

§ 5 Eine Digitalsteuer für Europa?*

David Koßmann

„[W]hile nexus rules are clearly necessary in the existing environment [...], the debate should focus on rules that are appropriate to the twenty-first century, not the nineteenth.”¹

I. Einleitung

Der Fortschritt der Informationstechnologie hat es Digitalunternehmen ermöglicht, sich zu einem weltweit bedeutsamen Wirtschaftssektor zu entwickeln. Diese können nicht nur in steigenden (Daten-)Volumina über Ländergrenzen hinweg operieren. Sondern sie benötigen dafür auch keinerlei physische Präsenz in dem Staat, in welchem Leistungen erbracht werden; die Wertschöpfungsprozesse sind zunehmend „delocalisiert“.

Die hieraus folgenden Herausforderungen für bestehende Regelungen des internationalen Steuerrechts hat die OECD bereits 2015 identifiziert.² Seitdem gab es verschiedene Vorschläge, wie dem begegnet werden sollte. Als eine Lösung wurde dabei die Erhebung einer Steuer auf Umsätze von Digitalunternehmen unter besonderem Verweis auf die Beteiligung der Nutzer an deren Geschäftsmodell vorgeschlagen.³ Die Digitalsteuer gibt es jedoch nicht. Stattdessen hat die Europäische Kommission am 21. März

* Der Beitrag basiert auf der von der Steuerwissenschaftlichen Vereinigung Heidelberg mit dem Preis für die beste Studienarbeit des Jahres 2018 im Schwerpunktbereich Steuerrecht ausgezeichneten Arbeit des Verfassers. Er dankt Herrn Dr. Martini herzlich für die Unterstützung bei der Veröffentlichung dieses Beitrags.

¹ *Hellerstein*, Harvard Journal of Law & Technology, 2000, 549, 553; auf diese Fundstelle ebenfalls bezugnehmend: Supreme Court of the United States, *SOUTH DAKOTA v. WAYFAIR, INC.*, No. 17-494, Argued April 17, 2018-Decided June 21, 2018, 585 US – (2018), S. 9 f.

² OECD/G20, BEPS Action Plan 1: 2015 Final Report, Rn. 246 ff.

³ COM(2018) 148 final, S. 3.

2018 einen entsprechenden Richtlinienvorschlag unterbreitet und mehrere Staaten eine solche Steuer eingeführt.⁴ Vor diesem Hintergrund soll, wenn im Folgenden von der Digitalsteuer die Rede ist, der Vorschlag der Kommission als „Blaupause“ dienen, aber auch auf Besonderheiten einzelstaatlicher Regelungen eingegangen werden.

Vor dem Hintergrund dieser inhomogenen und im Fluss befindlichen Rechtslage stellt sich die Frage, ob die Einführung einer einheitlichen Digitalsteuer für Europa zu empfehlen ist. Dem nähert sich der Beitrag in drei Schritten. Im ersten Schritt wird untersucht, auf welche Kompetenzgrundlage sich die Kommission für ihr Handeln stützen kann (B.). Auf einer zweiten Stufe wird die materielle Ausgestaltung der Digitalsteuer thematisiert. Diese muss mit den Freiheiten des Binnenmarktes vereinbar sein (C.). Ferner wirft die ausschließliche Erfassung von Erträgen der Digitalwirtschaft – auf der Ebene des rein innerstaatlichen Rechts – die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (D.I.) auf, sowie ob eine Steuer auf Umsätze einem Leistungsfähigkeitsprinzip genügen muss (D.II.). In einem dritten Schritt wird gefragt, ob für die Erhebung der Digitalsteuer ein völkerrechtskonformer Anwendungsbereich verbleibt (E.).

II. Zuständigkeit der Europäischen Union

Nach dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung verfügt die Union lediglich über diejenigen Kompetenzen, welche ihr durch die Gründungsverträge gem. Art. 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 und 2 EUV zur Verwirklichung der darin niedergelegten Ziele übertragen worden sind.⁵ Auf den Binnenmarkt bezogene Harmonisierungskompetenzen ergeben sich aus Art. 113 und 115 AEUV.⁶ Die Frage nach der tauglichen Kompetenzgrundlage hängt dabei von der inhaltlichen Ausformung einer Digitalsteuer ab.⁷

⁴ COM(2018) 148 final.

⁵ *König*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 3. Aufl. 2015, § 2 Rn. 5; *Herdegen*, Europarecht, 20. Aufl. 2018, § 8 Rn. 69.

⁶ *Kube*, DStJG 41 (2018), S. 69, 78.

⁷ *Kokott*, IStR 2019, 123, 124.

Die Kommission beruft sich in ihrem Richtlinienvorschlag auf Art. 113 AEUV als Rechtsgrundlage.⁸ Auch die OECD betont in ihrem Interim Report, dass eine Digitalsteuer möglichst als indirekte Steuer ausgestaltet werden sollte.⁹

1. Art. 113 AEUV

Art. 113 AEUV ermächtigt die Union zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern. Für eine Qualifizierung der Digitalsteuer als indirekte Steuer lassen sich unterschiedliche Ansätze wählen.

a. Auseinanderfallen von Steuerpflichtigem und Steuerträger

Zur Bestimmung einer indirekten Steuer kann man danach fragen, ob derjenige, der die Steuer tatsächlich wirtschaftlich zu tragen hat, nicht identisch ist mit der Person des Steuerpflichtigen.¹⁰ Die Steuerlast wird also vom Steuerschuldner indirekt auf einen Dritten über den Preis der Ware abgewälzt,¹¹ während diese bei direkten Steuern typischerweise den Steuerschuldner trifft.¹²

⁸ COM(2018) 148 final, S. 5.

⁹ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Rn. 421 ff.

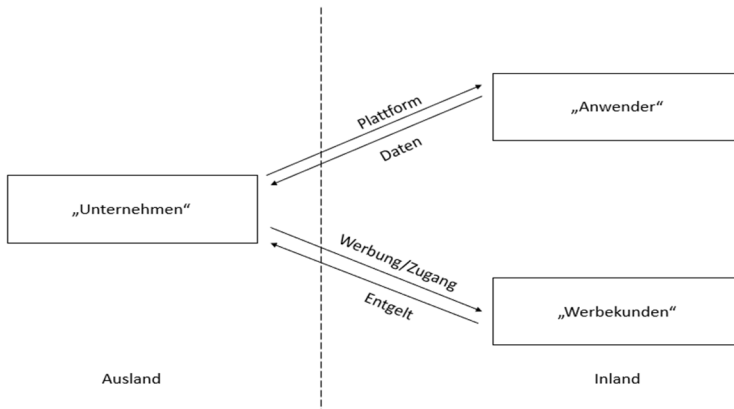
¹⁰ So etwa *Seiler*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, EUV/AEUV, 65. EGL August 2018, Art. 113 AEUV Rn. 23; *Wernsmann*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 3. Aufl. 2015, § 30 Rn. 13; *Schenke*, in: Pechstein/Novak/Häde, EUV/GRC/AEUV, 2017, Art. 113 AEUV Rn. 11.

