

§ 5 Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten – Der Vorschlag der EU-Kommission zur Einführung der sog. „Digitalsteuer“ –

Benjamin Straßburger

In der Öffentlichkeit und besonders in der medialen Berichterstattung wird seit geraumer Zeit kritisiert, dass amerikanische Digitalkonzerne wie *Google*, *Apple*, *Facebook* und *Amazon* hohe Gewinne erwirtschaften, aber in Europa kaum Steuern auf diese Gewinne entrichten, obschon sie in der Europäischen Union einen der größten Absatzmärkte für ihre Dienstleistungen vorfinden. Die Frage, wie eine angemessene Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten im globalen Rahmen sichergestellt werden kann,¹ war deshalb ein Schwerpunkt der deutschen G20-Präsidentschaft im Jahr 2017 und wird auch im Rahmen der OECD schon seit längerem thematisiert. Gleichwohl ist es bislang nicht gelungen, einen Konsens auf globaler Ebene zu erzielen. In jüngerer Vergangenheit sind daher diejenigen Stimmen lauter geworden, die ein einseitiges Voranschreiten der Europäischen Union fordern.

I. Richtlinienvorschläge der EU-Kommission: Die Digitalsteuer als „quick fix“

Die Europäische Kommission hat sich diese Forderung zu Herzen genommen und im Jahr 2018 gleich zwei Richtlinienvorschläge zum künftigen Umgang mit digitalen Geschäftstätigkeiten vorgelegt, die in den EU-Mitgliedstaaten seither intensiv diskutiert werden. Ein Vorschlag betrifft das

¹ Grundlegend zum Problem *W. Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2017-11.

Konzept der digitalen Betriebsstätte.² Dabei geht es im Kern darum, künftig auch die unkörperliche, bloß digitale Präsenz eines Unternehmens als Anknüpfungspunkt für den staatlichen Körperschaftsteuerzugriff zu etablieren.³ Diesen Vorschlag möchte die Kommission allerdings in erster Linie als Handlungsaufforderung an die OECD verstanden wissen. Ein einseitiges Voranschreiten Europas im eigentlichen Sinne avisiert die Kommission mit dem zweiten Richtlinienvorschlag⁴ (im Folgenden: „RL-V“). Dieser sieht die unionsweite Einführung einer – neben die Körperschaftsteuer tretenden – „Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen“ vor und steht im Zentrum des vorliegenden Beitrags.

II. Politische und ökonomische Einwände

Wenngleich die Kommission die Digitalsteuer nur als Übergangslösung bis zur Einführung der digitalen Betriebsstätte versteht und obwohl das veranschlagte Aufkommen aus der Digitalsteuer mit EU-weit insgesamt höchstens 5 Mrd. Euro bescheiden ausfällt, stößt der Vorschlag auf scharfe Kritik. Die Skepsis hat nachvollziehbare Gründe: Ein Grund besteht darin, dass sich vermeintliche Provisorien in kaum einem anderen Rechtsgebiet als so langlebig erweisen wie im Abgabenrecht. Im europäischen Kontext kommt erschwerend hinzu, dass steuerliche Maßnahmen stets Einstimmigkeit im Rat erfordern. Die künftige Abschaffung der Digitalsteuer bedürfte somit der Zustimmung sämtlicher Mitgliedstaaten. Dass ein einstimmiger Abschaffungsbeschluss tatsächlich erzielt werden kann, wenn die Steuer erst einmal mit hohem Kostenaufwand eingeführt wurde, erscheint freilich keineswegs sicher.

² Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, COM(2018) 147 final.

³ Näher zum Konzept der digitalen Betriebsstätte und dem einschlägigen Richtlinienvorschlag der Kommission *J. Klarmet*, *Digitale Wirtschaft und zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit*, 2019, 32 ff.

⁴ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, COM(2018) 148 final.

Neben die Zweifel am behaupteten bloß provisorischen Charakter der Digitalsteuer treten beachtliche Einwände ökonomischer und handelspolitischer Art. So besteht die erhebliche Gefahr, dass es vielfach zu wettbewerbsverzerrenden Doppelbesteuerungssituationen kommen wird: Im Falle von Unternehmen, die ihren Sitz in Drittstaaten haben, durch das Zusammentreffen der Digitalsteuer mit dem Besteuerungsanspruch des Drittstaats, insbesondere also dem Besteuerungsanspruch der Vereinigten Staaten, im innereuropäischen Kontext durch das Zusammentreffen der Digitalsteuer mit der klassischen Körperschaftsteuer. Da die Digitalsteuer ferner als Bruttosteuer konzipiert ist und mithin nicht nach dem Gewinn, sondern nach den Bruttoerlösen aus bestimmten digitalen Geschäftsaktivitäten bemessen werden soll,⁵ steht außerdem zu befürchten, dass Unternehmen mit einer geringen Umsatzrendite gänzlich vom Markt verdrängt werden. Der mit Abstand größte Kollateralschaden droht aber durch die zu erwartende Reaktion der US-Regierung. Da etwa die Hälfte des Aufkommens der Digitalsteuer von US-Unternehmen zu tragen wäre, steht zu befürchten, dass die Vereinigten Staaten die Steuer als Importzoll gegen amerikanische Unternehmen einordnen würden. Die *Trump*-Administration hat sich bereits mehrfach unmissverständlich in diese Richtung geäußert. Die negativen Effekte entsprechender Gegenmaßnahmen der Vereinigten Staaten würden den fiskalischen Ertrag der Digitalsteuer mutmaßlich weit übersteigen.

