

### 3. Kapitel Lösungsvorschläge auf dem Gebiet der direkten Steuern

Die fehlende Möglichkeit zur Besteuerung des Wertschöpfungsbeitrages der künstlichen Intelligenz im Untersuchungsmodell am Ort der Wertschöpfung auf dem Gebiet der direkten Steuern beruht maßgeblich auf einer fehlenden Anpassung des bisherigen Systems zur Begründung und Verteilung von Besteuerungsrechten und dem überwiegend alleinigen Anknüpfen an einen physischen Nexus.<sup>311</sup> Denn wie aufgezeigt worden ist, wird gerade in Bezug auf Unternehmensgewinne sowohl nach nationalem als auch nach internationalem Verständnis die Wertschöpfung jeweils zu einem Ort der physischen Unternehmenspräsenz, der sog. Betriebsstätte, zugeordnet.<sup>312</sup>

Das vorgezeichnete Problem wurde zum Mittelpunkt der politischen Reformüberlegungen sowohl auf Ebene der OECD als auch auf Ebene der Europäischen Union.<sup>313</sup> Kern der Reformideen ist jeweils einen für den Bereich der Digitalwirtschaft zugeschnittenen neuen Anknüpfungspunkt von Besteuerungsrechten zu implementieren.<sup>314</sup>

#### A. Überlegungen der EU

Wie bereits im Rahmen des ersten Kapitels dargestellt, entwickelte sich im Laufe der 2010er Jahre vermehrt ein politischer Druck zur Besteuerung der Digitalwirtschaft. Als auslösender Faktor kann innerhalb der europäischen Union die Steuerpolitik Irlands gesehen werden, welche es rein digitalen

---

311 *Brüggen/Hahn*, BB 2020, S.1047 (1049); *Kofler/Mayr/Schlager*, BB 2017, 1751; OECD(2015) Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report, S. 98ff.

312 *Farrugia-Weber*, DStR 2019, 638 (639); *Valta/Lemm* in: KSM EStG, § 49 Rn. D40; *Görl/Gradl* in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 5 Rn. 2.

313 EU-Kommission v. 21.3.2018 COM(2018) 147 final, S. 2; EU-Kommission v. 21.3.2018 COM(2018) 148 final, S. 2; OECD(2015) Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report, S. 98ff.

314 EU-Kommission v. 21.3.2018 COM(2018) 147 final; OECD(2018) Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 S 172f.

Unternehmen ermöglicht, den zur Erbringung von Leistungen innerhalb der europäischen Union notwendigen Nexus in Form einer Niederlassung zu begründen, gleichzeitig jedoch aufgrund sogenannter IP-Boxen einem begünstigten Steuerregime zu unterliegen und insoweit eine effektive Steuerbelastung von nahe Null zu erzielen. Hieraus entwickelte sich ein politisches und gesellschaftliches Empfinden, dass große Internetkonzerne in den letzten Jahren immer mehr Gewinne erzielen, ohne diese jedoch im Staat der potenziellen Wertschöpfung zu versteuern. Dieses Problem wurde bereits im Jahr 2015 durch den BEPS-Bericht unter Action 1<sup>315</sup> erkannt und war sodann auch Grundlage weitere Überlegungen. Nach verschiedenen einzelstaatlichen Vorstößen zur Besteuerung dieser Digitalunternehmen<sup>316</sup> wurde im Jahr 2017 auf Ebene der europäischen Kommission beschlossen, dass Lösungsansätze herausgearbeitet werden müssen, wie das unionale Steuerrecht auf die immer rascher voranschreitende Digitalisierung angepasst werden könnte.<sup>317</sup> Diese Lösungsansätze sollten parallel zu den Arbeiten der OECD herausgearbeitet werden, damit eine schnelle und einheitliche Lösung auf Ebene des europäischen Binnenmarktes erreicht werden könne.<sup>318</sup> Hierzu sollte zunächst eine kurzfristige Lösung, als Übergang zur einer langfristigen Lösung, entwickelt werden.<sup>319</sup> Als Reaktion auf diese Feststellungen wurden bereits im Jahr 2018 zwei verschiedene Lösungsansätze in Form von Richtlinienentwürfen<sup>320</sup> entwickelt, welche als Grundlage für die weitere Diskussion und Besteuerung innerhalb der Europäischen Union fungieren. Während es sich bei dem einen Vorschlag – der Änderung der bestehenden Grundlagen des Besteuerungsnexus durch Einführung einer signifikanten digitalen Präsenz – um den langfristig anvisierten Lösungsvorschlag handelt, versucht der andere Vorschlag – die Einführung

---

315 OECD(2015), Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report.

316 So versuchte Frankreich für die Jahre 2005-2010 eine inländische Vertreterbetriebsstätte von Google durchzusetzen, scheiterte jedoch in letzter Instanz vor dem Pariser Verwaltungsgericht, vgl. zum Verfahrensgang: TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PARIS v. 12.07.2017, N° 1505178/1-1; Revision: COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE PARIS v. 25.04.2019 N° 17PA03065 - N° 17PA03069.

317 Vgl. EU-Kommission v. 21.09.2017, COM(2017) 547 final; Rat der Europäischen Union v. 19.10.2017 EUCO 14/17, CO EUR 17, CONCL 5; Rat der Europäischen Union v. 05.12.2017, FISC 346 ECOFIN 1092.

318 EU-Kommission v. 21.09.2017, COM(2017) 547, S. 9.

319 EU-Kommission v. 21.09.2017, COM(2017) 547, S. 11.

320 EU-Kommission v. 21.09.2017, COM(2018) 147 zur Einführung der signifikanten digitalen Präsenz und COM(2018) 148 final zur Einführung einer Digitalsteuer.

einer Digitalsteuer – momentanen Bestrebungen der Mitgliedsstaaten gerecht zu werden und sollte als kurzfristige Zwischenlösung gedacht sein.<sup>321</sup> Auch wenn beide Vorschläge grundsätzlich gegenüber dem auf Ebene der OECD/G20 im Rahmen des Inclusive Frameworks entwickelten Zwei-Säulen-Modell<sup>322</sup> zurückgestellt wurden,<sup>323</sup> behalten diese weiterhin Relevanz, als dass eine Lösung innerhalb der Europäischen Union für den Fall aufrechterhalten wird, dass international auf Ebene der OECD keine einheitliche Lösung gefunden werden kann.<sup>324</sup> Im Rahmen der nachfolgenden Untersuchung sollen daher sowohl die auf Ebene der EU als auch auf Ebene der OECD vorgeschlagenen Lösungsansätze zur Besteuerung der Digitalwirtschaft betrachtet werden. Dabei soll ausgehend von der Grundfrage nach der Verbindlichkeit der Lösungsvorschläge und deren Umsetzung in nationales Recht eine kritische Würdigung vorgenommen werden. In diesem Kontext sind die vorstehenden Grundzüge der internationalen Besteuerung von Unternehmensgewinnen nach dem Betriebsstättenprinzip und dessen Rechtfertigung genauso einzubeziehen wie die Frage der Implikationen der Lösungsvorschläge auf das Untersuchungsmodell und der damit einhergehenden Möglichkeit zur „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft.

## I. Verbindlichkeit der Lösungsansätze und notwendige nationale Umsetzungsmaßnahmen

Die Frage der Verbindlichkeit der Lösungsvorschläge und die Notwendigkeit nationaler Umsetzungsmaßnahmen lässt sich anhand der Betrachtung der Gesetzgebungsbefugnisse beurteilen, als dass immer dann keine nationalen Umsetzungsmaßnahmen mehr erforderlich sind, wenn den Regelungen auf supranationaler Ebene bereits eine Gesetzeswirkung zukommt.

Die nationale Kompetenzzuweisung für Gesetzgebungsbefugnisse weist diese in Art. 70 Abs. 1 GG den Ländern zu, soweit sich aus dem Grundgesetz keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt. Die Landesgesetz-

---

321 EU-Kommission v. 21.09.2017, COM(2018) 148 final v, S. 3-5.

322 Hierzu Kapitel 3. B.

323 Vgl. Rat der Europäischen Union v. 17.05.2019, 9434/19, S. 4; Rat der Europäischen Union v. 08.11.2019, 13675/19, S. 5; Rat der Europäischen Union v. 28.10.2019, 13405/19;

324 Erklärung der Mitglieder des Europäischen Rates v. 25.03.2021, SN 18/21, S. 5.

gebungskompetenz steht entsprechend unter dem Vorbehalt der Bundesgesetzgebungskompetenz.<sup>325</sup> Diese wird durch Art. 70 Abs. 2 GG in zwei Grundformen, die ausschließliche und die konkurrierende Gesetzgebungskompetenz, aufgeteilt.<sup>326</sup> Ein originäres Gesetzgebungsrecht der Europäischen Union findet sich im Rahmen der Gesetzgebungskompetenzen des Grundgesetz gerade nicht, da die einzelnen Mitgliedsstaaten im Zusammenschluss der Europäischen Union weiterhin souverän sind und die Europäische Union lediglich im Rahmen der begrenzten Einzelermächtigung tätig werden darf.<sup>327</sup> Aus dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung des Art. 5 Abs. 1, Abs. 2 S. 1 EUV, wonach die Europäische Union nur dann für die Gesetzgebung zuständig ist, wenn ihr die entsprechenden Rechte durch die jeweiligen Mitgliedsstaaten vertraglich übertragen wurden<sup>328</sup> bedarf es demnach zunächst eine Übertragung der Gesetzgebungskompetenz auf die Europäische Union.

### 1. Gesetzgebungskompetenz der Europäischen Union

Die Möglichkeit zur Übertragung von Hoheitsrechten auf zwischenstaatliche Einrichtungen, wie die EWG und EG,<sup>329</sup> als Vorläufer der Europäischen Union, wird durch Art. 24 Abs. 1 GG allgemein als zulässig erachtet, solange die Kernbestandteile der Verfassung nicht angetastet werden.<sup>330</sup> Für den Spezialfall der Europäischen Union wird diese allgemeine Regelung zur Übertragung von Hoheitsrechten durch Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG als *lex specia-*

---

325 Uhle in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 70 Rn. 53

326 Rozek in: *M/K/S*, GG, Art. 70 Rn. 59; Uhle in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 70 Rn. 156; Degenhart in: *Sachs*, GG, Art. 70 Rn. 14

327 Calliess in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 6; Streinz in: *G/B/K/P/O*, 2016, 663; Bast in: *G/H/N*, EUV, Art. 5 Rn. 13; Broemel in: *von Münch/Kunig*, GG, Art. 70 Rn. 2.

328 Kadelbach in: *G/S/H*, Europäisches Unionsrecht, Art. 5 EUV, Rn. 4; Pache in: *Frankfurter Kommentar*, EUV, Art. 5 Rn. 17; Schroeder, *Grundkurs Europarecht*, § 7 Rn. 5; Streinz in: *Streinz*, EUV, Art. 5 Rn. 8.

329 Für die EWG festgestellt durch BVerfG v. 18.10.1967 – 1 BvR 248/63, 1 BvR 216, 67, BVerfGE 22, 293 (296) und für die EG festgestellt durch BVerfG v. 29.05.1974 – 2 BvL 52/71, BVerfGE 37, 271 (278); BVerfG v. 22.10.1986 – 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 (375); BVerfG v. 08.04.1987 – 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, 223 (242).

330 Jarass in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 24 Rn. 8ff.; Classen in: *M/K/S*, GG, Art. 24 Rn. 24ff.; Aust in: *von Münch/Kunig*, Art. 24 Rn. 49; Streinz in: *Sachs*, GG Art. 24 Rn. 29.

lis verdrängt.<sup>331</sup> Übertragbare Hoheitsrechte können sowohl solche die in die Zuständigkeit des Bundes als auch solche die in die Zuständigkeit des Landes fallen sein.<sup>332</sup> Eine Grenze der Übertragung von Hoheitsrechten wird durch Art. 23 Abs. 1 S. 3 GG über die sog. Struktursicherungsklausel<sup>333</sup> ausdrücklich gesetzt, woraus das Bundesverfassungsgericht eine Befugnis zur Identitätskontrolle der jeweiligen unionalen Rechtsakte ableitet.<sup>334</sup> Vom Regelungsbereich der Struktursicherungsklausel ist insbesondere auch die Wahrung der staatlichen Souveränität umfasst.<sup>335</sup> Dabei gilt insbesondere die eigene Steuerhoheit als fundamentales Element staatlicher Souveränität.<sup>336</sup> Gerade aus diesem Grund wurde die allgemeine Steuerhoheit nicht auf die Europäische Union übertragen.

Allerdings enthält der AEUV, genauer die Art. 110 bis 113 AEUV, verschiedenen Regelungen zur Verhinderung steuerlicher Diskriminierung und zur Harmonisierung des Steuerrechts innerhalb der Europäischen Union. Ergänzt werden diese Regelungen um die in Art. 114 und 115 niedergelegte Möglichkeit zur Angleichung von Rechtsvorschriften im Binnenmarkt. Innerhalb dieser Normen wurde der Europäischen Union für den Bereich der indirekten Steuern über Art. 113 AEUV ein generelles Recht zur Harmonisierung dieser eingeräumt, aus welchem sich dementsprechend eigenständige Hoheitsbefugnisse für ein Handeln der Europäischen Union in diesem

331 Sauer in: Bonner Kommentar, GG, Art. 24 Rn. 31; Wollenschläger in: Dreier, GG, Art. 24 Rn. 82; Aust in: von Münch/Kunig, GG, Art. 24 Rn. 103; Streinz in: Sachs, GG, Art. 24 Rn. 11.

332 Scholz in: Dürig/Herzog/Scholz, GG, Art. 23 Rn. 64;

333 Zum Begriff BT-Drs. 12/6000, S. 20f.

334 BVerfG v. 30.06.2009 – 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08, 2 BvR 182/09, BVerfGE 123, 267 (350); BVerfG v. 14.01.2014 – 2 BvR 2728/13, 2 BvR 2729/13, 2 BvR 2730/13, 2 BvR 2731/13, 2 BvE 13/13, BVerfGE 134, 366 (384f.).

335 Vgl. hierzu Wollenschläger in: Dreier, GG, Art. 23 Rn. 88ff.; Streinz in: Sachs, GG, Art. 23 Rn. 93.

336 Birk, FR 2005, 121; Waldhoff in: Calliess/Ruffert, AEUV, Art. 113 Rn. 1; Schenke in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 2; Uerpmann-Witzack in: von Münch/Kunig, GG, Art. 23 Rn. 96; Stumpf in: Schwarze, AEUV, Art. 113 Rn. 1; Seiler, StuW 2005, 25.

Bereich ergeben.<sup>337</sup> Diese werden insbesondere zur Harmonisierung der Umsatzsteuer im europäischen Binnenmarkt ausgeübt.<sup>338</sup>

Im Bereich der direkten Steuern verbleibt es hingegen überwiegend bei der staatlichen Souveränität der jeweiligen Mitgliedsstaaten. Lediglich auf die allgemeine Vorschrift zur Rechtsangleichung des Art. 114, 115 AEUV kann eine Rechtsetzungskompetenz für den Bereich der direkten Steuern begründet werden.<sup>339</sup> Unter dem Aspekt des Steuersystemwettbewerbs zwischen den jeweiligen Mitgliedsstaaten, als wirtschaftspolitische Grundentscheidung innerhalb der Europäischen Union, wird von dieser Regelungsbefugnis nur eingeschränkt Gebrauch gemacht.<sup>340</sup>

Aus der ausdrücklichen Übertragung der Hoheitsrechte im Rahmen des Art. 113 AEUV und der in der allgemeinen Vorschrift des Art. 115 AEUV enthaltenen Möglichkeit zum Erlass von Richtlinien auch im Bereich der direkten Steuern wird allerdings gerade kein eigenes Steuerrecht der Europäischen Union geschaffen, sondern vielmehr sollen die Regelungen lediglich zur Beseitigung von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt dienen.<sup>341</sup> Ungeachtet dessen ergibt sich bei entsprechender Ausübung der Hoheitsrechte eine Gesetzgebungskompetenz der Europäischen Union, die im Rahmen einer ausschließenden oder zumindest konkurrierenden Gesetzgebung zu einer Überlagerung der staatlichen Gesetzgebungskompetenz führt.<sup>342</sup> Dieses führt im Ergebnis dazu, dass das Unionsrecht das

---

337 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 14a; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: G/S/H, AEUV, vor. Art. 110-113 Rn. 1; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 110 Rn. 14.

338 *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV; Art. 113 Rn. 7, 22; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 33; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: G/S/H, AEUV, Art. 113 Rn. 33 ff; *Hakenberg*, Europarecht, Rn. 724.

339 So stellt *Hakenberg*, Europarecht, Rn. 728 auf Art. 114 AEUV als maßgebliche Norm für die Harmonisierung direkter Steuern ab. Aufgrund des Art. 114 Abs. 2 AEUV ist ein solches, zumindest in Bezug auf das materielle Steuerrecht, nicht zutreffend. Vielmehr kann eine Harmonisierung des materiellen Steuerrechts im Bereich der direkten Steuern lediglich auf Art. 115 AEUV gestützt werden, damit die staatliche Souveränität unter Beachtung des nötigen Einstimmigkeitserfordernisses gewahrt bleibt. So auch *Brauneck* EuZW 2018, 624 (628); *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 115 Rn. 10; *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, Art. 113 Rn. 7; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Tietje* in: G/H/N, AEUV, Art. 114 Rn. 89; *Schröder* in: *Streinz* AEUV, Art. 114 Rn. 14; *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rn. 68.

340 *Hey* in: *Reimer*, 2007, S. 304; *Hindelang/Köhler*, JuS 2004, 405.

341 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Kamann* in: *Streinz*, AEUV, vor Art. 110 Rn. 2;

342 *Kment* in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 70 Rn. 2f.; *Uhle* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 70 Rn. 30

Recht des jeweiligen Mitgliedsstaates im Rahmen der getroffenen Regelung suspendiert.<sup>343</sup> Insoweit hat die Gesetzgebung auf unionsrechtlicher Ebene zumindest einen mittelbaren Einfluss auf die nationalen Gesetzgebungskompetenzen und führt zu einer Relativierung deren Bedeutung.<sup>344</sup>

Um ihre durch Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG übertragene Gesetzgebungskompetenz für den eingegrenzten Bereich der Steuerpolitik auf supranationaler Ebene umzusetzen, stehen der Europäischen Union im Rahmen des sekundären Unionsrechts gemäß Art. 288 AEUV zur Regelung von abstrakten Fallgestaltungen zwei verschiedene Instrumente zur Verfügung, der Erlass von Verordnungen oder von Richtlinien. Übt die Europäische Union ihre Rechtssetzungskompetenz in Form einer Verordnung aus, so entfaltet diese gemäß Art. 288 Abs. 2 AEUV allgemeine und unmittelbare Geltung und begründet hierdurch für den einzelnen Bürger direkte Rechte und Pflichten.<sup>345</sup> Im Gegensatz hierzu steht der Erlass von Richtlinien. Denn diese begründen gemäß Art. 288 Abs. 3 AEUV gerade keine unmittelbaren Rechte und Pflichten, sondern sind vielmehr an die jeweiligen Mitgliedsstaaten gerichtet und erlegen diesen die Pflicht zur Umsetzung in nationales Recht auf. Die Richtlinie stellt dabei lediglich ein verpflichtendes Ziel auf, die Umsetzung selbst verbleibt im Rahmen der einzelstaatlichen Ausgestaltung.<sup>346</sup> Die Richtlinienkompetenz führt entsprechend nicht zu einer Vereinheitlichung der jeweiligen einzelstaatlichen Rechtsordnungen, sondern nur zu einer entsprechenden Angleichung und bewahrt in diesem Sinne ein erhöhtes Maß an einzelstaatlicher Souveränität.<sup>347</sup>

Die Europäische Union kann im Rahmen der ihr übertragenen Hoheitsrechte grundsätzlich jede Art von Regelung treffen, solange diese gemäß Art. 5 Abs. 1 S. 2 EUV den Grundsätzen der Subsidiarität und Verhältnismäßigkeit entspricht. Jedoch erfährt diese allgemeine Handlungsfreiheit gleichfalls durch das Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung eine Einschränkung. Denn aus dem in Art. 5 Abs. 2 S. 1 EUV näher definierten Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung ergibt sich nicht nur, dass die

343 BVerfG v. 19.07.2011 – 1 BvR 1916/09, BVerfGE 129, 78.

344 *Rozek* in: M/K/S, GG, Art. 70 Rn. 4; *Degenhart* in: *Sachs*, GG, Art. 70 Rn. 6;

345 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 1 Rn. 19; *Nettesheim* in: G/H/N, AEUV, Art. 288 Rn. 101; *Streinz*, Europarecht, Rn. 478.

346 *Ruffert* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 288 Rn. 27; *Hakenberg*, Europarecht, Rn. 224; *Herdegen*, Europarecht, § 8 Rn. 62; *Geismann* in: G/S/H, AEUV, Art. 228 Rn. 41; *Streinz*, Europarecht, Rn. 482.

347 *Gundel* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 228 Rn. 22; *Streinz*, Europarecht, Rn. 483.

Europäische Union nur dort tätig werden darf, wo ihr die Hoheitsrechte von Seiten der Mitgliedsstaaten übertragen worden sind, sondern zudem auch, dass sie sich im Rahmen der Ausübung der Hoheitsrechte an die in dem jeweiligen Vertrag vorgeschriebene Handlungsform halten muss.<sup>348</sup>

Während im Bereich der Harmonisierung direkter Steuern durch Art. 115 AEUV die Handlungsform ausschließlich auf den Erlass von Richtlinien beschränkt ist,<sup>349</sup> kann sich der unionale Gesetzgeber im Rahmen der Harmonisierung der indirekten Steuern über Art. 113 AEUV im Grundsatz jeder der in Art. 288 AEUV aufgezählten Handlungsalternativen bedienen.<sup>350</sup> So können im Bereich der indirekten Steuern sowohl Verordnungen als auch Richtlinien erlassen werden, auch wenn in der Regel die Harmonisierung der indirekten Steuern über den Erlass von Richtlinien umgesetzt wird.<sup>351</sup>

Sowohl Art. 113 AEUV als auch Art. 115 AEUV sehen für den Erlass der entsprechenden Richtlinie das Durchlaufen des gesonderten Gesetzgebungsverfahrens vor. Die allgemeinen Vorschriften des gesonderten Gesetzgebungsverfahrens nach Art. 289 Abs. 1 AEUV werden durch die Art. 113, 115 AEUV in der Form modifiziert, als dass der Rat der Europäischen Union zum einzigen Hauptakteur des Gesetzgebungsverfahrens im Sinne des Art. 289 Abs. 2 Alt. 2 AEUV bestimmt wird.<sup>352</sup> Zudem schreiben Art. 113 und 115 AEUV, abweichend zur Grundregelung des gesonderten Gesetzgebungsverfahrens, vor, dass die jeweiligen unionalen Rechtsakte nur unter dem Einstimmigkeitsprinzip erlassen werden können.<sup>353</sup> Somit steht jedem Mitgliedsstaat ein faktisches Veto-Recht zu, wodurch erneut die starke Verankerung der steuerlichen Souveränität der Mitgliedsstaaten zum Ausdruck gebracht wird.<sup>354</sup> Ungeachtet der vorstehenden Modifikationen verbleibt es bei der allgemeinen Regelung, dass der jeweilige Gesetzgebungsakt gemäß Art. 17 Abs. 2 EUV nur durch einen Vorschlag der Europäischen

---

348 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 10; *Bast* in: *G/H/N*, EUV, Art. 5 Rn. 17; *Streinz* in: *Streinz*, EUV, Art. 5 Rn. 8.

349 *Terhechte* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 115 Rn. 15; *Classen* in: *G/S/H*, AEUV, Art. 115 Rn. 25; *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 115 Rn. 2.

350 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AUEV, Art. 113 Rn. 5; *Seiler* in: *G/H/N*, AEUV, Art. 113 Rn. 32.

351 *Kokott*, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, § 1 Rn. 21, 28; *Seer* in: *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*, § 4 Rn. 6.

352 *Stumpf* in: *Schwarze EU-Kommentar*, AEUV, Art. 113 Rn. 8.

353 *Classen* in: *G/S/H*, AEUV, Art. 115 Rn. 26

354 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 6; *Schenke* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 113 Rn. 21; *Bahns/BrinkmannGläser/Sedlacek* in: *G/S/H*, AEUV, Art. 113 Rn. 20; *Kamann* in: *Streinz*, AEUV, Art. 113 Rn. 10.



Kommission eingeleitet werden kann.<sup>355</sup> Verfahrensrechtlich ist neben dem Begründungserfordernis des Art. 296 Abs. 2 AEUV<sup>356</sup> zu beachten, dass vor dem abschließenden Erlass des Rechtsaktes durch den Rat der Europäischen Union zwingend das Parlament sowie der Wirtschafts- und Sozialausschuss anzuhören sind. Auch wenn diese im Gesetzgebungsverfahren zwar kein Mitentscheidungsrecht haben,<sup>357</sup> führt ein Unterlassen der Anhörung gleichwohl zur Nichtigkeit des Rechtsaktes.<sup>358</sup>

## 2. Nationale Umsetzung unionsrechtlicher Richtlinien im Bereich der Steuern

Nachgelagert nach dem Erlass der Richtlinie durch den Rat der Europäischen Union ist diese durch die Mitgliedsstaaten im Wege der nationalen Gesetzgebung umzusetzen. Auch wenn die Vorgaben einer Richtlinie den Mitgliedsstaaten im Grundsatz die Möglichkeiten von Umsetzungsspielräumen belassen, ist im Bereich der unionsrechtlich harmonisierten indirekten Steuern festzustellen, dass ein solcher aufgrund der Vielzahl und Detailliertheit der Regelungen kaum noch gegeben ist.<sup>359</sup> Die Gesetzgebungskompetenz für die Umsetzung richtet sich nach der allgemeinen Gesetzgebungskompetenzverteilung der Art. 70 ff. GG.<sup>360</sup> Für den Bereich der Steuern enthält Art. 105 GG als Sonderregelung die Verteilung der Gesetzgebungskompetenzen, welche die allgemeinen Regelungen der Art. 70 ff. GG verdrängen.<sup>361</sup> Maßgeblich für Frage der Gesetzgebungskompetenz im

355 *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 19; *Schmidt/Schmitt von Sydow* in: G/S/H, EUV, Art. 17 Rn. 75; *Kugelmann* in: *Streinz*, EUV, Art. 17 Rn. 52.

356 Vgl. *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 20.

357 *Stumpf* in: *Schwarze*, AEUV, Art. 113 Rn. 9; *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 115 Rn. 18.

358 EuGH v. 29.10.1980 – C-138/79, *Roquette v. Rat*, ECLI:EU:C:1980:249; *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 115 Rn. 18.

359 *Schaumburg* in: *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, Kapitel 3 Rn. 10; *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 4 Rn. 30.

360 *Broemel* in: *von Münch/Kunig*, GG, Art. 70 Rn. 22.

361 BVerfG v. 20.07.1954 - 1 BvR 459/52, 1 BvR 484/52, 1 BvR 548/52, 1 BvR 555/52, 1 BvR 623/52, 1 BvR 651/52, 1 BvR 748/52, 1 BvR 783/52, 1 BvR 801/52, 1 BvR 5/53, 1 BvR 9/53, 1 BvR 96/54, 1 BvR 114/54, BVerfGE 4, 7 (13); *Kment* in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 105 Rn. 1; *Jachmann-Michel/Vogel* in: *M/K/S*, GG, Art. 105 Rn. 25; *Siekman* in: *Sachs*, GG, Art. 105 Rn. 4.

Bereich der Steuern ist die Ertragshoheit über die jeweiligen Steuerarten,<sup>362</sup> welche durch die Art. 106 ff. GG geregelt wird. So steht dem Bund nach Art. 105 Abs. 1 GG die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz auf dem Gebiet der Zölle und Finanzmonopole zu. Für sämtliche anderen Steuern steht dem Bund hingegen eine konkurrierende Gesetzgebung zu, wenn diesem zum Teil das Aufkommen aus der jeweiligen Steuer zusteht (Art. 105 Abs. 2 S. 2 Alt. 1 GG) oder aber die Voraussetzungen des Art. 72 Abs. 2 GG vorliegen (Art. 105 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 GG). Gerade diese zweite Alternative des Art. 105 Abs. 2 S. 2 Alt. 2 GG hat sich in der Praxis als äußerst relevant dargestellt, da gerade aus dem Umstand der Wahrung der nationalen Wirtschafts- und Rechtseinheit ein gesteigertes Bedürfnis an bundeseinheitlicher Steuergesetzgebung erwächst.<sup>363</sup> Insgesamt ist festzustellen, dass der Bundesgesetzgeber seine konkurrierende Gesetzgebungsbefugnis im Rahmen der Ermächtigung des Art. 105 Abs. 2 S. 2 GG umfassend genutzt und die wichtigsten Steuerarten bundesgesetzlich manifestiert hat.<sup>364</sup> Auch für die gemäß Art. 106 Abs. 3 GG als Gemeinschaftssteuern ausgestalteten Umsatz-, Einkommen- und Körperschaftsteuer, welche als maßgebliche Steuerarten im Rahmen der vorliegenden Untersuchung betrachtet werden, hat der Bundesgesetzgeber von der ihm aus Art. 105 Abs. 2 S. 2 Alt. 1 GG zustehenden konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz Gebrauch gemacht.<sup>365</sup> Insofern obliegt es auch dem Bundesgesetzgeber in diesen Bereichen dann die auf unionaler Ebene verabschiedeten Vorgaben aus der Richtlinie in das nationale Steuerrecht zu transferieren.

### 3. Rechtsverbindlichkeit des Unionsrechtsaktes

Im Ergebnis ist daher festzustellen, dass, sofern die Europäische Union im genannten Verfahren eine Richtlinie verabschiedet, diese auch hinsichtlich ihres Ziels für das nationale Recht verbindlich wird. Deutschland ist insofern dann gezwungen diese umzusetzen und anzuwenden. Freilich steht

---

362 Seiler in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 105 Rn. 115; *Kment* in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 105 Rn. 36; *Jachmann-Michel/Vogel* in: *M/K/S*, GG, Art. 105 Rn. 25

363 *Heun* in: *Dreier*, GG, Art. 105 Rn. 35; *Seer* in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 2 Rn. 56..

364 *Seiler* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 105 Rn. 115, 159 ff; *Siekman* in: *Sachs*, GG Art. 105 Rn. 6.

365 Vgl. *Seiler* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 105 Rn. 150; *Siekman* in: *Sachs*, GG Art. 105 Rn. 6.

die konkrete Anwendung unter dem Grundsatz der ultra vires-Kontrolle<sup>366</sup>, sodass der Richtlinie in den Fällen nicht gefolgt werden muss, wo ein hinreichend qualifizierter Kompetenzverstoß gegeben ist.<sup>367</sup> Zu beachten ist, dass die ultra vires-Kontrolle durch das BVerfG jedoch nur als letzte nationalstaatliche Verwerfungskompetenz anzusehen ist. Vielmehr obliegt das Urteil über die Rechtmäßigkeit eines Unionsrechtsaktes dem EuGH, welcher im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens anzurufen ist.<sup>368</sup> Letztendlich verbleibt es mithin bei der Rechtsverbindlichkeit der Richtlinie, solange kein qualifiziertere Kompetenzverstoß festgestellt werden kann. Insbesondere dieser Frage gilt es sich im Rahmen der jeweiligen rechtlichen Beurteilung der Richtlinienentwürfe der Europäischen Union zu widmen.

## II. Richtlinienentwurf zur Digital Services Tax

Die anvisierte Zwischenlösung wurde am 21.03.2018 durch die Europäische Kommission im Rahmen eines umfassenden Maßnahmenpaketes den Richtlinienentwurf zur Digitalsteuer<sup>369</sup> vorgelegt. Kern dieses Vorschlages war es eine Steuer auf spezifische durch die digitale Wirtschaft erzielte Umsätze zu erheben und somit einen Steuerzugriff auf große Unternehmen der Digitalwirtschaft zu ermöglichen. Der Richtlinienentwurf beinhaltet sowohl Definitionsansätze zur Art der erfassten Umsätze und somit in einem weiteren Sinne auch der Digitalwirtschaft als solchen, als auch die Einführung einer neuen Form der Steuer.

### I. Historische Fortentwicklung

Die Digital Services Tax sollte, entsprechend der Grundintention der Europäischen Kommission, als schnell umzusetzende Zwischenlösung zur Erreichung eines unionsweit einheitlichen Vorgehens in der Besteuerung

366 BVerfG v. 12.10.1993 – 2 BvR 2134/92, 2 BvR 2159/92, BVerfGE 89, 155; BVerfG v. 21.06.2016 – 2 BvR 2728/13, 2 BvR 2729/13, 2 BvR 2730/13, 2 BvR 2731/13, 2 BvE 13/13, BVerfGE 142, 123..

367 BVerfG v. 06.07.2010 - 2 BvR 2661/06, BVerfGE 126, 286; *Herdegen*, Europarecht, § 10 Rn. 40.

368 *Uerpamm-Witzack* in: *von Münch/Kunig*, GG, Art. 23 Rn. 72; *Streinz* in: *Sachs*, GG Art. 23 Rn. 101.

369 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final.

der Digitalwirtschaft bis zur Findung einer endgültigen Gesamtlösung eingeführt werden.<sup>370</sup> Entsprechend der empfundenen Notwendigkeit zur Findung einer zeitnahen Interimslösung sollten die weiteren Entwicklungen zur Digital Services Tax noch im ersten Halbjahr 2018 vorangetrieben werden.<sup>371</sup> Nach Veröffentlichung des Richtlinienvorschlages sah sich dieser jedoch von Anfang an starker und, wie nachfolgend überblicksartig aufgezeigt werden wird, auch berechtigter Kritik ausgesetzt. Zudem bestanden auch innerhalb der Mitgliedsstaaten verschiedene Ressentiments gegenüber dem Vorschlag, welche sich insbesondere in zwei Kernaspekten, der Frage nach der Geltungsdauer und dem Umfang der erfassten Dienstleistungen, aufgliederten.<sup>372</sup> Aufgrund der Uneinigkeit innerhalb der Mitgliedsstaaten wurde sodann im November 2018 ein Kompromissvorschlag vorgelegt.<sup>373</sup> Kerninhalt des Vorschlages war eine Überarbeitung der Bandbreite der erfassten digitalen Umsätze und Veränderung des Steuersystems.<sup>374</sup> Entsprechend der eingeschränkten Bandbreite lediglich auf Werbeleistungen wurde der Richtlinienentwurf als Digital Advertising Tax (DAT) umbenannt.<sup>375</sup> Jedoch stieß auch der geänderte Richtlinienvorschlag, insbesondere aus politischen Gründen, nicht auf eine vollständige Zustimmung sämtlicher Mitgliedsstaaten,<sup>376</sup> sodass dieser erneut fortentwickelt<sup>377</sup> letztendlich jedoch, aufgrund der fortbestehenden Gegenstimmen einiger Mitgliedsstaaten, ab März 2019 nicht weiter verfolgt worden ist.<sup>378</sup>

Ungeachtet dieser Einstellung des Reformvorschlages sollen nachfolgend verschiedene rechtliche Bedenken an dem Lösungsvorschlag aufgezeigt werden, um für die spätere Entwicklung eines eigenen Lösungsvorschlages grundlegend zu beachtende Aspekte herauszuarbeiten. Im Rahmen dieser Untersuchung wird der ursprüngliche Vorschlag vom 21.03.2018<sup>379</sup> zugrunde gelegt, da dieser grundsätzlich, abweichend zum späteren Kompromissvorschlag, noch unbelastet von politischen Einflüssen ist. So gilt

---

370 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, S. 4.