¹¹ *EuGH* ECLI: EU:C:1999:285 – *Pelzl*.

¹² *Wernsmann*, in: Schulze/Zuleeg/Kadelbach, Europarecht, Handbuch für die deutsche Rechtspraxis, 3. Aufl. 2015, § 30 Rn. 2.

Zur Abwälzung der tatsächlichen Steuerlast kommen nach der Konzeption einer Digitalsteuer zwei Gruppen in Betracht: Diejenigen, die die Dienste der Digitalunternehmen anwenden (Anwender), sowie diejenigen, die Leistungen bei den Rechtsträgern entgeltlich erwerben (Werbekunden).

Abb. 1: Leistungsbeziehungen einer digitalen Plattform¹³



aa. Abwälzen auf „Anwender“

Als von der Digitalsteuer wirtschaftlich Belastete sind zunächst die Nutzer von digitalen Dienstleistungen zu erwägen.

Prima facie steht ihnen die Nutzung etwa einer Suchmaschine oder eines sozialen Netzwerks unentgeltlich zur Verfügung. Jedoch ist als Gegenleistung – welche sich nicht zwingend in Geld ausdrücken lassen muss¹⁴ – die Übermittlung von Daten zu erwägen.¹⁵ Als Zahlungsmittel lässt sich die Bereitstellung von persönlichen Informationen über Interessen oder Neigungen – auch in anonymisierter Form¹⁶ – werten, die zum einen für Zwecke der personenspezifischen Werbung ausgewertet wird, zum anderen der Verbesserung der Funktionsweise des Algorithmus und damit auch die Zielgenauigkeit der Werbung dient.¹⁷

¹³ Abbildung aus: Scheffler, DStR 2018, 1783.

¹⁴ EuGH v. 2.6.1994, C-33/93, Slg. 1994 I-2345 Rn. 12 – *Empire Stores Ltd.*

¹⁵ Körber, WRP 2012, 761, 764; Becker, IStR 2018, 634, 637 Fn. 13.

¹⁶ Brauneck, GRUR Int 2018, 103, 106.

¹⁷ Brauneck, EuZW 2018, 624, 627.

Jedoch macht die Art der nichtpekuniären Entrichtung des Entgelts durch die Nutzer es auch unmöglich, dass diese über das bereits heute bestehende Maß zu wirtschaftlich Belasteten einer Digitalsteuer werden. Die Proportionalität zwischen Belastung der Nutzer durch die Digitalsteuer und das zusätzliche Bereitstellen von Daten ist schwer denkbar.

bb. Werbekunden als wirtschaftlich Belastete

Angesichts einer Monopol- bzw. Oligopolstellung von Akteuren auf Netzwerkmärkten liegt es nahe, dass die wirtschaftliche Belastung durch eine Digitalsteuer durch Preiserhöhungen an Kunden von digitalen Werbeflächen weitergereicht wird.

Hingegen ist zu beachten, dass eine indirekte Steuer letztlich von dem Endverbraucher getragen werden soll.¹⁸ Der EuGH hat darauf abgestellt, dass alle steuerpflichtigen Unternehmen die Möglichkeit haben, die Abgabe bei ihrer Preisbildung zu berücksichtigen und so ganz oder teilweise abzuwälzen.¹⁹ Danach würde es nicht genügen, wenn zunächst die Belastung durch die Digitalsteuer auf Werbekunden überwältigt wird, und diese dann über mehrere Handelsstufen – Hersteller auf Händler, und dieser wiederum auf dessen Kunden – schließlich doch den Endverbraucher trifft. Vielmehr soll eine Unmittelbarkeit der wirtschaftlichen Belastung des Endverbrauchers erforderlich sein.²⁰ Diese Engführung des Begriffs der Verbrauchsteuer unterscheidet sich damit etwa von dem des BVerfG, wonach nicht die Möglichkeit einer Abwälzung in jedem Einzelfall bestehen muss, sondern eine sog. kalkulatorische Abwälzbarkeit genügt.²¹

cc. Trennschärfe des Kriteriums „Überwälzung“?

Allerdings ist – unabhängig von der Frage, ob eine unmittelbare oder nur kalkulatorische Abwälzbarkeit ausreicht – fraglich, ob sich das Merkmal der Überwälzbarkeit – als Unterscheidungskriterium bereits von *John Stuart Mill* beschrieben²² – zur Identifikation einer indirekten Steuer eignet.

¹⁸ Schenke, in: Pechstein/Nowak/Häde, EUV/GRC/AEUV, 2017, Art. 113 AEUV Rn. 11.

¹⁹ EuGH v. 8.6.1999 – C-338/97, C-344/97 u. C-390/97, Slg. I 1999, 3319 Rn. 24 - Pelzl.

²⁰ EuGH v. 8.6.1999 – C-338/97, C-344/97 u. C-390/97, Slg. I 1999, 3319 Rn. 24 - Pelzl.

²¹ BVerfG, Beschluss v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13, NJW 2017, 2249, Rn. 124.

²² Mill, Principles of Political Economy, 1848, Book V, Chap. 3.

Der Begriff der Abwälzbarkeit lässt sich nach einem weiten Verständnis als Steuerabwehrprozess erfassen, durch den der Steuerzahler die ihn treffende Steuerlast dergestalt auf Dritte verschiebt, dass sein Einkommen und Vermögen ungekürzt bleibt.²³ Jede Steuer – auch solche, zu deren Typus die Abwälzbarkeit nicht gehört – ist darauf angelegt, letztlich von privaten Haushalten getragen zu werden.²⁴ Die Einordnung als indirekte Steuer kann somit nicht ausschließlich vom Auseinanderfallen von Steuerschuldner und Steuerträger abhängen; dies hat lediglich Indizwirkung.²⁵

b. Besteuerung der Einkommensverwendung

Stützt man sich hingegen auf dem Gesichtspunkt, dass der Staat durch die Erhebung von Steuern an dem Erfolg des privaten Wirtschaftens partizipiert, so tritt die im Markteinkommen verkörperte Leistungsfähigkeit als Steuergegenstand in den Vordergrund.²⁶ Diese kann in der Verwendung von Einkommen und Vermögen gesehen werden.²⁷ Dieses Merkmal wird durch die Digitalsteuer jedoch nicht erfasst. Das BVerfG hat zwar festgestellt, dass die Anknüpfung einer Verbrauchsteuer an ein Produktionsmittel nicht ausgeschlossen ist.²⁸ Sie ist aber auch verwendungsorientiert, d.h. sie zielt auf die Belastung des konsumtiven Verbrauchs.²⁹ Die Werbestedienleistungen dienen der Produktionstätigkeit von Werbekunden, stehen jedoch in keinem Zusammenhang mit der Leistungsfähigkeit derjenigen Verbraucher, denen die Werbung angezeigt wird. Dadurch, dass die Digitalsteuer keinen Vorsteuerabzug vorsieht und so die Erträge des Digitalunternehmens selbst Besteuerungsgegenstand sein sollen, ist kein Anknüpfungspunkt an eine Leistungsfähigkeit in Gestalt von Einkommens- oder Vermögensverwendung durch Verbraucher gegeben. Dieses Merkmal einer indirekten Steuer wird im Ergebnis nicht von der Digitalsteuer erfüllt.