In Anbetracht dessen nimmt es nicht wunder, dass einige EU-Mitgliedstaaten der Digitalsteuer skeptisch gegenüberstehen. Vor allem Schweden, Dänemark, Irland und Malta wollen die Einführung der Steuer verhindern. Und auch auf deutscher Seite ist vom anfänglichen Enthusiasmus nicht viel übrig geblieben, was angesichts der erheblichen Risiken für die stark exportorientierte deutsche Wirtschaft nachvollziehbar erscheint. Andererseits sucht man hierzulande Einigkeit mit Frankreich zu demonstrieren, das zwischenzeitlich – wie zuvor bereits Italien, Großbritannien, Spanien und Österreich – in nationaler Eigenregie eine Digitalsteuer eingeführt hat. Der politische Handlungsdruck bleibt somit groß, zumal unkoordinierte Maßnahmen einzelner Mitgliedstaaten dem EU-Binnenmarktziel wenig zuträglich sind. Wohl nicht zuletzt aus diesem Grund hat auch die EU-Wettbewerbskommissarin *Margarethe Vestager* im August 2019 bekundet,

⁵ Dazu näher unten unter III. 4. a. bb.

dass die Europäische Union mit Blick auf die Besteuerung global agierender Digitalunternehmen einen regionalen „Alleingang“ wagen solle, sofern bis Ende 2020 keine Lösung im Rahmen der OECD erzielt werden kann. Nach alledem spricht ungeachtet der angedeuteten Risiken für Handel und Wirtschaft wenig dafür, dass der Digitalsteuervorschlag der Kommission geräuschlos in den Brüsseler Schubladen verschwinden wird. Dies gibt Anlass, der Frage nachzugehen, ob die gegen den Vorschlag vorgebrachte Kritik normativ fundiert werden kann, ob also der Einführung der Digitalsteuer neben ökonomischen und (handels-)politischen Bedenken auch rechtliche Einwände entgegenstehen.

III. Die „Bauform“ der Digitalsteuer: Der Richtlinienentwurf im Überblick

Da die rechtliche Zulässigkeit eines steuerlichen Vorhabens allerdings nur dann sachgerecht beurteilt werden kann, wenn zuvor die Bauform der betreffenden Steuer entschlüsselt worden ist, sollen im Folgenden zunächst die Belastungsidee und die wesentlichen Strukturelemente der Digitalsteuer dargestellt werden.

1. Belastungsidee

Das Fundament einer jeden Steuer bildet die ihr zugrunde liegende Belastungsidee. Sie gibt an, welches Reservoir finanzieller Leistungsfähigkeit durch die jeweilige Steuer angezapft werden soll. Im Fall der Digitalsteuer geht es gemäß den Ausführungen der Kommission um den Zugriff auf die von Digitalunternehmen erwirtschafteten Vermögenszuwächse am Ort der Wertschöpfung.⁶ Mit dieser Ausrichtung gerät die Digitalsteuer jedoch unweigerlich in Konkurrenz zur klassischen Körperschaftsteuer, die ebenfalls auf die von Unternehmen erwirtschafteten Vermögenszuwächse abzielt. Die Kommission unternimmt den Versuch, diese Konkurrenz aufzulösen, indem sie ein Ergänzungsverhältnis konstruiert. Demnach soll die

⁶ Vgl. Erwägungsgründe 2 und 5 ff. RL-V (COM(2018) 148 final).

Digitalsteuer nur Platz greifen, wenn und soweit Unternehmen am Ort der Wertschöpfung nicht schon mit Körperschaftsteuer belastet werden.⁷

Bedarf nach ergänzender bzw. ausgleichender Besteuerung besteht nach Auffassung der Kommission insbesondere mit Blick solche digitalen Geschäftsmodelle, die darauf basieren, dass die *User* einer Website oder einer sonstigen internetgestützten Anwendung (sog. „digitale Schnittstellen“) Input leisten, der dann vom Betreiber der digitalen Schnittstelle zu kommerziellen Zwecken weiterverarbeitet wird. Bei derartigen Geschäftsmodellen sei – so die Kommission – ein Großteil der Wertschöpfung auf den *User*-Input zurückzuführen, sodass der Ansässigkeitsstaat des *Users* als Ort der Wertschöpfung anzusehen sei und somit an den Gewinnen der Schnittstellenbetreiber beteiligt werden müsse.⁸ Da die Betreiber digitaler Schnittstellen in den Ansässigkeitsstaaten der *User* aber oftmals keine feste Geschäftseinrichtung unterhalten, fehlt es dort in der Regel an einem Anknüpfungspunkt für die Erhebung von Körperschaftsteuer. Der Kommission zufolge ergibt sich daraus eine Besteuerungslücke, die zu schließen, Sinn und Zweck der Digitalsteuer sei.⁹

2. Gegenstand der Steuer

Ausgehend von dieser Belastungsidee müssen der Digitalsteuer solche online-basierten Geschäftsmodelle unterliegen, bei denen der *User*-Input eine entscheidende Rolle spielt. Dem korrespondierend bestimmt die Kommission den Steuergegenstand in der aus Art. 3 Abs. 1 RL-V ersichtlichen Weise. Vereinfacht gesprochen unterliegen der Digitalsteuer danach – erstens – das Platzieren personalisierter Werbung auf digitalen Schnittstellen (z.B. auf der Youtube-Website), – zweitens – das Bereitstellen einer digitalen Plattform, über die *User* interagieren und insbesondere Transaktionen abschließen können (z.B. Airbnb, Uber, Foodora, Ebay) sowie – drittens – das Übermitteln von *User*-Daten, die aus den Aktivitäten der *User* auf digitalen Schnittstellen generiert wurden (z.B. Eingaben bei der Google-Suchmaschine, Posts auf Instagram, Twitter-Kurznachrichten).