371 Rat der Europäischen Union v. 23.05.2018, 9052/18.

372 Rat der Europäischen Union v. 06.11.2018, 13872/18, S. 5.

373 Rat der Europäischen Union v. 29.11.2018, 14886/18 (FISC 511 ECOFIN 1149 DIGIT 239).

374 Rat der Europäischen Union v. 01.03.2019 – 6873/19 Rn. 6.7.

375 Rat der Europäischen Union v. 01.03.2019 – 6873/19 Rn. 7.

376 Rat der Europäischen Union v. 04.12.2018, 15085/18, S. 4.

377 Vgl. Rat der Europäischen Union v. 08.03.2019, 6873/19.

378 Rat der Europäischen Union v. 12.03.2019, 7368/19, S. 6.

379 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final.

es innerhalb der Untersuchung festzustellen, inwieweit die Einführung dieses Vorschlages tatsächlich (inter)national umsetzungsfähig gewesen oder jedoch an rechtlichen Hürden gescheitert wäre. Dies insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass verschiedene Staaten bereits eine ähnliche Art der Digitalsteuer eingeführt haben.<sup>380</sup>

## 2. Ausgestaltung der Digital Services Tax

Der Richtlinienentwurf sah vor, dass sämtliche Unternehmen, die ihre Erträge aus bestimmten digitalen Dienstleistungen erzielen, erfasst werden sollten.<sup>381</sup> So definiert Art. 3 des Richtlinien-Entwurfs drei verschiedene Arten von Dienstleistungen, die der neu einzuführenden Steuer unterliegen sollten. Als erstes werden, entsprechend dem Vorbild von Social-Media-Plattformen oder Suchmaschinen, solche Dienstleistungen erfasst, die die Platzierung von an Nutzer gerichtete Werbung auf einer digitalen Schnittstelle ermöglichen. Die zweite erfasste Fallkonstellation beinhaltet die Zurverfügungstellung von mehrseitigen digitalen Schnittstellen, mit Hilfe welcher Nutzer miteinander interagieren können und dadurch bedingt Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen zustande kommen. Als Grundstein für diese digitalen Leistungen können Online-Marktplätze angesehen werden. Die dritte erfasste Dienstleistung erfasst den Handel mit Nutzerdaten und somit grundsätzlich eine Vielzahl von Unternehmen, die bereits unter die ersten beiden Alternativen fallen. Dementsprechend kann diese Alternative zwar als Auffangtatbestand angesehen werden, erfasst darüber hinaus aber auch einen eigenständigen Teil der Digitalwirtschaft. Ausgenommen werden allerdings Dienstleistungen bei welchen der Hauptzweck der digitalen Schnittstelle in der Lieferung digitaler Inhalte besteht oder ausschließlich Kommunikations- oder Zahlungsdienste über

---

380 Innerhalb der Europäischen Union haben z.B. Frankreich mit Rückwirkung ab Januar 2019 eine Steuer auf nutzerdatenbasierter Onlinewerbung und Provision zur Nutzung digitaler Schnittstellen, Italien ab Januar 2020 eine Steuer auf Onlinewerbung, digitalen Marktplätzen und die Übertragung von Nutzerdaten, Österreich ebenfalls ab Januar 2020 eine Steuer auf Onlinewerbung und Spanien ab Januar 2021 eine Steuer auf Onlinewerbeleistungen, den Verkauf von Onlinewerbung sowie den Verkauf von Nutzerdaten eingeführt. Außerhalb der EU gilt z.B. in Großbritannien rückwirkend ab April 2020 eine Steuer auf Social-Media-Plattformen, Online-Suchmaschinen sowie Online-Marktplätze

381 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Erwägungsgrund 9.

die Schnittstelle erbracht werden.<sup>382</sup> Zudem werden von der Digitalsteuer gemäß Art. 3 Abs. 4 lit. b und c des Richtlinienentwurfs auch sämtliche im Zusammenhang mit Wertpapierdienstleistungen und Anlagetätigkeiten stehenden digitalen Dienstleistungen ausgenommen.

Sofern vorgenannt und in der Richtlinie von einer digitalen Schnittstelle die Rede ist, definiert der Richtlinienentwurf eine solche als „jede Art von Software“<sup>383</sup> und erfasst in einer beispielhaften und nicht abschließenden Aufzählung unter anderem Websites und mobile Anwendungssoftware. Vereinfacht kann daher davon gesprochen werden, dass grundsätzlich jede unter Benutzung des Internets erfolgende Interaktion die Besteuerung auslösen kann. Als erfasste Unternehmen – im Richtlinienentwurf Rechtsträger genannt – werden gemäß Art. 2 Abs. 1 des Entwurfs juristische Personen aber auch steuerlich als transparente angesehene Unternehmenskonstrukte, mithin die nach deutscher Auffassung transparent zu steuernden Personengesellschaften, einbezogen. Diese Unternehmen unterliegen nur dann der Besteuerung, wenn die steuerpflichtigen Erträge aus den dargestellten Dienstleistungen eine gewisse Mindestschwelle überschreiten. Art. 4 Abs. 1 des Richtlinienentwurfs stellt dabei kumulativ auf die gesamten weltweiten Erträge und die nach dieser Richtlinie innerhalb der Union erzielten steuerbaren Erträge ab. Als Grenzen für die weltweiten Erträge wurden 750 Millionen Euro und für die steuerbaren Erträge aus digitalen Dienstleistungen innerhalb der Union 50 Millionen Euro vorgeschlagen. In die Berechnung der Erträge werden sämtliche von einem nach internationalen Rechnungslegungsstandards konsolidierten Konzern erzielten Erträge einbezogen. Die Höhe des Grenzwertes der weltweiten Erträge ist dabei identisch mit denen aus bereits bekannten Europäischen Richtlinienentwürfen, zum Beispiel dem der gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage. Durch diese Schwellenwerte sollen nur solche Unternehmen erfasst werden, die aufgrund ihrer Größe eine Marktdominanz ausüben und dadurch einen verstärkten Einfluss auf die Digitalwirtschaft haben.<sup>384</sup>

Erfüllt ein Unternehmen die vorgenannten Kriterien, so sieht die Richtlinie einen pauschalen Steuersatz von drei Prozent (Art. 8 des Richtlinien-

---

382 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Richtlinienentwurf Art. 3 Abs. 4 lit. a.

383 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Richtlinienentwurf Art. 2 Abs. 3.

384 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Begründung zum Richtlinienentwurf zu Art. 4.

Entwurfs) auf die durch die steuerbaren Dienstleistungen erzielten Erträge vor. Die hierdurch entstehende Digitalsteuer hat der Steuerpflichtige insgesamt in einem Mitgliedsstaat seiner Wahl, dem Staat in welchem er seine Identifizierung nach Art. 10 ff. des Richtlinienentwurfs durchgeführt hat, zu entrichten, sogenanntes „One-Stop-Shop-Verfahren“. Anschließend werden die Erträge den einzelnen Mitgliedsstaaten im Wege der Verwaltungszusammenarbeit (Kapitel 4 des Richtlinien-Entwurfs) zwischen den Mitgliedsstaaten entsprechend dem Ort der Besteuerung der jeweiligen digitalen Dienstleistungen aufgeteilt.

Der Ort der Besteuerung richtet sich im Grundsatz nach dem Ort, in welchem der Nutzer ansässig ist, Art. 5 Abs. 1 des Richtlinien-Entwurfs. Wann und unter welchen Voraussetzungen ein Nutzer in den jeweiligen Mitgliedsstaaten ansässig ist, richtet sich dabei nach der Art der steuerbaren Dienstleistungen. So wird im Fall des steuerbaren Vorgangs aus der Anzeige von Werbung auf den Standort des Gerätes des Nutzers im Zeitpunkt der Werbungsanzeige abgestellt.<sup>385</sup> Für Erträge aus der Zurverfügungstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle kann der Ort der Besteuerung alternierend zunächst nach dem Ort des Zugriffs auf die Schnittstelle des Nutzers, sofern eine Lieferung oder Dienstleistung zwischen den Nutzer zustanden kommt, und subsidiär, sofern eine solche nicht zustande kommt, nach dem Ort des Gerätes im Zeitpunkt der Nutzerkonteneröffnung bestimmt werden.<sup>386</sup> Sofern es um steuerbare Dienstleistungen aus der Vermittlung von Daten geht, wird auf den Ort innerhalb der Mitgliedsstaaten abgestellt, in welchem die Daten generiert worden sind.<sup>387</sup> Dabei wird innerhalb des Besteuerungszeitraumes der Anteil der steuerbaren Erträge nach Art. 5 Abs. 3 des Richtlinien-Entwurfs jeweils danach zwischen den Mitgliedsstaaten verteilt, wie oft Werbung angezeigt wird, respektive die Nutzer auf die mehrseitige Schnittstelle zugreifen beziehungsweise Nutzerdaten von wie vielen Nutzern aus dem jeweiligen Mitgliedsstaat vermittelt werden. Der Ort der Nutzer wird dabei gemäß Art. 5 Abs. 5 des Richtlinien-Entwurf vorbehaltlich einer genaueren Geolokalisierung durch die IP-Adresse des Endgerätes ermittelt.

385 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Richtlinienentwurf Art. 5 Abs. 2 lit. a.

386 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Richtlinienentwurf Art. 5 Abs. 2 lit. b.

387 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, Richtlinienentwurf Art. 5 Abs. 2 lit. c.

### 3. Rechtliche Einordnung

Der Richtlinienentwurf zur Digital Services Tax sah sich, unabhängig von der Frage, inwieweit der Umfang der erfassten Dienstleistungen vor dem Hintergrund der eingangs festgestellten Grundhypothese des Auseinanderfallens zwischen dem Ort der Wertschöpfung und des Ortes der Besteuerung lediglich im zu untersuchenden (überwiegend) algorithmusbetriebenen und auf Nutzerdaten basierenden Geschäftsmodellen zutreffend modelliert worden ist, drei wesentlichen Kritikpunkten ausgesetzt. So stellte sich die Frage, inwieweit die Europäische Union über einen entsprechenden Kompetenztitel zur Einführung der Digital Services Tax verfügen würde (Rechtsetzungsbefugnis) und die Regelungen selbst mit dem unionalen sowie nationalen Gleichheitsgrundsatz und dem bestehenden Datenschutzrecht in Einklang zu bringen sind. Die Berücksichtigung der aus diesen Untersuchungen gewonnenen Aspekte bilden auch eine Grundlage bei der späteren Entwicklung eines eigenen Lösungsansatzes.

#### a. Rechtsetzungsbefugnis

Wie bereits einleitend dargestellt, muss sich die Europäische Union aufgrund des Prinzips der begrenzten Einzelermächtigung im Rahmen ihrer Handlungsbefugnisse jeweils auf eine konkrete Norm stützen, aus welcher sich sowohl die jeweiligen Hoheitsbefugnisse als auch die Handlungsweisen begründen können.<sup>388</sup> Hätte der Richtlinienvorschlag nicht auf eine konkret übertragene Kompetenz gestützt werden können, so wäre die Richtlinie unionsrechtswidrig und müsste entweder durch den EuGH im Wege eines Vorlageverfahrens für nichtig oder jedoch auf nationaler Ebene als ultima ratio über die ultra-vires Kontrolle des BVerfG für unanwendbar erklärt werden.

Ausweislich der eigenen Auffassung des Europäischen Kommission sollte es sich bei dem Vorschlag zur Einführung der Digital Services Tax um eine Maßnahme zur Harmonisierung von indirekten Steuern im Sinne des Art. 113 AEUV handeln. Ziel der Kompetenzregelung des Art. 113 AEUV ist es, eine Harmonisierung des Binnenmarktes durch Beseitigung von

---

388 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 10; *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 7 Rn. 5.



Handelshemmnissen zu erreichen.<sup>389</sup> Hieraus folgt aus dem Grundsatz der begrenzten Einzelermächtigung eine Rechtsetzungskompetenz der Europäischen Kommission zur Sicherung der Funktionsfähigkeit des europäischen Binnenmarkts und der Verhinderung von Handelsschranken durch unilaterale indirekte Steuern.<sup>390</sup> Diese Rechtsetzungskompetenz begründet, gleichfalls auch im Rahmen des Art. 115 AEUV, jedoch keine ausschließliche, sondern gemäß Art. 4 Abs. 2 lit. c) AEUV lediglich eine geteilte Gesetzgebungskompetenz der Europäischen Union.<sup>391</sup> Folglich gilt es im Rahmen der rechtlichen Beurteilung auch die in den Art. 5 Abs. 3 und 4 EUV verankerten Verhältnismäßigkeits- und Subsidiaritätsprinzipien zu berücksichtigen,<sup>392</sup> welche in einem systematischen Kontext zu dem in Art. 113 AEUV angelegten Erfordernis der Notwendigkeit einer unionsrechtlichen Regelung stehen.<sup>393</sup> Aus dem Zusammenspiel der beiden Prinzipien ergibt sich eine Verpflichtung des europäischen Gesetzgebers zur Begründung seines Handelns, welche als solche durch den EuGH überprüft wird.<sup>394</sup> So bestimmt das Subsidiaritätsprinzip zunächst, dass Maßnahmen nur dann durch die Europäische Union erlassen werden können, wenn die Ziele nicht auf nationaler Ebene effektiv verfolgt und aufgrund des Umfangs oder ihrer Wirkung auf Unionsebene besser verwirklicht werden können.<sup>395</sup> Das Subsidiaritätsprinzip beinhaltet insofern ein Negativ- und ein Positivkriterium, welche kumulativ vorliegen müssen,<sup>396</sup> und statuiert hierüber eine

389 Waldhoff in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Weber-Grellet* in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 113 AEUV, Rn. 9; *Kamann* in: *Streinz*, AEUV, Art. 113 Rn. 2.

390 *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 1; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlazeck* in: G/S/H, AEUV, Art. 113 Rn. 1;

391 *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 4; *Obwexer* in: G/S/H, AEUV, Art. 4 Rn. 12.

392 EuGH v. 10.12.2002 – C-491/01, *British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco*, ECLI:EU:C:2002:741; EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449; *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 28; *Streinz* in: *Streinz*, AEUV, Art. 4 Rn. 4.

393 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 9; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 16; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 29.

394 *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 58; *Schroeder*, Grundkurs Europarecht, § 7 Rn. 21.

395 EuGH v. 13.05.1997 – C-233/94, *Deutschland v. Parlament/Rat*, ECLI:EU:C:1997:231; EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449; EuGH v. 04.05.2016 – C-477/14, *Pillbox 38*, ECLI:EU:C:2016:324.

396 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 31; *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 54; *Streinz* in: *Streinz*, EUV, Art. 5 Rn. 26.

Schranke für das Handeln der Europäischen Union innerhalb der ihr durch Art. 113 AEUV verliehenen Rechtsetzungskompetenz.<sup>397</sup>

Über das Negativkriterium wird zunächst abgeprüft, ob durch ergriffene Maßnahmen der einzelnen Mitgliedsstaaten oder aber aufgrund des Fehlens von unionalen Maßnahmen Handelshemmnisse entstehen können und insoweit das Ziel des Art. 113 AEUV konterkariert werden würde.<sup>398</sup> Dieses setzt zunächst voraus, dass in den Mitgliedsstaaten ein Regelungsdefizit besteht, welches von Seiten der Mitgliedsstaaten nach objektiven Kriterien nicht selbst beseitigt werden kann.<sup>399</sup> Ein solches Regelungsdefizit ist dann zu vermuten, wenn die durch das unionale Handeln anvisierte Maßnahme einen grenzüberschreitenden Bezug aufweist, sodass nationale Maßnahmen unzureichend zur Zielverwirklichung des freien Binnenmarktes beitragen können.<sup>400</sup> Denn durch einzelstaatliche Maßnahmen können negative Effekte auf die jeweils anderen Mitgliedsstaaten erwachsen, welche insofern zu Wettbewerbsverzerrungen innerhalb der Union führen würden, sodass ein Anlass für eine Harmonisierung statuiert wird.<sup>401</sup> Da die vom Richtlinienentwurf umfassten Geschäftsmodelle und insbesondere das statuierte Untersuchungsmodell gerade nicht in einem speziellen Mitgliedsstaat lokalisierbar sind, sondern durch deren Ortsungebundenheit innerhalb der Europäischen Union grenzüberschreitend tätig werden, ergibt sich gerade die Notwendigkeit einer unionsweit einheitlichen Regelung, als dass ansonsten erhebliche Wettbewerbsnachteile je nach nationalstaatlicher Regelungsdichte im Ansässigkeits- oder Marktstaat begründet werden könnten.

---

397 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 21; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 53; *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 49; *Kadelbach* in: G/S/H, EUV, Art. 5 Rn. 28.

398 EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449; *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 34.

399 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 38; *Pache* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 80

400 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 38; *Pache* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 78, 88f.; *Kadelbach* in: G/S/H, EUV, Art. 5 Rn. 35; *Weber-Grellet* in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 113 AEUV Rn. 16.

401 EuGH v. 09.10.2011 – C-377/98, *Niederlande v. Parlament und Rat*, ECLI:EU:C:2001:523; EuGH v. 10.12.2002 – C-491/01, *British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco*, ECLI:EU:C:2002:741; EuGH v. 22.05.2003 – C-103/01, *Kommission v. Deutschland*, ECLI:EU:C:2003:301; EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449.

Das zweite Kriterium, der besseren Zielerreichung auf Unionsebene, führt zu einer Abwägung zwischen dem Souveränitätsverlust der Mitgliedsstaaten und dem Gewinn, im konkreten Fall der Beseitigung von Handelshemmnissen, durch die ergriffene Maßnahme.<sup>402</sup> Ausschlaggebend ist in diesem Kontext, ob unionsweite einzelstaatliche Maßnahmen das Ziel genauso effektiv und rechtssicher erreichen können, wie ein Handeln auf Unionsebene.<sup>403</sup> Neben dieser Abwägung gilt es einen zusätzlichen positiven Gesamteffekt auf Unionsebene festzustellen.<sup>404</sup> Insoweit wirkt sich das Subsidiaritätsprinzip als Argumentationslastregelung aus,<sup>405</sup> sodass ein Handeln auf Unionsebene stets dezidiert begründet werden muss und bereits dann nicht mehr rechtmäßig ist, wenn die Zielerreichung auf Unionsebene nur geringfügige Vorteile bringen würde.<sup>406</sup> Auch wenn die zweistufige Prüfung klar in der Norm angelegt ist, wird in der Rechtsprechungspraxis des EuGH diese Trennung kaum beachtet. Vielmehr erfolgt grundsätzlich gar keine Trennung zwischen den Kriterien der ausreichenden Erfüllung auf nationaler Ebene und der besseren Erfüllung auf unionaler Ebene. Der EuGH prüft lediglich, ob Handelshemmnisse entstehen und eine unionale Regelung grundsätzlich besser ist, ohne den konkreten Gewinn durch eine unionale Regelung oder das Ausreichen nationaler Regelungen in den Blick zu nehmen.<sup>407</sup> Das Subsidiaritätsprinzip wird durch den EuGH insoweit als ein flexibles Instrument zur Legitimation

402 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn 42; *Pache* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 96.

403 EuGH v. 13.05.1997 – C-233/94, Deutschland v. Parlament/Rat, ECLI:EU:C:1997:231; EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449; EuGH v. 04.05.2016 – C-477/14, *Pillbox 38*, ECLI:EU:C:2016:324; *Albin*, NVwZ 2006, 629 (631); *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 5.

404 *Pache* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 99; *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 57; *Languth* in: *Lenz/Borchart*, EUV, Art. 5 Rn. 35; *Streinz* in: *Streinz*, EUV, Art. 5 Rn. 30.

405 *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 57; *Streinz* in: *Streinz*, EUV, Art. 5 Rn. 32.

406 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 42; *Pache* in: Frankfurter Kommentar, EUV, Art. 5 Rn. 97; *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 57

407 EuGH v. 10.12.2002 – C-491/01, *British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco*, ECLI:EU:C:2002:741; EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449.

der Kompetenzwahrnehmung durch den unionalen Gesetzgebers verstanden,<sup>408</sup> ohne dass der EuGH in eine tatsächliche Prüfung einsteigt.<sup>409</sup>

Ungeachtet dieser in der Rechtsprechungspraxis zu sehenden Tendenz der abgekürzten Prüfung liegt auch bei vollständiger Überprüfung der in Art. 5 Abs. 3 EUV normierten Voraussetzungen kein Verstoß gegen das Subsidiaritätsprinzip vor. Es gilt die Verpflichtung der Mitgliedsstaaten zum Erlass der Regelung und damit einhergehend der Einführung einer neuen Steuerart ins Verhältnis zu den zu erwartenden Handelshemmnissen, namentlich der Möglichkeit des Ausschlusses der Leistungsbeziehung in Staaten mit einer entsprechenden Digitalsteuer, ins Verhältnis zu setzen. Je nach Höhe der jeweiligen Digitalsteuer kann mit deren nur einzelstaatlichen Einführung ein faktisches Hindernis zur Erbringung der Leistung im jeweiligen Staat einhergehen. Dieses begründet nicht nur Nachteile für das Unternehmen, als dass diesem entsprechende Einnahmen entgehen, sondern gleichzeitig auch für die Nutzer als Kunden des Geschäftsmodells, welche die entsprechenden Leistungen nicht mehr in Anspruch nehmen können. Auch gilt es den Verwaltungsaufwand für die Unternehmen zu beachten, welche sich je nach Leistungsort mit verschiedenen Regelungen konfrontiert sehen würden. Im Ergebnis würden nur einzelstaatliche Maßnahmen dazu in der Lage sein, das in Art. 26 AEUV angelegte Ziel des Abbaus steuerlicher Schranken<sup>410</sup> zu konterkarieren. Demgegenüber führt die Verpflichtung zur Einführung einer neuen Steuer zwar zu einem Souveränitätsverlust in Bezug auf die Frage nach dem „Ob“ der Einführung einer solchen Steuer, jedoch nicht in Bezug auf das hieraus generierte Steueraufkommen. Zwar wird insoweit in den zwischen den Mitgliedsstaaten bestehenden steuerlichen Wettbewerb eingegriffen, da die Regelung jedoch, wie von der Europäischen Union anvisiert, als indirekte Steuer ausgestaltet werden soll, sind die zu befürchtenden Negativeffekte auf den innereuropäischen Steuerwettbewerb selbst nur marginal. Insgesamt führt die Einführung der unionseinheitlichen Digitalsteuer daher zu einer Vermeidung von drohenden Handelshemmnissen und der Steigerung des unionsweiten

---

408 *Kenntner*, NJW 1998, 2871 (2874); *Ritzer/Ruttloff*, EuR 2006, 116 (126).

409 EuGH v. 13.05.1997 – C-233/94, *Deutschland v. Parlament/Rat*, ECLI:EU:C:1997:231; EuGH v. 29.09.2015 – C-276/14, *Gmina Wrocław*, ECLI:EU:C:2015:635; EuGH v. 06.06.2019 – C-264/18, *P.M. u.a.*, ECLI:EU:C:2019:472.

410 Vgl. *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 26 Rn. 48; *Bast* in: *G/H/N*, AEUV, Art. 26 Rn. 5a; *Voet van Vormizeele* in: *G/S/H*, AEUV; Art. 26 Rn. 2; *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 26 Rn. 3

Steueraufkommens, wodurch sich auch der positive Gesamteffekt auf unio-naler Ebene manifestiert.

Ergänzt wird das Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 Abs. 3 EUV um das Verhältnismäßigkeitsprinzip, wonach die Union jeweils das mildeste und zugleich geeignetste Mittel ergreifen muss. Auch vor diesem Hintergrund erscheint der Richtlinienvorschlag zunächst nicht außerhalb des Handlungsbereichs des europäischen Gesetzgebers zu liegen, als dass die Digitalsteuer als Übergangslösung durchaus dazu geeignet ist, einen gewissen positiven Effekt auf das innerhalb der Europäischen Union zu generieren und zudem durch die verschiedenen Schwellenwerte nur diejenigen Unternehmen anvisiert werden, bei welchen der tatsächliche Befolgungsaufwand im Verhältnis zum erzielten Ertrag angemessen ist.

#### aa. Möglichkeit zum präventiven Erlass einer Richtlinie

Fraglich ist jedoch, ob eine Harmonisierung der Besteuerung der digitalen Wirtschaft gestützt auf Art. 113 AEUV aufgrund des vorgelegten Richtlinienentwurfs hätte erfolgen können. Denn Ziel und Inhalt der Regelung muss, wie auch das Subsidiaritätsprinzip fordert, die Beseitigung von Hemmnissen der Grundfreiheiten und der daraus resultierenden Wettbewerbsverzerrungen sein.<sup>411</sup> Die Harmonisierung zielt allerdings nicht auf eine Vereinheitlichung des Rechts in den Mitgliedsstaaten ab, sondern soll lediglich eine Angleichung der bestehenden Regelungen herbeiführen.<sup>412</sup> Entsprechend ist zunächst zu prüfen, ob der Kommission ein Recht auf Einführung einer neuen Steuer, wie der vorgeschlagenen Digital Services Tax, zusteht oder der Vorschlag bereits aus diesen Gründen nicht umsetzbar gewesen wäre.

So stellt sich die Frage nach der Auflösung eines Spannungsverhältnisses zwischen dem grammatikalischen Verständnis des Begriffs der Harmonisierung und dem Telos des Art. 113 AEUV. Denn erfasst man den Regelungsgehalt des Art. 113 AEUV nach seinem grammatikalischen Verständnis, so

411 EuGH v. 05.10.2000 – C-376/98, *Deutschland v. Parlament und Rat*, ECLI:EU:2000:544; EuGH v. 10.12.2002 – C-491/01, *British American Tobacco (Investments) und Imperial Tobacco*, ECLI:EU:C:2002:741; *Wolfgang/Gellert* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, Art. 113 Rn. 3; *Weber-Grellet* in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 113 AEUV Rn. 17; *Kamann* in: *Streinz* AEUV, Art. 113 Rn. 8.

412 *Mick* in: *Birk*, Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 24 Rn. 16; *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 2.

ist hierunter eine Angleichung oder Koordinierung zu verstehen.<sup>413</sup> Eine Angleichung oder Koordinierung kann expressis verbis hingegen nur dann erfolgen, wenn unterschiedliche Regelungen vorhanden sind. Überträgt man diese grammatikalische Auslegung auf den zu untersuchenden Regelungsbereich, so lässt sich feststellen, dass eine Harmonisierung nur dann vorgenommen werden könnte, wenn zwischen mindestens zwei Mitgliedsstaaten Unterschiede in der Besteuerung von gleichen Sachverhalten bestehen. Hieraus lässt sich folgern, dass es zumindest in einem Mitgliedsstaat bereits eine Regelung geben muss, damit die Europäische Union im Rahmen ihrer Harmonisierungskompetenz aus Art. 113 AEUV handeln kann. Dem folgend wird angenommen, dass Art. 113 AEUV der Europäischen Union kein Steuererfindungsrecht einräumt.<sup>414</sup> Dieses lässt sich auch darauf stützen, dass die Mitgliedsstaaten in ihrer Steuerpolitik grundsätzlich souverän sind<sup>415</sup> und es zur Einführung einer neuen Steuer stets einer Entscheidung nationaler Parlamente bedarf.

Betrachtet man hingegen den Telos des Art. 113 AEUV, nämlich die Verwirklichung steuerlicher Wettbewerbsgleichheit und den Abbau von Handelshemmnissen, und setzt diesen Zweck in Relation zu dem durchzuführenden Verfahren zur Verwirklichung der Harmonisierung, erscheint eine präventive Regelung zunächst nicht ausgeschlossen. Insbesondere kann in diesem Kontext eine vorbeugende Maßnahme durchaus sinnvoll sein, um bereits proaktiv potenziellen Herausforderungen begegnen zu können. Aufgrund des dargestellten komplexen Gesetzgebungsverfahrens innerhalb der Vorschriften zur Harmonisierung der steuerlichen Vorschriften erscheint es zu Verhinderung von zwischenzeitlich bestehenden Wettbewerbsnachteilen geboten, der Union auch eine Rechtssetzungsbefugnis zuzugestehen, wenn noch keine nationalen Maßnahmen getroffen worden sind. Denn durch das geforderte Einstimmigkeitserfordernis, welches aufgrund der bestehenden

---

413 *Mick* in: *Birk*, Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 24 Rn. 13; *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 2; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: *G/S/H*, AEUV, Art. 113 Rn. 2; *Wolfgang/Gellert* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, Art. 113 Rn. 2.

414 *Birk* in: *Birk.*, Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts, § 11 Rn. 11; *Mick* in: *Birk*, Handbuch des europäischen Steuer- und Abgaberecht, § 24 Rn. 15; *Seiler* in: *G/H/N*, AEUV, Art. 113 Rn. 29; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: *G/S/H*, AEUV, Art. 113 Rn. 1, 21, 28.; *Wernsmann/Zirkl*, EuZW 2014, 167 (168).

415 *Birk*, FR 2005, 121; *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 110 Rn. 2, Art 113 Rn. 6; *Schenke* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 110 Rn. 1, 5, Art. 113 Rn. 21.

Eigenständigkeit in der Staatsfinanzierung gerechtfertigt und geboten ist,<sup>416</sup> kann bei Erlass einer Richtlinie eine schnelle Einigung unter den Mitgliedern des zum Erlass der Richtlinie i.S.d. Art. 113 AEUV berufenen Rats der Europäischen Union oftmals nicht erzielt werden.<sup>417</sup> Zusätzlich verlängern auch die zu beachtenden Fristen für die Anhörung des Europäischen Parlamentes und des Wirtschafts- und Sozialrates eine schnelle Reaktion auf einzelstaatliche Maßnahmen. Darüber hinaus verzögert sich die Wirksamkeit der Richtlinie durch die notwendige nationale Umsetzung innerhalb der durch die Richtlinie bestimmten Frist. Aufgrund der zeitlichen Länge des Gesetzgebungsverfahrens können daher einzelstaatliche Maßnahmen innerhalb dieses Zeitraums bereits zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen führen, welche anschließend nicht mehr ausgeglichen werden könnten. Daher erscheint es sinnvoll, der Union auch eine präventive Harmonisierungsbefugnis einzuräumen und diese im Rahmen des Art. 113 AEUV zu gewähren. So erachtet auch der EuGH im Rahmen der allgemeinen Harmonisierungsvorschrift des Art. 114 AEUV eine präventive Maßnahme als zulässig, sofern einzelne Mitgliedsstaaten im Begriff sind, entsprechende Regelungen zu treffen.<sup>418</sup> Zwar lässt sich diese Rechtsprechung, gerade auch aufgrund des unterschiedlichen Regelungsinhalts und der divergierenden Anforderungen an den Rechtsetzungsprozess, nicht automatisch auch auf Art. 113 AEUV übertragen, allerdings sollen beide Vorschriften eine Harmonisierung des Binnenmarktes und den Abbau von Wettbewerbsverzerrungen bewirken, sodass eine gewisse Ähnlichkeit in den Regelungen gesehen werden kann und eine entsprechende Anwendung auch im Rahmen des Art. 113 AEUV geboten erscheint.<sup>419</sup> Dieses Ergebnis wird durch die in Art. 26 AEUV enthaltene Verpflichtung zum rechtzeitigen Erlass der für

416 *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: G/S/H, AEUV, Art. 113, Rn. 20; *Wolffgang/Gellert* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, Art. 113 Rn. 7

417 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 113 Rn. 5f; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: G/S/H, AEUV, Art. 113, Rn. 20; *Wolffgang/Gellert* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, Art. 113 Rn. 7.

418 EuGH v. 06.12.2005 – C-66/04, *Vereinigtes Königreich v. Parlament und Rat*, ECLI:EU:C:2005:743; EuGH v. 12.07.2005 – C-154/04, C-155/04, *Alliance for Natural Health u.a.*, ECLI:EU:C:2005:449.

419 *Schenke* in: *Frankfurter Kommentar, AEUV*, Art. 113 Rn. 14; *Mayer/Heidfeld*, *EuZW* 2011, 373 (374); *Wernsmann/Zirkl*, *EuZW* 2014, 167 (169).

die Verwirklichung des europäischen Binnenmarktes notwendigen Rechtsakte<sup>420</sup> weiter gestützt.

Im Ergebnis lässt sich daher festhalten, dass Art. 113 AEUV zwar kein Steuererfindungsrecht der Europäischen Union kennt und dieses auch nach dem Telos nicht in die Norm hineininterpretiert werden kann, eine nationalen Einzelregelungen vorbeugende Maßnahme dann jedoch von der Kompetenzzuweisung gedeckt ist, wenn mindestens ein Mitgliedsstaat eine entsprechende Steuer bereits eingeführt hat oder ernstlich mit der Einführung zu rechnen ist.<sup>421</sup>

#### bb. Gefahr des Eintritts von Handelshemmnissen

Nimmt man nun die Möglichkeit des Europäischen Rates zum Erlass einer vorbeugenden Richtlinie im Bereich des Art. 113 AEUV an, so ist weiter zu prüfen, ob Hemmnisse für die Grundfreiheiten eingetreten beziehungsweise durch angekündigte nationale Maßnahmen zu erwarten sind und sich darauf beruhende Wettbewerbsverzerrungen ergeben haben respektive werden. Denn der Harmonisierungsauftrag des Art. 113 AEUV ist darauf gerichtet, innerhalb der Union gleiche Wettbewerbsbedingungen herzustellen, wobei dieses nicht mit der Herstellung einer effektiven Gleichbelastung der Endverbraucher gleichgesetzt werden darf.<sup>422</sup> Zudem ist zu beachten, dass nur Wettbewerbsverzerrungen zwischen den europäischen Mitgliedsstaaten zu erfassen sind, nicht jedoch Wettbewerbsverzerrungen zwischen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union und Drittstaaten (z.B. den Vereinigten Staaten von Amerika), als dass die Ziele der Binnenmarktverwirklichung des Art. 26 AEUV und Art. 3 Abs. 3 EUV bereits aus deren Stellung und Bezugspunkt jeweils nur hinsichtlich der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union gelten können.

Als die für die Verwirklichung des Binnenmarktes wesentlichen Grundfreiheiten werden im AEUV die Warenverkehrs-, Personenverkehrs-,

---

420 Vgl hierzu: *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 26 Rn. 15; *Hey*, EuZW 2021, 277 (281); *Bast* in: *G/H/N*, AEUV, Art. 26 Rn. 9; *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 26 Rn. 15.

421 *Schenke* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 113 Rn. 14; *Valta*, IStR 2018, 765 (768); *Wernsmann/Zirkl*, EuZW 2014, 167 (169).

422 *Birk*, DStJG 19, S. 74 f.



Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit genannt.<sup>423</sup> In Betracht kämen Verletzungen der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV, als spezielle Ausprägung der Personenverkehrsfreiheit<sup>424</sup> und der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV.

Die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV gewährt zunächst jedem Staatsangehörigen der Europäischen Union die Möglichkeit der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit im gesamten Gebiet der Europäischen Union.<sup>425</sup> Als Staatsangehörige gelten in Verbindung mit Art. 54 AEUV auch sämtliche Gesellschaften, die nach dem Recht eines Mitgliedsstaates gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder eine Niederlassung innerhalb der Europäischen Union haben. Auf die Niederlassungsfreiheit können sich Drittstaatler, also auch Unternehmen mit Betriebsstätten aber ohne Sitz oder Niederlassung im Unionsinland, nicht berufen.<sup>426</sup> Durch den vorgeschlagenen Richtlinienentwurf wird die Niederlassungsfreiheit allerdings nicht beeinflusst. Denn den Unternehmen des Digitalsektors steht es weiterhin offen, an jedem Ort innerhalb der Europäischen Union ihre Dienstleistung anzubieten und ihre wirtschaftliche Tätigkeit insoweit auszuüben. Ein Eingriff in den Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit kann durch potenzielle einzelstaatliche Maßnahmen zur Einführung einer dem Richtlinienentwurf ähnlich ausgestalteten Digitalsteuer daher nicht gegeben sein.