²³ Schmölders, Allgemeine Steuerlehre, 1965, S. 122 f.

²⁴ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 7 Rn. 20.

²⁵ Seer, DStR 2012, 325, 332 f.

²⁶ Kirchhof, Besteuerung im Verfassungsstaat, 2000, S. 53 f.

²⁷ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 7 Rn. 29.

²⁸ BVerfG v. 20.4.2004 – 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274

²⁹ Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, 3. Aufl. 2018, S. 27 f.

c. *Schlussfolgerung*

Es ist überzeugender, die Digitalsteuer nicht als indirekte Steuer zu konzipieren und daher auch nicht Art. 113 AEUV als Kompetenzgrundlage heranzuziehen. Dieses Ergebnis ändert sich auch nicht dadurch, dass sich die Digitalsteuer für die Bemessung der Steuerhöhe an dem Umsatz der Digitalunternehmen orientiert.³⁰

2. Art. 115 AEUV

Als weitere Zuständigkeitsnorm kommt Art. 115 AEUV in Betracht. Es finden sich insofern keine inhaltlichen Anforderungen an die erfassten steuerlichen Vorschriften, womit auch der Anwendungsbereich einer Regelung von direkten Steuern durch die Union eröffnet ist.

Voraussetzung des Art. 115 AEUV ist aber, dass die Richtlinie der Angleichung von Vorschriften dient, welche sich unmittelbar auf die Errichtung oder das Funktionieren des Binnenmarkts auswirken. Der Kompetenztitel erfordert also, dass die Rechtsangleichung einen Bezug zu den Wesensmerkmalen des Binnenmarktes aufweist.³¹ Erforderlich hierfür ist, dass die Unterschiede zwischen den nationalen Rechtsordnungen geeignet sind, Verzerrungen hervorzurufen oder das Funktionieren des Binnenmarktes i.S.d. Art. 26 Abs. 2 AEUV zu beeinträchtigen.³²

Dafür bedarf es aber einer gewissen Wahrscheinlichkeit, mit der die Beeinträchtigung eintritt.³³ Kriterien wie eine optimale Ressourcenallokation können zwar herangezogen werden³⁴, allerdings sollte angesichts der Komplexität dieser Abwägungsentscheidung der Kommission eine Einschätzungsprärogative zukommen.³⁵ Zumindest die Einführung einer Digitalsteuer in mehr als einem Mitgliedstaat dürfte geeignet sein, erhöhte Rechtsbefolgungskosten hervorzurufen.

³⁰ Diese Frage wird aufgeworfen von *Kokott*, IStR 2019, 123, 125.

³¹ *Korte*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/AEUV, 5. Aufl. 2016, Art. 115 AEUV Rn. 7.

³² EuGH v. 16.12.1976 – Rs 33/76, Slg. 1976, I-1989, Rn. 5 – *Rewe/Rossi*, in: *Vedder/Heintschel von Heinegg*, Europäisches Unionsrecht, 2. Aufl. 2018, Art. 115 AEUV Rn. 7.

³³ *Schröder*, in: *Streinz*, EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 115 AEUV Rn. 10.

³⁴ *Tietje*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, AEUV, 65. EGL 2018, Art. 115 Rn. 21.

³⁵ GA *Kokott* v. 28.1.2016, C-122/15, EU:C:2016:65, Rn. 52 – C.

3. Subsidiaritätsprinzip

Die Einzelermächtigung der Union findet im Prinzip der Subsidiarität aus Art. 5 Abs. 3 EUV i.V.m. der Achtung der nationalen Identität der Mitgliedstaaten gem. Art. 4 Abs. 2 EUV eine Begrenzung.³⁶ Liegt – wie im Fall des Art. 115 AEUV – keine ausschließliche Kompetenz der EU vor, ist ihr ein Tätigwerden nur dann eröffnet, wenn die Ziele der in Betracht kommenden Maßnahme nicht ausreichend auf Ebene der Mitgliedstaaten erreicht werden können („Notwendigkeitstest“).³⁷ Ferner müssen sich die Ziele der Harmonisierung durch das Unionshandeln effektiver erreichen lassen, sodass ein „europäischer Mehrwert“ entsteht („Effizienztest“).³⁸ Nimmt man die Zweistufigkeit des Subsidiaritätserfordernisses und besonders die Frage nach der Notwendigkeit einer Regelung auf europäischer Ebene ernst, so wird nicht ersichtlich, weswegen die Mitgliedstaaten die Besteuerung von Digitalunternehmen, welche auf einen Beitrag der Nutzer angewiesen sind, nicht einzelstaatlich regeln können.³⁹

Für eine Zurückhaltung des europäischen Gesetzgebers spricht auch, dass der Regelungsbereich der direkten Steuern als *domaine réservé* (vgl. Art. 114 Abs. 2 AEUV) bei den Mitgliedstaaten verbleiben soll. In der Praxis geht die Kommission auf diese Frage jedoch nicht ein und belässt es stattdessen bei der Darlegung eines Mehrwerts.⁴⁰ Der EuGH behält sich die Überprüfung des Subsidiaritätsprinzip für den Fall einer offenkundigen Fehleinschätzung vor.⁴¹ Das Aufgehen des Subsidiaritätserfordernisses in einen „Effizienztest“ stellt keine tragfähigen materiellen Überprüfungsmaßstäbe bereit. Denn mit dem Ziel der Verwirklichung eines einheitlichen Rechtszustands ließe sich stets die Ineffizienz einer einzelstaatlichen Maßnahme begründen.⁴² Vorzugswürdig wäre es, einen Wettbewerb der Rechtssysteme zuzulassen, welcher nur dann zurücktritt, wenn ein Hand-

³⁶ Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2016, § 5 Rn. 4.

³⁷ Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 8. Aufl. 2018, § 11 Rn. 24.

³⁸ Gröpl, in: Dausen/Ludwigs, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 46. EGL 2019, J. Rn. 29.

³⁹ Valta, IStR 2018, 765, 769.

⁴⁰ Vgl. COM(2018) 148 final, S. 6.

⁴¹ EuGH v. 10.10.2002, C-491/01, Slg. 2002, I-11453, Rn. 185 ff. – *British American Tobacco*.

⁴² Moersch, Leistungsfähigkeit und Grenzen des Subsidiaritätsprinzips, 2001, S. 292.

lungsbedürfnis auf europäischer Ebene zur Verwirklichung des Binnenmarktes tatsächlich besteht.⁴³ Dies würde der Ausgestaltung des Subsidiaritätsprinzips als Kompetenzausübungsschranke⁴⁴ eher gerecht werden.

4. Schlussfolgerung

Nur wenn keine strengen Anforderungen an das Subsidiaritätsprinzip gestellt werden, ist Art. 115 AEUV eine taugliche Kompetenznorm für die Einführung einer Digitalsteuer.

III. Vereinbarkeit mit Europäischen Grundfreiheiten

Unter der Prämisse, dass die Digitalsteuer als direkte Steuer einzuordnen ist, muss sich ihre Einführung an den Gewährleistungen der Grundfreiheiten der Union messen lassen.

