücke im Verbraucherschutzrecht für Waren zu schließen, welches hinsichtlich der Anwendbarkeit auf digitale Inhalte unklar ist.

#### d) Nachhaltigkeit

Im Zusammenhang mit der Besteuerung der Digitalwirtschaft muss Nachhaltigkeit als die Flexibilität und Offenheit des Steuermodells gegenüber neuen, aber auch noch unentwickelten und unbekanntem Geschäftsmodellen verstanden werden.

Der DStV hält fest, dass nur eine ausreichende Flexibilität und Offenheit sicherstellen kann, dass die Besteuerung der Digitalwirtschaft keiner erneuten Reform nach 2-3 Jahren bedarf. Ein langfristiges Besteuerungsmodell muss darauf abzielen, sich an eine sich im Wandel befindliche Digitalwirtschaft und die sich daraus ergebenden neuen Geschäftsmodelle anpassen zu können.

Daher begrüßt der DStV den Vorschlag zur Einführung von kurz- und langfristigen Lösungen zur Besteuerung der Digitalwirtschaft.

### **Kurzfristige Lösungen zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft**

#### **1. Was sollte der Umfang von kurzfristigen Lösungen sein? Welche Transaktionen oder Unternehmen sollten abgedeckt werden?**

Nur Transaktionen und Unternehmen, die im virtuellen Bereich tätig sind und hochdigitalisierte Geschäftsmodelle verfolgen, sollten in den Anwendungsbereich der Reform zur Besteuerung der Digitalwirtschaft fallen.

Kurzfristige Lösungen sollten nur unmittelbare Probleme lösen. Zu denken wäre hier angesichts der geführten Diskussion an aggressive Steuergestaltungsmodelle oder aber an die Besteuerung neuer Geschäftsmodelle welche keine Betriebsstätte erfordern.

Während das Problem der Steuervermeidung durch aggressive Steuergestaltung bereits durch BEPS-Initiativen gelöst werden kann, sollte das zweite Problem der fehlenden Betriebsstätte durch neue kurzfristige Lösungen angegangen werden.

Jedoch weist der DStV darauf hin, dass der bisherige Begriff der „kurzfristigen Lösung“ nicht klar definiert ist. Daher muss durch die EU Kommission schnellstmöglich klargestellt werden, ob es sich dabei um einstweilige Maßnahmen mit einer Mindestdauer oder etwa um Übergangslösungen handelt, welche erst durch die Einführung langfristiger Besteuerungsmodelle ausgelöst werden.

Für Frage 2 gelten die allgemeinen Anmerkungen.

#### **2. Wie gestaltet man eine Lösung, die mögliche Verzerrungen und Befolgungskosten minimiert, beispielsweise das Risiko einer Doppelbesteuerung?**

Ein wesentlicher Bestandteil zur Minimierung von Verzerrungen und Befolgungskosten ist ein klarer Anwendungsbereich des Besteuerungsmodells für die Digitalwirtschaft (z.B. welche Geschäftsmodelle) sowie eindeutig formulierte Begriffsbestimmungen (z.B. „digitale Präsenz“).

Die bereits vorgeschlagene „Ausgleichssteuer“ ist eine neue Steuer, welche sich am erzielten Umsatz in einem „Gastmarkt“ orientiert. Somit ist sie nach Auffassung des DStV das Gegenteil von Bürokratieabbau.

In diesem Zusammenhang weist der DStV darauf hin, dass, obwohl die Ausgleichssteuer eine attraktive kurzfristige Lösung ist, sie das Risiko einer Doppelbesteuerung erhöhen könnte, wenn sie „on top“ in dem Gastland geleistet wird, der Umsatz aber auch im Heimatland versteuert wird. Somit würde der Umsatz im Gastland doppelt besteuert.