In Betracht käme hingegen ein Eingriff in den Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV. Als Dienstleistung definiert Art. 57 AEUV jede Leistung die gegen Entgelt erbracht wird und nicht unter die Vorschriften zur Waren- und Kapitalverkehrsfreiheit fällt. Dementsprechend ist grundsätzlich zwischen körperlichen und nicht-körperlichen

423 *Birk*, DStJG 19, S. 76; *Bast* in: G/H/N, AEUV, Art. 26 Rn. 12; *Voet van Vormizeele* in: G/S/H, AEUV, Art. 26 Rn. 21; *Lux* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, Art. 26 Rn. 3; *Musil* in: *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Einführung Rn. 63; *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 26 Rn. 23.

424 *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 49 Rn. 3; *Kainer* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 49 Rn. 4; *Schlag* in: *Schwarze*, EU-Kommentar, Art. 49 AEUV Rn. 1

425 EuGH v. 25.07.1981 – C-221/89, *The Queen/Secretary of State for Transport v. ex parte Factortame*, ECLI:EU:C:1991:320; *Kainer* in: Frankfurter Kommentar, AEUV; Art. 49 Rn. 8; *Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 49 Rn. 4; *Müller-Graff* in: *Streinz*, AEUV, Art. 49 Rn. 5

426 *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 49 Rn. 8; *Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 49 Rn. 12f.; *Fischer* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, Art. 49 Rn. 6; *Müller-Graff* in: *Streinz*, AEUV, Art. 49 Rn. 28.

Leistungen zu unterscheiden.<sup>427</sup> Zwar deckt sich der Begriff der Dienstleistung im europäischen Recht nicht mit dem volkswirtschaftlichen Begriffsverständnis, sodass eine Unterscheidung zwischen den Begriffen notwendig ist.<sup>428</sup> Allerdings lassen sich die digital erbrachten Leistungen unproblematisch als nicht-körperliche Leistungen klassifizieren und stellen entsprechend eine vom Regelungsgehalt des Art. 57 AEUV erfasste Tätigkeit dar. Zusätzlich Voraussetzung ist jedoch, dass die Leistung auch gegen ein Entgelt erbracht wird, also zu erwerbswirtschaftlichen Zwecken ausgeübt wird.<sup>429</sup> Betrachtet man in diesem Zusammenhang die durch die Digital Services Tax anvisierten Geschäftsmodelle unter besonderer Berücksichtigung des aufgestellten Untersuchungsmodells, so könnten sich durch das vermeintliche unentgeltliche Austauschverhältnis zwischen dem Nutzer und dem Unternehmen Zweifel an der Ausrichtung der Tätigkeit zu erwerbswirtschaftlichen Zwecken ergeben. Allerdings ist im Rahmen des Art. 57 AEUV der Begriff des erwerbswirtschaftlichen Zwecks und die damit einhergehenden Frage nach der wirtschaftlichen Gegenleistung extensiv auszulegen,<sup>430</sup> sodass unerheblich ist, von welcher Seite das Entgelt für die Leistung gezahlt wird.<sup>431</sup> So kann die Entgeltlichkeit der Leistung auch durch die von Seiten des Werbetreibenden an den Unternehmer geleistete Zahlung begründet werden. Allerdings ist zu fordern, dass eine Verknüpfung zwischen der Leistung und dem dafür entrichteten Entgelt besteht.<sup>432</sup> Die Zahlung des Werbetreibenden bezieht sich allerdings gerade nicht auf die Erbringung der Nutzungsmöglichkeit an den Nutzer, sondern stellt ein Entgelt für die Überlassung der Werbefläche innerhalb der jeweiligen Anwendung dar. Da hierdurch jedenfalls ein eigenständiges wirtschaftliches Handeln gegen Entgelt von Seiten des Unternehmers erfolgt, wird, unabhängig von der Frage nach der Möglichkeit der Entgelteigenschaft der potenziellen Leistung des Nutzers aus der Überlassung von

---

427 *Radelzhofer/Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 35; *Tiedje* in: G/S/H, AEUV, Art. 57 Rn. 32.

428 *Radelzhofer/Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 7; *Holoubek* in: *Schwarze*, EU-Kommentar, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 14.

429 *Haltern/Stein* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 57 Rn. 20;

430 *Kluth* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 57 Rn. 11; *Tiedje* in: G/S/H, AEUV, Art. 57 Rn. 12.

431 EUGH v. 26.04.1988 – C-352/85, *Bond van Adverteerders vs. Niederländischer Staat*, ECLI:EU:C:1988:196; *Tiedje* in: G/S/H, AEUV, Art. 57 Rn. 12; *Müller-Graf* in: *Streinz*, AEUV, Art. 56 Rn. 21.

432 EuGH v. 22.05.2003 – C-355/00, *Freskot*, ECLI:EU:C:2003:298; *Radelzhofer/Forsthoff* in: G/H/N, AEUV, Art. 56, 57, Rn. 45.

Daten, zumindest im Rahmen der Beziehung zwischen dem Unternehmen und dem Werbetreibenden, eine auf erwerbswirtschaftliche Zwecke gerichtete Dienstleistung erbracht. Entsprechend erbringen die von der Digital Services Tax betroffenen Unternehmen eine Dienstleistung im Sinne des Art. 57 Abs. 1 AEUV.

Kerngehalt der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV ist, dass sämtliche Maßnahmen, die eine Tätigkeit des Grundfreiheitsberechtigten im jeweiligen Mitgliedsstaat unterbinden oder behindern, zu unterlassen sind.<sup>433</sup> Ausreichend hierfür ist, dass die Leistungserbringung in einem Marktstaat durch entsprechende nationalstaatliche Maßnahmen weniger attraktiv gemacht<sup>434</sup> und hierdurch ein Hindernis für den Marktzugang statuiert wird.<sup>435</sup> Erheben nun einige Mitgliedsstaaten eine zusätzliche Steuer auf die grenzüberschreitende Erbringung digitaler Dienstleistungen, ähnlich zu der des Richtlinienvorschlages, so wird der Zugang zu dem Markt dieser Mitgliedsstaaten für die in den anderen Mitgliedsstaaten ansässigen Unternehmen durch die damit verbundene Steuerbelastung faktisch eingeschränkt. Denn insofern wird für das jeweilige Unternehmen der Zugang zum Markt im Vergleich zu dem Zugang in dem jeweiligen eigenen Marktstaat, aber auch im Vergleich zum Zugang in den Marktstaaten ohne entsprechende Digitalsteuer dahingehend erschwert, dass eine höhere Steuerbelastung zu erwarten ist. Die angebotene Dienstleistung könnte sodann durch diese zusätzliche Belastung nicht mehr wirtschaftlich sein, sodass ein Zugangshindernis statuiert werden würde. Folglich läge durch die Einführung nur partiell nationaler Regelungen einer Verletzung der Dienstleistungsfreiheit und dementsprechend eine Hemmnis für den gemeinsamen Binnenmarkt vor, welche den Erlass einer Richtlinie gemäß Art. 113 AEUV rechtfertigen könnte.

433 EuGH v. 03.12.1974 – C-33/74, *Van Binsbergen v. Bedrijfsvereniging voor de Metaalnijverheid*, ECLI:EU:C:1974:131; EuGH v. 05.06.1997 – C-398/95, *Syndesmos ton en Elladi Touristikon kai Taxidiotikon Grafeion v. Ypourgos Ergasias*, ECLI:EU:C:1997:281.

434 EuGH v. 30.11.1995 – C-55/94, *Gebhard v. Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano*, ECLI:EU:C:1995:411; EuGH v. 12.12.1996 – C-3/95, *Reisebüro Broede v. Sandker*, ECLI:EU:C:1996:487; EuGH v. 28.03.1996 – C-272/94, *Guiot*, ECLI:EU:C:1996:147; EuGH v. 28.01.2016 – C-375/14, *Laezza*, ECLI:EU:C:2016:60 Rn. 21; Müller-Graf in: *Streinz*, AEUV, Art. 56 Rn. 87 mwN.

435 *Kluth* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 57 Rn. 63; *Haltern/Stein* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 56 Rn. 80ff. unter Heranziehung der Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung; *Radelzhofer/Forsthoff* in: *G/H/N*, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 69, 110; *Müller-Graf* in: *Streinz*, AEUV, Art. 56 Rn. 88.

Fraglich ist, ob diese Genese vor dem Hintergrund der von dem Richtlinienentwurf anvisierten Geschäftsmodelle und der dadurch betroffenen Unternehmen standhält. Denn eine grenzüberschreitende Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit liegt nur dann vor, wenn die am Leistungsverhältnis beteiligten Personen in der EU ansässig sind.<sup>436</sup> Die Ansässigkeit bestimmt sich durch den Verweis des Art. 62 AEUV nach den Maßstäben der Art. 51 bis 54 AEUV, sodass die in Art. 54 AEUV niedergelegten Grundsätze über die Ansässigkeit von Gesellschaften auch in Bezug auf die Dienstleistungsfreiheit Anwendung finden. Dieses ist insbesondere vor dem Hintergrund, dass die von der einzuführenden Digitalsteuer betroffenen Unternehmen in der Regel in einer Gesellschaftsform organisiert sind, maßgebend. Nach Art. 54 AEUV sind Gesellschaften nur dann innerhalb der Europäischen Union ansässig und berechtigt sich auf die Grundfreiheiten zu berufen, wenn sie kumulativ nach mitgliedstaatlichen Recht gegründet worden sind und zudem über eine spezifische Unionsbindung verfügen.<sup>437</sup> Gerade an dieser spezifischen Unionsbindung, die sich aus den drei alternativen Zugehörigkeitsmerkmalen, des satzungsmäßigen Sitzes, der Hauptverwaltung oder der Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen Union zusammensetzt,<sup>438</sup> könnte es den von dem Richtlinienentwurf betroffenen multinational agierenden Unternehmen fehlen. Bezieht man erneut den Hintergrund der Reformüberlegungen, nämlich das Bedürfnis der „fairen und gerechten“ Besteuerung großer Internetkonzerne der Digitalwirtschaft mit ein, so lässt sich feststellen, dass diese gerade keine spezifische Unionsbindung aufweisen, sondern vielmehr ihren Sitz und auch ihre Gründungsform außerhalb unionaler Rechts- und Staatsgebiete haben. So ist zu konstatieren, dass ein spezifischer Unionsbezug gerade auch nicht durch die Anmietung von Serverkapazität auf innerhalb der Europäischen Union belegenden Serverfarmen begründet wird.<sup>439</sup> Zwar können Drittstaatsangehörige von der Dienstleistungsfreiheit als Leistungs-

---

436 Kluth in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 57 Rn. 26; *Radelzhofer/Forsthoff* in: *G/H/N*, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 17.

437 *Korte* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 54 Rn. 25.

438 *Kainer* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 54 Rn. 6; *Müller-Graf* in: *Streinz*, AEUV, Art. 54 Rn. 10f.

439 *Tiedje* in: *G/S/H*, AEUV, Art. 56 Rn. 10.

empfänger, nicht jedoch, wie im vorliegenden Fall, als Leistungserbringer erfasst sein.<sup>440</sup>

Mithin könnte als Zwischenfazit zunächst festgestellt werden, dass zumindest die Konzernobergesellschaften der anvisierten Unternehmen, mangels Ansässigkeit innerhalb der Europäischen Union, nicht von der Dienstleistungsfreiheit umfasst sind. Dementsprechend wäre zwar eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit an sich gegeben, dieses würde hingegen mangels persönlichen Anwendungsbereichs nicht dazu führen, dass Handelshemmnisse innerhalb der Europäischen Union durch die Einführung einzelstaatlicher speziell auf diese Digitalunternehmen zugeschnittener Steuern begründet würden.

Eine solche Betrachtung ist im Ergebnis allerdings zu eng und würde die tatsächlichen Verhältnisse unberücksichtigt lassen. So unterhalten die großen und von dem Reformbedürfnis anvisierten multinational agierenden Unternehmen, gerade auch um dem Anwendungsbereich der Unionsgrundfreiheiten zu unterliegen, jeweils Tochterfirmen, welche nach mitgliedstaatlichem Recht gegründet worden sind und insoweit auch ihren satzungsmäßigen Sitz im jeweiligen Gründungsland haben. Präferiert werden hierzu Mitgliedsstaaten ausgewählt, die besonders günstige steuerliche Regelungen für die entsprechenden Tätigkeiten vorhalten, sodass eine möglichst geringe steuerliche Belastung eintritt. Ungeachtet dieser Wahlmöglichkeit führt die Begründung einer Tochterfirma mit spezifischen Unionsbezug, welche sich als solche dann auch für die Erbringung der unionalen Leistungen verantwortlich zeichnet, dazu, dass sich diese auf die unionalen Grundfreiheiten, mithin auch auf die hier in Rede stehende Dienstleistungsfreiheit, berufen können. Zum anderen kann nicht ausgeschlossen, dass auch Unternehmen mit Hauptsitz innerhalb der Europäischen Union entsprechende digitale Dienstleistungen bereits erbringen oder in Zukunft erbringen werden und hierüber unter den Anwendungsbereich dieser, zunächst als spezielle Steuer für ausländische Unternehmen konzipierten, Steuer fallen werden. So ist festzuhalten, dass unabhängig von der konkreten Ausgestaltung der Schwellenwerte und der damit einhergehenden Diversität der Regelungen zur Begründung des steuerlichen Nexus, dem Tatbestand einer allgemeinen Steuer, in Abgrenzung zu einem Zoll, auch rein innerunional agierende Unternehmen unterliegen würden.

440 Haltern/Stein in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 56 Rn. 13; Radelzhofer/Forsthoff in: G/H/N, AEUV, Art. 56, 57 Rn. 22; Müller-Graf in: Streinz AEUV, Art. 56 Rn. 57

Aus den dargestellten Gründen kann eine Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV bei potenzieller Einführung einzelstaatlicher Maßnahmen nicht ausgeschlossen werden, sodass sich die Gefahr der Beeinträchtigung einer der unionsrechtlichen Grundfreiheiten ergeben würde. Mithin kann der Eintritt von Handelshemmnissen nicht hinreichend sicher ausgeschlossen werden, sodass der Anwendungsbereich für die Kompetenzvorschrift des Art. 113 AEUV als eröffnet anzusehen ist.

### cc. Einordnung als indirekte Steuer

Auch wenn der Erlass der Richtlinie folglich im Rahmen der durch Art. 113 AEUV an die Europäische Union übertragenen Verbandskompetenz liegen würde, so ergibt sich hieraus nicht zwingend deren formelle Rechtmäßigkeit. Denn aus dem in Art. 5 Abs. 1 EUV verankerten Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung folgt nicht nur, dass die Europäische Union innerhalb ihrer Verbandskompetenz handeln, sondern vielmehr auch, dass die richtige Kompetenzgrundlage für die gewollte Handlung ausgewählt worden sein muss.<sup>441</sup> Aufgrund der Auswahl des Art. 113 AEUV als maßgebliche Kompetenznorm<sup>442</sup> muss der materielle Gehalt der Digital Services Tax daher einer der aufgezählten indirekten Steuern entsprechen. Von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 113 AEUV wird die Harmonisierung der Umsatzsteuer, der Verbrauchsabgaben und sonstigen indirekten Steuern erfasst. Die Digital Services Tax könnte als solche nur unter den Aspekt der sonstigen indirekten Steuern fallen, da diese insofern nicht unter dem Begriff der Umsatzsteuer, als allgemein erhobene Steuer auf einen Leistungsaustausch,<sup>443</sup> und dem der Verbrauchssteuer, als Steuer auf den privaten Gebrauch von erhöhter Leistungsfähigkeit ausdrückenden Gütern,<sup>444</sup> subsumiert werden kann. Zwar verwendet Art. 113 AEUV den Begriff der indirekten Steuer, genauso wie Art. 115 AEUV den Begriff der direkten Steuer, eine Definition oder Abgrenzung der Begrifflichkeiten findet sich hingegen

---

441 *Calliess* in: *Calliess/Ruffert*, EUV, Art. 5 Rn. 10; *Pache* in: *Frankfurter Kommentar*, EUV, Art. 5 Rn. 47; *Kadelbach* in: *G/S/H*, EUV, Art. 5 Rn. 20; *Streinz* in: *Streinz*, EUV, Art. 5 Rn. 9

442 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, S. 5.

443 *Schenke* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 113 Rn. 8.

444 *Schenke* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 113 Rn. 10; *Seiler* in: *G/H/N*, AEUV, Art. 113 Rn. 43; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: *G/S/H*, AEUV, Art. 113 Rn. 72.

in den europäischen Verträgen nicht.<sup>445</sup> Mangels allgemeiner Definition ist daher zur Bestimmung allgemeiner Kriterien auf die Wesensmerkmale der explizit aufgezählten Steuern abzustellen.

Entsprechend muss es sich zunächst um eine hoheitlich auferlegte gegenleistungsunabhängige Zahlungsverpflichtung handeln,<sup>446</sup> wobei das unionale Verständnis des Begriffs der Steuer wohl extensiv auszulegen ist, sodass im Ergebnis auch Gebühren und Beiträge erfasst sein können.<sup>447</sup> Es kann jedoch festgestellt werden, dass die Digital Services Tax ihrer Ausgestaltung nach gegenstandslos erhoben wird und insoweit als Steuer auch im engeren Sinne angesehen werden kann.

Aus den explizit aufgezählten typisierten indirekten Steuern, der Umsatz- und Verbrauchsteuer, lässt sich sodann als erstes Wesensmerkmal einer indirekten Steuer entnehmen, dass diese sich auf die Nutzung einer Ware oder Dienstleistung richten muss. Entsprechend kann als negatives Abgrenzungsmerkmal festgehalten werden, dass lediglich eine mittelbare Anknüpfung an die Leistungsfähigkeit möglich ist, damit eine Steuer als indirekt kategorisiert werden kann. So knüpft die rechtswissenschaftliche Steuerrechtfertigungslehre zur Begründung von indirekten Steuern an die im Vermögensverbrauch vermutete Leistungsfähigkeit des Konsumenten an.<sup>448</sup> Der EU-Richtlinienentwurf zur Digitalsteuer knüpft hingegen explizit an die Leistungsfähigkeit der Unternehmen an, indem ausschließlich auf die erzielten Umsätze abgestellt wird. Eine wie für die indirekten Steuern typische Anknüpfung an den Verbrauch liegt hier gerade nicht vor. Vielmehr dienen die vom dem Richtlinienentwurf erfassten Umsätze lediglich der Produktion und dem Absatz der entsprechenden Dienstleistungsempfängern, ein Konsum auf Ebene der Nutzer, als Endverbraucher, erfolgt hier aber gerade nicht.<sup>449</sup> Denn die Konsumenten der erfassten digitalen Inhalte sind die Nutzer der Apps beziehungsweise Online-Plattformen. Zudem tritt auch kein richtiger Verbrauch ein, denn im Gegensatz zu typischen Verbrauchsgütern und auch sonstigen Dienstleistungen kann die digitale

445 *Wolfgang/Gellert* in: *Lenz/Borchardt*, AEUV, vor Art. 110 – 113 Rn. 12.

446 *Seiler* in: *G/H/N*, Art. 113 Rn. 19; allgemein zum unionsrechtlichen Begriff der Steuer: *Kreibohm*, *Der Begriff der Steuer im Europäischen Gemeinschaftsrecht*, S. 69ff.

447 *Schenke* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 113 Rn. 12; *Bahns/Brinkmann/Gläser/Sedlaczek* in: *G/S/H*, AEUV, Art. 113 Rn. 16; *Kamann* in: *Streinz*, AEUV, Art. 113 Rn. 3; vgl. zur weiten Auslegung des Begriffs EuGH v. 16.02.1977 – C-20/76, *Schöttle v. Finanzamt Freudenstadt*, ECLI:EU:C:1977:26.

448 *Seiler* in: *G/H/N*, AEUV, Art. 113 Rn. 24.

449 *Valta*, *IStR* 2018, 765 (767).

Dienstleistung mehrmals genutzt werden, ohne dass jedoch von dem Betreiber der Schnittstelle eine neue eigenständige Leistung erbracht werden muss.

Zudem ist charakteristisch für eine indirekte Steuer, dass diese auf den Endverbraucher umgewälzt werden kann und der Unternehmer als Steuerschuldner generell nicht belastet wird.<sup>450</sup> Diese Grundcharakteristik entspricht dem europäischen Leitprinzip der Neutralität indirekter Steuern für den Unternehmer und der damit verbundenen innerunionalen Freiheit der Leistungserbringung.<sup>451</sup> Die Nutzer der digitalen Angebote erbringen aber gerade keine monetäre Gegenleistung, sodass entsprechend auch keine etwaige Steuer überladen werden kann.<sup>452</sup> Zwar könnte argumentiert werden, dass eine verdeckte Abwälzung erfolgt, indem die Unternehmen die ihnen eigenen Monopolstrukturen in den jeweiligen Bereichen ausspielen.<sup>453</sup> Diesem ist jedoch bereits der Zweck der Richtlinie, nämlich die Schließung der empfundenen Besteuerungslücke und die effektive Belastung des Unternehmens mit der Steuer<sup>454</sup> entgegenzuhalten.<sup>455</sup> Ein Auseinanderfallen zwischen Steuerschuldner und Steuerlastträger ist damit gerade nicht Ziel der Digital Services Tax.<sup>456</sup>

Als weiteres Kriterium ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Harmonisierungsvorschrift des Art. 113 AEUV, dass indirekte Steuern gerade solche sein müssen, die sich im Preis eines handelbaren Gutes niederschlagen und demnach zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen den Mitgliedsstaaten führen können.<sup>457</sup> Die Digital Services Tax stellt jedoch nicht auf den Marktpreis der erbrachten Dienstleistung ab, sondern knüpft an den im Unternehmen erzielten Bruttogewinn aus den steuerbaren Dienstleistungen

---

450 BVerfG v. 20.04.2004 – 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274 (295f.); *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 Rn. 11; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 23; *Wolffgang/Gellert* in: *Lenz/Borhardt*, AEUV, vor Art. 110 – 133 Rn. 12; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 8 Rn. 2.

451 *Reiß*, DStJG 32, S. 14 f.; *Valta*, IStR 2018, 765 (766).

452 *Brauneck*, EuZW 2018, 624 (627).

453 *Eilers/Oppel*, IStR 2018, 361 (369); *Schanz/Sixt*, DStR 2018, 1985 (1989); *Valta*, IStR 2018, 765 (766).

454 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, S. 2ff.

455 *Brauneck*, EuZW 2018, 624 (628); *Farruggia-Weber*, DStR 2019, 638 (643); *Hennrichs*, TLE-040-2018, S. 2.

456 *Farruggia-Weber*, DStR 2019, 638 (643).

457 *Wernsmann/Zirkl*, EuZW 2014, 167 (170); *Brauneck*, EuZW 2018, 624 (627); *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 25.



an.<sup>458</sup> Auch erfolgt gerade keine Besteuerung des durch den Marktpreis widergespiegelten geschaffenen Mehrwertes, als dass es hierfür gerade an einer, dem Vorsteuerabzug ähnlichen, Minderung der Bemessungsgrundlage um den Wert der Eingangsleistung mangelt.<sup>459</sup> Dieses ist so auch gerade nicht durch den Richtlinienvorschlag anvisiert. Vielmehr soll eine Besteuerung der von Seiten des Unternehmens erzielten Erträge erfolgen, die auf einem Wertschöpfungsbeitrag durch den Nutzer beruhen.<sup>460</sup> Gerade aus der fehlenden Möglichkeit des Abzugs von Eingangsleistungen wird die Gefahr einer Doppelbesteuerung in Leistungsketten begründet.<sup>461</sup> Zudem birgt diese Form der Bruttosteuerung auch die weitere Gefahr, dass im Fall nur geringer Gewinnmargen eine Begleichung der Steuerlast aus dem erzielten Ertrag selbst nicht möglich ist, sondern vielmehr diese aus der Substanz des Unternehmens zu erbringen wäre.<sup>462</sup> Diese Gefahr besteht nicht nur bei unterschiedlichen Geschäftsmodellen und damit zwischen unterschiedlichen Unternehmen, sondern kann bereits innerhalb eines Konzerns bei unterschiedlichen digitalen Geschäftsbereichen auftreten.<sup>463</sup> Auch dieses spiegelt eher den Typus einer direkten als den einer indirekten Besteuerung wider.

Im Ergebnis lässt sich daher feststellen, dass es sich bei der geplanten Digital Services Tax nicht um eine indirekte Steuer im Sinne des Art. 113 AEUV gehandelt hätte, sodass eine entsprechende Richtlinie im Ergebnis rechtswidrig gewesen wäre. Diese Rechtswidrigkeit hätte aufgrund der Rechtmäßigkeitsvermutung von Unionsrechtsakten<sup>464</sup> nach Erlass der Richtlinie gemäß Art. 263 AEUV aufgrund einer Nichtigkeitsklage unter Berufung auf die Unzuständigkeit, sog. absolute oder äußere Unzuständigkeit,<sup>465</sup> durch den EuGH festgestellt werden müssen. Aber selbst wenn der Richtlinienentwurf entgegen der vorstehenden Argumente als indirekte

458 Zöller, BB 2018, 2903 (2905).

459 Zöller, BB 2018, 2903 (2905); zur Notwendigkeit dieser Voraussetzung im Bereich der Umsatzsteuer; EuGH v. 27.11.1985 – C-295/84, *Rousseau Wilmot v. Organic*, ECLI:EU:C:1985:473; EuGH v. 31.03.1992 – C-200/90, *Dansk Denkavit und Poulsen Trading v. Skatteministeriet*, ECLI:EU:C:1992:152.

460 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, S. 8, 19 Erwägungsgrund 9.

461 Kokott, IStR 2019, 123 (129); *Schanz/Sixt*, DStR 2018, 1985 (1989).

462 Kokott IStR. 2019, 123 (128); *Roderburg*, UBG 2018, 249 (254); *Spengel*, DB 2018, M4 (M5).

463 *Koflier/Mayr/Schlager*, BB 2017, 1815 (1817)

464 *Bast* in: G/H/N, EUV, Art. 5 Rn. 30.

465 *Cremer* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 263 Rn. 88; *Schenke* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 263 Rn. 177; *Dörr* in: G/H/N, AEUV, Art. 263 Rn. 162.

Steuer hätte angesehen werden können, so hätte sich nachgelagert noch die Frage nach der Zustimmungsfähigkeit unter Beachtung der verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuergesetzgebung gestellt werden müssen.<sup>466</sup>

b. Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz

Zudem ergeben sich auch innerhalb des Richtlinien-Entwurfs verschiedene Probleme, die an einer Vereinbarkeit der Richtlinie mit nationalen und europäischen Grundrechten Zweifeln lassen. Insbesondere stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, inwieweit der Richtlinienentwurf mit dem sowohl nationalstaatlich, in Art. 3 Grundgesetz, als auch unional, in Art. 20 EU-Grundrechtecharta, verankerten allgemeinen Gleichheitssatz in Einklang zu bringen ist. Ausfluss aus dem für die Frage nach der materiellen Rechtmäßigkeit des Richtlinienvorschlags zur Digital Services Tax maßgeblichen unionsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz des Art. 20 GRCh sind die Prinzipien der Rechtsanwendungsgleichheit, Neutralität, Folgerichtigkeit und Leistungsfähigkeit.<sup>467</sup> Insbesondere das Prinzip der Neutralität indirekter Steuern bildet einen wesentlichen Kernbereich der unionsrechtlichen Steuerpolitik.<sup>468</sup> So soll gerade im Bereich der indirekten Steuern durch den Grundsatz der Neutralität vermieden werden, dass eine wirtschaftliche Belastung des Unternehmers erfolgt, sofern dieser selbst eine unter die Steuer fallende Leistung erbringt.<sup>469</sup>

Darüber hinaus begründet der Neutralitätsgrundsatz zudem, dass gleichartige und miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen gleich

---

466 Vgl. *Eilers/Oppel*, IStR 2018, 361 (370); *Hennrichs*, TLE-040-2018, S. 2; *Hidien/Ver-sin*, GmbHR 2019, 759 (766); *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (256); *Valta*, IStR. 2018, 765 (769f.). Auf die Frage der Zustimmungsfähigkeit, welche im Ergebnis mit den vorgenannten Autoren abzulehnen wäre, ist an dieser Stelle nicht weiter einzugehen, da der Richtlinienentwurf letztendlich bereits an der Hürde der Einstimmigkeit gescheitert ist und sich für die Bearbeitung der nachfolgenden Darstellung kein signifikanter Mehrgewinn ergeben würde.

467 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 2.

468 *Valta*, IStR 2018, 785 (766).

469 EuGH v. 17.02.2005 – C-453/02, C-462/02, *Linneweber und Akritidis*, ECLI:EU:C:2005:92, Rn. 24; EuGH v. 29.10.2009 – C-174/08, *NCC Construction Danmark*, ECLI:EU:C:2009:669, Rn. 27; EuGH v. 22.12.2010 – C-277/09, *RBS Deutschland Holding*, ECLI:EU:C:2010:810, Rn. 38. EuGH v. 15.12.2012 – C-174/11, *Zimmermann*, ECLI:EU:C:2012:716, Rn 47.

behandelt werden müssen.<sup>470</sup> So lässt sich bereits eingangs feststellen, dass faktische Ungleichbehandlungen im Rahmen gleicher Geschäftsmodelle eintreten können, je nach Höhe der erzielten Umsätze und je nachdem, ob das Geschäftsmodell digitalisiert oder nicht angeboten wird.<sup>471</sup>

Als Beispiel lässt sich hier das werbefinanzierte Angebot von Nachrichten anführen, welches in digitalisierter Form der Digital Services Tax unterliegen würde, da es über eine Website oder eine mobile Anwendungssoftware dem Konsumenten zur Verfügung gestellt wird. Werden die gleichen Nachrichten in analoger Form, etwa durch eine werbefinanzierte kostenlose Ausgabe der Printversion im öffentlichen Nahverkehr, dem Konsumenten zur Verfügung gestellt, fällt der Einsatz einer digitalen Schnittstelle weg und der Anwendungsbereich ist nicht eröffnet.<sup>472</sup> Gleiches gilt, wenn der Konsument sowohl für die Erlangung des digitalen als auch analogen Nachrichtenangebots ein Entgelt bezahlen würde. Lediglich die unterschiedliche Art der Zurverfügungstellung der Leistung führt jedoch, wie bereits im ersten Kapitel herausgearbeitet worden ist, nicht dazu, dass die Leistung als solche eine unterschiedliche ist oder auch die maßgebenden Wertschöpfungsfaktoren, im Beispielsfall die Finanzierung durch die Werbungsschaltung sowie der Input durch die Redakteure der Nachrichten, divergieren. Es handelt sich vielmehr weiterhin um die gleiche unternehmerische Tätigkeit, die lediglich durch die Digitalisierung bedingt auf eine neue Art und Weise erbracht wird. Diese ist jedoch nicht geeignet eine unterschiedliche Besteuerung zu rechtfertigen.

Aus der zweiten Ausprägung des Neutralitätsprinzips, der Wettbewerbsgleichheit, stellt sich zudem die Frage, ob eine solche Steuerneutralität und eine Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen vor dem Hintergrund der angegebenen Schwellenwerte gerechtfertigt werden kann. Denn gerade im Bereich der Digitalwirtschaft entstehen immer wieder neue Unternehmen, welche eine aus Sicht des Kunden gleichartige Leistung zu denjenigen der bereits bestehende Unternehmen erbringen, sodass der Anwendungsbereich der Wettbewerbsgleichheit unter dem Neutralitätsprinzip eröffnet

470 EuGH v. 17.02.2005 – C-453/02, C-462/02, *Linneweber und Akritidis*, ECLI:EU:C:2005:92, Rn. 24; EuGH v. 10.11.2011 – C-259/10, C-260/10, *The Rank Group*, ECLI:EU:C:2011:719, Rn. 32; EuGH v. 15.12.2012 – C-174/11, *Zimmermann*, ECLI:EU:C:2012:716, Rn. 48.

471 *Lamensch* in: *Pistone/Weber*, *Taxing the Digital Economy*, S. 239; *Simmonds* in: *Pistone/Weber*, *Taxing the Digital Economy*, S. 203; *Valtene* in: *Pistone/Weber*, *Taxing the Digital Economy*, S. 218 f.

472 *Simmonds* in: *Pistone/Weber*, *Taxing the Digital Economy*, S. 203.

ist,<sup>473</sup> und sich diese sog. „Start-Ups“ hypothetisch innerhalb kurzer Zeit zu „Global Playern“ entwickeln können. Bis zur Überschreitung der statuierten Schwellenwerte unterliegen die Unternehmen hingegen noch nicht der Steuerlast aus der Digital Services Tax, sodass eine Belastung des Unternehmens respektive eine Überwälzung der Steuer auf die Endnutzer noch nicht erfolgen muss. Gerade aus diesem Umstand würden neugegründete Unternehmen der Digitalwirtschaft erhebliche Steuervorteile ziehen,<sup>474</sup> sodass im Endeffekt eine Benachteiligung bereits bestehender Unternehmen und eine Förderung der sich in der Gründungsphase befindlichen Unternehmen erfolgen würde. Gerade eine solche Förderung verstößt jedoch gegen das Neutralitätsprinzip als Ausprägung des unionsrechtlichen Gleichheitssatzes.<sup>475</sup>

Daneben enthält auch die Ermittlungsmethodik des für die Schwellenwertüberprüfung maßgeblichen Umsatz selbst eine gegen den Neutralitätsgrundsatz verstoßende Regelung. Denn die Schwellenwertberechnung ist nicht auf die Erträge aus digitalen Geschäftsmodellen begrenzt, sondern berücksichtigt den Gesamtumsatz des jeweiligen Unternehmens. Entsprechend besteht die Gefahr, dass traditionelle Unternehmen, die erste Teilbereiche ihrer unternehmerischen Tätigkeit in die Digitalwirtschaft transferieren oder ein neues zusätzliches rein digitales Geschäftsmodell entwickeln, bereits durch die erzielten Umsätze aus dem tradierten Geschäftsmodell den Schwellenwert übertreffen und somit bereits ab Beginn der Transformation respektive Einführung des neuen Geschäftsmodells mit der Digital Services Tax belastet werden, wobei ein vergleichbares „Start-Up“, mangels zusätzlicher nicht digitaler Erträge, von der Besteuerung verschont bleiben würde.<sup>476</sup> Auch dieser Umstand lässt sich nicht mit den Neutralitätsprinzip und der daraus abgeleiteten Wettbewerbsgleichheit<sup>477</sup> vereinbaren.

Neben den Verstößen gegen das aus dem Gleichheitsgrundsatz abgeleiteten Neutralitätsprinzip lässt sich in der Ausgestaltung der Digital Services Tax auch ein Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit feststellen. So sollen sich Steuern nach der wirtschaftlichen

---

473 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 33.

474 Valta, IStR 2018, 785 (767).

475 Kokott, IStR. 2019, 123 (127).

476 Roderburg, Ubg 2018, 249 (255); Valente in: Pistone/Weber, Taxing the Digital Economy, S. 219; a.A. Rüscher, MwStR 2018, 419 (425f.), welcher eine Rechtfertigung entsprechend der Argumentation der EU über den zu erwartenden Befolgungsaufwand herleitet.

477 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 96ff; Reiß, DStJG 32, S. 14f.