Adressat der Grundfreiheiten ist neben den Mitgliedstaaten auch der Unionsgesetzgeber.⁴⁵ Zwar sind die Grundfreiheiten der Teleologie des AEUV nach darauf ausgerichtet, den Binnenmarkt vor mitgliedstaatlichen Gefährdungen, nicht aber vor der Union zu schützen.⁴⁶ Allerdings widerspräche es dem Ziel der Verwirklichung des Binnenmarktes nach Art. 3 Abs. 3 und 6 EUV, wenn der Unionsgesetzgeber die Grundfreiheiten „torpedieren“ könnte.

1. Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote

Die Grundfreiheiten als bereichsspezifische Ausformungen des allgemeinen Diskriminierungsverbots nach Art. 18 AEUV haben die Funktion, direkte oder indirekte Benachteiligungen von Unionsbürgern allein wegen ihrer Staatsangehörigkeit bzw. Waren und Kapital aus anderen Mitgliedstaaten allein wegen ihrer Herkunft zu verhindern.⁴⁷

Für die Ausgestaltung einer Digitalsteuer ist es daher erforderlich, dass sie die Steuerpflicht nicht von einer ausländischen Ansässigkeit des

⁴³ *Deakin*, European Law Journal 2006, 440, 452.

⁴⁴ *Streinz*, Europarecht, 10. Aufl. 2016, Rn. 172.

⁴⁵ EuGH v. 2.2.1994, C-315/92, Slg. 1994, I-317, Rn. 12 – *Clinique*.

⁴⁶ *Cremer*, JURA 2015, 39, 41.

⁴⁷ *Terra/Wattel*, European Tax Law, 2012, S. 83 f.

Steuerpflichtigen abhängig macht. Die Ausgleichsteuer Indiens, welche ausschließlich Digitalunternehmen mit einem ausländischen Sitz besteuert,⁴⁸ kann daher nicht Vorbild für eine europäische Digitalsteuer sein.

2. Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote

Über die Nichtdiskriminierungsfunktion hinaus hat der EuGH ein Beschränkungsverbot der Warenverkehrsfreiheit anerkannt⁴⁹ und u.a. auch auf die Dienstleistungsfreiheit übertragen⁵⁰. Es genügt, dass die Maßnahme dazu geeignet ist, die Tätigkeit des Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern.⁵¹ Die Annahme einer Beschränkung setzt nicht eine direkte oder indirekte Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit voraus, sondern erfasst auch Regelungen, die sowohl für den inländischen als auch den grenzüberschreitenden Fall gelten.⁵²

Gesetzt dem Fall, die Digitalsteuer erfasst Erträge unabhängig vom Sitz des Steuerpflichtigen und auch nicht nur solche aus ausländischen Quellen, ist die Frage zu stellen, ob dann bspw. ein soziales Netzwerk eine Beschränkung geltend machen könnte, wenn es seine Plattform in einem anderen Mitgliedstaat etablieren möchte und dies mit einer stärkeren steuerlichen Belastung einhergeht.

Eine Anwendung des Beschränkungsansatzes auf den Bereich der direkten Steuern stößt allerdings auf Bedenken. Jede Einführung einer Steuer hat aus der ex-ante-Sicht eine abschreckende Wirkung auf unternehmerische Tätigkeiten und ist qua natura geeignet, eine Freiheitsausübung zu behindern.⁵³ Konsequenterweise müssten sich alle Abgaben am Unionsrecht messen lassen und die Mitgliedstaaten darlegen, dass ihre

⁴⁸ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 142.

⁴⁹ EuGH v. 11.7.1974, C-8/74, Slg. 1974, I-837, Rn. 5 – *Dassonville*.

⁵⁰ EuGH v. 3.12.1974, C-33/74, Slg. 1974, I-1299, Rn. 10 ff. – *van Binsbergen*.

⁵¹ EuGH v. 25.7.1991, C-76/90, Slg. 1991, I-4221, Rn. 12 – *Säger*.

⁵² EuGH v. 31.3.1993, C-19/92, Slg. 1993, I-1663, Rn. 32 – *Kraus*.

⁵³ *Baßler*, IStR 2005, 822, 823.

Erhebung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist.⁵⁴

Die Rspr. des EuGH verdeutlicht, dass auch wenn von Beschränkungsverboten die Rede ist, in der Sache die Maßnahme auf eine diskriminierende Wirkung hin untersucht wird. So stellt eine unterschiedslose Abgabenerhebung nur dann eine mit Art. 56 AEUV unvereinbare Beschränkung dar, wenn Ausländer durch diese Maßnahme in tatsächlicher oder in rechtlicher Hinsicht stärker belastet werden als Inländer.⁵⁵ Selbst wenn der EuGH eine Abgabe *prima facie* als Beschränkung qualifiziert, fragt er letztendlich in Rahmen der Rechtfertigung nach einer diskriminierenden Wirkung der Regelung.⁵⁶ Eine freiheitsrechtliche Dimension ist den Grundfreiheiten im Bereich der direkten Steuern folglich nicht zu entnehmen. Letztlich kann der Einführung einer Digitalsteuer nicht entgegengehalten werden, sie beschränke die Dienstleistungsfreiheit der Digitalunternehmen.

IV. Gerechtigkeitsabwägungen

1. Besteuerung der Digitalwirtschaft

Mit der ausschließlichen Besteuerung von Erträgen aus digitalen Dienstleistungen – „*ring fencing*“⁵⁷ – hat die Digitalsteuer den Charakter einer Sondersteuer.

Nach dem allgemeinen Gleichheitssatz des Unionsrechts dürfen vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich behandelt werden, es sei denn, dass eine Differenzierung objektiv gerechtfertigt ist.⁵⁸ Art. 20 GRCh verlangt über die Gleichheit bei Gesetzesanwendung hinaus auch die Gleichheit bei der Gesetzgebung.⁵⁹ Die Grundrechtecharta richtet sich nach

⁵⁴ GA Kokott v. 28.10.2004, C-134/03, Slg. 2005, I-1167, Rn. 62 – *Viacom*.

⁵⁵ EuGH v. 8.9.2005, C-544/03 u. C-545/03, Slg. 2005, I-7723, Rn. 32 – *Mobistar*.

⁵⁶ EuGH v. 14.10.1999, C-439/97, Slg. 1999, I-7041, Rn. 19 und 23 f. – *Sandoz*.

⁵⁷ *Schön*, Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, 2017, S. 6.

⁵⁸ EuGH v. 19.19.1977, C-117/76 und C-16/77, Slg. 1977, I-1753, Rn. 7 – *Ruckdeschel*.

⁵⁹ *Jarass*, in: *Jarass*, CRCh, 3. Aufl. 2016, Art. 20 Rn. 3.