⁷ Vgl. Erwägungsgründe 2, 9 und 27 RL-V (COM(2018) 148 final).

⁸ Vgl. Erwägungsgründe 2, 7 und 9 f. RL-V (COM(2018) 148 final).

⁹ COM(2018) 148 final, S. 4.

3. Schuldner der Steuer

Geschuldet wird die Digitalsteuer gemäß Art. 4 Abs. 1 RL-V nicht von allen Unternehmen, die mindestens eine der steuerbaren digitalen Geschäftstätigkeiten ausüben, sondern nur von denjenigen Unternehmen, die darüber hinaus zwei weitere Bedingungen erfüllen: Zum einen muss der weltweite Gesamtumsatz des jeweiligen Rechtsträgers – bezogen auf das Geschäftsjahr – die Schwelle von 750 Millionen Euro übersteigen. Dabei sind wohl-gemerkt die Erlöse aus sämtlichen Geschäftsaktivitäten des Rechtsträgers einzubeziehen, also nicht nur die Erlöse aus digitalen Geschäftsaktivitäten (vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. a)). Zum anderen müssen die Erlöse, die der Rechts-träger durch die Ausführung steuerbarer digitaler Geschäftsaktivitäten in der Europäischen Union erzielt, im betreffenden Geschäftsjahr die Schwelle von 50 Millionen Euro übersteigen (vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. b)). Der Begriff des „Rechtsträgers“ ist dabei denkbar weit zu verstehen. Er bezeichnet gemäß Art. 2 Abs. 1 RL-V sämtliche juristischen Konstrukte, die Geschäfte tätigen. Erfasst sind damit neben juristischen Personen auch sämtliche Personengesellschaften.¹⁰ Ist der Rechtsträger in einen Konzernabschluss einbezogen, so sind gemäß Art. 4 Abs. 6 RL-V beide Schwellen-werte auf den Konzern zu beziehen.

4. Bemessung der Steuer

Obwohl der Belastungsidee nach als Steuer auf den Unternehmensgewinn konzipiert, wird die Digitalsteuer gemäß Art. 3, 5 und 6 RL-V auf den *Umsatz* erhoben.

a. Bemessungsgrundlage: Bruttoerlöse aus digitalen Geschäftstätigkeiten in der EU

Als Bemessungsgrundlage dienen namentlich die Einnahmen, die der steuerpflichtige Rechtsträger dadurch erzielt, dass er die in Art. 3 Abs. 1 RL-V genannten Geschäftstätigkeiten in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ausübt.

¹⁰ Vgl. S. Eilers/F. Oppel, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, IStR 2018, 361 (366).

aa. Räumliche Zuordnung der Erlöse nach Maßgabe der Nutzeransässigkeit

Unter welchen Voraussetzungen die relevanten Geschäftstätigkeiten als in einem Mitgliedstaat der Union ausgeübt gelten, ergibt sich aus Art. 5 Abs. 1 und 2 RL-V. Danach kommt es maßgeblich auf die Ansässigkeit des *Users* an, wobei im Einzelnen zwischen den drei verschiedenen Tatbeständen des Art. 3 Abs. 1 differenziert wird. Bei Geschäftstätigkeiten im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. a) (Platzieren personalisierter Werbung auf digitalen Schnittstellen) ist entscheidend, dass die personalisierte Werbung auf einem Endgerät angezeigt wird, das sich während des Zugriffs auf die digitale Schnittstelle in einem EU-Mitgliedstaat befindet. Bei Geschäftstätigkeiten im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. b) (Bereitstellen einer digitalen Plattform, über die *User* interagieren und insbesondere Transaktionen abschließen können) kommt es darauf an, ob sich die Endgeräte, mittels derer die *User* auf die digitale Plattform zugreifen, zum Zeitpunkt der über die Plattform abgewickelten Transaktion in einem Mitgliedstaat befinden. Bei Geschäftstätigkeiten im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. c) (Übermitteln von *User*-Daten, die aus den Aktivitäten der *User* auf digitalen Schnittstellen generiert wurden) ist schließlich danach zu fragen, ob die verkauften *User*-Daten gesammelt wurden, als der jeweilige *User* von einem EU-Mitgliedstaat aus auf die betreffende Website zugegriffen hat. *Cum grano salis* kann somit festgehalten werden, dass für die räumliche Zuordnung der digitalen Geschäftstätigkeit nicht die geographische Verortung des Schnittstellenbetreibers ausschlaggebend ist, sondern die geographische Verortung des *Users* in dem Moment, in dem er auf die jeweilige digitale Schnittstelle Zugriff nimmt.

bb. Kein Abzug von betrieblich veranlassten Aufwendungen

Bemerkenswert ist weiterhin, dass die Digitalsteuer – dies fand bereits Erwähnung – als Brutto-Steuer konzipiert ist. Zwar ist im RL-V von „steuerbaren Erträgen“ die Rede (vgl. Art. 5 Abs. 1, Art. 6 f.), gemeint ist damit aber nicht der Saldo aus Einnahmen und Ausgaben, sondern der Bruttoerlös aus den digitalen Geschäftstätigkeiten. Mit den betreffenden Einnahmen in Zusammenhang stehende Ausgaben mindern die Bemessungsgrundlage der Digitalsteuer nicht. In diesem Punkt unterscheidet sich die Digitalsteuer grundlegend von herkömmlichen Gewinnsteuern, bei denen betrieblich veranlasste Aufwendungen stets steuermindernd in Abzug gebracht werden können.

b. Steuersatz

Ist die Bemessungsgrundlage der Digitalsteuer ermittelt, so kann die konkrete Zahllast des Steuerschuldners durch eine einfache Rechenoperation bestimmt werden. Sie ergibt sich aus der Anwendung des in Art. 8 RL-V normierten Steuersatzes in Höhe von 3% auf die Summe der Brutto-Umsatzerlöse aus den in der Europäischen Union ausgeübten steuerbaren digitalen Geschäftstätigkeiten.