Leistungsfähigkeit richten, welche im Bereich der indirekten Steuern indiziell über den Konsum des Endverbrauches ausgedrückt wird.<sup>478</sup> Die Digital Services Tax setzt jedoch gerade nicht an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Endverbrauchers an, sondern wendet einen pauschalen Steuersatz auf die Bruttoeinnahmen des Leistungserbringers an. Gerade durch die Ausgestaltung der Digital Services Tax als Bruttobesteuerung ist der effektive Steuersatz des Unternehmens dementsprechend abhängig von der Gewinnmarge des jeweiligen Geschäftsmodells. So tritt der Effekt ein, dass sich die Steuerbelastung bei nur geringfügigen Gewinnmargen deutlich höher auswirkt als bei hohen Gewinnmargen. Im Ergebnis konterkariert die gewählte Form der Besteuerung dadurch gerade das im Gleichheitssatz enthaltene Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.<sup>479</sup>

Zusätzlich begründet auch die nicht verbindlich vorgeschriebene Anrechnungspflicht der Digital Services Tax auf die jeweiligen nationalen Ertragssteuern maßgebliche Zweifel an der Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz des Art. 20 GRCh, sowohl in Bezug auf das Leistungsfähigkeits- als auch Folgerichtigkeitsprinzip. Letzteres begründet den Anspruch, dass die getroffene Belastungsentscheidung auch folgerichtig im weiteren Steuersystem umgesetzt wird.<sup>480</sup> Insoweit würde systematisch aus der Ausgestaltung der Digital Services Tax als indirekte Steuer zwingend der Schluss zu ziehen sein, dass diese zu einer Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage im Bereich der direkten Steuern führt. Der Richtlinienentwurf sieht hingegen vor, dass die Mitgliedsstaaten die Digital Services Tax auf die jeweiligen nationalstaatlichen Ertragssteuern anrechnen,<sup>481</sup> welches insoweit, wie bereits zuvor dargestellt, auf die Einordnung als direkte Steuer hindeutet. Ungeachtet dieses systematischen Bruches wird die Anrechnung und die damit einhergehende Vermeidung einer potenziellen Doppelbelastung mit der Digital Services Tax und der nationalen Ertragsbesteuerung jedoch nicht verbindlich vorgeschrieben, sondern lediglich den Mitgliedsstaaten angeraten.<sup>482</sup> Im Endeffekt ergeben sich daher in Abhängigkeit der nationalen Ertragssteuersätze und der Möglichkeit zur Anrechnung der Di-

478 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 59; Hey in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 3 Rn. 71; *Valta*, IStR 2018, 765 (766).

479 Kokott, IStR 2019, 123 (128); *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (254); *Valta*, IStR 2018, 765 (770).

480 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 46ff.

481 Vgl. EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, S. 23 Erwägungsgrund 27.

482 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 148 final, S. 23 Erwägungsgrund 27.

gital Services Tax gravierende Steuerunterschiede zwischen den jeweiligen Mitgliedsstaaten.<sup>483</sup>

Schlussendlich beinhaltet der Richtlinienvorschlag nicht nur inhaltliche Verstöße gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 20 GRCh, sondern begegnet auch in faktischer Hinsicht Bedenken in Bezug auf die Rechtsanwendungsgleichheit. So muss die Richtlinie auch derart ausgestaltet sein, dass der Erfolg, namentlich der effektive Steuervollzug, prinzipiell sichergestellt ist.<sup>484</sup> Ob dieser im Rahmen der Richtlinie sichergestellt werden kann ist zunächst vor dem Hintergrund zweifelhaft, dass die vom dem Richtlinienentwurf erfassten Unternehmen in der Regel gerade über keinen physischen Anknüpfungspunkt innerhalb der europäischen Union verfügen und dementsprechend die Steuererhebung und -vollstreckung von der Mitwirkungsbereitschaft der Unternehmen abhängig ist.<sup>485</sup> Wirken diese jedoch zur Vermeidung der als ungerecht empfundenen Steuerbelastung nicht mit, sprich erklären diese weder ihre Umsätze gegenüber der zuständigen unionalen Behörde noch begleichen diese ihre Steuerschuld freiwillig, so stehen den Mitgliedsstaaten aufgrund fehlender territorialer Anknüpfung keine hoheitlichen Befugnisse zur Durchsetzung und Vollstreckung der potenziellen Ansprüche zu.

Neben diesen rein territorial hoheitsrechtlichen Problemen könnte zudem der Steuervollzug auch durch die Wahl der Ermittlungsmethode zur Bestimmung der innerunionalen Steuerpflicht über den Standort des Nutzers, vorrangig nach dessen IP-Adresse, zu einem faktischen Vollzugsdefizit führen. Denn gerade die Lokalisierung des Nutzers über dessen IP-Adresse ist ausgesprochen manipulationsanfällig.<sup>486</sup> So können die betroffenen Unternehmen durch diverse ihnen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten, insbesondere durch sogenanntes Geo-Blocking, verhindern, dass Nutzer aus bestimmten Regionen auf ihre Dienstleistungen zugreifen können. Ein bekanntes und bereits durch die Europäische Union und den Europäischen Gerichtshof aufgegriffenes Problem war das Geo-Blocking durch

---

483 Spengel, DB 2018, M4 (M5).

484 BVerfG v. 27.09.1991 – 2 BvR 1493/89; BVerfGE 84, 239-285; BVerfG v. 09.03.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94-141; Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 3 Rn. 17.

485 Lamensch in: Pistone/Weber, Taxing the Digital Economy, S. 239; Roderburg, Ubg 2018, 249 (255).

486 Vgl. Müller, MwStR 2020, 691 (695); Schanz/Sixt, DStR 2018, 1985 (1990); Valente in: Pistone/Weber, Taxing the Digital Economy, S. 220

Streamingdienstanbieter.<sup>487</sup> Zwar darf aufgrund der auf Art. 114 AEUV gestützten Verordnungen der Europäischen Union<sup>488</sup> eine Ungleichbehandlung zwischen den Nutzern der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union mittels Geo-Blocking nicht mehr erfolgen, allerdings wäre denkbar, dass die Unternehmen ihre Nutzer anhalten, die ursprünglich zur Vermeidung des Geo-Blockings im Bereich des Streaming verwendete technische Lösungsmöglichkeit des Leistungsbezugs über eine VPN-Verbindung nun zur Vermeidung einer Steuerpflicht innerhalb der Union zugunsten des Unternehmens anzuwenden. Alternativ könnte dasselbe Ergebnis durch ein rechtlich zulässiges unionsweites Geo-Blocking erreicht werden. Durch die Verwendung einer entsprechenden VPN-Verbindung von Seiten des Nutzers, kann sodann im Rahmen der typisierten Ortsbestimmung eine für den faktischen Vollzug notwendige zutreffende Lokalisierung des Nutzers nicht mehr erfolgen. Im Ergebnis besteht daher eine technisch einfach umsetzbare Möglichkeit die eigentlich innerhalb der europäischen Union steuerbaren Vorgänge der tatsächlichen unionsrechtlichen Besteuerung zu entziehen oder zumindest in Mitgliedsstaaten zu verlagern, welche günstige Anrechnungsmethoden für die Digital Services Tax vorhalten.

Zwar könnte in diesem Zusammenhang auch über die Möglichkeit der Lokalisierung über die im Gesetzestext als Ausnahme formulierte Möglichkeit der abweichenden genaueren Lokalisierungsmethode Abhilfe geschaffen werden, jedoch stellt sich in diesem Kontext die Frage, inwieweit das Vorliegen des Ausnahmetatbestandes nachgewiesen und rechtssicher überprüft werden kann. Denn insoweit wären die zur Überprüfung berufenen Behörden in der Nachweispflicht, welche in der Realität retrospektiv nur schwerlich auf die maßgeblichen Standortdaten zugreifen können. Aufgrund des drohenden Vollzugsdefizit könnte freilich überlegt werden, die Möglichkeit zur Inanspruchnahme einer genaueren Lokalisierungsmöglichkeit im Wege einer grundrechts- und unionsrechtsfreundlichen Auslegung zu einer Pflicht des nationalen Gesetzgebers zu erheben. Dennoch hängt auch in diesem Fall die Zugriffsmöglichkeit auf genauere Daten zur Lokalisierung des Nutzers maßgeblich von dessen Mitwirkung ab. Denn dieser kann einer Datenübermittlung von sonstigen Standortdaten, insbesondere denjenigen einer GPS-Lokalisierung, durch die Verweigerung

487 Vgl. die Erwägungsgründe zu Verordnung (EU) v. 14.06.2017 – 2017/1128; Verordnung (EU) v. 28.02.2018 – 2018/302.

488 Verordnung (EU) v. 14.06.2017 – 2017/1128; Verordnung (EU) v. 28.02.2018 – 2018/302.

seiner Zustimmung zur Datenübermittlung oder durch Deaktivieren der Standortlokalisierung entgegenwirken.

Durch ein solches einzelstaatliches oder mehrstaatliches Vollzugsdefizit bei der Umsetzung der EU-Richtlinie durch die Einzelstaaten, würde nicht nur das Vertrauen in die Rechtsetzung der Europäischen Union enttäuscht,<sup>489</sup> sondern es wäre bereits fraglich, ob der mit der Richtlinie verfolgte Zweck der Harmonisierung erreicht werden würde. Genauer gilt es sich zu fragen, ob eine solche Harmonisierungsmaßnahme überhaupt die Tatbestandsvoraussetzung der Erforderlichkeit in Art. 113 AEUV erfüllt. Denn durch die im Mindestmaß vorgegebene Lokalisierungsmethode über die IP-Adresse, verbleibt es bei den einzelstaatlichen Verwaltungen und Gerichtsbarkeiten, ob die Lokalisierung anhand einer genaueren Methode über eine unionsrechtsfreundliche Auslegung nach dem „*effet utile*“ zur Pflicht erhoben würde. Insoweit stellt sich die Frage der Erforderlichkeit einer solchen Regelung, wenn trotz Harmonisierungswillen durch die Richtlinie selbst in ihrer Eingriffsintensität divergierende einzelstaatliche Umsetzungen erfolgen und damit gerade keine Harmonisierung zu befürchten steht.

Im Ergebnis lässt sich feststellen, dass der Richtlinienvorschlag zur Digital Services Tax nicht mit den aus dem Gleichheitsgrundsatz für das Steuerrecht abgeleiteten Prinzipien in Einklang zu bringen gewesen wäre und dementsprechend unabhängig von der Frage nach der Gesetzgebungskompetenz auch inhaltlich nicht mit Unionsrecht vereinbar gewesen wäre.

### c. Vereinbarkeit mit Datenschutzrecht

Zusätzlich zu den thematisierten Problemfeldern der Gesetzgebungskompetenz und der Vereinbarkeit mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 20 GRCh, stehen dem Richtlinienvorschlag auch datenschutzrechtliche Bedenken entgegen.<sup>490</sup>

Auch wenn weder der unionale noch der nationale Gesetzgeber im Rahmen der Wahrnehmung seiner gesetzgeberischen Tätigkeit der ersten Gewalt als Verantwortlicher für den Datenschutz nach Art. 4 Nr. 7 DS-

---

489 *Calliess*, NvWZ 2018, 1 (5); *Callies*, Integration 2019, 97 (107).

490 Vgl. *Henrichs*, TLE-040-2018, S. 4; *Kokott*, IStR 2019, 123 (131); *van Lück*, ISR 2018, 158 (161); *Rüscher*, MwStR 2018, 419 (426).



GVO anzusehen ist,<sup>491</sup> kann dennoch kein Interesse daran bestehen, bereits durch die aufgrund des Legislativakts notwendige Datenerhebung gegen die Anordnungen aus der DS-GVO zu verstoßen. Denn insoweit stünden dem Richtlinienentwurf die entgegenstehenden, durch die DS-GVO speziell ausgeprägten, Persönlichkeitsrechte der Nutzer (Art. 7 und 8 GRCh) entgegen.

Diese Bedenken begründen sich erneut in Bezug auf die Regelungen zur Bestimmung der innerunionalen Steuerpflicht über den Aufenthaltsort des Nutzers. Zur Bestimmung des Ortes der Leistungserbringung soll an die IP-Adresse des jeweiligen Endgerätes beziehungsweise an eine genauere Geolokalisierung, sofern diese ein zutreffenderes Ergebnis liefert, angeknüpft werden.

Zwar erkennt der Richtlinienentwurf selbst, dass durch die Ortsbestimmung ein Eingriff in das Persönlichkeitsrecht der Nutzer vorliegt und sieht in Art. 5 Abs. 6 des Richtlinien-Entwurfs eine entsprechende Beschränkung für die Verwendung der durch die Ortung entstehenden Daten vor. Durch das Unternehmen soll hiernach für steuerliche Zwecke lediglich der Ort, aber nicht die Identität des Nutzers, ermittelt und gespeichert werden. Wie eine solche Trennung zwischen der Erhebung der Daten zum Ort des Nutzers von denjenigen über die Identität des Nutzers erfolgen soll, wird nicht näher ausgeführt. Insbesondere wenn der Nutzer den digitalen Service unter Verwendung seiner Einwahldaten in Anspruch nimmt oder das Geschäftsmodell sich durch personalisierte Werbung finanziert erscheint eine solche Trennung der durch das Unternehmen gesammelten Daten nur schwer technisch umsetzbar.

Die Behörde und das Unternehmen sind insoweit als gemeinsame Verantwortliche nach Art. 26 DS-GVO anzusehen, da die Behörde zum Zwecke des Steuervollzuges und das Unternehmen zur Erfüllung seiner eigenen steuerlichen Complianceverpflichtungen jeweils ein eigenständiges Interesse an der Datenerhebung und -verarbeitung haben.<sup>492</sup> Wo die Datenerhebung gegen den Willen des Nutzers für die Behörde noch durch die steuerliche Anknüpfung gerechtfertigt werden könnte, verbleibt es dabei, dass die genaue Geodatenlokalisierung des Nutzer durch das Unternehmen

491 Schild in: BeckOK DatenschutzR, Art. 4 DS-GVO, Rn. 93e.

492 Vgl. zur Einordnung als Verantwortlicher EuGH v. 10.07.2018 – C-25/17, *Zeugen Jehovas*, ECLI:EU:C:2018:551; zur Abgrenzung als Verantwortlicher oder als Auftragsverarbeiter *Spoerr* in: BeckOK DatenschutzR, Art. 26 DS-GVO Rn. 18ff; *Martini* in: *Paal/Pauly*, DS-GVO Art. 26 Rn. 20.

selbst nicht gerechtfertigt werden kann. Denn insoweit erscheint bereits eine Rechtfertigung der Datenerhebung nicht mit dem Grundsatz der Datenminimierung des Art. 5 Abs. 1 lit. c DS-GVO vereinbar. Inwieweit das Unternehmen die erhobenen Daten tatsächlich voneinander trennt und nicht unter dem Deckmantel der Erfüllung steuerlicher Verpflichtungen ein zusätzlicher Anreiz zur Datensammlung und Steigerung der Netzwerkeffekte geschaffen wird ist nicht abzusehen. Selbst wenn die Daten zunächst getrennt erhoben werden könnten, besteht die Möglichkeit, dass die einmal erhobenen anonymen Daten auch nachträglich durch entsprechenden Einsatz eines Algorithmus zur Herstellung des Personenrückbezuges verwendet werden können. Durch die Erhebung des genauen Standortes der Nutzer und der Speicherung dieser Daten beim jeweiligen Unternehmen steht eine Gefährdung gegen den sich aus Art. 5 Abs. 1 lit. c DS-GVO, zur Reduzierung des Grundrechtseingriffs auf das zur Zweckerreichung Erforderliche,<sup>493</sup> ergebende Grundsatz der Datenminimierung<sup>494</sup> zu befürchten.

Dieses gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass sämtlichen Unternehmen die Pflicht auferlegt wird, die jeweiligen Standorte ihrer Nutzer durchgängig zu verfolgen, um den steuerlichen Pflichten gerecht zu werden. So stellt sich auch die Frage, ob eine durchgehende genaue Geolokalisierung des Standorts des Nutzers tatsächlich durch steuerrechtliche Gründe zum Vollzug der Digital Services Tax gerechtfertigt werden kann, oder nicht eine abweichende und weniger in die Grundrechte der Nutzer eingreifende Lokalisierungsmethode, etwa nur in Bezug auf das Land indem sich der Nutzer aufhält, ebenso zum Vollzug der Steueraufteilung ausreichend wäre.

#### 4. Bewertung des Richtlinienentwurf zur Digital Services Tax

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass der Richtlinienentwurf zur Digital Services Tax, unabhängig von den politischen Differenzen zwischen den Mitgliedsstaaten, die sich letztendlich für das Scheitern des Entwurfs verantwortlich zeichnen, auch aus rechtlichen Gründen nicht umsetzbar gewesen wäre. Ungeachtet dessen zeigen die vorstehenden Ausführungen jedoch, dass eine Handlungsbefugnis und auch eine Handlungspflicht

---

493 Heberlein in: *Ehmann/Selmayr*, DS-GVO, Art. 5 Rn. 22; *Rofsnagel* in: *S/H/S*, Datenschutzrecht, Art. 5 Rn. 125; *Reimer* in: *Sydow/Marsch* DS-GVO, Art. 5 Rn. 32.

494 *Schneider*, Datenschutz, S. 67; *Rofsnagel* in: *S/H/S*, Datenschutzrecht, Art. 5 Rn. 128

des unionalen Gesetzgebers zur Vermeidung der Entstehung von Handelshemmnissen in Bezug auf die Digitalwirtschaft besteht. Gerade durch die allgemeine Kompetenz zur Harmonisierung der indirekten Steuern über Art. 113 AEUV bietet es sich daher an, eine Lösung auf diesem Gebiet zu suchen, um eine unionsweit einheitliche Lösung implementieren zu können, die sodann zu einem Abbau von Handelshemmnissen und der Verringerung bürokratischen Mehraufwandes beitragen könnte. Hierzu bietet es sich an, die Lösung im Bereich der Umsatzsteuer zu suchen, als dass dort gerade auch für digitale Dienstleistungen eine effektive Besteuerung am Ort des Verbrauchs sichergestellt werden könnte.<sup>495</sup> In diesem Zusammenhang gilt es jedoch zu beachten, dass ein effektiver, dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 20 GRCh entsprechender Steuervollzug sichergestellt werden muss und die Datenschutzrechte des Nutzers, insbesondere im Rahmen der Ortsbestimmung, Beachtung finden müssen.

### III. Richtlinienentwurf zur digitalen signifikanten Präsenz

Neben der nur als Zwischenlösung anvisierten Einführung der Digital Services Tax hat die Europäische Kommission unter dem 21.03.2018 den Plan für die langfristige Lösung, der Begründung eines neuen steuerlichen Nexus über die Erweiterung der bisherigen Betriebsstättenbestände, durch eine sogenannte signifikante digitale Präsenz veröffentlicht.<sup>496</sup> Dieser Lösungsansatz ist als Ersatzlösung innerhalb der Europäischen Union gedacht, falls die Bestrebungen der OECD zur Erreichung einer international einheitlichen Lösung,<sup>497</sup> welcher sich auch die Europäische Union grundsätzlich unterworfen hat,<sup>498</sup> scheitern.<sup>499</sup> Sollte die große internationale Lösung auf Ebene der OECD scheitern, so würde die unionale Lösung über den Erlass der entsprechenden Richtlinie zur Einführung der signifikanten digitalen Präsenz erfolgen, welche entsprechend nachfolgend durch die jeweiligen Mitgliedsstaaten in nationales Recht umgesetzt werden müsste.<sup>500</sup>

495 *Junkers*, ISR 2018, 370 (372, 375).

496 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final.

497 Vgl. hierzu Kapitel 3 B.

498 Rat der Europäischen Union v. 28.10.2019, 13405/19; Rat der Europäischen Union v. 21.01.2020, 5332/20, S. 8f.

499 Erklärung der Mitglieder des Europäischen Rates v. 25.03.2021, SN 18/21 S. 5.

500 Vgl. zur Verpflichtung der Umsetzung und der Richtlinienkompetenz allgemein Kapitel 3 A.1.

Zu beachten ist, dass die Regelung nach entsprechender innerstaatlicher Umsetzung jedoch nur innerhalb der Europäischen Union einheitlich gelten würde. Daher wird von Seiten der EU-Kommission dazu angeraten, nach Umsetzung des Richtlinienentwurfs auch die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen mit Staaten, die nicht Mitglied der Europäischen Union sind, anzupassen, um eine kohärente Anwendung der Regelungen auch auf internationaler Ebene zu erreichen.<sup>501</sup>

### 1. Ausgestaltung des neuen Betriebsstättenbegriffs

Inhaltlich sieht der Richtlinienentwurf die Begründung eines neuen steuerlichen Nexus vor, welcher in Abhängigkeit von gewissen genau definierten Schwellenwerten die Begründung eines Steuerzugriffs und die Verteilung des Steueraufkommens aus dem jeweiligen Geschäftsmodell ermöglichen soll. Hierzu soll der bisher geltende Betriebsstättenbegriff für Zwecke der Körperschaftsteuer um den Tatbestand der signifikanten digitalen Präsenz erweitert werden.<sup>502</sup> Der neue Anknüpfungspunkt ersetzt insoweit nicht die bestehenden Regelungen, sondern tritt zusätzlich hinzu.<sup>503</sup> Ausgestaltet wird der neue Betriebsstättenbegriff gemäß Art. 4 Abs. 3 RL-Entwurf durch zwei wesentliche Aspekte.

Zum einen muss die ausgeübte Geschäftstätigkeit zumindest teilweise die Bereitstellung digitaler Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle, definiert in Art. 3 Abs. 5 RL-Entwurf, erbringen und zum anderen mindestens eine der drei in Art. 4 Abs. 3 RL-Entwurf aufgezählten Kriterien einer signifikanten Aktivität im Marktstaat erfüllen. Als digitale Dienstleistungen sind gemäß Art. 3 Abs. 5 RL-Entwurf solche Dienstleistungen anzusehen, „[...] die über das Internet oder ein elektronisches Netzwerkwerk erbracht werden [...]“<sup>504</sup> und „[...] deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und die ohne Informationstechnologie nicht erbracht werden können [...]“<sup>505</sup>. Hierzu enthält Art. 3 Abs. 5 RL-Entwurf verschiedene typisierte Beispiele, wozu

---

501 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 1650 final, S. 2, 4.

502 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147final, Art. 1, 4 Abs. 1 RL-Entwurf.

503 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147final, Art. 4 Abs. 2 RL-Entwurf.

504 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147final, Art. 3 Abs. 5 RL-Entwurf.

505 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147final, Art. 3 Abs. 5 RL-Entwurf.

insbesondere Social-Media-Plattformen<sup>506</sup> und Online-Marktplätze<sup>507</sup> zählen.

Zur Begründung der Signifikanz der jeweiligen Aktivität stellt der RL-Entwurf zudem drei alternative Schwellenwerte auf. So unterliegt die Tätigkeit dem Anwendungsbereich, wenn der Gesamtertrag, als Nettobezugsgröße,<sup>508</sup> aus den digitalen Dienstleistungen pro Steuerzeitraum im jeweiligen Mitgliedsstaat sieben Millionen Euro übersteigt,<sup>509</sup> die Nutzerzahl pro Steuerzeitraum im jeweiligen Mitgliedsstaat 100.000 übersteigt<sup>510</sup> oder mehr als 3.000 Geschäftsverträge über die Bereitstellung einer digitalen Dienstleistung pro Steuerzeitraum im jeweiligen Mitgliedsstaat geschlossen werden.<sup>511</sup> Wo der erste Schwellenwert lediglich über eine Verhältnisrechnung der weltweiten Zugriffe ermittelt wird,<sup>512</sup> erfährt das Kriterium der Ansässigkeit des Nutzers im jeweiligen Mitgliedsstaat durch Art. 4 Abs. 4 RL-Entwurf eine genauere Ausführung. So bestimmt sich die Ansässigkeit des Nutzers im jeweiligen Marktstaat über die Geolokalisation des für den Zugriff auf die digitale Schnittstelle verwendeten Endgeräts, welche im Regelfall über die IP-Adresse ermittelt wird.<sup>513</sup> Auch das dritte Kriterium der Geschäftsverträge wird durch den Richtlinienentwurf weiter ausgestaltet. Anders als die ersten beiden Kriterien wird hier nicht auf das Nutzerverhalten abgestellt, sondern vielmehr richtet sich dieses Merkmal an den Geschäftstätigkeiten des Unternehmens mit weiteren Unternehmern, welche insoweit über eine tatsächliche physische Präsenz im Marktstaat verfügen, aus.<sup>514</sup>

Wurde im Marktstaat nach den Kriterien des Art. 4 RL-Entwurf eine Betriebsstätte begründet, so bestimmt sich die Gewinnzurechnung nach Art. 5 RL-Entwurf. Kongruent zur Gewinnverteilung zwischen physischen Betriebsstätten wird auch hier ein „separate-entity-approach“ verfolgt,<sup>515</sup> sodass nach einer Funktionsanalyse und der entsprechenden Zuordnung

506 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 3 Abs. 5 lit. c) RL-Entwurf.

507 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 3 Abs. 5 lit. d) RL-Entwurf.

508 Vgl. EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 3 Abs. 6 S. 1 RL-Entwurf.

509 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 5 Abs. 3 lit. a) RL-Entwurf.

510 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 5 Abs. 3 lit. b) RL-Entwurf.

511 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 5 Abs. 3 lit. c) RL-Entwurf.

512 Vgl. EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 4 Abs. 7 RL-Entwurf.

513 Vgl. EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 4 Abs. 6 RL-Entwurf.

514 Vgl. EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 4 Abs. 5 RL-Entwurf.

515 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, Art. 5 Abs. 2 RL-Entwurf.

der maßgebenden Funktionen die Gewinne aus den digitalen Geschäftstätigkeiten diesen Funktionen entsprechend, gemäß Art. 5 Abs. 6 RL-Entwurf im Regelfall per Gewinnaufteilungsmethode, zugeordnet werden.<sup>516</sup>

## 2. Rechtliche Einordnung

Anders als im Rahmen der als Zwischenlösung vorgeschlagenen Digital Services Tax, begegnet der als langfristige Lösung vorgeschlagene Ansatz der Erweiterung der Betriebsstättentatbestände zunächst keinen kompetenzrechtlichen Bedenken. Denn Art. 115 AEUV, auf welchen sich die Richtlinie als solche stützt, ermöglicht es dem Rat der Europäischen Union entsprechende Regelungen im Bereich der direkten Steuern zur Vereinheitlichung und zur Aufrechterhaltung der Funktionalität des Binnenmarktes einzuführen.<sup>517</sup> Allerdings lassen sich, ähnlich zu den Bedenken im Rahmen der Digital Services Tax, auch im Rahmen des Lösungsweges der digitalen signifikanten Präsenz Zweifel an der Möglichkeit zur Rechtfertigung des Lösungsansatzes inhaltlicher Art vorbringen. So lassen sich rechtliche Vorbehalte gegen die völkerrechtliche Rechtfertigung, die Anknüpfung an die Nutzerzahl und die Bestimmung der Ansässigkeit des Nutzers, die Anknüpfung nur an bestimmte Rechtsformen der betroffenen Unternehmen sowie allgemeiner Natur hinsichtlich der Zulässigkeit einer EU-Steuer unter Art. 311 AEUV anbringen. Zudem stellten sich die Frage, inwieweit die innerstaatliche Umsetzung des Richtlinienentwurfes in Deutschland zu einem Konflikt im Rahmen des Steuerzugriffes bei der Gewerbesteuer führen würde.

### a. Völkerrechtliche Rechtfertigung des Steuerzugriffes

Hinsichtlich der völkerrechtlichen Rechtfertigung des Steuerzugriffes lässt sich die Einführung der neuen Betriebsstätte nur schwerlich mit der Rechtfertigung der Steuerbelastung nach dem Gedanken des ökonomischen Ausgleichs für die Aufrechterhaltung der staatlichen Ordnung und dessen Schaffung einer Infrastruktur in Einklang bringen. Denn das von dem

<sup>516</sup> Vgl. EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018)147 final, Art. 5 Abs. 3 RL-Entwurf.

<sup>517</sup> Korte in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art. 115 Rn. 10; *Terhechte* in: *Frankfurter Kommentar*, AEUV, Art. 115 Rn. 3; *Kokott*, IStR 2019, 123 (130); *Schröder* in: *Streinz*, AEUV, Art. 115 Rn. 4.

Richtlinienentwurf erfasste Unternehmen nimmt weder wesentliche Infrastruktur in Anspruch noch trägt es Verantwortung für die Rechtsordnung im Marktstaat.<sup>518</sup> Zwar ließe sich anführen, dass die völkerrechtlichen Schranken an die Rechtfertigung, zumindest in Bezug auf die Rechtsetzungsbefugnis, weit auszulegen sind<sup>519</sup> und gerade durch das Bestehen der Rechtsordnung und der gegebenen digitalen Infrastruktur die digitale Leistungserbringung erst ermöglicht wird, sodass ein Zugriff auf das erzielte Steuersubstrat hierüber gerechtfertigt werden könnte.<sup>520</sup> Diesem ist jedoch insoweit entgegenzutreten, als dass in dem weiten völkerrechtlichen Rechtfertigungsspielraum bezüglich der Rechtsetzung auch inzident der insoweit deutlich strengere Rechtfertigungsrahmen der Durchsetzbarkeit mit einbezogen werden muss.<sup>521</sup> So stellt sich unabhängig von der Frage, ob die Nutzung der rein digitalen Infrastruktur ausreicht, um eine hinreichende inländische Beziehung des Unternehmens herzustellen, die Herausforderung der sachgerechten Erhebung und Durchsetzung des über den neuen Betriebsstättenbegriff der signifikanten digitalen Präsenz dem Inland zurechenbaren Steueraufkommens.

Bedenken an der gegebenen völkerrechtlichen Rechtfertigung betreffen zunächst das zur Begründung der digitalen signifikanten Präsenz ausschließlich notwendige Überschreiten der Umsatzschwelle von sieben Millionen Euro aus digitalen Dienstleistungen. Zum einen ist nicht hinreichend bestimmt, inwiefern in der Praxis die Kenntnis des Überschreitens der Grenze erlangt werden kann und inwieweit sich lediglich durch einen bestimmten Umsatz im Marktstaat eine Rechtfertigung für die Erhebung einer Ertragsbesteuerung ergeben kann.<sup>522</sup> So wird die Umsatzschwelle gerade auch auf Ebene der OECD-Reformüberlegungen zutreffender Weise nur als Ausgangsgröße angesehen, welche durch weitere Anknüpfungspunkte verstärkt werden muss, um einen hinreichenden Bezug zum Marktstaat herzustellen.<sup>523</sup> Zum anderen ist auch fraglich, inwieweit eine adäquate Abgrenzung zwischen den Wertschöpfungsbeiträgen aus den klassischen und digitalen Teilbereichen der Leistungserbringung erfolgen kann.<sup>524</sup> Die-

518 *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2777).

519 *Kokott*, IStR 2019, 123 (126).

520 *Kofler/Mayr/Schlager*, BB 2017, 1815; *Rüscher*, MwStR 2018, 419 (420).

521 *Kokott*, IStR 2019, 123 (126f.).

522 *Van Lück*, ISR 2018, 158 (160); *Ponomareva*, BIT 2019, 581 (585).

523 *Van Lück*, ISR 2015, 158 (161); zu den Reformüberlegungen auf Ebene der OECD Kapitel 3 B.

524 *Schanz/Sixt*, DStR 2018, 1985 (1989); *Zöller*, BB 2018, 2903 (2908).

se Herausforderung wird zusehend durch die voranschreitende Verschmelzung der jeweiligen Teilbereiche verstärkt. Im Ergebnis erfolgt daher lediglich eine indikatorbasierte Anknüpfung an den Ort der Leistung, welche zwar zu einer Rechtfertigung der Steuererhebung im Bereich der indirekten Steuern beitragen kann, nicht jedoch geeignet ist, auch den Steuerzugriff einer direkten Ertragssteuer zu rechtfertigen.<sup>525</sup>

Die Ähnlichkeit der Rechtfertigungsgründe zur indirekten (Umsatz-)Besteuerung wird zusätzlich dadurch verstärkt, dass der jeweilige Marktstaat nur Kenntnisse über die Umsätze, nicht jedoch über die weiteren innerbetrieblichen Vorgänge des Unternehmens vorweisen kann, sodass letztendlich an ein Bruttoergebnis angeknüpft wird.<sup>526</sup>

#### b. Anknüpfung an Nutzerzahl und Probleme der Bestimmung der Ansässigkeit

Zudem lässt sich die Rechtfertigung des Steuerzugriffs über die Anknüpfung an die Nutzerzahl und die Bestimmung deren Ansässigkeit nur schwerlich herleiten. Denn nach dem Richtlinienentwurf wäre es grundsätzlich ausreichend, wenn an einem einzigen Tag aus dem jeweiligen Mitgliedsstaat auf die digitale Schnittschnelle mittels eines Endgeräts zugegriffen wird. Diese einmalige Nutzung, z.B. im Rahmen eines urlaubsbedingten Aufenthalts, würde nach der Richtlinie bereits dazu führen, dass das Unternehmen mit dem Nutzer in einer signifikanten Art und Weise interagiert. Ausreichend wäre entsprechend lediglich eine einmalige Einwahl aus dem Mitgliedsstaat, um in die Berechnung der Nutzerschwelle einbezogen zu werden. Eine nur einmalige Einwahl entspricht jedoch bereits dem Wortlaut nach nicht dem Kriterium der signifikanten Interaktion und kann auch unter einem nutzungsorientierten Aspekt noch nicht den Steuerzugriff rechtfertigen. Darüber hinaus ist das Unternehmen ohne eine gewisse Mindest-Interaktions-Schwelle im Ergebnis dem Zufall ausgesetzt, inwieweit Nutzer auch bei vom eigentlichen Heimatmarktstaat abweichender Geolokalisation die Leistung in Anspruch nehmen und hierüber in einem potenziell neuen Staat einen steuerlichen Anknüpfungspunkt begründen würden. Rechtsicherheit auf Seiten des Unternehmens kann daher nur dann existieren, wenn klar ist, dass die Schwelle tatsächlich überschritten worden ist.

---

525 Thörmer, BB 2021, 599 (601).

526 Kirchhof, BB 2020, 2775 (2777).



Gleichzeitig erscheint es aber auch von Seiten der staatlichen Stellen fast ausgeschlossen, nur kurzfristige Aufenthalte einzelner Nutzer im jeweiligen Staat zu registrieren und hierüber sogleich dann den Besteuerungszugriff zu sichern. Vielmehr wären die staatlichen Stellen gleichfalls wie die Unternehmen auf eine vollständige Überwachung und Geolokalisierung der Nutzer zur effektiven Umsetzung der steuerlichen Vorschriften, welche datenschutzrechtlich zu erheblichen Problemen führen würde,<sup>527</sup> beziehungsweise auf die Mitteilungen und Übermittlungen der Datensätze durch die zur Erhebung berufenen Unternehmen angewiesen. Gerade durch diese Ausgestaltung steht jedoch zu befürchten, dass das den Unternehmen auferlegte Deklarationsprinzip nicht hinreichend durch ein entsprechendes Verifikationsprinzip von staatlicher Seite abgesichert werden kann, sodass im Endergebnis maßgebliche Zweifel an dem tatsächlichen und effektiven Steuervollzug verbleiben, welche zumindest aus deutscher Sicht zu einer Verfassungswidrigkeit der Regelung führen würden.<sup>528</sup>

### c. Rechtsform der erfassten Unternehmen

Problematisch und gestaltungsanfällig ist zudem der Einsatzbereich des Richtlinienentwurfs. Denn ausweislich des Geltungsbereichs<sup>529</sup> soll die Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs lediglich für Körperschaftsteuerzwecke gelten. Dieses bedeutet im Umkehrschluss, dass Unternehmen, die zwar grundsätzlich unter dem Anwendungsbereich fallen, nicht jedoch als Körperschaft inkorporiert sind, aus dem Anwendungsbereich ausgeschlossen sind. Zu denken ist in diesem Zusammenhang insbesondere an Personengesellschaften, welche gerade nicht unter die Körperschaftsteuer fallen.<sup>530</sup> So eröffnet der Anwendungsbereich der Richtlinie bereits aus sich selbst heraus Gestaltungsmöglichkeiten, als dass durch eine schlichte Umfirmierung die Rechtsfolgen des Richtlinienentwurfs abgewendet werden können.