Art. 51 Abs. 1 GRCh an Organe, Einrichtungen und sonstige Stellen der Union. Sie ist daher Gültigkeitsmaßstab für das Sekundärrecht.⁶⁰

Die Einführung einer Digitalsteuer – als indirekte wie auch direkte Steuer – ist daher am Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes zu messen. Während die Grundfreiheiten die Gleichbehandlung interner und grenzüberschreitender wirtschaftlicher Sachverhalte gebieten, ist der Anwendungsbereich des Art. 20 GRCh im Hinblick auf denkbare Differenzierungskriterien und die zu vergleichenden Fälle weiter.⁶¹

a. Vergleichbarkeit

Die Digitalsteuer soll Geschäftsmodelle erfassen, die in ihrer derzeitigen Form ohne die Beteiligung der Nutzer nicht bestehen können.⁶² Die Kommission hat festgestellt, dass die Beteiligung an einer digitalen Aktivität einen wesentlichen „Input“ für die Digitalwirtschaft darstellt.⁶³ Die Rolle der Nutzer soll einzigartig und derart komplex sein, dass sich digitale Dienstleister von der traditionellen Wirtschaft unterscheiden.⁶⁴ Nachfolgend soll die Beteiligung der Nutzer zur Wertschöpfung „analoger“ und digitaler Geschäftsmodelle miteinander verglichen werden. Ist schon eine Vergleichbarkeit zu verneinen, so bedarf die Ungleichbehandlung – Besteuerung der digitalen, nicht aber der traditionellen Wirtschaft – von vornherein keiner Rechtfertigung.

aa. Konzept der Wertschöpfung

Wertschöpfung als ökonomischer Mehrwert kann als Leistungserstellung eines jeden Betriebs verstanden werden.⁶⁵ Dabei darf das Verständnis nicht enggeführt werden auf eine Wertschöpfungskette. In einem solchen Modell erfolgt die Fertigung eines Produkts in hintereinander angeordneten Schritten⁶⁶, welche erst durch ihr Zusammenwirken einen Wert schaffen.⁶⁷

⁶⁰ Kokott, Steuerrecht der EU, 2018, § 3 Rn. 4.

⁶¹ Kokott, Steuerrecht der EU, 2018, § 3 Rn. 16.

⁶² COM(2018) 148 final, S. 8.

⁶³ COM(2018) 148 final, S. 8.

⁶⁴ COM(2018) 148 final, S. 8.

⁶⁵ *Lingnau/Beham*, in: Festschrift für Prof. Dr. habil. Wolfgang Becker zum 65. Geburtstag, 27, 32.

⁶⁶ *Thomson*, *Organizations in Action*, 5. Aufl. 2003, S. 51 ff.

⁶⁷ *Porter*, *Competitive Advantage*, 1985, S. 45 f.

Während dieser Ansatz besonders geeignet ist, die Herstellung von „mit der Hand greifbaren“ Gütern zu beschreiben, erfasst es die Erbringung von Dienstleistungen und dem Knüpfen eines Netzwerks in unzureichender Weise.⁶⁸

Die Wertschöpfung in einem Netzwerk zeichnet sich dadurch aus, dass ein Intermediär eine Verbindung zwischen von ihm unabhängigen Personen herstellt.⁶⁹ Dabei ist der Aufbau und Betrieb eines solches Netzwerks kein Spezifikum der Digitalisierung, sondern ist auch in Geschäftsmodellen wie Telekommunikation, (Arbeits-)Vermittlungsdiensten, Bank- und Versicherungswesen zu beobachten.⁷⁰ Die Schaffung eines solchen Netzwerkes – aufgeteilt in drei Haupttätigkeiten – stellt dabei die Wertschöpfung dar.

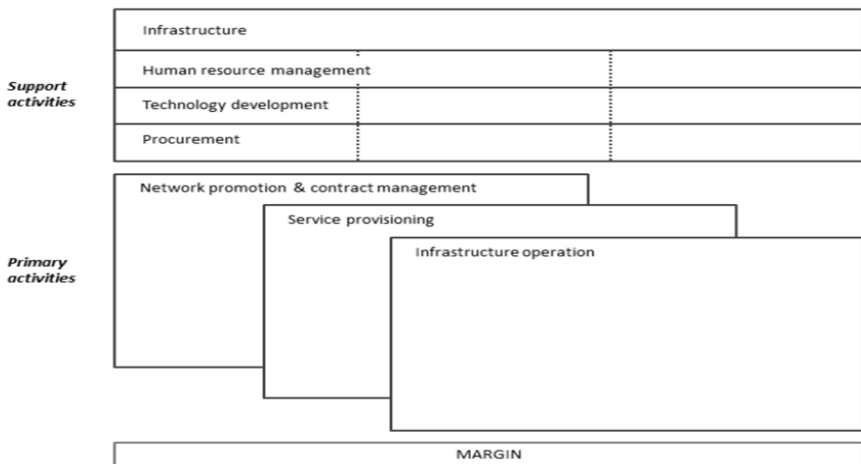


Abb. 2: Wertschöpfungsnetzwerk⁷¹

bb. Beitrag durch Nutzer

Für jede der Haupttätigkeiten in einem Wertschöpfungsnetzwerk soll untersucht werden, wie die Beteiligung der Nutzer die Geschäftsmodelle von

⁶⁸ Stabell/Fjeldstad, Strategic Management Journal 1998, 413, 414.

⁶⁹ Stabell/Fjeldstad, Strategic Management Journal 1998, 413, 427.

⁷⁰ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Rn. 81.

⁷¹ Abbildung aus: Stabell/Fjeldstad, Strategic Management Journal 1998, 413, 430.

Unternehmen verändern und so einen signifikanten Beitrag zur Leistungserbringung i.S.d. Wertschöpfungsnetzwerks wird.

(1) *Ausbau des Netzwerks*

Unter dem Ausbau von Netzwerken werden die Aktivitäten verstanden, die mit der Einladung potenzieller Nutzer zum Netzwerk, aber auch mit der Initialisierung und Verwaltung der Erbringung der Dienstleistung zusammenhängen.⁷² Das soziale Netzwerk wird für Anwender und Werbekunden mit steigender Mitgliederzahl („*economies of scale*“) interessant.⁷³ Der Ausbau erfolgt u.a. dadurch, dass Nutzer durch Einladungen zum Netzwerk aktiv zu dessen Wachstum beitragen. In Unterschied dazu ist etwa der Betrieb eines Fernsehsenders nicht von der Interaktion zwischen den Nutzern abhängig.

(2) *Herstellung einer Verbindung*

Der entscheidende Vorteil von Unternehmen der Digitalwirtschaft besteht darin, einen individualisierten Zuschnitt von Werbeanzeigen vornehmen zu können.⁷⁴ Dagegen können etwa solche auf Plakaten oder in Pausen zwischen Fernsehsendungen nur eine grobe Zielgruppe ansprechen. Dies gelingt der Digitalwirtschaft durch die Informationen, welche Nutzer bereitstellen, indem sie etwa nach einem bestimmten Begriff suchen („googeln“), oder sich für bestimmte Themen oder Produkte interessieren („liken“). So entsteht ein detailliertes Bild über individuelle Präferenzen, welches erst dadurch möglich wurde, dass der Anwender der Plattform sie kundgetan hat.⁷⁵

⁷² OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 Rn. 112.