IV. Rechtliche Einordnung der Digitalsteuer

Ungeachtet der Tatsache, dass der RL-V zahlreiche weitere Bestimmungen beinhaltet, die insbesondere die Administration der Steuer regeln, soll es mit der Darstellung der Inhalte desselben an dieser Stelle sein Bewenden haben. Die obigen Feststellungen betreffend die Belastungsidee, den Steuergegenstand, den Kreis der Steuerschuldner und die Steuerbemessung genügen für die im Folgenden zu unternehmende rechtliche Einordnung des Digitalsteuervorhabens. Den gedanklichen Ausgangspunkt bildet dabei die Erkenntnis, dass der Gestaltungsraum der Union im Bereich steuerlicher Rechtsetzung durch eine Vielzahl normativer Maßstäbe begrenzt wird: Unmittelbar ist der Richtliniengeber zwar nur an das vorrangige EU-Primärrecht gebunden, mittelbar wird er aber zudem mit völkervertragsrechtlichen Maßgaben und potenziell auch mit nationalem Verfassungsrecht konfrontiert.

1. Eingeschränkte Maßstäblichkeit des Grundgesetzes

Was das nationale Verfassungsrecht anbetrifft, ist zunächst festzuhalten, dass die an der Setzung von EU-Richtlinienrecht beteiligten Unionsorgane als supranationale Kompetenzträger nicht an das Verfassungsrecht der EU-Mitgliedstaaten gebunden sind. Gleichwohl identifiziert unter anderem der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesfinanzministerium das Grundgesetz als ein mögliches Hindernis auf dem Weg zur Einführung der Digitalsteuer.¹¹ Konkret wirft der Wissenschaftliche Beirat die Frage auf,

¹¹ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 2018, S. 3 f., abrufbar unter:

ob die Bundesregierung auf EU-Ebene einer Richtlinie zustimmen darf, die den deutschen Gesetzgeber sodann zum Erlass eines Umsetzungsgesetzes zwingen würde, das seinerseits gegen die Finanzverfassung des Grundgesetzes verstieße.¹²

Der Wissenschaftliche Beirat begründet seine Bedenken maßgeblich mit dem Kernbrennstoffsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts.¹³ In dieser Entscheidung aus dem Jahr 2017 hat das Bundesverfassungsgericht judiziert, dass Bund und Länder nur solche Steuern einführen dürfen, die sich einer der in Art. 106 Grundgesetz genannten Steuerarten zuordnen lassen. Das Problem besteht nun darin – darauf verweist der Wissenschaftliche Beirat mit Recht –, dass sich die Digitalsteuer keiner der in Art. 106 Grundgesetz genannten Steuerarten zuordnen zulässt.¹⁴ Aus dem Misslingen der Einordnung in die hergebrachten Steuertypen darf allerdings nicht vorschnell der Schluss gezogen werden, die Umsetzung des RL-V in nationales Recht münde zwangsläufig in einen Verstoß gegen die Finanzverfassung des Grundgesetzes. Denn ein solcher Verstoß ist nur unter der Bedingung möglich, dass die einfach-gesetzliche Einführung der Digitalsteuer überhaupt am Maßstab der Finanzverfassung zu messen wäre. Jedoch ist der Maßstäblichkeitsanspruch der Finanzverfassung gemäß Art. 23 Abs. 1 GG dispensiert, soweit der nationale Gesetzgeber zwingende Vorgaben einer EU-Richtlinie umsetzt, die mit dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (vgl. Art. 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 EUV) in Einklang steht.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2018-09-27-digitale-Wirtschaft-anl.pdf?__blob=publication-File&v=2.

¹² Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 2018, S. 4 im Anschluss an *Stephan Eilers/Florian Oppel*, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, *IStR* 2018, S. 361 (370).

¹³ *BVerfG*, *NJW* 2017, S. 2249 ff.

¹⁴ Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 2018, S. 3. Näher dazu *M. Valta*, Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen, *IStR* 2018, 765 (769 f.).