527 Vgl. *Kokott*, IStR 2019, 123 (131); *van Lück*, ISR 2018, 158 (165); *Rüscher*, MwStR 2018, 419 (426); vgl. zum selbigen Problem im Rahmen des Richtlinienentwurfs zur Digital Services Tax Kapitel 3 A.II.3.c.

528 Vgl. BVerfG v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239-285.

529 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018)147 final, Art. 2 RL-Entwurf.

530 Vgl. *Haase*, Ubg 2018, 259 (260); *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (257).

d. Vereinbarkeit einer „EU-Steuer“ mit Art. 311 AEUV.

Unabhängig von den Fragen nach der Vereinbarkeit des Richtlinienvorschlages mit völkerrechtlichen Rechtfertigungsmerkmalen des Steuerzuges und dem gestaltungsanfälligen Anwendungsbereich ergibt sich auch eine weitere unionsrechtliche Problemstellung. So sollen die Mehreinnahmen aus der Besteuerung der Digitalwirtschaft nicht den einzelnen Mitgliedsstaaten zufließen, sondern vielmehr direkt in den europäischen Haushalt eingestellt werden.<sup>531</sup> Insoweit würde die mithilfe der digitalen signifikanten Präsenz vereinnahmte „EU-Steuer“ eine erste Durchbrechung des bisherigen Systems der Finanzierung aus Eigenmitteln nach Art. 311 AEUV darstellen.<sup>532</sup> Es ist daher fraglich, ob eine als Harmonisierungsmaßnahme angedachte Richtlinie zu einer Zuweisung der Erträge aus der Steuer an die Europäische Union führen darf und hierdurch die staatliche Souveränität in Steuersachen und das bestehende Finanzierungskonzept auf unionsrechtlicher Ebene neu ordnen kann. In diesem Kontext ist zunächst festzustellen, dass der Europäischen Union grundsätzlich im Rahmen ihrer durch Art. 311 AEUV zugesicherten Finanzierung aus Eigenmitteln auch die Möglichkeit zustehen würde, eine Abschöpfung bestimmter Teile der in der Abgabehoheit der Mitgliedsstaaten liegenden Einnahmen vorzunehmen.<sup>533</sup> So steht es der Europäischen Union insbesondere auf der Grundlage des Art. 311 Abs. 3 S. 2 AEUV zu, auch neue Arten der Eigenmittelfinanzierung einzuführen, womit insbesondere auch die Einführung eines dem EU-Haushalt zustehenden Steueraufkommens verbunden sein kann.<sup>534</sup> Freilich gilt es zu beachten, dass die Steuerhoheit als wesentliches Element der staatlichen Souveränität und die eigenständige Entscheidung über die Verwendung der erhobenen Steuern der pauschalen Einführung einer unionalen Steuer entgegenstehen könnte.<sup>535</sup> So ermöglicht Art. 311 Abs. 3 S. 2 AEUV zwar die Erweiterung der Eigenmittel auch auf den Bereich einer einzuführenden Steuer, begründet aber zugleich nicht die Recht-

---

531 Vgl. Rat der Europäischen Union v. 25.03.2021, SN 18/21, S. 5 Textziffer 6 lit. g).

532 *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2777).

533 EuGH v. 13.12.1967 – C-17/67, *Neumann v. Hauptzollamt Hof/Saale*, ECLI:EU:C:1967:56.

534 *Häde* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 311 Rn. 59, 61; *Kube*, DStJG 41, S. 85; *Magiera* in: G/H/N, AEUV, Art. 311 Rn. 23; *Niedobitek* in: *Streinz*, AEUV, Art. 311 Rn. 29

535 *Braunack*, EuZW 2018, 624 (630); *Kube*, DStJG 41, S. 87; *Schenke* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 113 RN. 17; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 RN. 29.

setzungskompetenz zum Erlass der entsprechenden Steuerart.<sup>536</sup> Insoweit ist zwingend zwischen der Rechtsetzungskompetenz der Europäischen Union und der Ertragshoheit über die aufgrund eines Rechtsetzungsaktes der Europäischen Union einzuführende Steuer zu unterscheiden.<sup>537</sup> Denn nur durch eine entsprechende Trennung kann der staatlichen Souveränität der Mitgliedsstaaten in den jeweiligen zum Erlass berufenen Gremien sowohl in Bezug auf die Einführung der entsprechenden Steuer, im Rat durch den berufenen Regierungsvertreter, als auch in Bezug auf den Eigenmittelbeschluss, unter Beteiligung nationaler Parlamente, ausreichend Rechnung getragen werden.<sup>538</sup> Zwar könnte die Verlagerung der Ertragshoheit für das aus dem Richtlinienvorschlag zur signifikanten digitalen Präsenz generierte Steueraufkommen auf die Ebene der Europäischen Union grundsätzlich, bei Berücksichtigung der jeweiligen Voraussetzungen, auch im Rahmen eines einheitlichen Vorgehens, erfolgen.<sup>539</sup> Allerdings steht im Ergebnis durch den zusätzliche Steuersouverän der Europäischen Union mit eigenständigen Interessen zu befürchten, dass die Gesamtsteuerbelastung für den EU-Bürger beziehungsweise für das EU-Unternehmen deutlich zunimmt.<sup>540</sup> Ob und inwieweit hierdurch eine faktische Doppelbesteuerung eintreten könnte, hängt maßgeblich von der Ausgestaltung und dem tatsächlichen Verhältnis zwischen unionaler und nationaler Steuergesetzgebung ab.

Dagegen ergibt sich bei Umsetzung des unionalen Richtlinienentwurfs in Bezug auf die völkerrechtliche Steuerverteilung zwangsläufig ein erhöhtes Risiko der Doppelbesteuerung. Denn ausweislich des Richtlinienentwurfs soll die signifikante digitale Präsenz als eigenständiger Anknüpfungspunkt zur Begründung des Steuerzugriffs digitaler Dienstleistungen neben den tradierten Betriebsstättenbegriff treten. Der Richtlinienentwurf sieht hierzu eine unionsweite Anpassung der nationalen Regelungen vor. Auf abkommensrechtlicher Ebene werden die Mitgliedsstaaten lediglich dazu angehalten, die jeweiligen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten anzupassen.<sup>541</sup> Eine entsprechende Verpflichtung beinhaltet der Richtlinienentwurf indes freilich nicht. Dieses gilt auch gerade vor

536 *Häde* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 311 Rn. 54; *Hey*, EuZW 2021, 277 (280)

537 *Häde* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 311 Rn. 52.

538 *Waldhoff* in: *Calliess/Ruffert*, AEUV, Art 311 Rn. 7; *Häde* in: Frankfurter Kommentar, AEUV, Art. 311 Rn. 60; *Hey*, EuZW 2021, 277 (282).

539 Vgl. *Hey*, EuZW 2021, 277 (281).

540 *Hey*, EuZW 2021, 277 (286); *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2778).

541 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, S. 5.

dem Hintergrund, dass die unionsweite mitgliedstaatliche Umsetzung einheitlich auch ohne entsprechende Anpassung der zwischen den Mitgliedsstaaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen erfolgen kann.<sup>542</sup> Im Ergebnis wird durch die Einführung daher ein unionsrechtlicher treaty override in Bezug auf die Gewinnverteilung aus digitalen Geschäftsmodellen eingeführt,<sup>543</sup> welcher zu einer tatsächlichen Doppelbesteuerung der Gewinne in Drittstaatenkonstellationen führen wird.<sup>544</sup>

#### e. Innerstaatlicher Konflikt in Bezug auf die Gewerbesteuer

Innerstaatlich würde sich zudem auch noch die Frage nach dem Verhältnis und der Berücksichtigung der digitalen signifikanten Präsenz im Rahmen der Gewerbesteuer stellen, wo im Zweifel ebenfalls eine Ausdehnung des Betriebsstättentatbestands zur gleichheitsgerechten Besteuerung des Unternehmens gefordert werden müsste.<sup>545</sup> Einer solchen stünde hingegen der insoweit strengere Rechtfertigungsmaßstab der Gewerbesteuer über das Territorialitätsprinzip und deren Ausgleichfunktion für die Belastung der Gemeindebürger über das Äquivalenzprinzip<sup>546</sup> entgegen.

### 3. Bewertung des Richtlinienentwurfs zur digitalen signifikanten Präsenz

Auch wenn die Reformüberlegung des Richtlinienentwurfs zur Verlagerung des Besteuerungsrechtes aus digitalen Geschäftsmodellen unter Einführung eines zusätzlichen Anknüpfungspunktes für die Besteuerungsrechte über die speziell zugeschnittene digitale signifikante Präsenz kompetenzrechtlich durch die Europäische Union als langfristige Lösung durchaus rechtlich zulässig wäre, begegnen diesem Lösungsansatz verschiedene materiell rechtliche Bedenken. Neben den angeführten Problemen des faktischen Steuervollzugs, der drohenden Gefahr einer Doppelbesteuerung und der Gestaltungsanfälligkeit der Regelung lässt sich erneut feststellen, dass sich die Ausgestaltung des Lösungsansatzes und auch die in diesem Zusammen-

542 EU-Kommission v. 21.03.2018, COM(2018) 147 final, S. 4.

543 Haase Ubg 2018, 259 (263); Staringer, SWI 2017, 341 (346).

544 Junkers, ISR 2018, 370 (376); Rüscher, MwStR 2018, 419 (420).

545 Kokott, IStR 2019, 123 (131).

546 Vgl. zur Rechtfertigung der Gewerbesteuer Drüen in: Blümich, GewStG, § 1 Rn. 13ff.; Sarrazin in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 1 Rn. 7ff.

hang vorgebrachten Rechtfertigungsgründe stark an den herkömmlichen Argumenten zur Rechtfertigung von (umsatzbasierten) indirekten Steuern am tatsächlichen Bezugsort der Leistung orientieren. Insbesondere wird durch die Anknüpfung an umsatzbasierte Schwellenwerte im jeweiligen Marktstaat deutlich, dass die Frage nach dem Ort der Wertschöpfung, welcher als solcher den maßgeblichen Anknüpfungspunkt einer direkten Steuer im bisherigen Steuersystem abbildet, kaum noch Relevanz zugerechnet wird. Insofern lässt sich, wie bereits im Rahmen der Gesamtbewertung des Lösungsvorschlags zur Digital Services Tax,<sup>547</sup> feststellen, dass die Europäische Union im Rahmen der dargelegten Lösungsansätze zur „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft stark umsatzorientierte Lösungsansätze verfolgt und sich der Rechtfertigungsgründe des im Rahmen der indirekten Besteuerung, insbesondere der Umsatzbesteuerung, verfolgten Ziels einer Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip bedient. Als solches gilt es diese Erkenntnisse in die spätere Entwicklung des eigenen Lösungsansatzes mit einzubeziehen.

#### IV. Conclusio zu den EU-Richtlinien-Vorschlägen

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass sich die Richtlinienvorschläge der Europäischen Union überwiegend von der Frage nach der Besteuerung am Ort der tatsächlichen Wertschöpfung losgelöst haben und vielmehr auf die Verteilung der Steuersubstrats zwischen dem Sitz- und Marktstaat abstellen. So wird die Frage nach der „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft überwiegend aus einem politischen Blickwinkel betrachtet, sodass auf Vergleichsunternehmen mit Sitz innerhalb der Europäischen Union sowie die Beteiligung des Marktstaates, in welchem die zum Gewinn des Unternehmens beitragenden Umsätze erzielt werden, am Steuersubstrat als maßgebliche Kriterien zur Beurteilung des Fairnesskriteriums abgestellt wird.<sup>548</sup>

Kongruent zu dieser Erkenntnis entstammen die den Vorschlägen zugrundeliegenden Rechtfertigungsansätze zur Begründung des Besteuerungsrechtes im jeweiligen Marktstaat überwiegend den im tradierten Steuersystem verwendeten Gründen zur Rechtfertigung eines Besteuerungsrechtes

547 Vgl. Kapitel 3 A.II.4.

548 *Baéz Moreno/Brauner*, WU International Tax Research Paper Series 2015 – 14, S. 5; *Ponomareva*, BIT 2019, 581 (583).

im Rahmen der indirekten Besteuerung, als dass dort eine Besteuerung am Leistungsort nach dem sogenannten Bestimmungslandprinzip durchgeführt wird.<sup>549</sup> So zeigt sich im Rahmen des Lösungsvorschlages zur Digital Services Tax, nicht nur in Bezug auf den ausgewählten Kompetenztitel, deutlich, dass im Kern eine indirekte Steuer eingeführt werden sollte. Aber auch der Lösungsvorschlag zur digitalen signifikanten Präsenz orientiert sich fast ausschließlich an den durch die jeweiligen Unternehmen erzielten Umsätze und versucht hierüber eine entsprechende Besteuerung am Leistungsort sicherzustellen. Wie jedoch aufgezeigt werden konnte, enthalten die Vorschläge verschiedene rechtliche Hürden, welche im Ergebnis gegen eine Einführung der jeweiligen Vorschläge streiten.

Indessen stellt sich aufbauend auf den gewonnenen Erkenntnissen die Frage, ob eine „faire und gerechte“ Besteuerung nicht, den angeführten Rechtfertigungsgründen entsprechend, unter dem bereits bestehenden System der indirekten Besteuerung erreicht werden könnte. So ließe sich ein entsprechendes Vorgehen und die hierzu notwendige Rechtsänderungen harmonisiert über den Kompetenztitel des Art. 113 AEUV unionsweit einheitlich umsetzen, wodurch gerade eine Zersplitterung des Binnenmarktes und der Aufbau von Handelshemmnissen durch einzelstaatliche Maßnahmen nicht zu befürchten stünde. Gleichzeitig könnten die Staaten im Rahmen ihrer begrenzten staatlichen Souveränität weiterhin selbständig über die Höhe des Steuersatzes und damit einhergehend über die Höhe des Steueraufkommens verfügen. Zudem decken sich sodann die Rechtfertigungsgründe des Steuerzugriffs auf die Geschäftsmodelle der Digitalwirtschaft mit dem von der Europäischen Union im Rahmen der indirekten Steuern anvisierten Endziel einer Besteuerung am Leistungsort.<sup>550</sup> Auch könnte ein über das im Rahmen der indirekten Besteuerung bereits bestehendes System der Steuervollstreckung für nicht im Unionsgebiet ansässigen Unternehmen (One-Stop-Shop-Verfahren)<sup>551</sup> ein effektiver Steuervollzug garantiert werden, sodass auch diesen Bedenken an den Richtlinienvorschlägen entgegengetreten werden könnte.

---

549 *Robisch* in: *Bunjes*, UStG, vor § 1 Rn. 7; *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 35ff.; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, Einführung Rn. 735ff.; *Reiß* in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, Einführung Rn. 39ff.

550 *Seiler* in: G/H/N, AEUV, Art. 113 Rn. 35ff.; *Reiß* in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, Einführung Rn. 39ff.

551 Vgl. zu den Einzelheiten des One-Stop-Shop-Verfahrens Kapitel 4 E.III.

Abschließend lässt sich daher feststellen, dass die vorgebrachten Lösungsansätze der Europäischen Union zur „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft im Rahmen der direkten Besteuerung nicht hinreichend ausgestaltet worden sind um eine systematisch plausible und vor allem rechtssichere Besteuerung der sich veränderten Weltwirtschaft und des für die vorliegende Untersuchung als relevant determinierten Untersuchungsmodells zu ermöglichen. Insgesamt gehen mit den Lösungsansätzen zum einen ein Mehr an Komplexität und zum anderen Fragestellungen in Bezug auf die grundsätzliche Verteilungssystematik der direkten Steuern einher. Insbesondere letzteres könnte bei kongruenter Weiterentwicklung zu einem tatsächlichen Verlust an nationalem Steueraufkommen führen.<sup>552</sup> Hieraus ergibt sich zugleich die vorläufige Genese, dass zumindest auf Ebene der Europäischen Union die Suche nach einem Lösungsansatz zur „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft sowie dem Untersuchungsmodell im Bereich der indirekten Steuern sinnvoller und systematisch schlüssiger erscheint.

### B. Überlegungen der OECD

Die OECD, als internationale Organisation zur Verbesserung der internationalen wirtschaftlichen Zusammenarbeit und Entwicklung, hat sich als erste Institution mit dem Einfluss der voranschreitenden Digitalisierung der Wirtschaft und dem damit verbundenen Einfluss auf die bestehenden Besteuerungskonzepte beschäftigt.<sup>553</sup> Auch wenn die OECD selbst keine Befugnisse zur Rechtsetzung hat,<sup>554</sup> so bilden die von Seiten der OECD entwickelten Empfehlungen und zwischen den inkludierten Staaten geschlossenen Vereinbarungen den wesentlichen Baustein für eine abgestimmte internationale Steuerpolitik.<sup>555</sup> Als wichtigster Punkt des Einflusses der OECD ist wohl das OECD-Musterabkommen zu nennen, welches als wesentliche Grundlage für neu abzuschließende Doppelbesteuerungs-

552 Wünnemann, IStR. 2019, 134 (139); Wünnemann, FR 2021, 26 (27).

553 Vgl. *OECD(2001) Taxation and Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*; *OECD(2003) Implementation of the Ottawa Taxation Framework Conditions, The 2003 Report*; *OECD (2015), Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft*

554 Herdegen, Internationales Wirtschaftsrecht, § 4 Rn. 31.

555 Carrol/Kellow *The OECD*, S. 7f.; Herdegen Internationales Wirtschaftsrecht, § 4 Rn. 31

abkommen gilt und an welches bestehende Doppelbesteuerungsabkommen mit einiger Regelmäßigkeit angepasst werden. Der zu diesem Musterabkommen veröffentlichte Kommentar gilt als wesentliches Auslegungswerkzeug bei der Beurteilung der jeweiligen Abkommensbestimmungen, wobei die Aussagen als Empfehlungen, ohne Bindungscharakter, zu verstehen sind.<sup>556</sup> Als zweite wesentliche Errungenschaft der OECD im Rahmen des internationalen Steuerrechts kann zudem das „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS)-Projekt angesehen werden, durch welches verschiedene Probleme der Besteuerung international tätiger Unternehmen aufgedeckt und Lösungsansätze entwickelt worden sind.<sup>557</sup> Neben den verschiedenen lokalisierten Schwachstellen des internationalen Besteuerungssystems, welche als Auslöser für Steuergestaltungen identifiziert worden sind,<sup>558</sup> wurde insbesondere die Digitalisierung der Wirtschaft als maßgebliche Herausforderung einer gleichheitsgerechten Besteuerung identifiziert.<sup>559</sup> Konsequenterweise wurde auf Ebene der OECD sodann im September 2013 die Task Force on the Digital Economy gegründet (TFDE),<sup>560</sup> welche federführend für die Entwicklung der im Folgenden zu untersuchenden Vorschläge zur „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft ist.

## I. Verbindlichkeit der Lösungsansätze und notwendige nationale Umsetzungsmaßnahmen

Ähnlich wie auch im Rahmen der Lösungsvorschläge auf Ebene der Europäischen Union gilt es, eingangs der Betrachtung der Lösungsvorschläge auf Ebene der OECD zunächst die Frage nach der Verbindlichkeit der Lösungsansätze und den potenziellen nationalen Umsetzungsmaßnahmen

---

556 *Mellinghoff* in: FS Wassermeyer, S., Rn. 39; *Lehner* in: *Vogel/Lehner* DBA, Grundlagen Rn. 124b.

557 *Jacobs/Endres/Spengel* in: *Jacobs* Int. Unternehmensbesteuerung, S. 96f.; *Pinkernell*, FR 2013, 737 (738f.); *Pross/Radmanesh*, Der Aktionsplan der OECD/G20 zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Rn. 13ff.

558 *Pross/Radmanesh*, Der Aktionsplan der OECD/G20 zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Rn. 11f.; Vgl. als Zusammenfassung der einzelnen Aktionspunkte: *OECD(2016)*, BEPS-Projekt Erläuterung: Abschlussberichte 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung; *Benz/Böhmer*, DB 2017, 2951.

559 *OECD(2013)*, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, S. 10; *OECD(2014)*, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, S. 8f.; *Valta*, ISR 2014, 176.

560 Vgl. *OECD(2015)*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, S. 16.



men zu beleuchten. In diesem Zusammenhang ist zunächst auf die allgemeine Rechtsnatur der OECD und der durch diese entwickelten Lösungsansätze einzugehen, um klarzustellen, welchen Einfluss die beschlossenen Maßnahmen auf das nationale und internationale Steuerrecht entfalten können.

Die OECD wurde mit Vertrag vom 14.12.1960 mit dem Ziel gegründet, das wirtschaftliche Wachstum in den Mitgliedsstaaten durch Zusammenarbeit zu fördern.<sup>561</sup> Insoweit kann die OECD wohl als internationale Organisation im völkerrechtlichen Sinne angesehen werden, als dass sie über einen ordentlichen Gründungsvertrag zwischen verschiedenen Staaten verfügt und zudem durch ihre Struktur in der Lage ist, einen Willen zu bilden und diesen auch nach außen umzusetzen,<sup>562</sup> indem sie über ihre verschiedenen Organe<sup>563</sup> Entscheidungen trifft.<sup>564</sup> Zwar sollen diese Entscheidungen, in Abhängigkeit eines geäußerten Vorbehaltes, auch für die Mitgliedsstaaten Bindung entfalten,<sup>565</sup> mangels tatsächlicher Durchsetzungsmechanismen verbleibt der Gehalt der Entscheidung jedoch auf Ebene einer Empfehlung oder Regel.<sup>566</sup> Aus der fehlenden rechtlichen Durchgriffsmöglichkeit auf dem Einzelnen, als Aspekt der sog. Supranationalität,<sup>567</sup> folgt zugleich, dass die OECD insbesondere nicht als zwischenstaatliche Einrichtung im Sinne des Art. 24 Abs. 1 GG angesehen werden. Dementsprechend verbleibt der eigenständige Handlungsrahmen, gerade auch vor dem Hintergrund, dass den auf Ebene der OECD arbeitenden nationalen Vertretern eine parlamentarische Absicherung fehlt,<sup>568</sup> insoweit darauf beschränkt, Lösungsvorschläge an die innerhalb der OECD organisierten Mitglieds-

561 Vgl. Art. 1 Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development v. 14.12.1960.

562 Zu den völkerrechtlichen Voraussetzungen einer internationalen Organisation v. *Arnauld*, Völkerrecht, § 2 Rn. 116; *Herdegen*, Völkerrecht, § 10 Rn. 1ff.

563 Vgl. hierzu Rule 1 Verfahrensordnung der OECD: „A body of the Organisation is finde[...]“

564 Vgl. hierzu Rule 18 Verfahrensordnung der OECD: „Decisions of the Organisation, taken by Council in accordance with Articles 5, 6, 7 of the Convention, may be [...]“.

565 Vgl. Rule 18 Verfahrensordnung der OECD: „[...] i) decisions binding on the Members which the latter shall implement[...]“.

566 *Carroll/Kellow*, The OECD, S. 5; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 1 Rn. 30.

567 Vgl. zum Erfordernis einer solchen *Wollenschläger* in: *Dreier*, GG, Art. 24 Rn. 32; *Callies* in: *Dürig/Herzog/Scholz*, GG, Art. 24 Rn. 33, 44; *Heintschel von Heinegg/Frau* in: *Epping/Hillgruber*, GG, Art. 24 Rn. 15.

568 *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 1 Rn. 31.

staaten weiterzuleiten. Zur Erlangung von Rechtsverbindlichkeit bedarf es sodann eines innerstaatlichen Umsetzungsakts,<sup>569</sup> der jedoch anders als bei Vorgaben durch die Legislaturorgane der Europäischen Union, über die ihr zustehende Richtlinienkompetenz, nicht zwangsläufig zu erfolgen hat und insbesondere auch nicht fristgebunden ist. Effektiver kann der Lösungsvorschlag hingegen umgesetzt werden, wenn dieser den Mitgliedstaaten als ausformulierter Vorschlag zum Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrages im Sinne der Wiener Vertragskonvention respektive Art. 59 Abs. 1 S. 2 GG unterbreitet wird. Denn insofern die Mitgliedsstaaten diesem Übereinkommen durch Unterzeichnung beitreten und der völkerrechtliche Vertrag in Kraft tritt, sind die Mitgliedsstaaten als Vertragsparteien an den Inhalt gebunden,<sup>570</sup> sodass eine entsprechend höhere Rechtsverbindlichkeit und internationale Einheitlichkeit hergestellt werden kann.

Kommt es hingegen nicht zum Abschluss eines völkerrechtlichen Vertrages und setzen die Mitgliedsstaaten die Beschlüsse auch nicht in nationales Recht um, so verbleibt die Rechtsqualität des auf Ebene der OECD gefundenen Lösungsvorschlages auf Ebene einer ausgesprochenen Empfehlung oder Regel, welche als „soft law“ zur Auslegung der bestehenden nationalen und internationalen Vorschriften herangezogen werden oder aber Einfluss auf spätere Rechtsetzungen haben kann.<sup>571</sup>

## II. Historische Entwicklung

Ausgangspunkt und wohl auch politischer Ursprung der Reformbemühungen zur gleichheitsgerechten Besteuerung der Digitalunternehmen waren die Geschäftsmodelle großer US-amerikanischer Unternehmen (insbesondere Google, Apple, Facebook und Amazon – die sogenannte „GAFA“<sup>572</sup>), wonach mangels physischer Präsenz im Absatzstaat keine Betriebsstätten begründet wurden und entsprechend die erzielten Gewinne nicht im Leistungsstaat zu versteuern waren.<sup>573</sup> Die wesentlichen Aspekte wurden verallgemeinert im Rahmen des vorläufigen Arbeitsergebnisses zum Akti-

569 Wünnemann, FR 2021, 26 (27).

570 v. Arnould, Völkerrecht, § 3 Rn. 208. Herdegen, Völkerrecht, § 1 Rn. 16.

571 Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, § 1 Rn. 29.

572 Vgl. zum Begriff *Dorenkamp*, IStR 2018, 640 (641); *Eilers/Oppel*, IStR. 2018, 361 (362); *Kofler/Mayr/Schlager*, BB 2017, 1751; *Marquardt*, IStR 2020, 292.

573 *Brauneck*, EuZW 2018, 624; *Valta*, ISR 2014, 176 (177); *Valta*, IStR 2018, 765; *Wünnemann*, IStR 2019, 134.

onspunkt 1 im Jahr 2014 festgehalten.<sup>574</sup> Auch der Abschlussbericht zu Aktionspunkt 1 des BEPS-Projekts im Jahr 2015<sup>575</sup> enthielt keine abschließenden Handlungsempfehlungen. Vielmehr wurde festgestellt, dass die sich aus der Digitalisierung ergebenden Herausforderungen für das Besteuerungssystem sich, wie die Digitalisierung der Wirtschaft selbst, weiterentwickeln werden.<sup>576</sup> Hierauf aufbauend wurde beschlossen, dass die TFDE ihre Arbeit fortsetzen und zum Jahr 2020 hin eine konkrete Handlungsempfehlung erarbeiten soll.<sup>577</sup> Wie bereits im Abschlussbericht vorgesehen, wurde die Entwicklung einer Lösung zur „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft durch die Ausweitung der einbezogenen Staaten über das sog. Inclusive Framework im Jahr 2016 zur Suche nach einer globalen Lösung.<sup>578</sup>

Im März 2018 veröffentlichte die Taskforce des „Inklusive Frameworks on BEPS“ ein Zwischenergebnis der bisherigen Arbeiten.<sup>579</sup> Dieses enthielt aufgrund der Komplexität der Materie und unterschiedlicher Auffassung der über 100 teilnehmenden Staaten<sup>580</sup> noch keine Hinweise oder Empfehlungen zur Lösung der durch die Digitalwirtschaft bedingten Herausforderungen für das bestehende Besteuerungssystem. Jedoch enthielt der Bericht eine erste Analyse der werttreibenden Faktoren der Digitalwirtschaft und stellte die konkreten sich aus der Digitalisierung ergebenden Herausforderungen für die Entwicklung eines einheitlichen globalen Besteuerungssystems der Digitalwirtschaft heraus.<sup>581</sup>

Die weitergehenden Arbeiten der TFDE im Rahmen des Inclusive Frameworks führten im Januar 2019 zu der Herausgabe einer „Policy Note“<sup>582</sup>, mit welcher eine öffentliche Diskussion über die gefundenen Lösungsansätze angestoßen wurde. Hierzu wurde am 13.02.2019 ein „Public

574 OECD(2015), Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft.

575 OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report,

576 OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, S. 13, 148.

577 OECD(2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, S. 13, 149.

578 Krienbaum/Fehling, IStR 2017, 929.

579 OECD(2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018.

580 OECD(2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 3.

581 OECD(2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, S. 20.

582 OECD(2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note.

Consultation Document<sup>583</sup> veröffentlicht, mit welchem verschiedene identifizierte Lösungsansätze bekannt gegeben wurden. Gleichzeitig wurde der Öffentlichkeit die Möglichkeit gegeben, entsprechende Anmerkungen hierzu bei der OECD einzureichen und sich an einer öffentlichen Diskussion am 13. und 14.03.2019 zu beteiligen.

Inhaltlich wurden im Rahmen des Public Consultation Document 2019 vier verschiedenen Lösungsvorschläge unterbreitet, die sich jedoch in zwei Gruppen, im weiteren Verlauf als Pillar I und Pillar II,<sup>584</sup> aufteilen lassen. Innerhalb der ersten Gruppe (Pillar I) wurden, aufbauend auf den im Rahmen des Interim-Report festgestellten Herausforderungen der Besteuerung der Digitalwirtschaft, drei Lösungsvorschläge erarbeitet, welche als Modifikationen in das bestehende internationale Besteuerungssystem eingefügt werden könnten.<sup>585</sup> Ziel dieser Vorschläge wäre eine Ausweitung der Besteuerungsrechte der jeweiligen Nutzer- bzw. Marktstaaten,<sup>586</sup> wodurch es zu einer teilweise starken Änderung der bisherigen Nexus- und Gewinnverteilungsvorschriften kommen würde.<sup>587</sup> Die möglichen Änderungen wurden unter den Oberbegriffen „user participation“<sup>588</sup>, „Marketing intangibles“<sup>589</sup> und „significant economic presence“<sup>590</sup> vorgestellt.

Der vierte Lösungsvorschlag, der sogleich den einzigen Vorschlag der zweiten Gruppe (Pillar II) bildet, fokussiert sich nicht auf die Herausforderungen der Digitalwirtschaft, sondern zielt auf eine größere Lösung zur Vermeidung der Gewinnverschiebung innerhalb internationaler Unternehmen in Niedrigsteuerländer ab.<sup>591</sup> Zwar soll die territoriale Souveränität der jeweiligen Staaten zur Bestimmung der nationalen Steuersätze nicht von

---

583 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document

584 *OECD(2019)*, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 6 Tz. 7.

585 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 7 Tz. 9.

586 *Greil*, DStR 2019, 1653 (1654).

587 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 8 Tz. 10.

588 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S.9f.

589 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 11f.

590 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 16ff.

591 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 24ff.

diesem Vorschlag berührt werden, jedoch soll unter diesem Vorschlag den anderen Staaten die Möglichkeit eingeräumt werden, die nicht ausreichend besteuerten Gewinne entsprechend im Rahmen einer Hinzurechnungsbesteuerung zu besteuern und hierüber eine globale Mindestbesteuerung international tätiger Unternehmen erreicht werden.<sup>592</sup> Der endgültige Lösungsvorschlag wurde durch die OECD am 20. Dezember 2021 mit den sog. „Model Rules“<sup>593</sup> vorgestellt. Anschließend hat die Europäische Union zur Umsetzung der Model Rules ins unionale Sekundärrecht am 22.12.2021 eine Richtlinienentwurf vorgelegt,<sup>594</sup> welcher in der Folge zur Herstellung der Einstimmigkeit der Mitgliedsstaaten angepasst wurde und auch ein Jahr später noch nicht abschließend finalisiert ist.<sup>595</sup> Da dieser Vorschlag jedoch nicht dem Bereich der „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft zugeordnet werden kann, gilt es im Folgenden lediglich die weiteren Entwicklungen im Bereich der Arbeiten zu Pillar I aufzuzeigen.

Im Rahmen der weiteren Arbeiten der TFDE wurde festgestellt, dass zur Erreichung einer globalen Lösung innerhalb von Pillar I die möglichen Lösungsoptionen einzuschränken sind,<sup>596</sup> wobei weiterhin an dem bestehenden Ziel der Überprüfung und Änderung der bestehenden Nexus- und Gewinnverteilungsregelungen festgehalten wird.<sup>597</sup> So lassen sich die nachfolgenden Untersuchungen in drei Gruppen, die Änderung der Gewinnverteilungsregelungen, Begründung eines neuen Nexus und administrative sowie technische Umsetzung der neuen Regelungen bei Vermeidung einer drohenden Doppelbesteuerung, einteilen.<sup>598</sup>

Ein entsprechender Lösungsvorschlag einer einheitlichen Herangehensweise im Pillar I wurde im Rahmen der Möglichkeit zur öffentlichen Stel-

592 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document, S. 24 Tz. 91.

593 *OCED(2021)*, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two).

594 EU-Kommission v. 22.12.2021, COM(2021) 823 final.

595 EU-Rat v. 02.12.2022, ECOFIN 1251; zur Darstellung der „Model Rules“ und des Richtlinienvorschlages vgl. statt vieler *Rieck/Fehling*, IStR 2022, 51; *Schwarz*, IStR 2022, 37.

596 *OECD(2019)*, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 7 Tz. 13.

597 *OECD(2019)*, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 7 Tz. 7.

598 *OECD(2019)*, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, S. 11 Tz. 24.

lungnahme vom 09.10.2019 bis zum 12.11.2019 vorgestellt.<sup>599</sup> Nach Auswertung der schriftlichen und mündlichen Stellungnahmen im Laufe des Jahres 2020 wurde im Oktober 2020 ein Blueprint über den Pillar I Lösungsvorschlag veröffentlicht.<sup>600</sup> Ziel des Lösungsvorschlages ist es ein nachhaltiges Steuergerüst für die sich digitalisierende Wirtschaft zu schaffen und gleichzeitig eine faire und effektivere Verteilung der Besteuerungsrechte zu erreichen.<sup>601</sup> So soll zunächst über den „Amount A“ ein neues, die bisherigen Regelungen überlagerndes Besteuerungsrecht eingeführt werden, welches sich sowohl auf den Nexus als auch auf die Gewinnverteilungsregelung auswirkt.<sup>602</sup> Der „Amount B“ hingegen integriert sich in die bestehenden Gewinnverteilungsregelungen und soll zu einer standardisierten Gewinnverteilung für grundlegende Marketing- und Vertriebsaktivitäten zwischen verbundenen Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz führen.<sup>603</sup> Flankiert werden sollen diese Regelungen durch verschiedene Regelungen zur Herstellung von steuerlicher Rechtssicherheit bei der Ermittlung, Verteilung und Besteuerung innerhalb der neuen Regelungen.<sup>604</sup>

Der Lösungsvorschlag unter dem Pillar I Blueprint wurde anschließend zur erneuten öffentlichen Stellungnahme freigegeben<sup>605</sup> und virtuell im Januar 2021 diskutiert.<sup>606</sup> Ein endgültiger Lösungsvorschlag wurde zunächst für Mitte 2021 angekündigt, dann jedoch im Laufe des Jahres 2021 für Ende des Jahres 2022 angekündigt.<sup>607</sup> Die Umsetzung soll im Laufe des Jahres

---

599 *OECD(2019)*, Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One. - Public Consultation Document.

600 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint.

601 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 8.

602 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 12 Tz. 10.

603 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 155 Tz. 649.

604 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S 168ff.

605 *OECD(2020)*, Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints – Public Consultation Document.

606 Virtuelles Public Consultation Meeting vom 14.-15. Januar 2021 abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-meeting-reports-on-the-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>, zuletzt abgerufen am: 13.12.2022.