⁷³ Hagiu/Wright, International Journal of Industrial Organization 2015, 162, 171.

⁷⁴ OECD, Exploring Data-Driven Innovation as a New Source of Growth, 2013, S. 15.

⁷⁵ Fuxman/Elifoglu/Chao/Li, Journal of Business Administration Research, 2014, 59, 65.

(3) *Betrieb der Netzwerkinfrastruktur*

Anbieter von Suchmaschinen oder sozialen Netzwerken haben die Möglichkeit, für jeden Nutzer eine umfassende Datenmenge in Echtzeit zu sammeln und so ein Angebot von gezielter Werbung zu schaffen, für welches ggf. eine höhere Nachfrage besteht.⁷⁶

Dagegen kann der „analoge“ Dienstleister seine Nachfrage zwar über Marktstudien analysieren, dies jedoch nicht auf einem individuellen Niveau und stets in der Retrospektive.

cc. Unterschiedliche Intensität des Nutzerbeitrags

Es ist also festzustellen, dass die Beteiligung der Anwender die Leistungserbringung von Unternehmen und damit auch die Art der Wertschöpfung in einem Netzwerk verändert. Deren Beitrag ist aber nicht für sämtliche Bereiche der digitalen Wirtschaft identisch.⁷⁷

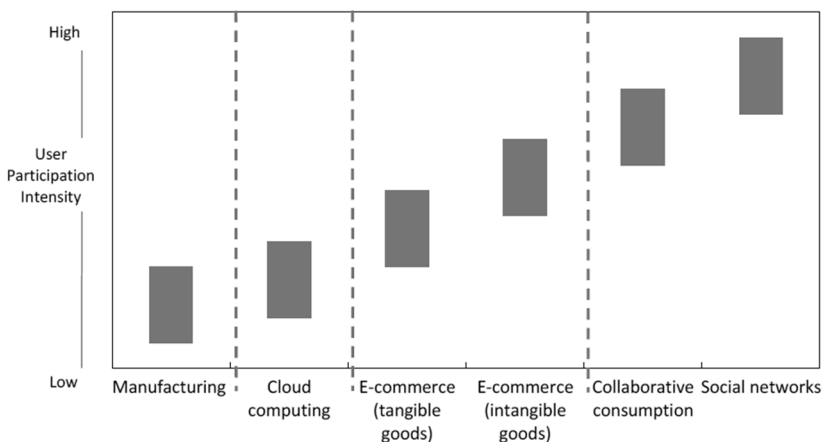


Abb. 3: Nutzerbeteiligung nach Geschäftsmodell⁷⁸

⁷⁶ Für den genauen Ablauf einer Versteigerung von digitalen Werbeflächen durch Google: <https://support.google.com/google-ads/answer/6227565?hl=de> (zuletzt abgerufen: 12.3.2019).

⁷⁷ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Rn. 153 ff.

⁷⁸ Abbildung aus: OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 58.

Soziale Netzwerke und vergleichbare Plattformen („*collaborative consumption*“, bspw. Yelp oder TripAdvisor) sind auf die Bereitstellung von Inhalten durch Nutzer angewiesen. Dies trifft in diesem Maß nicht auf das Bereitstellen einer Schnittstelle für Handel mit Gütern zu. Zwar ist es möglich, auf solchen Plattformen Rezensionen zu schreiben und Suchhistorien zu hinterlassen, welche für den Betrieb eines solches Netzwerkes von Interesse sein können. Für das Funktionieren eines solchen Geschäftsmodells sind sie allerdings nicht ausschlaggebend.

dd. Schlussfolgerung für die Vergleichbarkeit

Stellt man auf den Beitrag der Nutzer zur Wertschöpfung als Unterscheidungskriterium ab, welche Erträge von der Digitalsteuer erfasst und steuerbar sein sollten, so wird deutlich, dass Suchmaschinenbetreiber und soziale Netzwerke nicht vergleichbar sind mit traditionelleren Geschäftsmodellen. Unternehmen, die eine digitale Plattform zur Ermöglichung des Güterhandels betreiben, sind nicht im selben Ausmaß von der Beteiligung ihrer Nutzer abhängig und daher vergleichbar mit „analogen“ Marktbetreibern. Die steuerliche Erfassung ersterer läuft daher Gefahr, „gleiches ungleich zu behandeln“, sofern dies nicht gerechtfertigt ist.

b. *Rechtfertigung der Ungleichbehandlung*

Ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz wegen der Ungleichbehandlung ist dann nicht gegeben, wenn der Unterschied in der Behandlung objektiv gerechtfertigt ist.⁷⁹ Verlangt wird hierfür, dass die Ungleichbehandlung einem legitimen Ziel entspricht und nicht im Hinblick auf den verfolgten Zweck einen unverhältnismäßigen Eingriff darstellt.⁸⁰

Legitimer Zweck einer Ungleichbehandlung können Maßnahmen zum Schutz der Steuersouveränität sein.⁸¹ Das legitime Anliegen muss sich daran messen lassen, ob das Steueraufkommen durch legale Gestaltungen

⁷⁹ EuGH v. 5.5.1998, C-180/96, Slg. 1998, I-2265, Rn. 114 – *Vereinigtes Königreich /Kommission; Jarass*, EU-Grundrechte, 2005, § 24 Rn. 12.

⁸⁰ EuGH v. 13.4.2000, C-292/97, Slg. 2000, I-2737, Rn. 45 – *Karlsson*.

⁸¹ *Kokott*, Steuerrecht der EU, 2018, § 5 Rn. 74.

oder durch illegale Praktiken gefährdet wird.⁸² Ein Vorgehen gegen legale Strukturen kann nur dann als Rechtfertigung dienen, wenn der einzige Zweck solcher Gestaltungen die Steuervermeidung ist.⁸³

Die Erhebung der Digitalsteuer soll aber nicht abhängig sein von einer Niedrigbesteuerung im Sitzstaat des Digitalunternehmens. Es gehört nicht zu ihren Zwecken, aggressive Steuergestaltungen zu bekämpfen. Sie soll vielmehr einen Ersatz bieten dafür, dass kein Recht zur Besteuerung dieser Unternehmen für den Anwenderstaat besteht.

Eine Ungleichbehandlung kann daher nicht aus Gründen der Bekämpfung legaler Steuervermeidung gerechtfertigt werden.

c. *Schlussfolgerung*

Auch wenn der EuGH angesichts des weiten sachlichen Anwendungsbereichs des allgemeinen Gleichheitssatzes auf das Steuerrecht und der Beachtung des gesetzgeberischen Spielraums eine weniger strenge Kontrolle vornimmt,⁸⁴ ist auf gleichheitsrechtliche Gesichtspunkte im Moment der Rechtssetzung zu achten. Um den Vorwurf einer nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung angemessen zu begegnen, sollte der Rahmen der steuerbaren Erträge einer Digitalsteuer eingeschränkt werden und nicht die Bereitstellung einer Plattform zur Ermöglichung der Lieferung von Gegenständen zwischen Nutzern⁸⁵ umfassen. Hierbei ist eine Orientierung an dem Spektrum von steuerbaren Erträge in den entsprechenden nationalen Regelungen Frankreichs, Italiens und Ungarns zu empfehlen.⁸⁶

⁸² EuGH v. 7.4.2011, C-20/09, Slg. 2011, I-2637, Rn. 60 – *Kommission/Portugal*.