Etwas anderes gilt allein für den in Art. 79 Abs. 3 GG normierten „Katalog von Unantastbarkeiten“¹⁵. Da dieser Katalog kraft Art. 23 Abs. 1 S. 3 GG integrationsfest gestellt ist, entfaltet er gegenüber sämtlichen Rechtsakten der Union Maßstäblichkeit und mithin auch gegenüber zwingenden Vorgaben einer EU-Richtlinie, die von den der Union übertragenen Zuständigkeiten gedeckt ist. Indes liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass das grundgesetzliche Steuererfindungsverbot von der Verfassungsbestandsgarantie nach Art. 23 Abs. 1 S. 3 GG i.V.m. Art. 79 Abs. 3 GG umfasst sein könnte. Bei Lichte betrachtet besteht freilich auch gar kein Bedürfnis, das Verbot der Steuererfindung über den Umweg des Art. 79 Abs. 3 GG gegen steuerliche Maßnahmen der Europäischen Union in Stellung zu bringen. Der Grund liegt darin, dass dieses Verbot im Kern Ausfluss der Befriedungsfunktion der Finanzverfassung ist.¹⁶ Es soll verhindern, dass Bund und Länder ihren jeweiligen Anteil am Gesamtsteuersubstrat durch das Einführen immer neuer Steuern auf Kosten der jeweils anderen staatlichen Ebene maximieren.¹⁷ Die Europäische Union hat aber gar keinen Anreiz, in einen solchen Wettlauf um das größte Stück vom Steuerkuchen einzusteigen, denn ihr fehlt die Steuerertragskompetenz, d.h. sie ist von vornherein nicht berechtigt, das Aufkommen aus den von ihr harmonisierten Steuern, ganz oder zumindest teilweise selbst zu vereinnahmen.

Damit bleibt festzuhalten, dass es keinen Verstoß gegen das Grundgesetz bedeuten würde, wenn der deutsche Vertreter im Rat der Europäischen Union der Digitalsteuer-Richtlinie zustimmte, vorausgesetzt die Richtlinie steht im Einklang mit dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung. Letztgenannter Vorbehalt leitet unvermittelt zur Kompetenzfrage über, die es nunmehr zu erörtern gilt.

¹⁵ Formulierung nach *B.-O. Bryde*, Verfassungsentwicklung: Stabilität und Dynamik im Verfassungsrecht der Bundesrepublik Deutschland, 1982, 235.

¹⁶ Zur Befriedungsfunktion der Finanzverfassung bereits BVerfGE 55, 274 (300 f.).

¹⁷ Vgl. BVerfGE 145, 171 (202 f.).

2. Unionsrechtliche Grundlagen und Grenzen

a. Kompetenzrechtliche Abstützung auf Art. 113 oder Art. 115 AEUV?

Die Kommission gibt als Kompetenzgrundlage für die vorgeschlagene Richtlinie Art. 113 AEUV an.¹⁸ Bei näherem Hinsehen erscheint die Wahl ausgerechnet dieser Kompetenzgrundlage jedoch wenig überzeugend. Dies namentlich insofern, als Art. 113 AEUV sich ausschließlich auf die sog. „indirekten Steuern“ bezieht, d.h. auf solche Steuern, bei denen Steuerschuldnerschaft und Steuerträgerschaft konzeptionell auseinanderfallen. Art. 113 AEUV greift – mit anderen Worten – nur dann, wenn die jeweilige Steuer nach dem Willen des Unionsgesetzgebers darauf angelegt ist, vom Steuerschuldner auf einen Dritten abgewälzt zu werden, wie es z.B. bei der Umsatzsteuer der Fall ist. In der Begründung des RL-V bringt die Kommission indes eindeutig zum Ausdruck, dass die Digitalsteuer-Schuldner zugleich auch wirtschaftliche Träger der Steuer sein sollen.¹⁹ Die Steuerlast soll effektiv bei *Google*, *Facebook*, *Amazon* und den weiteren großen Digitalkonzernen verbleiben. Ist eine Abwälzung auf Dritte mithin ausdrücklich *nicht* intendiert, so kann die vorgeschlagene Digitalsteuer-Richtlinie auch nicht auf Art. 113 AEUV gestützt werden. Möglich und zulässig erscheint demgegenüber die Heranziehung der Kompetenzgrundlage des Art. 115 AEUV: Da bei einer heterogenen Rechtsentwicklung im Bereich der Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten das Funktionieren des europäischen Binnenmarks beeinträchtigt wäre und weil eine solche heterogene Rechtsentwicklung innerhalb der Union nach Lage der Dinge auch ernsthaft zu befürchten steht, sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des Art. 115 AEUV erfüllt. Damit ist zugleich klar, dass die vorgeschlagene Digitalsteuer-Richtlinie von den der Union übertragenen Zuständigkeiten gedeckt ist und daher vom Rat beschlossen werden könnte, ohne dass insoweit ein Verstoß gegen das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung zu gewärtigen stünde.

¹⁸ COM(2018) 148 final, S. 5 und 17.

¹⁹ Vgl. nur Erwägungsgründe 2, 7 und 9 RL-V (COM(2018) 148 final). Siehe dazu auch *M. Valta*, Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen, ISTR 2018, 765 (766).

b. Verstöß gegen Art. 20 GRC (Allgemeiner Gleichheitssatz)

Allerdings wird der Gestaltungsraum der Unionsorgane nicht allein durch das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung, sondern darüber hinaus auch durch das materielle EU-Primärrecht begrenzt. Soweit es um steuerliche Maßnahmen geht, sieht sich der Rat insbesondere mit den Direktiven des in Art. 20 GRC normierten Allgemeinen Gleichheitssatzes konfrontiert. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verlangt Art. 20 GRC, dass vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden, es sei denn, dass eine solche Behandlung objektiv gerechtfertigt ist.²⁰ Die Vergleichbarkeit ist dabei „im Licht des Ziels und des Zwecks der [Unions]maßnahme, die die fragliche Unterscheidung einführt, zu bestimmen und zu beurteilen“²¹. Wendet man nun diese gleichheitsrechtlichen Maßgaben auf den RL-V der Kommission an, so erweisen sich sowohl die Regelung zur Steuerschuldnerschaft (dazu unter aa.) als auch die Art und Weise der Steuerbemessung (dazu unter bb.) als problematisch.