607 *OECD(2021)* v. 01.07.2021, Statement on a Two-Pillar Solution to Adress the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy; *OECD(2021)* v. 08.10.2021, Statement on a Two-Pillar Solution to Adress the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

2023 mittels einer multilateralen Vereinbarung („*Multilateral Convention [MLC]*“) erfolgen,<sup>608</sup> welche im Jahr 2025 in Kraft treten soll.<sup>609</sup> Der Pillar I Blueprint wurde anschließend weiter modifiziert und jeweils im Rahmen von Konsultationen zur öffentlichen Diskussion gestellt.<sup>610</sup> Die Ergebnisse der Überarbeitung wurden im Rahmen von zwei Progress Reports, einem zum Amount A<sup>611</sup> und einem zu den Fragen der „Administration and Tax Certainty“<sup>612</sup> veröffentlicht. Nachfolgend sollen die von Seiten der OECD unterbreiteten Lösungsvorschläge im Public Consultation Document 2019 und dem überarbeiteten Pillar I Blueprint 2020 in der Fassung des Progress Report 2022 dargestellt und anschließend kritisch auf ihre Implikationen auf das bestehende Besteuerungssystem und ihre Umsetzbarkeit hin untersucht werden.

### 1. Lösungsvorschläge im Public Consultation Document 2019

Auch wenn der aktuelle Lösungsvorschlag zum Pillar I Blueprint nur noch wenig mit den im Rahmen der ersten öffentlichen Stellungnahme dargelegten Lösungsvorschlägen gemein hat, so gilt es dennoch im Rahmen einer Gesamtwürdigung der politischen Ambitionen und anschließender Gesamtbewertung die anfänglichen Überlegungen zumindest überblicksartig zu betrachten. Denn aus diesen ergeben sich unter anderem auch die im politischen Diskurs stehenden Probleme der „fairen und gerechten“ Besteuerung der Geschäftsmodelle innerhalb der reinen Digitalwirtschaft.

608 *OECD(2021)* v. 08.10.2021, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, Annex. Detailed Implementation Plan.

609 *OECD(2022)* v. 11.07.2022, International tax reform: Multilateral Convention to implement Pillar One on track for delivery by mid-2023; *OECD(2023)* v. 12.07.2023, 138 countries and jurisdictions agree historic milestone to implement global tax deal.

610 *OECD(2022)*, Public Consultation Document – Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Tax Base Determinations; *OECD(2022)*, Public Consultation Document – Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope; *OECD(2022)*, Public Consultation Document – Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion; *OECD(2022)*, Public Consultation Document – Pillar One – Amount A: Regulated Financial Services Exclusion.

611 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One.

612 *OECD(2022)*, Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One.

a. „user participation“-Ansatz

Der erste Lösungsansatz beschäftigt sich mit dem Beitrag des Nutzers zu der Wertschöpfung der Unternehmen. Ausgangspunkt für die Überlegungen ist, dass der Nutzer durch die Verwendung der vom Unternehmen zur Verfügung gestellten Produkte bzw. Software einen eigenständigen Beitrag erbringt, welcher in erheblichem Umfang zur Wertschöpfung des Unternehmens beiträgt. Nur durch die Beiträge der Nutzer kann das Unternehmen überhaupt existieren und dadurch seine Marktmacht behaupten beziehungsweise stärken.<sup>613</sup> Als typisierende Beispiele sind in diesem Zusammenhang insbesondere Social Media Plattformen, Online-Marktplätze und Online-Suchmaschinen zu nennen,<sup>614</sup> die jeweils im Rahmen ihrer Wertschöpfungskette auf die Daten der Nutzer angewiesen sind. Dieser Vorschlag begründet sich entsprechend auf dem bereits eingangs der Abhandlung als untersuchungswürdig gekennzeichneten (überwiegend) algorithmusbetriebenen, auf Nutzerdaten basierenden Geschäftsmodell.<sup>615</sup>

Zwar werden die entsprechenden Wertschöpfungen grundsätzlich im Rahmen der Gewinnermittlung des Gesamtunternehmens erfasst, jedoch kommt es in diesen Fällen, wie bereits unter Bezug auf die Ergebnisse von *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt*<sup>616</sup> festgestellt, zu einem Auseinanderfallen zwischen dem Ort der Wertschöpfung, hier im Staat des Nutzers, und dem Ort der Besteuerung.<sup>617</sup> Dieses Ergebnis lässt sich durch die vorgenannten Kriterien zur Begründung eines Besteuerungsrechtes und dem international anerkannten Konzept der Zuweisung von Gewinnen weiter verifizieren. Denn konnte für die Wertschöpfung zu Beginn des zwanzigsten Jahrhunderts auf die Schaffenskraft der Fabrikationsstätten abgestellt werden, so erklärt sich aus welchen Gründen eine Gewinnaufteilung anhand der sog. „people function“ von im Unternehmen eingesetzten Personal den Wertschöpfungsbeitrag der Nutzer nicht erfassen kann. Denn der Nutzer leistet im zu untersuchenden Geschäftsmodell einen externen Beitrag, dessen Wertschöpfungsbeitrag jedoch intern extrahiert wird. Dem Gedanken

---

613 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S 9f.

614 *Koukouloti* in: *Pistone/Weber*, Taxing the Digital Economy, S. 62 f.; *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 9 Tz 19.

615 Vgl. Kaptiel 1 C.

616 *Bauer/Fritz/Schanz/Sixt(2019)*, Corporate income tax challenges arising from digitalised business models.

617 Vgl. Kapitel 1 B.III.2.



folgend ist es nur konsequent, dass sich zumindest ein gedanklicher Ansatz damit beschäftigt, den Wert, den das Unternehmen durch außerhalb liegende, aber dem Unternehmen direkt zurechenbare, Faktoren erzielt, als neue „people function“ über den Nutzerbeitrag zu erfassen. Dieses scheint bereits durch die wörtliche Interpretation nahe zu liegen.

Im Rahmen des Lösungsansatzes der user-participation wird vorgeschlagen, dass die bestehenden Regelungen zur Gewinnabgrenzung beibehalten werden und lediglich der sogenannte „non-routine profit“ neu verteilt wird.<sup>618</sup> Für die bestehenden Routinetätigkeiten des international tätigen Unternehmens würden sich entsprechend keine Änderungen ergeben. Lediglich hinsichtlich des darüberhinausgehenden Gewinnanteils, der bisher in der Regel dem Sitz des Unternehmens zugerechnet wird, soll eine Zuweisung zu den jeweiligen Nutzerstaaten unter Begründung eines genau auf bestimmte Geschäftsmodelle zugeschnittenen steuerlichen Nexus erfolgen.<sup>619</sup> Die Aufteilung soll anhand eines „non-routine-“ oder „residual-profit-split“ vorgenommen werden,<sup>620</sup> wobei die genauen Kriterien der Aufteilung, wie von Seiten der TFDE selbst festgestellt wird, einen wesentlichen Schlüsselpunkt des Vorschlages darstellen würden.<sup>621</sup>

## b. „marketing intangibles“-Ansatz

Der zweite Lösungsvorschlag im Rahmen des Public Consultation Documentes 2019 beschäftigt sich weniger mit den externen Faktoren der Wertschöpfung, sondern berücksichtigt die sich aus der Digitalisierung ergebende stärkere Einbeziehung immateriellen Gegenständen in die Wertschöpfung der Unternehmen unter dem Oberbegriff der „marketing intangibles“. Der Begriff bedeutet übersetzt die Vermarktung von immateriellen Wirtschaftsgütern und wird unter ausdrücklicher Bezugnahme auf den ebenfalls im Rahmen der OECD Transfer Pricing Guidelines verwendeten Begriff der

---

618 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 10 Tz. 24ff.

619 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 11 Tz. 21, 25.

620 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, 10 Tz. 24.

621 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 11, Tz. 26.

„marketing intangibles“ definiert.<sup>622</sup> Als wichtige wertbildende Faktoren immaterieller Wirtschaftsgüter von Unternehmen der Digitalwirtschaft werden insbesondere der Kundenstamm und mit diesem zusammenhängende Werte als auch der Name des Unternehmens als Marke selbst deklariert.<sup>623</sup> Während der Wert des Namens beziehungsweise der Marke des Unternehmens zwar indirekt, ebenfalls durch den externen Faktor „Kundenmeinung“, selbst geschaffen wird,<sup>624</sup> geht die Anknüpfung an den Kundenstamm beziehungsweise die von den Kunden erhobenen Daten<sup>625</sup> in Richtung des ersten Vorschlages. Allerdings wird nicht direkt an das Verhalten des Nutzers, sondern an den durch ihn geschaffenen Vermögensgegenstand innerhalb des Unternehmens angeknüpft. Freilich gilt es in diesem Zusammenhang darauf aufmerksam zu machen, dass dieser Wert, wie bereits dargestellt wurde,<sup>626</sup> nicht innerhalb der Bilanz des Unternehmens abgebildet und mithin nur schwer erfasst und nachgeprüft werden kann.

Der Lösungsvorschlag zielt auf eine Anpassung der bestehen Gewinnverteilungs- und Nexusregelungen ab.<sup>627</sup> Wie auch im Bereich des ersten Vorschlages müsste dazu zunächst den jeweiligen Marktstaaten ein Besteuerungsrecht für die entsprechend betroffenen immateriellen Gegenstände eingeräumt werden.<sup>628</sup> In einem zweiten Schritt soll sodann eine Modifikation der Gewinnaufteilungsvorschriften, allerdings lediglich im Bereich des „not-routine“ oder „residual“ Einkommens und in diesem Zusammenhang auch nur dieses, welches durch die Nutzung von immateriellen Wirt-

---

622 Vgl. hierzu die Ausführungen *OECD(2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*, S. 11 Fußnote 4: *“the term “marketing intangibles” as used in this paper has the same meaning as set forth in the OECD Transfer Pricing Guidelines”*; *OECD(2017), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, S. 27.

623 *OECD(2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*, S. 12 Tz. 31.

624 *OECD(2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*, S. 12 Tz. 31.

625 *OECD(2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*, S. 12 Tz. 31.

626 Vgl. ausführlich zum Ansatz und der Bewertung immaterieller Vermögensgegenstände und dem Ansatzverbot des Firmenwertes in Handels- und Steuerbilanz Kapitel 2 C.

627 *OECD(2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*, S. 12 Tz. 43.

628 *OECD(2019), Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*, S. 12 Tz. 32.

schaftsgütern erzielt wird, erfolgen.<sup>629</sup> Insoweit gilt es, die Wertschöpfungsbeiträge aus den vorbenannten besonderen immateriellen Gegenständen, für welche neue Regelungen einzuführen wären, von denjenigen aus sonstigen immateriellen Gegenständen, für welche die bestehenden Regelungen aufrechterhalten werden, zu unterscheiden.<sup>630</sup>

Der zweite Lösungsvorschlag der „marketing intangibles“ ist daher im Gegensatz zur „user participation“ weiter gefächert und führt zu einer entsprechend großflächigen Einsatzmöglichkeit.<sup>631</sup> Da aber auch die unter dem Lösungsvorschlag der „user participation“ erfassten Geschäftsmodelle aufgrund deren Nutzung des „Nutzerstammes“ und der „Nutzerdaten“ einbezogen werden, könnte auch dieser Vorschlag zu einer Lösung des als untersuchungswürdig gekennzeichneten (überwiegend) algorithmusbetriebenen, auf Nutzerdaten basierenden Geschäftsmodells beitragen.

### c. „significant economic presence“-Ansatz

Der dritte Vorschlag des Public Consultation Documents 2019 enthält die stärkste und am weitestgehende Veränderung des bestehenden Besteuerungskonzeptes. Über die Einführung einer „significant economic presence“ soll das bestehende Betriebsstättenkonzept um eine neue, speziell auf die Digitalwirtschaft zugeschnittene Betriebsstättenart erweitert werden. Ausgangspunkt für diesen Ansatz ist, dass Unternehmen aufgrund der voranschreitenden Digitalisierung in die Wirtschaft eines Landes eindringen können, ohne eine physische Präsenz in dem jeweiligen Staat begründen zu müssen.<sup>632</sup> Demgemäß zielt der Vorschlag nicht ausschließlich auf die sich aus der Digitalisierung neu ergebenden Geschäftsmodelle ab, sondern bezieht sämtliche Geschäftsmodelle ein, die aufgrund des Einsatzes von Informationstechnologie nachhaltige Erlöse aus Staaten erzielen, in denen das Unternehmen keine physische Präsenz unterhält. Da jedoch

629 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 12 Tz. 44.

630 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 15 Tz. 43.

631 Vgl. *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 18 Tz. 60; *Ditz/Pinkernell*, ISR 2019, 377 (380); *Greil*, DStR 2019, 1653 (1654).

632 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 16 Tz 50.

lediglich der erzielte Erlös aus einem anderen Staat nicht ausreichend ist, um einen Besteuerungszugriff zu rechtfertigen,<sup>633</sup> werden weitere Faktoren zur Ausformung des Betriebsstättenbegriffs benötigt. Als solche schlägt das Public Consultation Document 2019 sechs Faktoren vor, die, isoliert oder kumuliert, neben die nachhaltig erzielten Erlöse treten müssen, um einen Besteuerungszugriff ermöglichen zu können. Als solche werden aufgezählt:<sup>634</sup>

- Dateninput einer Nutzerbasis
- Volumen an digitalen Inhalten aus der jeweiligen Wirtschaft
- Abrechnung in lokaler Währung und Akzeptanz nationaler Zahlungsformen
- Instandhaltung/Wartung der Website in nationaler (ausländischer) Sprache
- Verantwortung für den Versand und After-Sales Services
- nachhaltiges Marketing zur Anwerbung von Kunden

Aus diesen Faktoren lassen sich die anvisierten Geschäftsmodelle ableiten. Während die ersten beiden Faktoren auf Geschäftsmodellen der reinen Digitalwirtschaft abzielen und für diese eine „erstmalige“ Betriebsstätte statuieren sollen, können über die Faktoren 3 bis 5 digitalisierte klassische Geschäftsmodelle erfasst werden, welche insoweit neben den bereits bestehenden physischen Betriebsstätten weitere digitale Betriebsstätten begründen und hierdurch einer weitergehenden Gewinnaufteilung unterliegen würden. Der letztgenannte Faktor richtet sich weniger an den konkreten Geschäftsmodellen aus und ist insoweit universell einsetzbar.

Begründet ein Unternehmen durch die vorgestellten Faktoren in einem Staat eine „significant economic presence“, so entsteht ein steuerlicher Nexus, an welchem sodann die Marktstaaten ihre Besteuerungsrechte anknüpfen können. Der „significant economic presence“ soll sodann im Rahmen einer indirekten Einnahmenermittlung anhand der Gewichtung verschiedener Zuordnungskriterien, in welche auch ein Nutzerbeitrag einbezogen

---

633 Vgl. zur Rechtfertigung des Steuerzugriffs nach völkerrechtlichen Maßstäben Kapitel 3 A; *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, S. 46ff.

634 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 16 Tz 51.

werden kann,<sup>635</sup> ein Residualgewinn zugerechnet werden.<sup>636</sup> Zur Sicherung der Steuereinnahmen des Marktstaates erscheint insbesondere auch die Einführung einer Quellensteuer als probates Mittel.<sup>637</sup>

## 2. Lösungsvorschlag des Pillar I Blueprint / Progress Reports

Die vorstehenden Lösungsvorschläge des Public Consultation Document 2019 wurden fortentwickelt und sind nun vollständig im Pillar I Blueprint aufgegangen. Inhaltlich hat sich der Vorschlag von der Fixierung auf bestimmte Geschäftsmodelle entfernt und zielt nun auf sämtliche digitalisierten Geschäftsmodelle ab. Der Pillar I Blueprint enthält drei Komponenten, die zu einer „fairen und gerechten“ Besteuerung beitragen sollen, den sogenannten „Amount A“, den sogenannten „Amount B“ und Regelungen zur steuerlichen Rechtssicherheit.<sup>638</sup> Die „faire und gerechte“ Besteuerung soll durch eine Stärkung der Besteuerungsrechte in den Marktstaaten erreicht werden.<sup>639</sup>

### a. Amount A des Pillar I Blueprint

Grundbaustein der neuen Regelung unter Pillar I ist der „Amount A“, mit welchem, unabhängig von den bestehenden Regelungen, ein steuerlicher Nexus im Marktstaat begründet und diesem Nexus ein entsprechender Teil des Unternehmensgewinnes zugerechnet werden kann.<sup>640</sup> Da die Regelungen unter dem „Amount A“ jedoch grundsätzlich sämtliche international agierenden Unternehmen betreffen können, wurde beschlossen, auch

---

635 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 16 Tz 53.

636 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 16 Tz. 52 f.

637 *OECD(2019)*, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Public Consultation Document, S. 17 Tz. 55.

638 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 11 Tz 7; *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One; *OECD(2022)*, Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One.

639 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 11 Tz. 6.

640 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 12 Tz. 10.

unter dem Aspekt der Administrierbarkeit, den Anwendungsbereich der Regelung nur auf Unternehmen ab einer bestimmten Größenordnung anzuwenden, welche zukünftig reduziert werden kann.<sup>641</sup>

Der Prozess zur Ermittlung des „Amount A“ wurde von Seiten der OECD im Rahmen des Pillar I Blueprint zunächst in zehn Schritte unterteilt,<sup>642</sup> welche sich grob in die Überprüfung des Anwendungsbereichs (Schritte 1 und 2), die Ermittlung der zu verteilenden Besteuerungsgrundlage (Schritte 3 bis 5), die Überprüfung des Nexus (Schritt 6) und die anschließende Gewinnverteilung (Schritt 7 und 8) mitsamt Regelungen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (Schritt 9 und 10) unterteilen ließen. Die maßgeblichen Regelungen stellten jeweils ausschließlich auf die Erfüllung speziell genannter Schwellenwerte ab.<sup>643</sup>

Im weiteren Verlauf der Entwicklung des Lösungsvorschlages wurde von diesen zehn Schritten teilweise abgewichen. Nach den Regelungen des Progress Reports gilt es zunächst anhand von Schwellenwerten zu überprüfen, ob der Anwendungsbereich eröffnet ist und der spezielle Marktstaaten Nexus besteht.<sup>644</sup> Bezüglich des Marktstaaten Nexus bestehen explizite Sonderregelungen zur Zuweisung von durch das Unternehmen erzielten Einnahmen.<sup>645</sup> Anschließend wird anhand einer mathematischen Formel der unter Amount A steuerpflichtige Gewinn ermittelt und dem jeweiligen Marktstaat zugewiesen.<sup>646</sup> Zum Schluss gilt es eine, aufgrund der die nationalen Regelungen überlagernden Wirkung des Amount A, ausgelöste Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>647</sup> Die dargelegten Regelungen zum Amount A, werden zudem um 10 Schedules ergänzt, die jeweils detaillierte Anwendungsregelungen zu den einzelnen Schritten der Ermittlung des Amount A

---

641 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 12 Tz. 10.

642 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 16, Figure 1.2 und detaillierter *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 206ff, Annex A. Detailed Process Map of Amount A.

643 Vgl. *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (689); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (75).

644 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 8, „scope rules“ & „special purpose nexus“.

645 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 8, „revenue sourcing rules“.

646 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 8, „tax base rules“ & „profit allocation rules“.

647 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 9, „elimination of double taxation rules“.

enthalten. Geplant ist zudem, dass die über eine Multilaterale Convention beschlossenen Regelungen um einen Musterkommentar ergänzt werden.<sup>648</sup>

#### aa. Begründung des Nexus

Für die vorliegend, sich aus der ursprünglichen Problemstellung ergebenden, zu beantwortende Frage nach der Besteuerung von (überwiegend) algorithmusbetriebenen, auf Nutzerdaten basierenden Geschäftsmodellen und der in diesen Geschäftsmodellen festgestellten Diskrepanz zwischen dem Ort der Wertschöpfung und dem Ort der Besteuerung können die genauen Gewinnverteilungsregelungen des „Amount A“ ebenso wie die Schwellenwertregelung zunächst ausgeblendet werden. Denn primär gilt es sich mit der Begründung des steuerlichen Anknüpfungspunkts (Nexus) im jeweiligen Marktstaat, als dem Ort der Wertschöpfung, zu beschäftigen. Denn der neue Nexus unter dem Amount A von Pillar I richtet sich, neben der vorliegend subsidiär zu beantwortenden Frage nach dem Überschreiten einer Umsatzschwelle, nach der Art der Tätigkeit.<sup>649</sup>

So sah der Pillar I Blueprint zunächst die Begründung des Nexus im Marktstaat nur in Bezug auf sog. „In-scope activities“<sup>650</sup> vor, welche die maßgebliche Bezugsgröße für die weiteren Bestimmungen, insbesondere auch die Frage nach der Anwendbarkeit der Regelung des „Amount A“ im Allgemeinen darstellten.<sup>651</sup>

Als maßgeblich erfasste Tätigkeiten eines Geschäftsmodells bezeichnete der Pillar I Blueprint zum einen „automatisierte digitale Dienstleistungen“ („automated digital services“) und zum anderen „kundenorientierte Geschäfte“ („consumer-facing business“). Als automatisierte digitale Dienstleistung wurde in diesem Kontext eine Dienstleistung definiert, die automatisiert, sprich nach Einrichtung nur eine minimale menschliche Beteiligung auf Seiten des Dienstleistungserbringers erfordernd, und digital, also über

648 van der Ham, IStR 2022, 746 (748).

649 OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 64 Tz. 192.

650 OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 11 Tz. 8, S. 19 “2.1.1. In-scope activities”; OECD(2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13f. Title 3, Article 4: Revenue Sourcing rules.

651 Altenburg, FR 2021, 15.

das Internet oder ein elektronisches Netzwerk, erbracht wird.<sup>652</sup> Zur Absicherung der Definition wurde eine Negativ- und Positivliste angeführt, welche konstituierend wirken sollte.<sup>653</sup> Die Positivliste enthielt insbesondere Social Media Plattformen, Online Suchmaschinen, den Handel mit Nutzerdaten und Online Intermediationsplattformen.<sup>654</sup> Das zu untersuchende Geschäftsmodell konnte dementsprechend unstreitig unter die Definition der automatisierten digitalen Dienstleistung subsumiert werden, da insbesondere das prototypische Geschäftsmodell der Social-Media-Plattform explizit in der Positivliste genannt worden war und insoweit dem Anwendungsbereich unterlag.

Im Rahmen der Änderungen hin zum Progress Report 2022 wurde von der expliziten Benennung von dem Regelungsbereich unterfallenden Tätigkeiten abgesehen. Die Aufzählung von „In-scope activities“ wurde durch spezielle Einnahmuzuordnungsregelungen zu Marktstaaten in Bezug auf die konkret ausgeübten Tätigkeiten abgelöst.<sup>655</sup> Einnahmen aus der Erbringung von Leistungen, insbesondere im Bereich der Werbung, der Erbringung von Online-Vermittlungsdiensten und sonstigen Leistungen werden dem Ort zugewiesen, wo die Leistung tatsächlich bezogen wird.<sup>656</sup> Insoweit erfolgt auch für das zu untersuchende Geschäftsmodell mangels anderweitiger Zuordnung die Verlagerung der Einnahmen in den Marktstaat.

Die Verlagerung der Einnahmen aus dem Untersuchungsmodell in den jeweiligen Marktstaat erfolgt dabei nur dann, wenn die konkrete Umsatzschwelle im Marktstaat überschritten wird. Der Pillar I Blueprint enthielt zur genauen Höhe der Umsatzschwelle noch keine Angaben,<sup>657</sup> jedoch stand zu vermuten, dass eine Grenze ungefähr bei einer Millionen Euro gesetzt werden könnte.<sup>658</sup> Im Rahmen des Progress Reports 2022 wurde

---

652 OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 20 Tz. 26.

653 OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 19 Tz. 25.

654 OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 24 Tz. 44.

655 OECD(2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13f. Title 3, Article 4: Revenue sourcing rules.

656 OECD(2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, S 14, Title 3, Article 4, para. 8.

657 OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 64 Tz. 192ff.

658 Vgl. Becker/van der Ham, DB 2019, 2540 (2542); Ditz/Pinkernell, IStR 2020, 417 (419).



diese Grenze bei einer Millionen Euro im Rahmen des Special Nexus Test festgesetzt,<sup>659</sup> wobei für Länder mit einem Bruttoinlandsprodukt von unter 40 Milliarden Euro die Umsatzschwelle auf 250 Tausend Euro herabgesetzt wird.<sup>660</sup>

#### bb. Eröffnung des Anwendungsbereichs

Wie bereits einleitend aufgezählt, erfolgte die Ermittlung des Amount A im Rahmen des Pillar I Blueprint zunächst noch in zehn Schritten, wobei die vorstehend dargestellte Ermittlung des Nexus als sechster Schritt vorgesehen war. Im Rahmen der Änderungen durch den Progress Report 2022 wurden die Zuordnung der Einnahmen in die Marktstaaten und die nachfolgende Überprüfung der betragsmäßigen Grenze zur Begründung des Nexus vorverlagert und erfolgt im Anschluss an die Prüfung der Eröffnung des Anwendungsbereichs.

Geblichen ist die einleitend festzustellende schwellenbasierte Überprüfung der Eröffnung des Anwendungsbereichs der Verteilung des Besteuerungsaufkommens unter dem Amount A. Zu prüfen ist, ob das jeweilige Unternehmen unter die international anwendbare Regelung fällt. Hintergrund dieser einleitenden Schwellenprüfung ist, dass die mit der Ermittlung des Amount A verbundenen Verwaltungsaufwendungen, nach Auffassung der OECD, erst ab einem bestimmten Gesamtunternehmensumsatz gerechtfertigt werden können.<sup>661</sup> Dieses soll entsprechend auch dann gelten, wenn der Anteil an ausländischen Umsätzen des Unternehmens nur einen geringen Anteil des Gesamtumsatzes ausmacht.<sup>662</sup>

Im Rahmen des Pillar I Blueprints wurde die Eröffnung des Anwendungsbereiches zunächst über eine Gesamtumsatzgrenze überprüft, bevor in einem zweiten Schritt durch einen sog. „de minimis in-scope revenue test“ eine Eingrenzung des Anwendungsbereiches auf Unternehmen mit Bezug zur Digitalwirtschaft hergestellt werden sollte. Als Gesamtumsatzgrenze wurde von der OECD im Rahmen des Pillar I Blueprints, in Anlehnung an

659 OECD(2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13, Title 3, Article 3.

660 OECD(2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13, Title 3, Article 3 para. 2.

661 OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 58 Tz. 171.

662 OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S.58 Tz. 172f.

die Umsatzgrenze im Country-by-Country Reporting, noch ein Schwellenwert von 750 Millionen Euro favorisiert,<sup>663</sup> wobei auch höhere Wert von bis zu 10 Milliarden Euro überlegt wurden.<sup>664</sup> Zur Abmilderung der Auswirkungen auf die Finanzverwaltung und Wirtschaft wurde dafür plädiert, den Schwellenwert zur Einführung eher höher, z.B. zwischen eins und fünf Milliarden Euro, anzusetzen.<sup>665</sup>

Im Rahmen des zweiten Schrittes zur Überprüfung der Eröffnung des Anwendungsbereichs des „de minimis in-scope revenue test“ sollte wiederum eine zweistufige Prüfung eingeführt werden.<sup>666</sup> Auf der ersten Stufe galt es den ausländischen Gesamtumsatz aus den „in-scope“ Aktivitäten, „automatisierte digitale Dienstleistungen“ und „kundenorientierte Geschäfte“, zu bestimmen und an einer absoluten Grenze zu messen.<sup>667</sup> Als potenzielle Grenze wurde im Pillar I Blueprint beispielhafte eine Grenze von 250 Millionen Euro benannt.<sup>668</sup> Die zweite Stufe sah sodann eine Überprüfung dieser Umsätze dahingehend vor, inwieweit diese auf tatsächlichen Aktivitäten in ausländischen Marktstaaten basieren.<sup>669</sup>

Im Rahmen der Fortentwicklung des Amount A wurde von dem vorgenannten „de minimis in-scope revenue test“ abgesehen. Die Eröffnung des Anwendungsbereiches ist dennoch weiterhin an zwei Kriterien, zum einen dem Überschreiten einer Gesamtumsatzgrenze („revenue test“) und zum anderen dem Überschreiten einer gewissen Gesamtprofitabilität des Unternehmens („profitability test“) zu messen.<sup>670</sup> Im Rahmen des „revenue test“ hat sich im Gegensatz zu den diskutierten Schwellenwerten im Zuge des Pillar I Blueprint ein noch höherer Wert von 20 Milliarden

---

663 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 58 Tz. 175

664 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 59 Tz. 181.

665 *Altenburg*, FR 2021, 15 (16); *Thörmer*, BB 2021, 599 (600).

666 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 59 Tz. 182.

667 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 60 Tz. 184.

668 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 59 Tz. 182; *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (922); *Wünne-mann*, IStR 2021, 73 (75).

669 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 60 Tz. 184.

670 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 10f., Title 1, Article 1, para. 2.

Euro Gesamtumsatz des Unternehmens durchgesetzt.<sup>671</sup> Dabei erfolgt jeweils eine Betrachtung des gesamten Konzerns und nicht der einzelnen Konzerngesellschaften, sofern die Konzerngesellschaften im Rahmen des konsolidierten Konzernabschlusses zu berücksichtigen sind.<sup>672</sup> Hinsichtlich des „profitability test“ wird das Überschreiten einer Gewinnspanne von 10 % vor Steuern in der jeweilig zu betrachtenden Periode und in den zwei vorherigen oder aber in zwei von vier vorherigen Perioden, wenn die Gewinnspanne vor Steuern in dem Fünf-Periodenzeitraum im Durchschnitt über 10 % lag, gefordert.<sup>673</sup> Ausgenommen vom Anwendungsbereich werden Unternehmen der Rohstoffindustrie und regulierte Finanzinstitute, sofern sie die jeweiligen Revenue- & Profitability Test in Bezug auf tätigkeitsfremde Erträge bestehen.<sup>674</sup> Hervorzuheben ist, dass der „profitability test“ sofern er im Gesamtkonzern fehlschlägt, auch auf einzelne Teilbereiche, den sog. „disclosed segments“<sup>675</sup> Anwendung finden kann, wenn diese Teilbereiche selbst wiederum einen Gesamtumsatz von 20 Milliarden Euro erzielen. Erfüllt der Teilbereich den „profitability test“ so wird der Gewinn hieraus, dem Amount A unterworfen.<sup>676</sup>

### cc. Nexus

Wurden die Schwellenwerte für die Eröffnung des Anwendungsbereichs der Regelung überschritten, so gilt es sowohl unter dem Pillar I Blueprint als auch unter dem Progress Report 2022 in den weiteren Schritten die entsprechende Bemessungsgrundlage für den auf die Marktstaaten nach der neuen Nexus-Regelung zu verteilenden „Amount A“ zu bestimmen.

Im Rahmen des Pillar I Blueprints wurde das Vorliegen eines Nexus ausschließlich in Abhängigkeit von erzielten Einnahmen aus den erfassten

671 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 10, Titel 1 Art. 1 para. 2 lit. a).

672 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 27, Title 7 para. 4 lit. a).

673 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 10f., Title 1 Art. 1 para. 2 lit. b).

674 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 11, Title 1 Art. 1 para. 3, 4.

675 Zur Definition: *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 26, Title 27 para. 27.

676 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 11f., Title 1 Art. 1 para. 6.

Geschäftsmodellen über Schwellenwerte bestimmt,<sup>677</sup> wobei der Schwellenwert selbst je Geschäftsmodell variieren konnte und noch nicht abschließend der Höhe nach bestimmt war.<sup>678</sup>

Von dieser getrennten Betrachtung wurde im Rahmen des Progress Report 2022 Abstand genommen. Der Nexus wird begründet, wenn die Einnahmen des Unternehmens, entsprechend der für den Amount A maßgebenden Zuordnungsregelungen,<sup>679</sup> in dem jeweiligen Marktstaaten eine Million Euro übersteigen.<sup>680</sup> Unterschreitet das Bruttoinlandsprodukt des Marktstaates 40 Milliarden Euro, so sinkt die Einnahmengrenze zur Begründung eines Nexus auf 250 Tausend Euro ab.<sup>681</sup>

#### dd. Berechnung des Amount A unter dem Pillar I Blueprint

Als Ausgangslage für die Berechnung des Amount A unter dem Pillar I Blueprint sollte der konsolidierte Unternehmensgewinn vor Steuern, ermittelt nach einer standardisierten Gewinnermittlung, etwa nach IFRS oder US-GAAP, dienen.<sup>682</sup> Je nach Größe des Unternehmens war der ermittelte Unternehmensgewinn unter dem Pillar I Blueprint auf die drei Bereiche „automatisierte digitale Dienstleistungen“, „kundenorientiertes Geschäft“ und „nicht dem Anwendungsbereich unterliegend“ aufzuteilen.<sup>683</sup> Gleichzeitig enthielt der Pillar I Blueprint eine Ausnahmenvorschrift, welche entweder zwingend oder als „Safe Harbour-Regelung“ optional, kleinere Unternehmen von der Pflicht zur Segmentierung des Gewinns entbinden würde.<sup>684</sup> Der maßgebliche Schwellenwert wurde nicht genau benannt,

---

677 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 64, Tz. 192.

678 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 64, Tz. 190, 192.

679 Vgl. *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13ff., Title 3 Article 4; zu den einzelnen Zuordnungskriterien *Esakova*, *IStR* 2022, 318 (320).

680 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13, Title 3 Article 3 para. 1.

681 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13, Title 3 Article 3 para. 2.

682 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 98 Tz. 407; *Wünnemann*, *IStR* 2021, 73 (75).

683 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 99 Tz. 413.

684 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 99 Tz. 413.

jedoch beginnend ab einer Milliarden Euro betitelt.<sup>685</sup> Im Rahmen der Berechnung, unabhängig davon, ob diese segmentiert vorgenommen werden musste, sollten die Unternehmen unter einem sog. „earn-out-mechanism“ auch Verlustvorträge berücksichtigen können.<sup>686</sup>

Die anschließende Ermittlung des „Amount A“ erfolgte im Rahmen des Pillar I Blueprint in einem dreistufigen Verfahren. Es galt zunächst, den Gewinn in einen Routinegewinn und Übergewinn aufzuteilen.<sup>687</sup> Hierzu war das Verhältnis zwischen dem Gewinn vor Steuern zum Umsatz zu ermitteln und anschließend mit der vorgegebenen Profitabilitätsschwelle zu vergleichen. Die Profitabilitätsschwelle wurde durch den Pillar I Blueprint noch nicht vorgegeben, sollte jedoch zwischen 8% und 25% liegen,<sup>688</sup> wobei unterschiedliche Schwellenwerte je nach Unternehmens- beziehungsweise Geschäftsmodell angedacht waren.<sup>689</sup> Der die Profitabilitätsschwelle übersteigende Prozentsatz des Gewinns wurde sodann als sogenannter Übergewinn erneut anhand eines vorgegebenen Prozentsatz in einen auf die Marktstaaten aufzuteilenden Gewinn, dem eigentlichen Amount A, und einem auf anderen Faktoren beruhenden sonstigen Residualgewinn aufgesplittet.<sup>690</sup> Schlussendlich wurde der so ermittelte Amount A entsprechend der Sourcing Rules auf die jeweiligen Marktstaaten mit entsprechendem Nexus aufgeteilt.<sup>691</sup> Die im Rahmen des Pillar I Blueprint dargelegten Sourcing Rules<sup>692</sup> enthielten für die in der Aktivliste aufgezählten Geschäftsmodelle der „automatisierten digitalen Dienstleistungen“ verbindliche und hierarchisch gegliederte Indikatoren, welche strikt zu befolgen gewesen wären.<sup>693</sup> So fanden im Untersuchungsmodell, typisiert als Social Media

685 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 99 Tz. 413, S. 107 Tz. 452.