⁸³ *Kokott*, Steuerrecht der EU, 2018, § 5 Rn. 74.

⁸⁴ Vgl. EuGH v. 26.10.2010, C-97/09, Slg. 2010, I-10465, Rn. 74 f. – *Schmelz*.

⁸⁵ Vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. b Var. 2 COM(2018) 148 final, S. 29.

⁸⁶ Für Frankreich: *Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numérique et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés*, NOR: ECOE1902865L/Bleue-1, 5 mars 2019, S. 6 (abrufbar unter: https://www.legifrance.gouv.fr/contenu/Media/Files/autour-de-la-loi/legislatif-et-reglementaire/etudes-d-impact-des-lois/ei_art_39_2019/ei_ecoe1902865l_pjl_taxe_gafa_et_modification_trajectoire_baisse_impot_societes_cm_6.03.2019.pdf; zuletzt abgerufen am 09.11.2020); für Italien: Legge 27 dicembre 2017, n. 205, Rn. 1011-1019 (abrufbar unter: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2017/12/29/17G00222/sg>; zuletzt abgerufen am 09.11.2020); für Ungarn: OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 145.

2. Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Verständnis der Steuergerechtigkeit gebietet eine Steuer, welche sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen orientiert und entsprechend ausgestaltet ist.⁸⁷ Ob dies auch im Unionsrecht gilt, soll untersucht werden.

a. Bedeutung für direkte Steuern

Im Falle einer direkten Steuer ist Bezugspunkt der Leistungsfähigkeit juristischer Personen der von ihnen erwirtschaftete Gewinn. Für die Steuererhebung darf derjenige Betrag, der von dem Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkommen aufgewendet wird, nicht für die Steuererhebung zur Verfügung stehen.⁸⁸ Wird der Umsatz als Besteuerungsgrundlage herangezogen, so ist es bei entsprechend niedriger Rentabilität bezogen auf den Umsatz denkbar, dass die Erhebung einer Steuer von 3% über das erzielte wirtschaftliche Ergebnis hinaus das Vermögen des Steuerpflichtigen belastet.

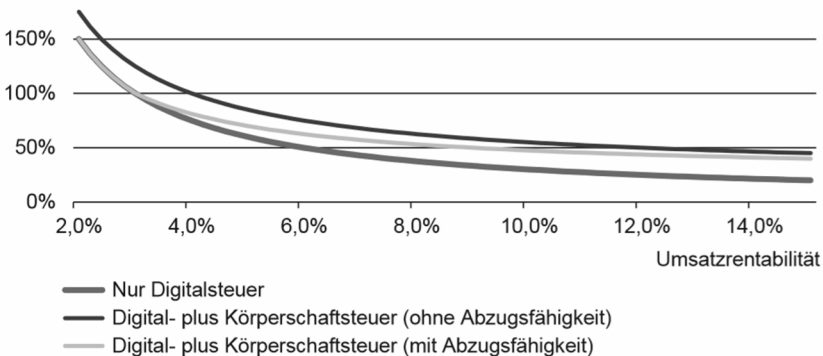


Abb. 4: Höhe der Gewinnbesteuerung durch die Digitalsteuer in Abhängigkeit von der Umsatzrentabilität⁸⁹

⁸⁷ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 479 ff.

⁸⁸ Kokott, Steuerrecht der EU, 2018, § 3 Rn. 69.

⁸⁹ Abbildung aus: Ifo-Institut, Die Besteuerung der Digitalwirtschaft: Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer, 2018, S. 19.

b. *Rechtsgrundlage im Europarecht?*

Zu fragen ist, ob die Auswahl des Umsatzes als Bemessungsgrundlage an einem Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen ist. Aus nationaler Perspektive stellt es eine gefestigte Grundlage⁹⁰ der rechtsstaatlicher Steuersysteme der Mitgliedstaaten dar. Dagegen nennen sowohl die Verträge der Europäischen Union als auch das Sekundärrecht das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst nicht.⁹¹

Eine Herleitung des Postulats, dass der Unterschied der Steuerlast in proportionalem Verhältnis zur Leistungsfähigkeit stehen soll, könnte sich aus dem allgemeinen Gleichheitssatz in Verbindung mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ergeben.⁹² In Betracht kommt auch eine Inkorporation des Leistungsfähigkeitsprinzips aufgrund gemeinsamer Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten in das Unionsrecht als allgemeiner Grundsatz nach Art. 6 Abs. 3 EUV. Die Sachgerechtigkeit des Leistungsfähigkeitsprinzip hat sich in vielen Steuerrechtsordnungen niedergeschlagen⁹³ und wird als gemeinsames europäisches Besteuerungsprinzip identifiziert⁹⁴.

Dagegen wird angezweifelt, dass aufgrund der Vielgestaltigkeit der Steuerrechtsordnungen und damit das Leistungsfähigkeitsprinzip mit all seinen Ausprägungen für jeden Mitgliedstaat identisch ist.⁹⁵ Denn nur bei entsprechender Übereinstimmung könne das Leistungsfähigkeitsprinzip mit einem selbstständigen Gewährleistungsinhalt für das Europarecht angenommen werden.⁹⁶

⁹⁰ Vgl. bereits Art. 13 der Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte v. 1789: „[Eine allgemeine Abgabe] muss auf alle Bürger, nach Maßgabe ihrer Möglichkeiten, gleichmäßig verteilt werden.“

⁹¹ Grassi, CFE Working Papers No. 52, 2015, S. 16 f.

⁹² Zalasinski, in: Brokelind, Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law, 2014, S. 308.

⁹³ Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, S. 486.

⁹⁴ Zirkl, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip, 2015, S. 40.

⁹⁵ Stöber, in: Schön/Sternberg, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, S. 153.

⁹⁶ Stöber, in: Schön/Sternberg, Zukunftsfragen des deutschen Steuerrechts III, 2018, S. 153.

Unter Umständen berücksichtigt der EuGH zwar sogar ausdrücklich eine Leistungsfähigkeit des Einzelnen.⁹⁷ Eine solche Überprüfung ergibt sich allerdings aus dem Diskriminierungsverbot der Grundfreiheiten.⁹⁸ Ein eigenständiges Leistungsfähigkeitsprinzip als Vorgabe für die Verwirklichung der Steuergerechtigkeit ist folglich nicht zu anzunehmen.⁹⁹ Erwägungen bezüglich der Leistungsfähigkeit stehen somit der Einführung einer Digitalsteuer (zumindest) auf Gesetzgebungsebene der Union dem Primärrecht nicht entgegen.

V. Völkerrechtskonformer Anwendungsbereich

Jede Einführung einer Steuer im internationalen Kontext ergibt nur dann einen Sinn, wenn der entsprechende Staat auch unter Berücksichtigung der bilateral vereinbarten Verteilungsnormen das Recht zur Besteuerung zukommt.