aa. Gleichheitswidrige Abgrenzung des Kreises der Steuerschuldner

Was den Kreis der Steuerschuldner anbetrifft, differenziert Art. 4 RL-V zwischen solchen Digitalunternehmen, deren Umsätze die in Abs. 1 genannten Schwellenwerte übersteigen und solchen Digitalunternehmen, deren Umsätze hinter diesen Schwellenwerten zurückbleiben. Die besonders umsatzstarken Digitalunternehmen unterliegen der Steuerpflicht, die weniger umsatzstarken Digitalunternehmen unterliegen ihr nicht. Im Lichte des Zwecks der Richtlinie sind aber beide Gruppen miteinander vergleichbar. Denn der Zweck der vorgeschlagenen Richtlinie besteht darin, es den EU-Mitgliedstaaten zu ermöglichen, auch in solchen Fällen auf die Gewinne der Betreiber digitaler Schnittstellen zuzugreifen, in denen der Betreiber zwar keine feste Geschäftseinrichtung im Inland unterhält, dafür aber die *User* im Inland ansässig sind. Über die Fähigkeit, eine digitale Schnittstelle zu betreiben, ohne zugleich eine feste Geschäftseinrichtung im Ansässigkeitsstaat der *User* vorzuhalten, verfügen jedoch nicht nur die

²⁰ Grundlegend zur Handhabung des – nunmehr in Art. 20 GRC kodifizierten – Allgemeinen Gleichheitssatzes durch den Gerichtshof der Europäischen Union EuGH, Slg. 1977, 1753 Rn. 7.

²¹ EuGH, Slg. 2008, I-9895 Rn. 26 m.w.N.

besonders umsatzstarken Digitalunternehmen, sondern erkennbar auch die weniger umsatzstarken Digitalunternehmen. Somit ist festzustellen, dass die Differenzierung des Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie eine unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Sachverhalte bewirkt. Die fraglichen Umsatzschwellen bedürfen daher der Rechtfertigung durch einen sachlichen Grund.

In den Erwägungsgründen zum RL-V bekundet die Kommission, vermittels der Schwellenwerte sicherstellen zu wollen, dass nur solche Unternehmen zur Zahlung der Digitalsteuer herangezogen werden, die sich bei der Ausübung steuerbarer digitaler Geschäftstätigkeiten „in hohem Maße auf ausgedehnte Nutzernetzwerke, einen umfangreichen Nutzerverkehr und die Ausnutzung einer starken Marktposition stützen“²². Zwar unterlässt die Kommission es, dieses Anliegen zur Belastungsidee der Digitalsteuer in Bezug zu setzen, objektiv betrachtet erscheint es aber durchaus möglich, einen Zusammenhang herzustellen: So ließe sich argumentieren, dass nur bei solchen Unternehmen, die in hohem Maße Netzwerkeffekte für sich nutzbar machen können und die über eine starke Marktposition verfügen, zu vermuten steht, dass sie tatsächlich profitabel sind, also mittels ihrer digitalen Geschäftstätigkeiten Gewinne erwirtschaften. Allerdings trägt dieser Typisierungsgedanke nur den in Art. 4 Abs. 1 lit. b) der Richtlinie geregelten, auf den „digitalen Umsatz“ bezogenen Schwellenwert. Inwiefern daneben auch der weltweite Gesamtumsatz eines Unternehmens ein Indikator für die Profitabilität speziell der steuerbaren digitalen Geschäftsaktivitäten sein soll, erschließt sich nicht. Denn der weltweite Gesamtumsatz kann sich ohne weiteres überwiegend aus konventionellen Geschäftsaktivitäten speisen und lässt daher keinen Rückschluss auf die Marktposition im digitalen Bereich zu.

Es mag eben diesem Umstand geschuldet sein, dass die Kommission den in Art. 4 Abs. 1 lit. a) RL-V normierten Schwellenwerte auf eine weitere Erwägung stützt, namentlich die Erwägung, dass große Digitalunternehmen über Möglichkeiten aggressiver Steuerplanung verfügten, weshalb bei ihnen erhöhter Bedarf nach einer ergänzenden Besteuerung bestehe.²³ Daran ist richtig, dass es für Digitalunternehmen vergleichsweise einfach ist,

²² Vgl. Erwägungsgrund 23 RL-V (COM(2018) 148 final).

²³ Vgl. Erwägungsgrund 23 RL-V (COM(2018) 148 final).

durch Sitzverlegungen in Niedrigsteuerländer ihre Steuerlast zu minimieren. Allerdings gilt dies keineswegs nur für besonders umsatzstarke Digitalunternehmen. Vielmehr ist für sämtliche Digitalunternehmen kennzeichnend, dass sie hauptsächlich mit immateriellen Vermögenswerten operieren, die als solche ohne großen Aufwand verlagert werden können. Gerade für die Digitalwirtschaft gilt somit, dass auch kleinere Unternehmen weitgehend ortsungebunden sind und daher aggressive Steuerplanung betreiben können. Folglich ist auch der Aspekt der Fähigkeit zur aggressiven Steuerplanung nicht geeignet, die Beschränkung der Digitalsteuerpflicht auf Unternehmen mit einem hohen weltweiten Gesamtumsatz zu rechtfertigen. Die durch Art. 4 Abs. 1 RL-V bewirkte Abgrenzung des Kreises der Steuerschuldner erweist sich damit als gleichheitswidrig.