Unklar ist auch der Fall, wenn in dem Land, in dem die Ausgleichssteuer zu leisten ist, kein Gewinn erwirtschaftet wird; bleibt die Bemessungsgrundlage für die Ausgleichssteuer der Umsatz im Gastland? Nehmen Sie das Beispiel eines App-Entwicklers in Tonga, der sein Produkt in Deutschland anbietet. Wie würde sich die Ausgleichssteuer auswirken, wenn der App-Entwickler in Deutschland keinen Gewinn erwirtschaftet, aber auch keine Abzugsmöglichkeiten in dem Land, in dem die Ausgleichssteuer zu entrichten ist, geltend machen kann? Dies würde den Verlust, den der App-Entwickler erfährt, weiter erhöhen. Zusätzlich könnten in Tonga die Steuereinnahmen durch eventuell bestehende Ausgleichsmechanismen weiter sinken.

Da der jetzige Entwurf einer Ausgleichssteuer als Bemessungsgrundlage den erzielten Umsatz eines Unternehmens in einem bestimmten Gastland heranzieht, wird die Ausgleichssteuer tatsächlich zusätzlich zu Steuern gezahlt („on top“), die schon jetzt im Heimat- oder im Gastland gezahlt werden müssen. Da die Ausgleichssteuer aber dazu bestimmt sein sollte, den Staat zu entschädigen, in dem der Gewinn erzielt wird, sollte die Steuer zwischen dem Herkunfts- und dem Aufnahmestaat des Unternehmens anteilmäßig aufgeteilt werden. Daher scheint es nach Auffassung des DStV notwendig, dass neue Regeln zur steuerlichen Verrechnung einer digitalen Ausgleichssteuer geschaffen werden.

Auch sollten alle weiteren, nicht unmittelbar steuerlichen, positiven und negativen Auswirkungen kurzfristiger Maßnahmen, wie z.B. auf Wachstum oder Forschung, sorgfältig durch die EU-Kommission und die Mitgliedstaaten geprüft werden.

Der DStV würde es ebenfalls begrüßen, wenn klargestellt würde, in welchem Umfang die Mitgliedstaaten auf der Grundlage des OECD-MA weiterhin bilaterale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verabschieden können.

### **3. Sehen Sie zusätzliche kurzfristige Lösungen?**

Nein.

Dies könnte sich jedoch zu einem späteren Zeitpunkt des Gesetzgebungsprozesses ändern, sobald ein Besteuerungsmodell für die Digitalwirtschaft klarer formuliert ist.

#### **4. Können Sie Erfahrungen mit einseitigen steuerlichen Maßnahmen teilen, die durch die Herausforderungen der Besteuerung der Digitalen Wirtschaft entstanden sind?**

Zum jetzigen Zeitpunkt nicht.

### **Langfristige Lösungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft**

#### **1. Wie sollte "digitale Präsenz" eines Unternehmens gemessen und bestimmt werden?**

Die Definition der „digitalen Präsenz“ muss die besonderen Eigenschaften der Geschäftsmodelle der hochdigitalisierten Wirtschaft ausdrücken. Die digitale Präsenz könnte unter anderem die vermehrte virtuelle Präsenz des Unternehmens, den Ort, an dem der Gewinn erwirtschaftet wird, oder den Ort, an dem der digitale Inhalt geliefert wird, als Bemessungsgrundlage nutzen.

Der DStV weist nochmals darauf hin, dass klare Begriffsbestimmungen und ein klarer Anwendungsbereich des EU-Legislativvorhabens zur Besteuerung der Digitalwirtschaft unabdingbar sind. Auch muss die Definition der „digitalen Präsenz“ möglichst umfassend beschrieben sein, damit vermieden wird, dass neue Lücken entstehen, durch die sich neue hochdigitalisierte Geschäftsmodelle der Besteuerung entziehen können.

#### **2. Wie könnte aussagekräftiges Einkommen der digitalen Präsenz zugeschrieben werden?**

Nach Auffassung des DStV könnten finanzielle Schwellenwerte eine Möglichkeit sein. Wenn ein Unternehmen in einem Staat einen bestimmten Umsatz erzielt hat, kommt dies einer „digitalen Präsenz“ gleich.

#### **3. Welche Unternehmen / Transaktionen sollten in den Geltungsbereich einbezogen werden?**

Siehe Allgemeine Bemerkungen.

**In Bezug auf die Spill-Over-Effekte der EU-Steuerpolitik für Entwicklungsländer hat der DStV noch keine Position verabschiedet. Dies kann, bei Bedarf, zu einem späteren Zeitpunkt nachgeholt werden.**