1. Autonome Auslegung

Nach Art. 2 Abs. 2 OECD-MA werden alle Steuern vom Einkommen und Vermögen, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, von dem bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Mitgliedstaaten erfasst. Der Einkommensbegriff ist im Musterabkommen selbst nicht definiert, so dass Art. 3 Abs. 2 OECD-MA zu Anwendung kommt. Danach hat bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat ein Begriff die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuer zukommt. Stützt sich die Union für die Digitalsteuer auf Art. 113 AEUV als Kompetenzgrundlage und qualifiziert diese als Verbrauchsteuer, so wäre allein deswegen die Anwendbarkeit der DBA ausgeschlossen.

Die bloße Titulierung einer Steuer zwecks Vermeidung einer Erfassung durch das DBA dürfte allerdings gegen Art. 31 des Wiener

⁹⁷ EuGH v. 18.7.2007, C-182/06, Slg. 2007, I-6705, Rn. 34 – *Lakebrink*; *Kokott*, Steuerrecht der EU, 2018, § 3 Rn. 54 f.

⁹⁸ *Lehner*, IStR 2016, 265, 270.

⁹⁹ *Grassi*, CFE Working Papers No. 52, 2015, S. 34 f.

Übereinkommens über das Recht der Verträge verstoßen. Hiernach ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles seines Zieles und Zweckes auszulegen. Die einseitige Einordnung einer Steuer i.S.d. Art. 2 Abs. 2 OECD-MA kann daher nicht das Ziel einer gerechten Zuweisung von Besteuerungsrechten unterlaufen. Stattdessen bietet der Kontext des Art. 2 Abs. 2 OECD-MA, der auch Steuern auf Einkommenselemente anspricht, Anlass dazu, den Einkommensbegriff autonom auszulegen.¹⁰⁰ Es soll dabei ein möglichst weites Begriffsverständnis angenommen werden.¹⁰¹ Auch der Umsatz als Bemessungsgrundlage stand dabei der Qualifizierung als Steuer auf Einkommen bisher nicht entgegen.¹⁰²

2. Ersatzbesteuerung

Dem Charakter einer Ersatzbesteuerung nach und damit auf eine Belastung der digitalen Dienstleister selbst abzielend, erfasst die Digitalsteuer den Vermögenszuwachs durch die Erbringung dieser Dienstleistungen. Belastet wäre dann der Vermögenszuwachs des Unternehmens. Die Digitalsteuer ist daher eine Steuer auf Einkommen und unterfällt daher dem Regelungsregime der DBA. Für den Fall, dass dem Anwenderstaat kein Besteuerungsrecht zugewiesen wird, würde die Erhebung einer Digitalsteuer gegen geltendes Völkerrecht verstoßen.

3. Erfassung der Werbeleistung

Geht man davon aus, dass die Belastung durch die Digitalsteuer an Dritte, bspw. an Werbekunden durch höhere Preise für Werbeflächen, weitergereicht wird, könnte dies gegen eine Steuer auf das Einkommen sprechen. Allerdings soll für Zwecke der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen dem Kriterium der Abwälzbarkeit und damit einer Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern

¹⁰⁰ *Ismar*, in: Vogel/Lehner, 6. Aufl. 2015, Art. 2 Rn. 33.

¹⁰¹ OECD-MK, 2017, Art. 2 Rn. 1.

¹⁰² Für das Beispiel der italienischen IRAP: *Pandolfini*, *European Taxation* 1999, 249, 254.

keine Bedeutung zukommen.¹⁰³ Dem sachlichen Anwendungsbereich der DBA sollen grds. die Umsatz- und die Verbrauchsteuer nicht unterfallen.¹⁰⁴ Die OECD hat für die Einordnung einer Digitalsteuer als Verbrauchsteuer die drei folgenden Merkmale definiert.¹⁰⁵ Sie soll (i) auf die Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen ohne Rücksicht auf die Eigenschaft des Leistungserbringers erhoben werden, (ii) nach einer festen Rate in Abhängigkeit von der Vergütung für die Leistungserbringung berechnet werden, und (iii) nicht anrechenbar sein auf eine Steuer, welche auf dieselbe Zahlung erhoben wird. So ausgestaltet würde die Digitalsteuer jedoch die Schaltung von Online-Werbung durch Kunden besteuern und nicht die Wertschöpfung der Digitalunternehmen selbst erfassen. Belastet würde damit in erster Linie der Werbekunde.

Im Ergebnis ist eine Konzeption der Digitalsteuer denkbar, welche nicht von DBA erfasst wird und deren Erhebung daher völkerrechtskonform wäre. Allerdings hat eine solche Steuer keine Gemeinsamkeit mehr mit einer Ersatzbesteuerung. Es ist daher mehr als fraglich, ob eine solche Steuer überhaupt von den Mitgliedstaaten gewünscht ist.

VI. Fazit und Ausblick

Die Einführung einer Digitalsteuer für Europa ist nicht zu empfehlen. Es ließe sich zwar eine mit europäischem Primärrecht und der GRCh vereinbare Ausgestaltung finden. Allerdings ist die Kompetenzgrundlage der Union für eine solche Regelung zu verneinen. Es verbleibt ferner keine Ausgestaltungsmöglichkeit der Digitalsteuer als Ersatzbesteuerung, die nicht einen Verstoß gegen geltendes Abkommensrecht nach sich zieht.

Der Beitrag von Anwendern digitaler Geschäftsmodelle sollte jedoch nicht unberücksichtigt bleiben, schließlich ermöglicht er erst diese Form der Wertschöpfung. Er ist *conditio sine qua non* für die Leistungserbringungen bestimmter Digitalunternehmen.

Das Konzept der Wertschöpfung als Ausprägung des Quellenprinzips¹⁰⁶ selbst ist allerdings als Nexus zu unbestimmt und auch nicht hinreichend

¹⁰³ OECD-MK, 2017, Art. 2 Rn. 2.

¹⁰⁴ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.192.

¹⁰⁵ OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, Rn. 421.

¹⁰⁶ *Hey*, BIT 2018, 203, 204.

geeignet, Allokationsentscheidungen von Gewinnen zwischen Staaten zu fällen. Dies wird etwa daran deutlich, dass die Beteiligung der Nutzer die übrige Tätigkeit von Digitalunternehmen nicht vollständig ersetzen kann. Es bedarf weiterhin eines Algorithmus, um die generierten Rohdaten auszuwerten und in einer gewinnbringenden Weise zu verwenden. Beide Faktoren, Daten und Datenverwertung, stehen in einer reziproken Abhängigkeit zueinander.

Daher sollte stattdessen auf bereits etablierte Instrumentarien zur Zuweisung von Besteuerungsrechten zurückgegriffen werden. Das eingangs erwähnte Zitat sowie das darauf Bezug nehmende Urteil des Supreme Courts der Vereinigten Staaten zeigen, dass eine digitale Präsenz eine hinreichende territoriale Anknüpfung für die Steuerpflichtigkeit sein kann. Die Diskussion über die Reformierung der zwischenstaatlichen Steuergerechtigkeit wird folglich nicht nur in Europa geführt.