bb. Gleichheitswidrige Steuerbemessung

Unvereinbar mit dem Allgemeinen Gleichheitssatz ist darüber hinaus auch die Art und Weise der Bemessung der Digitalsteuer. Allerdings besteht das Problem insoweit nicht in der Vornahme einer unzulässigen Differenzierung, sondern darin, dass im RL-V eine bestimmte Differenzierung unterbleibt, obwohl sie nach Maßgabe der Belastungsidee der Digitalsteuer zwingend geboten wäre. Insoweit ist noch einmal daran zu erinnern, dass die Belastungsidee der Digitalsteuer auf einer Ergänzungs- bzw. Ausgleichslogik basiert: Die Steuer soll nur Platz greifen, wenn und soweit eine angemessene Belastung der Unternehmensgewinne am Ort der Wertschöpfung nicht schon mittels der klassischen Körperschaftsteuer sichergestellt ist. Daraus ergibt sich, dass bei der Bemessung der Digitalsteuer differenziert werden müsste zwischen – einerseits – solchen Unternehmensgewinnen, die im Ansässigkeitsstaat der *User* bereits mit Körperschaftsteuer belegt worden sind, und – andererseits – solchen Unternehmensgewinnen, die keiner Vorbelastung mit Körperschaftsteuer unterliegen haben. Denn der von der Kommission behauptete steuerliche Ausgleichsbedarf kann überhaupt nur dann vorliegen, wenn und soweit die Unternehmensgewinne nicht bereits mit Körperschaftsteuer belastet wurden. Wurden die Gewinne hingegen bereits in angemessenem Umfang mit Körperschaftsteuer belastet, dann fehlt es logisch-notwendig an einer Besteuerungslücke und damit an der entscheidenden konzeptionellen Voraussetzung für die Belastung mit Digitalsteuer.

Diesem Umstand hätte die Kommission auf Ebene der Steuerbemessung zwingend Rechnung tragen müssen. Konkret hätte es einer Regelung bedurft, die die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, die vom Digitalunternehmen gegebenenfalls gezahlte Körperschaftsteuer auf die Digitalsteuerschuld anzurechnen. Da eine solche Verpflichtung zur Anrechnung jedoch fehlt, provoziert die Richtlinie eine Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem, nämlich eine gleich hohe Besteuerung von steuerlich vorbelasteten und steuerlich nicht vorbelasteten Gewinnen. Im praktischen Ergebnis bedeutet dies, dass die Digitalsteuer vielfach nicht kompensatorisch, sondern wie eine bereichsspezifische Zusatzsteuer wirken würde: Ein Teil der Digitalwirtschaft würde kurzerhand doppelt belastet, nämlich sowohl mit Körperschaftsteuer als auch mit Digitalsteuer. Die damit verbundene strukturelle Mehrbelastung der großen Digitalunternehmen gegenüber der *old economy* ist mit Art. 20 GRC nicht in Einklang zu bringen.

c. Verstoß gegen Art. 16 GRC (Unternehmerische Freiheit)

Hinzu treten freiheitsgrundrechtliche Bedenken, welche sich namentlich aus der Ausgestaltung der Digitalsteuer als Brutto-Steuer ergeben: Da Ausgaben, die durch die steuerbaren digitalen Geschäftstätigkeiten veranlasst sind, die Bemessungsgrundlage der Digitalsteuer nicht mindern, müssen sämtliche Unternehmen, deren Umsatzrendite hinter dem Digitalsteuersatz von 3% zurückbleibt, die Abgabe aus der Unternehmenssubstanz leisten.²⁴ Ist die Unternehmenssubstanz schlussendlich aufgebraucht, so zwingt die Digitalsteuer *de facto* zur Aufgabe der digitalen Geschäftstätigkeiten. Der steuerlich induzierte Zwang, eine an sich erlaubte Geschäftstätigkeit aufzugeben, ist aus grundrechtlicher Sicht aber nicht tolerabel. So bewirken Abgabentatbestände, die an spezifische unternehmerische Tätigkeiten anknüpfen und strukturell geeignet sind, die Ausübung dieser Tätigkeiten unmöglich zu machen, einen unverhältnismäßigen Eingriff in die durch Art. 16 GRC geschützte unternehmerische Freiheit.²⁵ Die Digitalsteuer erweist sich damit als nicht nur gleichheits-, sondern auch freiheitswidrig.

²⁴ *Twitter* ist ein namhaftes Beispiel für ein Digitalunternehmen, das aktuell noch nicht profitabel ist und für das die Erhebung der Digitalsteuer somit einen Zugriff auf die Unternehmenssubstanz bedeuten würde.

²⁵ Zur Einordnung von Abgabenverpflichtungen als Eingriffe in die unionsgrundrechtlich gewährleistete Unternehmer- bzw. Berufsfreiheit EuGH, Slg. 1989, 2237 Rn. 15 ff.; EuGH,