686 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 100 Tz. 415.

687 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 120 Tz. 496, S. 122 Tz. 507ff.

688 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 123, Tabelle 6.1.

689 *Altenburg*, FR 2012, 15 (16); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (76).

690 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 124 Tz. 511ff.

691 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 125 Rn. 514ff.

692 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 70ff.

693 *Altenburg*, FR 2012, 15 (16); *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (923).

Plattform betrachtet, die Regelungen über „revenue from online advertising services“, „revenue from sale or other alienation of user data“ und „revenue from digital content services“ Anwendung,<sup>694</sup> welche allesamt maßgebliche auf den „Echtzeit-Standort des Nutzers“ abstellten.<sup>695</sup> Insoweit bestand hier Kongruenz mit der im Rahmen der Aufstellung des Untersuchungsmodells dargelegten Hypothese der „fairen und gerechten Besteuerung“ des Nutzerbeitrages an dessen jeweiligen Aufenthaltsort.

#### ee. Berechnung des Amount A unter dem Progress Report 2022

Der Berechnungsmodus des Amount A unter dem Progress Report 2022 enthält die stärkste Abweichung von der ursprünglichen Regelung im Rahmen des Pillar I Blueprint.

Als Ausgangsgröße gilt weiterhin der Bilanzgewinn des Unternehmens, ermittelt nach einer anerkannten standardisierten Gewinnermittlungsmethode,<sup>696</sup> welcher um an die Anteilseigner ausgezahlte Dividenden, Änderungen der Anteilswerte, illegale Zahlungen (inkl. Bestechungs- und Schmiergeld) sowie Strafzahlungen ab einer Höhe von 50.000 € korrigiert werden muss.<sup>697</sup> Zudem sind zugerechnete Gewinn anderer nicht verwandter Gesellschaften, die insbesondere bei einer (un)mittelbaren Beteiligung von unter 5 Prozent vorliegen,<sup>698</sup> aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden.<sup>699</sup> Daneben enthält der Progress Report 2022 noch zwei besondere Anpassungsregelungen für Wertberichtigungen von Vermögensgegenständen<sup>700</sup> und zusätzlich eingeworbenem Eigenkapital.<sup>701</sup> Kumulierte Verluste

---

694 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 72 Tz. 239.

695 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 72 Tz., 238, 73 Tz. 240ff., S. 78 Tz. 267ff.

696 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 15, Title 4 Article 5 para. 1.

697 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 15, Title 4 Article 5 para. 2, lit. a-d), S. 24, Title 7 para. 18-20.

698 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 22, Title 7 para. 3 lit. b).

699 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 16, Title 4 Article 5 para. 2, lit. f), S. 22, Title 7 para. 3.

700 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 16, Title 4 Article 5 para. 2 lit. g) i.V.m. Schedule F

701 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 16, Title 4 Article 5 para. 2, lit. h) i.V.m. Schedule G.

aus den letzten zehn Kalenderjahren vor dem zu betrachtenden Zeitraum (frühestens jedoch drei Kalenderjahre ab einem noch zu bestimmenden Zeitpunkt) können berücksichtigt werden.<sup>702</sup>

Dieser so ermittelte auf die einzelnen Marktstaaten zu verteilenden Gewinn wird unter Berücksichtigung einer Profitabilitätsschwelle von 10 Prozent zu 25 Prozent auf die Marktstaaten verteilt. Die Ermittlung richtet sich nach der folgenden mathematischen Formel:<sup>703</sup>

$$\text{(Zu verteiler Gewinn – Gesamteinnahmen} \times 10\%) \times 25\% \times \text{Quotient aus Einnahmen des Marktstaates / Gesamteinnahmen}$$

Weiterhin sieht der Progress Report 2022 eine Safe-Harbour-Regelung, in Form eines mathematisch berechneten Abzuges von dem zuvor ermittelten Amount A, vor.<sup>704</sup> Die Anwendung der Safe-Harbour-Regelung steht unter der Voraussetzung, dass das Unternehmen mit seinem im Marktstaat erzielten gesondert bereinigten Gewinnen unter einem noch zu bestimmenden Schwellenwert bleibt (*de minimis absolute threshold test*).<sup>705</sup> Zur Ermittlung des bereinigten Gewinns unter der Anwendung der Safe-Harbour-Regelung werden zusätzlich zu den für die Berechnung des Amount A maßgebende Korrekturen und dem so ermittelten Gewinn insbesondere Kapitalerträge jeglicher Art und hybride Gewinne herausgerechnet.<sup>706</sup>

## b. Amount B des Pillar I Blueprint

Wo die Regelungen zum Amount A des Pillar I Blueprint durchaus komplex ausgestaltet sind, verfolgt die zusätzliche Regelung des Amount B lediglich eine Änderung der Gewinnverteilungsregelungen von Routinevergütungen für Marketing- und Vertriebstätigkeiten. Inwieweit dabei jedoch eine enge oder weite Regelung gefunden werden soll beziehungsweise, ob mit dieser

702 OECD(2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, S.16, Title 4 Article 5 para. 3, S.26, Title 7 para. 29.

703 OECD(2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, S.16f., Title 4 Article 5 para. 2.

704 OECD(2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, S.17, Title 4 Article 6 para. 3ff.

705 OECD(2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, S.17, Title 4 Article 6 para. 4

706 OECD(2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, S.85, Schedule I Section 2.

Art von Neuverteilung überhaupt ein nennenswertes Mehrergebnis erzielt werden kann, ist zwischen den am Inclusive Framework mitwirkenden Staaten noch nicht abschließend geklärt.<sup>707</sup> So enthält der Pillar I Blueprint ebenfalls noch keine genaue Definition oder einen Katalog der dem Anwendungsbereich unterliegenden Tätigkeiten, auch wenn diese wohl nach einen Positiv- und Negativkatalog eingegrenzt werden sollen.<sup>708</sup> Diese lassen sich jedoch dahingehend charakterisieren, dass Routinefunktionen ohne Übernahme eines nennenswerten Risikos und ohne Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern erbracht werden.<sup>709</sup> Genauer wird man im Rahmen der für Ende des Jahres 2022 angekündigten Entwicklungen der TFDE zum Amount B erfahren können.<sup>710</sup>

Fest steht jedoch, dass eine Regelung zur eigenständigen Begründung eines steuerlichen Anknüpfungspunktes, wie im Rahmen des Amount A vorgesehen, im Rahmen des Amount B gerade nicht enthalten sein wird.<sup>711</sup> Vielmehr soll der Amount B in das bestehende Verrechnungspreissystem eingebaut werden und hier die Überprüfung der Verrechnungspreise auf Seite der Finanzverwaltungen vereinfachen und gleichzeitig den Verwaltungsaufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen reduzieren.<sup>712</sup> Insoweit wird weiterhin ein tradierter physischer Anknüpfungspunkt im Marktstaat benötigt, zu welchem die entsprechenden Marketing- und Vertriebstätigkeiten entsprechend dem Authorized-OECD-Approach und der Sonderregelung des Pillar I Blueprint zugerechnet werden können. Dementsprechend findet die Regelung des Amount B, unabhängig von der Frage, ob im Rahmen des Untersuchungsmodells entsprechend zu qualifizierende Marketing- und Vertriebstätigkeiten ausgeübt werden, für diese keine Anwendung, da gerade keine physische Präsenz im Marktstaat unterhalten wird.

---

707 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 156 Tz. 654f.

708 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 156 Tz. 658.

709 *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (690); *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S.156 Tz. 658.

710 *OECD(2022)* v. 01.07.2022, Cover Note by the Inclusive Framework to the Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 1 a.E.

711 *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (690).

712 *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (924); *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 155 Tz. 650.



### III. Rechtliche Einordnung

Als Ausgangsüberlegung ist sich, bevor sich mit den einzelnen Reformvorschlägen beschäftigt werden kann, zunächst die bereits am Anfang des Kapitels aufgeworfene Frage nach der völkerrechtlichen Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs, hier konkret in Bezug auf den Besteuerungszugriff des Marktstaates, zu stellen. Da die Geschäftsmodelle lediglich eine Auswirkung auf das Wirtschaftsgebiet des Marktstaates haben, jedoch selbst nicht in den Marktstaat physisch vordringen, ist völkerrechtlich zur Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs über das Wirkungsprinzip ein gesteigerter Inlandsbezug in Form eines direkten, vorhersehbaren und spürbaren Inlandsbezugs zu fordern.<sup>713</sup> Notwendig ist demnach, dass die Aktivitäten der von den Lösungsvorschlägen erfassten Geschäftsmodellen eine tatsächliche wirtschaftliche Zugehörigkeit zum jeweiligen Marktstaat aufweisen.<sup>714</sup> Diese bestimmt sich aufbauend auf der Äquivalenztheorie über die Inanspruchnahme der Infrastruktur und wirtschaftliche Ordnung zur Erbringung der Leistung im Marktstaat.<sup>715</sup>

Betrachtet man die durch die Lösungsvorschläge fokussierten Geschäftsmodelle und insbesondere auch das für die vorliegende Untersuchung als relevant determinierte Geschäftsmodell<sup>716</sup> lässt sich zunächst feststellen, dass die Geschäftsmodelle zwar eine direkte und vorhersehbare Aktivität in den jeweiligen Marktstaaten begründen, ein spürbarer Inlandsbezug jedoch allein aus der Inanspruchnahme der digitalen Infrastruktur nicht begründet wird.<sup>717</sup> Allerdings lässt sich der spürbare Inlandsbezug grundsätzlich und insbesondere im zu untersuchenden Geschäftsmodell unter Berücksichtigung des Nutzenprinzips<sup>718</sup> über den im Marktstaat ansässigen Nutzer begründen. Denn über den im Marktstaat ansässigen Nutzer als Adressat der Leistung und dessen Bereitstellung der zur wertschöpfenden Aktivität des Unternehmens notwendigen Daten kann der territoriale Anknüpfungspunkt des Besteuerungsrechtes, über die Nutzung, den Verkauf

713 v.Arnould, Völkerrecht, § 4 Rn. 348; Herdegen, Völkerrecht, § 26 Rn. 8.

714 v.Arnould, Völkerrecht, § 4 Rn. 348; Herdegen, Völkerrecht, § 26 Rn. 5; Lampert in: Mössner u.a., Internationales Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 2.3.

715 Kirchhof, BB 2020, 2775 (2776); Lampert in: Mössner u.a., Internationales Steuerrecht, Kapitel 2 Rn. 2.3; Vogel, Der Staat, 1986, 481 (516).

716 Vgl. zur Darstellung des Untersuchungsmodells Kapitel 1.C.

717 Becker/van der Ham, IStR 2020, 920 (925).

718 Vgl. Lang, StuW 2011, 144 (146f.)

oder Konsum von Dienstleistungen im Marktstaat gerechtfertigt werden.<sup>719</sup> Selbst wenn man im Untersuchungsmodell die Datengestellung des Nutzers nicht als eigenen Wertschöpfungsbeitrag des Unternehmens qualifiziert,<sup>720</sup> sondern diese vielmehr als Eingangsleistung im Rahmen der Wertschöpfungsrechnung berücksichtigt, stellt zumindest deren Monetarisierung und der damit im Zusammenhang stehende Konsum der einem Dritten ermöglichten Werbeleistung durch den Nutzer im Marktstaat einen ausreichenden Anknüpfungspunkt dar.<sup>721</sup> Folglich ließe sich ein Besteuerungszugriff der Marktstaaten auf die von den Lösungsansätzen anvisierten Geschäftsmodelle völkerrechtlich rechtfertigen.

#### 1. „user participation“-Ansatz

Auch wenn der „user participation“-Ansatz im Kern als genau auf das Untersuchungsmodell zugeschnitten erscheint, ergeben sich bei genauerer Betrachtung in dessen Ausgestaltung doch verschiedene Problemfelder. So ergibt sich bereits aus dessen genauen Modellierung zur Erfassung des Untersuchungsmodelles ein erstes Problem. Denn der Lösungsvorschlag ist nur auf gewisse Unternehmensarten beschränkt und dementsprechend nicht allgemein anwendbar. Insbesondere die USA und China, beides Staaten, in denen die erfassten Unternehmen typischerweise ihren Hauptsitz unterhalten, sehen in dieser Option daher eine ungerechtfertigte Besteuerung.<sup>722</sup> Aber auch aus nationaler Sicht, ergeben sich Bedenken hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit einer solchen „kleinen“ Lösung. Zwar steht es dem steuerlichen Gesetzgeber im Rahmen der Grenze offensichtlicher Willkür<sup>723</sup> grundsätzlich frei, Steuerobjekte zu definieren und Änderungen innerhalb der im Rahmen der Kompetenzverteilung enumerierten Steuerarten vorzunehmen. Jedoch erfolgt dann eine Ungleichbehandlung, wenn

---

719 *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (925); *Ditz/Pinkernell*, ISR 2019, 377 (381f.); *Lampert* in: *Mössner* u.a., *Steuerrecht internationaler Unternehmen*, Kapitel 2 Rn. 2.4; *Kokott*, IStR 2019, 123 (126).

720 *Becker/Englisch*, Intertax 2019, 161 (168, 171); *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (14); *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (255); *Schön*, BIT 2018, 278 (288).

721 *Becker/Englisch*, Intertax 2019, 161 (171); *Kokott*, IStR. 2019, 123 (126).

722 Vgl. *Kirchhof*, BB 2020, 2775; bereits zum Vorschlag der Digital Services Tax *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (256); *Zöller*, BB 2018, 2903.

723 BVerfG v. 5.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137, 350-378, Rn. 41ff.; BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14, BVerfGE 152, 274-313, Rn. 100ff. m.w.N.

lediglich Unternehmen ab einer bestimmten umsatzbasierten Größenordnung typisiert dem neuen Steuerregime unterworfen werden, wobei in Bezug auf den erzielten Umsatz kleinere Unternehmen, welche allerdings aufgrund einer höheren Gewinnmarge den gleichen Gewinn aus dem Geschäftsmodell erwirtschaftet haben, aus dem Anwendungsbereich ausgeschlossen werden.<sup>724</sup> Inwieweit hier eine Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden kann oder aber ob eine wesentliche Nutzerbeteiligung erst ab einer bestimmten Umsatzgröße eintritt, ist weder wissenschaftlich belegt noch werden hierfür ausreichend Gründe genannt.<sup>725</sup> Dementsprechend wohnt dem Vorschlag die latente Gefahr eines Verstoß gegen nationales Verfassungsrecht inne, sodass der „user participation“-Ansatz bereits aus diesem Grund nicht ohne weiteres zustimmungswürdig ist.

Darüber hinaus begründet auch die Ermittlungsmethode der Verteilung des auf die jeweilige „user participation“ entfallenden Gewinnanteils verfassungsrechtliche Bedenken, als dass diese nur unter Mithilfe des Unternehmens und einer nach einheitlichen Rechtsregeln ermittelten Bemessungsgrundlage erfolgen kann.<sup>726</sup> In diesem Kontext ist daher erneut auf das bereits im Rahmen der Beurteilung des unionsrechtlichen Lösungsvorschlages zur Digital Services Tax angesprochene Problem des effektiven Steuervollzuges<sup>727</sup> hinzuweisen, welcher vorliegend erneut gefährdet erscheint und dementsprechend weitere verfassungsrechtliche Bedenken an dem Lösungsansatz begründet.

Problematisch ist zudem, dass die Anknüpfung an die „user participation“ impliziert, dass der Nutzer selbst als Wertschöpfungsfaktor im Rahmen der Unternehmenstätigkeit angesehen wird. Von einer solchen eigenständigen Wertschöpfungstätigkeit kann im Untersuchungsmodell hingegen nicht ausgegangen werden, da der Nutzer selbst nicht als Teil des Unternehmens angesehen werden und dementsprechend auch keinen Wertschöpfungsbeitrag in diesem leisten kann.<sup>728</sup> So kann die Beteiligung des Nutzers lediglich als Eingangsleistung gewertet werden,<sup>729</sup> welche anschließend durch den im Geschäftsmodell eingesetzten Algorithmus verwertet wird. Gerade dieser

724 Kirchhof, BB 2020, 2775 (2778); Weggenmann/Blank/Brunnhübner, IStR 2019, 769 (776).

725 Pistone/Nogueira/Andrade/Turina, BIT 2020, 14 (16).

726 Kirchhof, BB 2020, 2775 (2776).

727 Vgl. Kapitel 3 A.II.3.c.

728 Becker/Englisch, Intertax 2019, 161 (168, 171); Hidien/Versin, FR 2020, 10 (14); Roderburg, Ubg 2018, 249 (255); Schön, BIT 2018, 278 (288); Schön IStR 2019, 647 (649).

729 Becker/Englisch, Intertax 2019, 161 (171); Kokott, IStR. 2019, 123 (126).

algorithmusbasierte Vorgang führt sodann zu der entsprechenden Wertschöpfung im Untersuchungsmodell.<sup>730</sup> Der Nutzerbeitrag als Eingangsleistung ist dementsprechend nicht geeignet, einen steuerlichen Anknüpfungspunkt im Rahmen der direkten Steuern zu begründen, als dass ansonsten in Bezug auf jedes Geschäftsmodell ein Besteuerungszugriff der Staaten begründet werden müsste, aus welchen die jeweiligen Unternehmen Eingangsleistungen beziehen.<sup>731</sup>

Abschließend lässt sich statuieren, dass der Lösungsansatz zwar genau auf das Untersuchungsmodell zugeschnitten wäre, sich jedoch erhebliche verfassungsrechtliche und steuerverteilungsrechtliche Bedenken ergeben würde, die klar gegen die Einführung dieses Vorschlags gestritten hätten.

## 2. „marketing intangibles“-Ansatz

Im Gegensatz zum „user-participation“-Ansatz beschränkt sich der Lösungsansatz im Rahmen der „marketing intangibles“ nicht nur auf die reine Digitalwirtschaft. Vielmehr umfasst dieser im Grundsatz sämtliche im Unternehmen eingesetzte Immaterialgüter. Dementsprechend könnten theoretisch auch typische im Rahmen klassischer Geschäftsmodelle eingesetzte Immaterialgüter wie z.B. Vertriebsnetze oder Marken, zu der Begründung eines steuerlichen Nexus im jeweiligen Marktstaat beitragen. Im Endeffekt erfasst der „marketing intangibles“-Ansatz daher nicht nur rein digitale Geschäftsmodelle, sondern jegliche Unternehmen, die im Rahmen ihres Geschäftsmodells mit Kunden interagieren.<sup>732</sup> Aus welchem Grund jedoch gerade im Bereich der Digitalwirtschaft nun ein über das bestehenden Besteuerungsrecht des Marktstaates hinausgehender Besteuerungszugriff begründet werden soll, erschließt sich auch vor dem Hintergrund, dass sich der Wert der Unternehmen der Digitalwirtschaft in den Köpfen der Nutzer in den Marktstaaten bildet, nicht.<sup>733</sup> Zwar ließe sich argumentieren, dass es im Rahmen von klassischen Geschäftsmodellen bisher notwendig war, eine feste Einrichtung an einem bestimmten Ort zu unterhalten, um eine Marke zu etablieren und die Ware dem Kunden zur Verfügung zu stellen. Im Rahmen der Digitalwirtschaft, aber auch im Rahmen der digitalisierten klassi-

730 Vgl. hierzu Kapitel I B.III.2 und Kapitel I C.

731 *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (14).

732 *Greil*, DStR 2019, 1653 (1654); *Schön*, IStR 2019, 647 (648); *Weggenmann/Blank/Brunnhübner*, IStR 2019, 769 (772).

733 *Kreienbaum*, Der OECD-Ansatz zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft, S. 123

schen Wirtschaft, kann hingegen der Marktzugang nunmehr auch schlicht über eine digitale Schnittstelle eröffnet werden. So kann durch gezielte Werbung ein neuer Markt erschlossen und ein Kundenstamm aufgebaut werden, ohne dass das Risiko eingegangen werden muss, zunächst eine ortsfeste Einrichtung in dem Markt zu errichten. Daraus folgt zugleich, dass ein Markteindringen auf einem niedrigeren Kostenniveau erfolgen kann, sodass eine Unternehmensexpansion mit einem verminderten unternehmerischen Risiko verbunden ist. Entsprechend lässt sich begründen, dass die mit geringeren Kosten verbundene höhere Wertschöpfung im Marktstaat, mangels Nexus, nun nicht mehr diesem zugerechnet werden kann. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die zur Erschaffung des „marketing intangibles“ notwendigen unternehmerischen Aktivitäten und die damit verbundenen Aufwendungen gerade nicht im Marktstaat durchgeführt werden, sondern am Sitz des Unternehmens. Bei gleicher Entwicklung würde auch bei Unterhalten einer Betriebsstätte im Marktstaat nach den bestehenden Regelungen keine Zurechnung des „marketing intangibles“ über die Grundsätze der Personalfunktion an den Marktstaat erfolgen. Dementsprechend erscheint es nicht kongruent, nun bewusst von den tradierten Regelungen abzuweichen und den Ertrag aus der Monetarisierung eines Immaterialgutes nun für den Bereich der Digitalwirtschaft dem Marktstaat zuzurechnen. Insbesondere erscheint es nicht schlüssig, den Kunden als Adressaten eines unternehmerischen Prozesses zur Etablierung der Marke einen maßgeblichen Einfluss auf den Wertschöpfungsprozess einzuräumen und gleichzeitig die unternehmerischen Aktivitäten zur Erschaffung vollständig unberücksichtigt zu lassen.

Ungeachtet dieser Novellierung des Zuordnungsgedankens ergibt sich aus der Wahl des steuerlichen Nexus über die „marketing intangibles“ selbst eine große Herausforderung für die Umsetzbarkeit des Vorschlags. So wäre zwingend eine international einheitliche Definition des Immaterialgüterbegriffs und desjenigen des „marketing intangibles“ bei gleichzeitiger Festlegung von Abgrenzungskriterien einzuführen.<sup>734</sup> Zudem müssten auch die Bewertungsvorschriften für die betroffenen Immaterialgüter zumindest für die Residualgewinnaufteilung unter dem Lösungsansatz international vereinheitlicht werden.<sup>735</sup> Wie genau die Bewertung der „marketing intangibles“ erfolgen soll, lässt sich dem Lösungsansatz nicht entnehmen.

734 Kirchhof, BB 2020, 2775 (2776).

735 Kirchhof, BB 2020, 2775 (2776).

Betrachtet man die bereits bestehenden Unterschiede in der Bewertung zwischen nationalem Handels- und Steuerrecht<sup>736</sup> und überträgt diese Genese sodann auf die unterschiedlichen internationalen Bewertungssysteme, ergeben sich zwangsläufig gravierende Differenzen.<sup>737</sup> Damit einhergehend erhöht sich zum einen der Verwaltungsaufwand zum anderen aber auch die Rechtsunsicherheit, als bereits die Bestimmung der für die Verteilung des Residualgewinns maßgebenden Größe zu internationalen Divergenzen führen wird.<sup>738</sup> Im Zweifel wird eine rechtssichere Bewertung daher nur im Rahmen eines multinationalen Verständigungs- bzw. Schiedsverfahrens zu erreichen sein, auf dessen Ausgang das Unternehmen, mangels Stellung als Beteiligter,<sup>739</sup> kaum Einwirkungsmöglichkeit hat.<sup>740</sup>

Neben der streitanfälligen Frage nach der einheitlichen Bewertung des Immaterialgutes stellt sich auch die Frage, ob die Art der Gewinnverteilung über die Zurechnung des Residualgewinns zum Staat des eingesetzten „marketing intangibles“ vor dem Hintergrund der Regelung kongruent ausgestaltet ist. Denn beim Residualgewinn handelt es sich gerade um eine Restgröße, welche im gesamten Unternehmen anfällt. Denklogisch müsste dem Marktstaat daher grundsätzlich nicht der Restgewinn, sondern ein eigenständiger Gewinn aus dem Einsatz des „marketing intangibles“ in dem konkreten Marktstaat zugewiesen werden.<sup>741</sup> Der nach dieser Zuweisung im Unternehmen verbleibende übrige Residualgewinn könnte sodann in einem zweiten Schritt einer erweiterten Verteilung im Gesamtunternehmen unterliegen.

Wie aufgezeigt werden konnte, bestanden ähnlich wie auch in Bezug auf den „user participation“-Ansatz erhebliche Bedenken an der tatsächlichen Umsetzungsfähigkeit des Lösungsvorschlages zur Begründung eines steuerlichen Nexus über die im Marktstaat eingesetzten „marketing intangibles“. Zwar wären dem Vorschlag nicht die starken Zweifel in Bezug auf die völkerrechtliche Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs sowie der Vereinbarkeit mit nationalem Verfassungsrecht begegnet, allerdings hätten insbesondere die Herausforderungen einer international einheitlichen Anwendung

---

736 Vgl. Kapitel 2 C.

737 *Kirchhof*, BB 2020, 2275 (2776).

738 *Marquardt*, IStR 2020, 332 (340).

739 Vgl. *Ismier/Piotrowski* in: *Vogel/Lehner*, DBA, Art. 25 Rn. 114, 223.

740 Krit. zur Stellung des Steuerpflichtigen in Verständigungs- und Schiedsverfahren *Jansen/Mammen*, DStR 2020, 465 (470); *Kircher/Pfeiffer/Boch*, IWB 2019, 526 (531); *Rüll*, IStR 2019, 728 (737).

741 *Schön*, IStR 2019, 647 (650).

und die zu befürchtenden Rechtsunsicherheiten für die Steuerpflichtigen gegen die Umsetzung des „marketing intangibles“-Ansatzes gestritten.

### 3. „significant economic presence“-Ansatz

Anders als die beiden ersten Vorschläge soll über den Lösungsvorschlag zur „significant economic presence“ nicht nur eine Umverteilung des Residualgewinns hin zu den Marktstaaten erfolgen, sondern vielmehr eine eigenständige Definition des Betriebsstättenbegriffs für die Digitalwirtschaft eingeführt werden. Da die Betriebsstätte seit jeher als sachgerechte Institution zur Zuweisung von Gewinnen und Besteuerungsrechten zwischen verschiedenen Staaten angesehen wird,<sup>742</sup> lässt sich die Erweiterung des Betriebsstättentatbestandes als kongruente Reaktion auf die durch die Digitalisierung ausgelöste Anpassung der Weltwirtschaft begreifen. Mit der Unterbreitung des Vorschlages zur Ergänzung des Betriebsstättenbegriffs um eine „Digitalbetriebsstätte“ geht zudem die grundsätzliche Möglichkeit eines einheitlichen internationalen Vorgehens einher, als dass es den jeweiligen Jurisdiktionen freisteht, zunächst national eine erweiterte Betriebsstättendefinition einzuführen und anschließend in einem zweiten Schritt die geschlossenen völkerrechtlichen Verträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu überarbeiten. Insoweit ergeben sich innerhalb dieses Lösungsansatzes zunächst keine konzeptionellen Bedenken in Bezug auf die tatsächliche Umsetzung.

Gleichwohl könnten sich, wie auch im Rahmen des unionsrechtlichen Vorschlags zur Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs über die digitale signifikante Präsenz,<sup>743</sup> rechtliche Bedenken an der völkerrechtlichen Rechtfertigung des Besteuerungszugriffs in Folge der Erweiterung des Betriebsstättentatbestandes um die „significant economic presence“ stellen.<sup>744</sup> Da im Rahmen des Lösungsansatzes der OECD, abweichend zum Richtlinienvorschlag der Europäischen Union, nicht ausschließlich auf die Umsatzschwelle abgestellt wird, sondern zusätzliche marktbezogene Voraussetzun-

742 Vgl. zur Entwicklung des Betriebsstättenbegriffs auf nationaler Ebene *Musil* in: H/H/Sp AO, § 12 Rn. 1ff; *Valta/Lemm* in: K/S/M EStG, § 49 Rn. D60ff. und auf internationaler Ebene *OECD(2015)*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 2015 Final Report, S. 24ff.; *OECD(2018)* Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018S. 167f.

743 Vgl. Kapitel 3 A.III.

744 Vgl. zu den Bedenken an der völkerrechtlichen Rechtfertigung Kapitel 3 B.III.2.

gen erfüllt werden müssen, ließe sich eine Rechtfertigung unter dem völkerrechtlichen Aspekt des Wirkungsprinzips über die Inanspruchnahme des staatlichen Leistungspakets<sup>745</sup> grundsätzlich rechtfertigen. Zudem lässt sich bezweifeln, dass ernstliche Bedenken gegen die völkerrechtliche Rechtfertigung von den im OECD Inclusive Framework beteiligten Staaten nach Resolution der beschlossenen Ergebnisse vorgetragen würden.

Jedoch begegnet der Lösungsvorschlag der OECD gleichfalls inhaltlichen Bedenken. Zunächst erscheint die Weite der durch die Definition einbezogenen Geschäftsmodelle und Unternehmen problematisch. Zwar versucht die OECD im Rahmen der neuen Betriebsstättendefinition richtigerweise durch die Kombination des Umsatzschwellenwerts mit den verschiedenen marktbezogenen Faktoren eine hinreichende unternehmerische Aktivität im Marktstaat der erfassten Geschäftsmodelle abzubilden. Die Anknüpfung bleibt jedoch zu wagen, um eine sichere Rechtslage sowohl für die beteiligten Verwaltungen als auch Unternehmen zu schaffen, sodass weiterhin zu befürchten stünde, durch die bloße Überschreitung einer quantitativen Grenze einen steuerlichen Anknüpfungspunkt im jeweiligen Marktstaat zu begründen.<sup>746</sup>

So stellt sich insbesondere die Frage, inwieweit die Tatbestandsvoraussetzungen tatsächlich auf eine nachhaltige Aktivität im Marktstaat abstellen. Denn bereits im Rahmen des ersten Prüfungsschritts ist nicht eindeutig geregelt, ab wann die Grundvoraussetzung der nachhaltigen Erzielung von Umsätzen als erfüllt angesehen werden kann. Klar ist, dass einmalige Umsätze aus einem Staat, in welchem keine Betriebsstätte besteht, nicht zur Begründung einer Betriebsstätte ausreichend sein können. Allerdings hat die OECD im Rahmen des Lösungsvorschlags offengelassen, wie der Begriff der Nachhaltigkeit im Kontext der erweiterten Betriebsstättendefinition der „significant economic presence“ zu definieren ist. So gilt es den Begriff zunächst im Rahmen der Auslegung zu erschließen, um eine Beurteilung der Rechtssicherheit der Definition durchführen zu können. Gerade hieraus ergibt sich bereits ein Konfliktpotential zwischen den einzelnen Staaten, je nachdem wie unter deren nationaler Auslegung der Begriff der Nachhaltigkeit zu verstehen ist.

Aus nationaler Sicht scheint es zunächst schlüssig, auf die Definition der Nachhaltigkeit im Rahmen der Bestimmung von Einkünften aus Gewerbe-

---

745 Vgl. zu den allgemeinen Grundsätzen der völkerrechtlichen Rechtfertigung eines Besteuerungszugriffs Kapitel 2 B.

746 Schön, IStR 2019, 647 (648).



betrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG abzustellen. Denn die Betriebsstätte soll lediglich dazu dienen, die Einkünfte aus eben dieser Einkunftsart zwischen verschiedenen Staaten aufzuteilen. Mithin liegt es nahe sich für die Auslegung der Erzielung nachhaltiger Umsätze auf diese Definition zu stützen. Die von der Rechtsprechung zu diesem Thema entwickelte Definition stützt sich im Wesentlichen auf die Ausführungen zu § 2 UStG, wo das Merkmal der Nachhaltigkeit explizit angesprochen wird. Dieses schadet für die vorliegende Beurteilung allerdings nicht. Vielmehr unterstützt die Koppelung der Definitionen aus der ertragssteuerlichen mit der aus der umsatzsteuerlichen Sichtweise die Klarheit im Rahmen der Begründung einer Betriebsstätte, wenn bei dieser ebenfalls eine Vermischung beider Teilgebiete erfolgt. Förderlich ist die Verknüpfung zudem dahingehend, dass im Rahmen der Definition des § 15 Abs. 2 EStG die Wiederholungsabsicht eine innere Tatsache darstellt und als solche vom Willen des Unternehmers abhängt.<sup>747</sup> Im Rahmen der Umsatzsteuer wird hingegen nicht auf den Willen des Unternehmers abgestellt, sondern es wird seine Tätigkeit anhand von durch die Rechtsprechung entwickelten und von der Verwaltung übernommenen äußeren Kriterien beurteilt.<sup>748</sup> Demgemäß liegt aus nationaler Sicht eine nachhaltige Erzielung von Umsätzen dann vor, wenn diese über eine gewisse Dauer wiederholende erzielt werden.<sup>749</sup> Die gewisse Dauer kann dabei sowohl einen kurzfristigen Zeitraum von nur ein paar Monaten aber auch einen längerfristigen Zeitraum, in welchem planmäßig immer wieder, wenn auch in größeren zeitlichen Abständen, Umsätze erzielt werden, umfassen.<sup>750</sup>

Überträgt man dieses nationale Verständnis des Begriffs nun auf den Lösungsansatz und die Begriffsdefinition zur „significant economic presence“ würde eine nachhaltige Erzielung von Umsätzen dann vorliegen, wenn über einen gewissen Zeitraum mehrmals Umsätze in dem jeweiligen Marktstaat erzielt werden. Kann national im Rahmen der Umsatzsteuer auf verschiedene, jeweils an die Tätigkeit des Unternehmers anknüpfende, von außen objektiv erkennbare Merkmale abgestellt werden, gestaltet sich diese Überprüfung bei digital angebotenen Leistungserbringungen hingegen schwierig. Zwar kann das Unternehmen seine Website den ausländischen

747 *Krumm* in: *Kirchhof*, § 15 EStG Rn. 24; *Desen/Blischke* in: *K/S/M*, EStG, § 15, Rn. B 29; *Carlé/Th. Carlé/T. Carlé/Bauschatz* in: *Korn*, EStG, § 15 Abs. 2-4 Rn. 303; *Ismer/Riemer*, FR 2011, 455 (458f.).

748 *Korn* in: *Bunjes*, § 2 UStG Rn. 95; *Stadie* in: *Rau/Dürrwächter*, UStG, § 2 Rn. 314.

749 vgl. BFH v. 18.01.1995 – Az. XI R 71/93, BStBl. II 1995, 559 m.w.N. zur st. Rspr.

750 *Korn* in: *Bunjes*, § 2 UStG, Rn. 96.

Kunden zugänglich machen und seine Leistung im ausländischen Staat anbieten, die Inanspruchnahme der hierdurch vermittelten Leistung hängt aber jeweils von den Kunden im Zielstaat ab. Wird die angebotene Leistung nur gelegentlich in größeren Zeitabständen oder nur einmalig im Marktstaat nachgefragt, stellt sich die Frage inwieweit hierdurch eine nachhaltige Erzielung von Umsätzen angenommen werden kann. Solche Fragen wurden weder von der nationalen noch internationalen Rechtsprechung bisher beantwortet. Denn im Kern wird bisher immer die Aktivität des Unternehmers im Markt betrachtet. Reicht es nun aber aus, lediglich eine Website in der Sprache des Marktstaates bereitzustellen, ohne dass zwingend weitere Aktivitäten des Unternehmens im Marktstaat zur Leistungserbringung notwendig sind, geht diese Betrachtung fehl. Die bisherigen nationalen Auslegungsregelungen und Kriterien, die in jahrelanger Rechtsprechung zusammengestückelt wurden, können daher nur als Ergänzung herangezogen werden, eignen sich aber selbst nicht dazu, die Definition der „neuen“ Betriebsstätte auszukleiden.