3. Schrankenwirkung der Doppelbesteuerungsabkommen

Problematisch erscheint das Digitalsteuervorhaben der Kommission schließlich auch mit Blick auf die völkervertraglichen Bindungen der EU-Mitgliedstaaten. Insoweit ist zu beachten, dass Staaten im Allgemeinen – und so auch die EU-Mitgliedstaaten – ihre Besteuerungsansprüche untereinander koordinieren, um eine Mehrfachbesteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu vermeiden. Zu diesem Zweck haben die Staaten Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen, die sich größtenteils eng an einem von der OECD bereitgestellten Musterabkommen (OECD-MA) orientieren. In sachgegenständlicher Hinsicht erfasst das OECD-MA ausweislich seines Art. 2 Abs. 1 sämtliche Steuern auf Einkommen und Vermögen. Dazu gehört nach einhelliger Auffassung auch und insbesondere die Körperschaftsteuer. Da die Digitalsteuer ausdrücklich als Korrelat der Körperschaftsteuer konzipiert ist, spricht alles dafür, dass sie ebenfalls in den Anwendungsbereich der am OECD-MA orientierten Doppelbesteuerungsabkommen falle. Als Folge dessen würden unter anderem die Regelungen der Artikel 5 und 7 des OECD-Musters greifen. Diese Regelungen sehen nun aber vor, dass die Vertragsstaaten des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens auf die Gewinne eines Unternehmens nur unter der Bedingung zugreifen dürfen, dass das betreffende Unternehmen entweder bei ihnen ansässig ist oder aber im Inland eine Betriebsstätte – d.h. eine feste Geschäftseinrichtung – unterhält.

Die US-amerikanischen Digitalkonzerne, um derentwillen die Digitalsteuer der Sache nach eingeführt werden soll, haben ihren Sitz aber nicht in Europa und unterhalten in den meisten EU-Mitgliedstaaten auch keine Betriebsstätte. Insofern schirmen die mit den USA geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen *Google, Apple, Amazon, Facebook* etc. effektiv gegen die geplante Digitalsteuer ab. Dieser Umstand stellt den EU-Richtliniengeber vor die missliche Alternative, entweder den EU-Mitgliedstaaten im Verhältnis zu Drittstaaten *treaty override* – also Vertragsbruch – abzunötigen oder aber die Schrankenwirkung der Doppelbesteuerungsabkommen zu respektieren und in Kauf zu nehmen, dass die Digitalsteuer im Verhältnis zu Drittstaaten – darunter die USA – leerlaufen wird. Erstgenannte

Slg. 1991, I-415 Rn.76; EuGH, Slg. 1991, I-1677 Rn. 22. Vgl. auch *H. Jarass* (Hrsg.), *Charta der Grundrechte der Europäischen Union*, 3. Auflage 2016, Art. 16 Rn. 17.

Alternative ist mit der in Art. 3 Abs. 5 EUV und Art. 21 EUV zum Ausdruck gebrachten Völkerrechtsfreundlichkeit der Union schwerlich in Einklang zu bringen, letztgenannte Alternative würde den übergeordneten Zweck des Digitalsteuervorhabens konterkarieren.

V. Ergebnis

Im Mittelpunkt des vorliegenden Beitrags stand die Frage, ob der Verwirklichung des von der Kommission unterbreiteten RL-V durch den Unionsgesetzgeber neben ökonomischen und (handels-)politischen Bedenken auch rechtliche Einwände entgegenstehen. Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen ist diese Frage im Ergebnis zu bejahen. Im Einzelnen ist Folgendes festzuhalten:

Erstens: Das Grundgesetz ist entgegen einer im wissenschaftlichen Schrifttum vertretenen Auffassung kein Hindernis auf dem Weg zur Einführung der von der Kommission vorgeschlagenen Digitalsteuer. Zwar entzieht sich diese Steuer der Subsumtion unter die in Art. 106 Grundgesetz genannten Steuerarten, doch wäre das nationale Umsetzungsgesetz aufgrund des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts überhaupt nicht am Maßstab der Finanzverfassung zu messen. Mithin ist ein Verstoß gegen das grundgesetzliche Steuererfindungsverbot aus rechtskonstruktiven Gründen ausgeschlossen.

Zweitens: Das Digitalsteuervorhaben verstößt auch nicht gegen das Prinzip der begrenzten Einzelmächtigung. Entgegen der Auffassung der Kommission ist als Kompetenzgrundlage für die einschlägige Richtlinie allerdings nicht Art. 113 AEUV, sondern Art. 115 AEUV heranzuziehen.

Drittens: Ungeachtet seiner Vereinbarkeit mit dem Prinzip der begrenzten Einzelmächtigung erweisen sich zentrale Inhalte des RL-V als primärrechtswidrig. So verstößt die vorgeschlagene Digitalsteuer gleich in zweierlei Hinsicht gegen den in Art. 20 GRC normierten Allgemeinen Gleichheitssatz: Zum einen insofern, als Art. 4 Abs. 1 RL-V die Digitalsteuerpflicht ohne rechtfertigenden Grund auf einige wenige, besonders umsatzstarke Digitalunternehmen beschränkt. Zum anderen, weil der RL-V keine Entlastung von etwaig entrichteter Körperschaftsteuer vorsieht und damit strukturell in Kauf nimmt, dass die digitalsteuerpflichtigen Unternehmen – im Unterschied zur *old economy* – doppelt belastet werden.

Viertens: Da betrieblich veranlasste Aufwendungen nicht zum Abzug von der Bemessungsgrundlage zugelassen werden, ist der vorgeschlagenen Digitalsteuer überdies die Gefahr immanent, erdrosselnd zu wirken. Die Verwirklichung des RL-V durch den Unionsgesetzgeber würde daher in einen unverhältnismäßigen Eingriff in die von Art. 16 GRC gewährleistete unternehmerische Freiheit münden.

Fünftens: Als Steuer auf den Vermögenszuwachs fällt die Digitalsteuer in den Anwendungsbereich der am OECD-Muster orientierten Doppelbesteuerungsabkommen. Der Zugriff auf die Gewinne der großen US-Digitalkonzerne kann infolgedessen nur zum Preis des *treaty override* gelingen. Die Anordnung eines *treaty override* stünde jedoch in erheblicher Spannung zum Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit der Union.