Aus diesem Grund erscheint es durchaus sinnvoll, zur Auskleidung des Begriffs der nachhaltigen Erzielung von Umsätzen im Marktstaat und der damit verbundenen Begründung eines Steuerzugriffs des Leistungsstaates auf feste umsatzbasierte Grenzen abzustellen. Denn anders als im Rahmen des Schwellenwertes zur Begründung der Steuerpflicht unter der europäischen Digital Services Tax führt der Schwellenwert nicht erst zur generellen Begründung der Steuerpflicht, sondern begründet hier lediglich eine zur bereits im Staat der Ansässigkeit bestehenden Steuerpflicht hinzutretende Steuerpflicht im Staat der Leistungserbringung. Insoweit regelt der Schwellenwert im vorliegenden Fall nur, ab wann ein zusätzlicher Steuerzugriff auf den Unternehmensgewinn erfolgen kann und konsequenterweise der Gewinn zwischen den einzelnen Staaten aufzuteilen ist. Eine effektive Begünstigung von Unternehmen, die unter dem Schwellenwert liegende Umsätze erzielen, aus dem Nichterfordernis der Überwälzung einer zusätzlichen Steuerbelastung auf den Nutzer tritt vorliegend mithin nicht ein, sodass die im Rahmen der rechtlichen Beurteilung des unionalen Lösungsansatzes zur Digital Services Tax vorgebrachten Bedenken<sup>751</sup> vorliegend nicht einschlägig sind.

Mit der Einführung eines Schwellenwertes könnte sichergestellt werden, dass sowohl Verwaltung als auch Unternehmen eine einfache Handhabung

---

751 Vgl. Kapitel 3 A.II.3.b.

bei der Bestimmung ausländischer Betriebsstätten der Digitalwirtschaft ermöglicht wird und insgesamt eine höhere Rechtssicherheit geschaffen werden kann. Es gilt allerdings zu beachten, dass keine einheitlichen Grenzen für alle Staaten angezeigt sein dürften. Denn abhängig von der jeweiligen Stärke der Wirtschaft und Kaufkraft der Bevölkerung im Marktstaat können unterschiedlichste Werte bereits das Überschreiten der Schwelle der signifikanten Interaktion im Marktstaat darstellen. Es würde sich daher anbieten, zunächst einen allgemeinen Schwellenwert zu bestimmen, welcher, ähnlich zu den Länderschlüssel für ausländische Unterhaltszahlungen,<sup>752</sup> um eine Ländertabelle mit entsprechendem abweichendem Schlüssel ergänzt werden würde. Gleichsam muss dem Unternehmen die Möglichkeit zur Erbringung eines Gegenbeweises eingeräumt werden, damit nur einmalige Umsätze, die bereits den Schwellenwert überschreiten, nicht zur Begründung des Besteuerungszugriffs führen. Zusätzlich sollte der Schwellenwert als auch die Ausdifferenzierung über den Länderschlüssel in einem gewissen Turnus überprüft werden. Hierbei sollte je nach Länderzone ein Überprüfungsturnus von bis zu drei Jahren in die Betrachtung einbezogen werden.

Aus dem aufgezeigten Reformbedürfnis ergibt sich, dass schon die Grundvoraussetzung für den erweiterten Betriebsstättenbegriff der „significant economic presence“ nicht hinreichend klar ausgestaltet wurde, um eine tatsächliche nachhaltige Aktivität im Marktstaat widerspiegeln zu können. Bereits aus diesem Grund bestehen inhaltliche Bedenken an der Umsetzbarkeit, insbesondere in Bezug auf die zu fordernde international einheitliche Anwendung des Lösungsvorschlags.

Diese Bedenken werden um die Dimension der systematischen Folgerichtigkeit und sachgerechten Erfassung von unternehmerischen Aktivitäten unter dem Definitionsbereich erweitert. Denn es ist fraglich, inwieweit der Betriebsstättentatbestand der „significant economic presence“ nur die eigentlich anvisierten digitalen Geschäftsmodelle erfasst und nicht darüber hinaus auch zu einer Neuverteilung der Besteuerungsrechte von tradierten und zwischenzeitlich digitalisierten Geschäftsmodellen führt. Als Beispiel hierfür soll ein Unternehmen dienen, welches Waren bisher über einen analogen Vertriebsweg angeboten hat und nunmehr aufgrund der voranschreitenden Digitalisierung einen Vertriebsweg über das Internet eröffnet hat. In beiden Fällen wurden beziehungsweise werden die Waren in der jeweiligen Landessprache angeboten und mit Hilfe eines international agie-

---

752 BMF v. 11.11.2020, BStBl. I 2020, 1212.

renden Versanddienstleisters in die jeweiligen Marktstaaten transportiert, ohne dass das Unternehmen selbst auch nur einen tatsächlichen Kontakt mit dem Bestimmungsland der Lieferung hat. Zwar konnte dieser Vorgang bei Inanspruchnahme des analogen Vertriebswegs unter Umständen im Bestimmungsland eine indirekte Verkehrssteuer auslösen, die Erträge aus den Lieferungen wurden hingegen im Rahmen der bestehenden Regelungen zur Gewinnverteilung für Zwecke der direkten Besteuerung dem Stammhaus zugerechnet. Unter der erweiterten Betriebsstättendefinition der „significant economic presence“ müsste nunmehr der Ertrag bei einem Vertriebsweg über das Internet dem jeweiligen Marktstaat zugerechnet werden. So zeigt das Beispiel deutlich, dass jedes Unternehmen, welches seinen Internetauftritt und die Bereitschaft zur Lieferung der angebotenen Ware nicht nur der nationalen Bevölkerung des Produktionsstaats, sondern darüber hinaus auch exterritorialen Kunden zur Verfügung stellt, Gefahr läuft, eine potenzielle Betriebsstätte in multiplen Staaten zu begründen. Ob jedoch durch das schlichte Angebot zur Lieferung von Waren eine dem Wortlaut des Vorschlages entsprechende signifikante wirtschaftliche Präsenz im Marktstaat begründet wird, kann bezweifelt werden. So leuchtet nicht ein, worin der besondere Rechtfertigungsgrund für diesen Steuerzugriff und insbesondere auch der Unterschied zwischen den Aktivitäten im Rahmen des analogen und digitalen Angebots gesehen werden kann.

In letzter Konsequenz müsste unter dem Lösungsvorschlag sodann das gesamte international bestehende Verteilungssystem direkter Steuern hin zu einer Verteilung des Steueraufkommens in die jeweiligen Marktstaaten aufgegeben werden. Inwieweit dieses aber gerade vor dem Hintergrund der Inanspruchnahme der staatlichen Leistungen im Produktionsstaat rechtfertigungsfähig ist steht zu bezweifeln. Insofern kann dem Vorschlag zusätzlich zu dessen inhaltlichen Unbestimmtheit entgegengebracht werden, dass er mit der ursprünglichen Zielrichtung, nämlich der „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft, nur noch wenig gemein hat und auf eine generelle Neuverteilung des Besteuerungsrechtes abzielt.

Fräglich ist zudem, ob der Ansatz tatsächlich das im Rahmen der Eingangsuntersuchung herausgearbeitete Untersuchungsmodell<sup>753</sup> erfassen würde. Denn maßgeblich für die Begründung des neuen Besteuerungsrechtes ist die Erwirtschaftung einer bestimmten Umsatzgrenze innerhalb des Marktstaates. Betrachtet man nun die einzelnen Interaktionen im Untersu-

---

753 Vgl. Kapitel 1 C.

chungsmodell, so ist zunächst festzustellen, dass ein tatsächlicher in Geld zu bemessender Umsatz von Seiten der Nutzer nicht erbracht wird, sodass nur durch die reine Interaktion des Unternehmens mit dem Nutzer des jeweiligen Marktstaates im Ergebnis der Anwendungsbereich nicht eröffnet sein dürfte.<sup>754</sup> Die Nutzer können daher nur als zweite Begründungskomponente neben den durch die Werbeschaltung erzielten Umsatz zur Begründung des steuerlichen Anknüpfungspunkts treten, sodass im Endeffekt der Anknüpfungspunkt des Dateninputs einer Nutzerbasis aufgrund der fehlenden Entgeltlichkeit ins Leere läuft. Dementsprechend greift der Lösungsansatz nur dann das Untersuchungsmodell auf, wenn die nutzerdatenbasierte Werbeleistung durch einen Werbetreibenden mit Sitz im Marktstaat, als digitaler Inhalt aus dem Marktstaat, erfolgt. Solange die Werbeleistung jedoch ebenfalls von außerhalb des Marktstaates erbracht werden würde, fehlt es an dem notwendigen marktspezifischen Anknüpfungspunkt der Betriebsstättendefinition der „significant economic presence“.

Zusammenfassend lässt sich mithin festhalten, dass der Lösungsansatz der OECD zur Betriebsstättenerweiterung über die „significant economic presence“ anders als der unionsrechtliche Lösungsansatz zur digitalen signifikanten Präsenz zwar hinsichtlich der Ausdifferenzierung der eigentlichen Definition völkerrechtskonformer ausgestaltet ist, gleichzeitig jedoch den Anfang einer neuen Steuerverteilungsdebatte und die Abkehr vom international bestehenden System der Aufkommensverteilung im Bereich der direkten Steuern darstellt. Insbesondere steht in diesem Zusammenhang zu Bedenken, dass womöglich das Untersuchungsmodell nicht hinreichend erfasst werden könnte und sich die Reformüberlegungen von dem ursprünglichen Ziel der „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft entfernt haben. Insgesamt wäre dieser Lösungsansatz daher über das anvisierte Ziel hinausgeschossen und hätte zu weiteren Herausforderungen in der Besteuerung international tätiger Unternehmen geführt.

#### 4. Pillar I Blueprint / Progress Report

Sowohl der Pillar I Blueprint als auch der darauf folgende Progress Report 2022 sahen und sehen sich einer nicht zu vernachlässigenden Kritik ausgesetzt.

---

754 Weggenmann/Blank/Brunnhübner, IStR 2019, 769 (774).

a. Pillar I Blueprint

Da der Pillar I Blueprint als Fortentwicklung der Lösungsansätze aus dem Public Consultation Document 2019 die verschiedenen Elemente dieses beibehält und zudem seinem eigenen Verständnis nach die Fokussierung von der „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft hin auf die „faire und gerechte“ Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft, verbunden mit einer Stärkung des Besteuerungsrechtes der Marktstaaten,<sup>755</sup> verschoben hat, bestehen die im Rahmen der vorstehenden Lösungsansätze angesprochenen Bedenken an der Rechtfertigungsfähigkeit und der praktischen Umsetzbarkeit dieses Bestrebens fort.

Neben diesen grundsätzlichen Bedenken fanden sich zudem verschiedene inhaltliche Probleme in der Ausgestaltung des Pillar I Blueprints wieder. So war zunächst fraglich, ob die zweischrittige Eingrenzung des Anwendungsbereiches, absolute Umsatzgrenze und „De Minimis Test“, tatsächlich sinnvoll ist. Denn durch den im Rahmen des zweiten Schritts angesiedelten „De Minimis Test“, mit einer Beweisbelastung auf Seiten des Unternehmens, wären sämtliche Unternehmen, welche die Grenze des Konzernumsatzes von 750 Millionen Euro überschritten hätten, gezwungen gewesen, ihre jeweiligen Unternehmensaktivitäten nach den „in-scope-activities“ und hier sowohl nach den „automatisierten digitalen Dienstleistungen“ als auch den „kundenorientierten Geschäften“ zu durchsuchen und die jeweiligen sich aus diesen Aktivitäten ergebenden Umsätze zu extrahieren. Die Überprüfung des Anwendungsbereiches war dementsprechend bereits mit erheblichem administrativen Aufwand verbunden.<sup>756</sup> Zwar hätte durch die Anhebung der Umsatzgrenze auf der ersten Stufe eine einfachere Eingrenzung vorgenommen werden können,<sup>757</sup> jedoch hätte sich das Unternehmen bei Überschreiten der Umsatzgrenze gleichwohl mit der Segmentierung der Geschäftsaktivitäten, nur dann auf einer späteren Stufe, beschäftigen müssen. Der in diesem Kontext anfallende administrative Aufwand wäre jedoch höher gewesen, sodass eine tatsächliche Auflösung des Problems nicht erreicht worden wäre.

Zusätzlich trat ein weiterer, in der Gesamtbetrachtung nicht zu vernachlässigender, Befolungs- und Verwaltungsaufwand im nachgelagerten

---

755 OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. II Tz. 6.

756 Bauer/Keuper, 2020, 685 (694); Wünnemann, FR 2021, 26 (27)

757 Vgl. Thörmer, BB 2021, 559 (600).

Schritt der Verteilung des Amount A nach den festgelegten „Sourcing-Rules“ auf. So galt es zum einen auf Seiten des Unternehmens die entsprechenden Prozesse für die Verteilung zu ermitteln, zu dokumentieren sowie bei der Überprüfung mitzuwirken, welche zum anderen auf Seiten der Finanzverwaltung entsprechend geschultes Personal vorausgesetzt hätte.<sup>758</sup>

Darüber hinaus enthielt der Pillar I Blueprint keine in Bezug auf das Vorliegen oder Nicht-Vorliegen einer „Sourcing-Rule“ ausgestaltete Beweislastregelung, wodurch ein erhöhtes Maß an Rechtsunsicherheit auf Seiten des Unternehmens zu befürchten gewesen wäre.<sup>759</sup> Zudem wurde durch die Frage nach der internationalen Akzeptanz des durch das Unternehmen ermittelten Amount A und dessen Zuweisung zu den einzelnen Marktstaaten die Rechtsunsicherheit weiter erhöht. Zwar enthielt der Pillar I Blueprint ein Konzept zur internationalen Streitbeilegung in Form einer Vorabaukunft über das Self-Assessment.<sup>760</sup> Dieser Mechanismus war jedoch noch nicht ausgereift genug, um eine tragfähige und unkomplizierte Herbeiführung von Rechtssicherheit zu ermöglichen.<sup>761</sup>

Aber auch die Ermittlung des Amount A selbst enthielt unter dem Pillar I Blueprint verschiedene Herausforderungen, die zum einen zu erhöhtem Aufwand und zum anderen zu einer potenziellen Steigerung der bereits vorhandenen Rechtsunsicherheit geführt hätten. So sollte zwar eine standardisierte Gewinnverteilung zur Ermittlung des kumulierten beziehungsweise segmentierten Konzerngewinns verwendet werden, jedoch verblieb es, selbst wenn nur zwischen IFRS und US-GAPP hätte gewählt werden könne, bei teilweise gravierenden Unterschieden, welche jeweils von der Ansässigkeit der Konzernobergesellschaft abhängig gewesen wären.<sup>762</sup> Zudem hätte gerade auch in international aufgestellten Konzernen eine Anpassung der jeweiligen Gewinnermittlungen bereits auf Stufe der entsprechenden Einzelgesellschaften erfolgen müssen,<sup>763</sup> wodurch grundsätzlich für jede Konzerngesellschaft eine zusätzliche Gewinnermittlung anzufertigen gewesen wäre.

758 *Altenburg*, FR 2021, 15 (16); *Ditz/Pinkernell*, IStR 2020, 417 (420).

759 *Altenburg*, FR 2021, 15 (16).

760 Vgl. *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 170ff.

761 *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (694); *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (926); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (76).

762 *Altenburg*, FR 2021, 15 (16); *Bräutigam/Kellermann/Spengel*, IStR 2020, 281 (285).

763 *Bräutigam/Kellermann/Spengel*, IStR 2020, 281 (286); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (77).

Fraglich war weiter, inwieweit die über typisierte Schwellenwerte erfolgende Aufteilung des Konzerngewinns aus „automatisierten digitalisierten Dienstleistungen“ sowie „kundeorientierten Geschäften“ zu einer sachgerechten Besteuerung im Marktstaat hätte führen können. So enthielt der Pillar I Blueprint weder einen Überprüfungsmechanismus der politisch festgelegten Gewinnschwelle noch die Möglichkeit zur Erbringung des Gegenbeweises von Seiten des Unternehmens, sofern die Gewinnschwelle tatsächlich im jeweiligen Marktstaat nicht überschritten worden war. Ob eine unsachgemäße Vermeidung der Besteuerung im Marktstaat und eine Abweichung zwischen dem Ort der Wertschöpfung und dem Ort der Besteuerung vorlag, wurde bei der Ermittlung des Amount A vollständig unberücksichtigt gelassen.<sup>764</sup>

Im Endeffekt begründete sich der unter dem Amount A des Pillar I Blueprint international neu einzuführende steuerliche Nexus und die darauf aufbauenden Gewinnverteilungsregelungen daher, unabhängig von der Frage, ob im Marktstaat tatsächlich eine wertschöpfende Tätigkeit erbracht wurde, lediglich über einen Umsatzschwellenwert.<sup>765</sup> Gerade dieser Umsatzschwellenwert im Marktstaat war aber insoweit problematisch, als dass von diesem maßgeblich abhing, inwieweit kleinere Staaten am Amount A beteiligt wurden beziehungsweise in umgekehrter Richtung inwieweit der administrative Aufwand zur Umsetzung der mit dem Amount A verbundenen Verteilung hätte gerechtfertigt werden können.<sup>766</sup>

Zusätzlich zu den vorgenannten Aspekten traten in Bezug auf die Begründung des Nexus bei „kundenorientierten Geschäften“ erhebliche Bedenken an der Widerspruchsfreiheit der Voraussetzungen zur Betriebsstättenbegründung auf. So führte insbesondere der zusätzlich notwendige „plus-factor“, z.B. in Form der Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte,<sup>767</sup> bereits nach bestehenden Regelungen zu einem Besteuerungsrecht im jeweiligen Marktstaat. Inwieweit daher ein zusätzliches Besteuerungsrecht notwendig war, vermochte logisch nicht zu erklären sein.<sup>768</sup>

Insgesamt lässt sich festhalten, dass der Amount A unter dem Pillar I Blueprint zwar das Untersuchungsmodell erfasste und zudem auch zu

---

764 Thörmer, BB 2021, 559 (603).

765 Bräutigam/Kellermann/Spengel, IStR 2020, 281 (283).

766 Thörmer, BB 2021, 599 (601).

767 OECD(2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 64 Tz. 192.

768 Ditz/Pinkernell, ISR 2020, 417 (420); Thörmer, BB 2021, 599 (601).



einer möglichen Besteuerung im jeweiligen Marktstaat des Nutzers geführt hätte. Jedoch wurde gerade nicht nur das Untersuchungsmodell erfasst, sondern grundsätzlich unterlag fast jedes digitalisierte international agierende Geschäftsmodell der Besteuerung unter dem Amount A des Pillar I Blueprint.<sup>769</sup> Dieses hätte sich unter dem Aspekt der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung jedoch nicht mehr rechtfertigen lassen. Wie aufgezeigt worden ist, ging insbesondere mit der Überprüfung der verschiedenen Schwellenwerte sowie der Ermittlung des tatsächlich zu verteilenden Betrags als auch der anschließenden Zuweisung zu den einzelnen Staaten ein großer Verwaltungsaufwand einher, welcher nicht nur auf Seiten der Unternehmen, sondern auch auf Seiten der jeweiligen Finanzverwaltungen zu höheren Befolgungskosten geführt hätte.<sup>770</sup> Gleichzeitig wurde die Gefahr einer Doppelbesteuerung drastisch erhöht,<sup>771</sup> welcher zwar durch die vorgeschlagenen Maßnahmen begegnet werden konnte. Diese bedingten jedoch gleichzeitig eine stärkere partielle Rechtsunsicherheit auf Seiten der Unternehmen und eine vermehrte Notwendigkeit von Verständigungen zwischen den beteiligten Staaten.

## b. Progress Report 2022

Zwar wurde im Rahmen der durchgeführten Public Consultation auf einige der angebrachten Kritikpunkte durch die OCED reagiert, sodass insbesondere die Neuverteilung über die „in-scope-activities“ und der „De Minimis Test“ zur Eröffnung des Anwendungsbereiches entfallen sind sowie eine Profitabilitätsschwelle zur Eröffnung des Anwendungsbereiches eingeführt worden ist.<sup>772</sup>

Dennoch verbleibt der für den Steuerpflichtigen immens hohe Verwaltungsaufwand bei der Umsetzung des Amount A. Denn für die Zuordnung der Umsätze nach den „revenue-sourcing-rules“ muss der Steuerpflichtige sämtliche Leistungen betrachten und gesondert aufteilen. Die zur Verteilung der Einnahmen durch den Progress Report 2022 vorgegebenen

769 Vgl. *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (75).

770 *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (694); *Schön*, IStR 2022, 181 (187); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (76).

771 *Thörmer*, BB 2021, 599 (603); *Schön*, IStR 2022, 181 (187); *Wünnemann*, IStR 2021, 73 (74).

772 Vgl. Kapitel 3 B.2.bb & Kapitel 3 B.2.cc.

Regelungen sind zudem hoch komplex ausgestaltet.<sup>773</sup> Die vorgesehenen transaktionsbezogenen Beurteilungsmethoden sind zudem stark subjektiv beeinflusst, sodass es insoweit an klaren Rechtsvorgaben im Einzelnen fehlt.<sup>774</sup> Darüber hinaus sind insbesondere dann Herausforderungen bei der konkreten Zuweisung von Einnahmen zu erwarten, wenn unterschiedliche Leistungen in einem Vertrag bzw. in einer Rechnung zusammengefasst sind<sup>775</sup> oder Schwierigkeiten den Endkonsumenten zu lokalisieren in tatsächlicher Art und Weise bestehen.<sup>776</sup>

Zusätzlich wird den Unternehmen erneut eine hohe Beschaffungsmenge an externen Daten auferlegt, damit die steuerlichen Pflichten erfüllt werden können.<sup>777</sup> Inwieweit dieses mit dem datenschutzrechtlichen Grundsatz der Datenminimierung<sup>778</sup> vereinbar ist und sichergestellt werden kann, dass insbesondere die unternehmensbezogenen Daten Dritter nicht missbräuchlich verwendet werden ist zumindest fraglich.<sup>779</sup> Zur Überprüfung der eingesammelten Daten und der Verifizierung der ordnungsgemäßen Einnahmuzuordnung ist der Steuerpflichtig zudem verpflichtet, ein intelligentes internes Kontrollsystem vorzuhalten und die Nachweise über die getroffenen Entscheidungen zur Zuordnung sowie die hierzu benötigten Unterlagen aufzubewahren.<sup>780</sup> Auch hiermit sind erhöhte administrative Befolgungskosten für die einzelnen Unternehmen verbunden, die unabhängig von der tatsächlichen Verteilung des Steueraufkommens unter dem Amount A anfallen, sobald der Anwendungsbereich aufgrund der überschrittenen Umsatz- und Profitabilitätsgrenze eröffnet ist.<sup>781</sup>

Hinsichtlich des „profitability-test“ für Teilbereiche des Unternehmens gilt es zudem anzumerken, dass der für die Überprüfung der 10 %-Grenze notwendige EBT (Earnings before Tax) in der Regel im Rahmen der Konzernrechnungslegung nicht verfügbar sein wird.<sup>782</sup>

Als letzte Herausforderung des Reformvorschlags unter dem Progress Report 2022 ist erneut auf die bereits eingangs hingewiesene Problematik

---

773 *van der Ham*, IStR 2022, 746 (751).

774 *Englisch/van Lihhaut*, FR 2022, 385 (387); *Esakova*, IStR 2022, 318 (321).

775 *Esakova*, IStR 2022, 318 (320f.).

776 *Petkova/Greil*, IStR. 2021, 685 (687).

777 *Esakova*, IStR 2022, 318 (321); *van der Ham*, IStR 2022, 746 (751).

778 Vgl. Art. 5 Abs. 1 lit. c) DS-GVO, Kapitel 3 A.II.3.c.

779 *Esakova*, IStR 2022, 318 (321).

780 *Esakova*, IStR 2022, 318 (320).

781 *van der Ham*, IStR 2022, 746 (749); *Schön*, IStR 2022, 181 (188).

782 *van der Ham*, IStR 2022, 746 (749).

der Umsetzung der durch die OECD zu verabschiedenden verbindlichen Regelungen hinzuweisen. Denn selbst wenn sich sämtliche der vom Inclusive Framework erfassten Staaten zur Umsetzung der Regelungen in einem völkerrechtlichen Vertrag verpflichten würden, so müsste die Umsetzung zur Vermeidung einer Doppel- oder Doppelnichtbesteuerung international einheitlich erfolgen. Dass dieses zu starken Problemen führt, hat sich bereits im Rahmen der Umsetzung des ebenfalls auf Ebene der OECD entwickelten Multilateralen Instruments gezeigt und steht erneut im Rahmen der Pillar I Multilateral Convention des OECD Unified Approach zu befürchten.<sup>783</sup>

Neben der allgemeinen Frage nach der völkerrechtlichen Rechtfertigung des Vorschlages zur Neuverteilung der Besteuerungsrechte unter dem Amount A von Pillar I sowie den vorgenannten inhaltlichen Herausforderungen im Rahmen der (internationalen) Implementierung und der späteren Administration der Aufteilung des Steueraufkommens, stellt sich ein weiteres Problem auf unionaler Ebene. So hat die Europäische Kommission angekündigt, 15 % der einzelstaatlichen aus der Umverteilung des Amount A resultierenden Steuern für den EU-Haushalt zu beanspruchen.<sup>784</sup> Neben den bereits dargestellten Problemen der Finanzierung der Union aus einer EU-Steuer<sup>785</sup> stellt sich hier in größerem Umfang die Frage nach der Rechtfertigung einer unionalen Abschöpfung, da es sich bei dem Amount A gerade um einen Teil des Körperschaftsteueraufkommens und nicht um eine gesonderte Steuer handelt.<sup>786</sup> Insoweit stellt sich das darauf folgende nationale Problem der Notwendigkeit zur Bildung eines neuen Verteilungsschlüssels zwischen Bund und Ländern für die Körperschaftsteuer, da insoweit nur der Bundesanteil mit der Abführungsverpflichtung belastet wäre und insoweit eine Refinanzierung über andere Steuern oder aber durch Neuverteilung der Körperschaftsteueranteile zur Vermeidung einer entstehenden Unterdeckung notwendig wäre.<sup>787</sup>

783 *Prinz zu Hohenlohe*, FR 2020, 116 (118).

784 EU-Kommission v. 22.12.2021, COM(2021) 566 final; EU-Kommission v. 22.12.2021, COM(2021) 570 final.

785 Vgl. Kapitel 3 A.III.2.d.

786 *Englisch/van Lishaut*, FR 2022, 425 (427); *Schön*, IStR 2022, 181 (185).

787 Eingehend hierzu *Englisch/van Lishaut*, FR 2022, 425 (427ff.).

#### IV. Conclusio zu den OECD-Lösungsvorschlägen

Die Reformvorschläge der OECD sehen sich sowohl in Bezug auf die im Jahr 2019 vorgestellten Lösungsansätze zur Neuverteilung des Residualgewinns beziehungsweise der Erweiterung des Betriebsstättenatbestandes als auch in Bezug auf den im Jahr 2020 eingebrachten Pillar I Blueprint und dessen Fortentwicklung im Rahmen des Progress Reports aus 2022, insbesondere in Bezug auf die Einführung des neuen steuerlichen Nexus und die Umverteilung des Steueraufkommens unter dem Amount A, einer vielschichtigen Kritik ausgesetzt. So ist eingehend festzustellen, dass sich die Reformüberlegungen von der eigentlichen Überlegung einer „faire und gerechten“ Besteuerung nach dem Wertschöpfungsgedanken hin zu einer umsatzschwellenbasierten allgemeinen Steueraufkommensverlagerung in den Marktstaat entwickelt haben.<sup>788</sup> Ob diese Umverteilung im Rahmen der direkten Besteuerung, insbesondere vor dem Hintergrund des allgemeingültigen Prinzips der Besteuerung am Ort der Wertschöpfung, Bestand hat ist zweifelhaft.<sup>789</sup> So stand insbesondere auch zu vermuten, dass die Besteuerung unter dem Amount A des Pillar I Blueprint aufgrund der unterschiedlichen Behandlung der erfassten zu den nicht erfassten Tätigkeiten sowie dem Nebeneinander zwischen der Besteuerung unter dem Amount A und den bestehenden Gewinnverteilungsregelungen gegen den Neutralitätsgrundsatz, als eines der maßgeblichen von Seiten der OECD im Rahmen der Ottawa-Beschlüsse<sup>790</sup> entwickelten Prinzipien zur fairen Besteuerung des elektronischen Handels, verstoßen hätte.<sup>791</sup> Denn gerade unter dem Neutralitätsgrundsatz sollte eine Ungleichbehandlung zwischen dem herkömmlichen Handeln und demjenigen in elektronischer Form vermieden werden.<sup>792</sup> Diese Prinzipien sollen, so das eigene Verständnis der OECD im BEPS Action I Report, weiterhin vollumfänglich Geltung

---

788 *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (695); *Bräutigam/Kellermann/Spengel*, IStR 2020, 281 (283); *Becker/van der Ham*, DB 2019, 2540 (2544); *Schön*, IStR 2022, 181 (186f.).

789 *Bauer/Keuper*, IStR 2020, 685 (693).

790 *OECD*(1998), *A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce*.

791 *Becker/van der Ham*, DB 2019, 2540 (2545); *Becker/van der Ham*, IStR 2020, 920 (926); *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BIT 2021, 14 (.15).

792 *OECD*(1998), *A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce*, S. 4 Tz. 9.

entfalten,<sup>793</sup> sodass insbesondere vor diesem Hintergrund erhebliche systematische Vorhalte an den Bestrebungen angebracht waren. Zwar wurde die Differenzierung nach den konkreten Wirtschaftsmodellen im Zuge der Überarbeitung hin zum Progress Report aufgegeben, dennoch verbleiben gravierende Unterschiede bezüglich der vorgestellten „revenue-sourcing-rules“. Insbesondere auch die starke Abhängigkeit der zur Neuverortung maßgeblichen Kriterien von der Parametersetzung durch die Unternehmen selbst lässt die angebrachten systematischen Vorbehalte wieder aufleben. So stünde zu befürchten, dass im wesentlichen Gleiche unternehmerische Aktivitäten bei einer divergierenden Parametersetzung einer anderen Verteilung des Steueraufkommens unterliegen könnten und somit der Neutralitätsgrundsatz nicht gewahrt würde.

Inhaltlich lässt sich den Bestrebungen jeweils die Frage nach der internationalen einheitlichen Anwendungsmöglichkeit, insbesondere hinsichtlich der Frage nach der Bewertung und Auslegung der verwendeten Anknüpfungspunkte, entgegenhalten. So konnte aufgezeigt werden, dass wesentliche Tatbestandsmerkmale nur unzureichend ausgestaltet worden sind und bei entsprechender Implementierung ein erhöhtes Maß an Rechtsunsicherheit und -komplexität geschaffen werden würde, welche für die auch nur möglicherweise betroffenen Unternehmen zu einem stark ansteigenden Befolgungsaufwand führen würden. Gleichzeitig fehlt es jedoch auch an wirksamen nationalen Ermittlungs- und Vollstreckungsmaßnahmen, sodass die tatsächliche Umsetzung maßgeblich von der Mitwirkung der betroffenen Unternehmen abhängig ist.

Im Ergebnis lässt sich den Bestrebungen klar das Ziel entnehmen, den Marktstaaten ein zusätzliches Steueraufkommen zuzubilligen.<sup>794</sup> Die Verfolgung dieses Ziels wird insbesondere auch durch die im Rahmen des Progress Reports 2022 für die Ermittlung des Amount A gesondert eingeführten „Revenue Sourcing Rules“<sup>795</sup> deutlich, die sämtlich auf den Ort abstellen, an welchem der Empfänger die Leistung erhält. Dass ein solches Ziel jedoch gerade auch vor den angeführten Rechtfertigungsgründen im Bereich der direkten Besteuerung gesucht wird, lässt sich einzig vor dem Hintergrund erklären, dass eine indirekte Besteuerung weltweit nur

793 *OECD(2015)*, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, S. 17 Tz. 7, S. 20 Tz. 10, S. 134 Tz. 351.

794 *OECD(2020)*, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint, S. 11 Tz. 6.

795 *OECD(2022)*, Progress Report on Amount A of Pillar One, S. 13f. Title 3, Article 4: Revenue Sourcing rules.

uneinheitlich implementiert worden ist und dementsprechend auf diesem Gebiet kein einheitliches Vorgehen möglich erscheint. Angesichts des mit der Implementierung der Lösungsvorschläge verbundenen Aufwands und der Komplexität der Ermittlung des zu verteilenden Steueraufkommens, insbesondere des Amount A, lässt sich jedoch die Frage stellen, ob eine internationale Implementierung eines indirekten Steuersystems zur „fairen und gerechten“ Besteuerung der Digitalwirtschaft respektive der digitalisierten Wirtschaft nicht sachgerechter erscheinen könnte.

### C. Gesamtbewertung der existierenden Lösungsvorschläge

Insgesamt lässt sich daher statuieren, dass die Reformvorschläge sowohl auf Ebene der EU als auch auf Ebene der OECD nicht ohne verschiedene rechtliche Probleme in die Praxis umgesetzt werden können. Ungeachtet dieser inhaltlichen Probleme hat sich jedoch gezeigt, dass die vorgebrachten Rechtfertigungsgründe zur Verlagerung des Steuersubstrats in den Marktstaat vor dem Hintergrund der dargestellten Lösungsansätze nicht systematisch kongruent ausgearbeitet worden sind. Nicht nur stellt das aus dem Bereich der indirekten Steuern bekannte und bewährte System der Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip, welches sich an dem Konsum orientiert und das Besteuerungssubstrat grundsätzlich vollständig in den Marktstaat verlagert, ein Novum im Bereich der direkten Steuern dar.<sup>796</sup> Vielmehr bereiten die Lösungsvorschläge in letzter Konsequenz den Weg hin zu einer generellen Neuordnung der Verteilungsregelungen im Bereich der direkten Steuern,<sup>797</sup> welche letztendlich zu einer Überlagerung der Verteilungssystematik mit dem Bereich der indirekten Steuern führen würde.<sup>798</sup> Mit der Neuordnung der Verteilungssystematik geht auch eine Novellierung der abkommensrechtlichen zwischenstaatlichen Steuer- verteilung einher, als dass mangels Existenz von Fremdvergleichsdaten auf eine konsumorientierte beziehungsweise transaktionsgebundene formelhafte Gewinnaufteilung abgestellt werden muss.<sup>799</sup> Inwieweit aber ein Neben-

---

796 *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (12); *Kokott*, IStR 2019, 123 (134).

797 Vgl. *Cloer/Postler*, FR 2020, 486 (488f., 499); *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2777); *Wünnemann*, IStR 2019, 134 (139f.).

798 *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (14); *van Lück*, Steuerrecht und Digital Economy, S. 287 ff.

799 *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (13).

einander der für die restlichen Bereiche angemessenen Aufteilung nach Fremdvergleichsgrundsätzen und des für den Bereich der Digitalwirtschaft neu zu implementierenden Aufteilungsmaßstabes, gerade auch vor dem Hintergrund der zunehmenden Verschmelzung dieser Bereiche, noch die wirtschaftliche Gewinnverteilung im Unternehmen widerspiegeln kann, ist ernsthaft anzuzweifeln.<sup>800</sup>

Dabei gehen sämtliche Lösungsvorschläge in Bezug auf das Untersuchungsmodell davon aus, dass die jeweiligen Nutzer maßgeblich zur Wertschöpfung des Unternehmens beitragen.<sup>801</sup> Aus diesem Grund habe sodann auch eine Besteuerung im Marktstaat zu erfolgen. Festsustellen ist jedoch, dass die Nutzer nicht zu einem integralen Teil des Unternehmens werden und dementsprechend selbst nicht als Wertschöpfungsfaktor des Unternehmens angesehen werden können.<sup>802</sup> Vielmehr stellen die durch die Nutzer überlassenen Daten einen wesentlichen Rohstoff für die betroffenen Geschäftsmodelle dar, welcher sodann durch die eingesetzten Algorithmen verarbeitet und entsprechend verwertet wird. Diese wertschöpfende Tätigkeit im Unternehmen wird zwar von der Qualität und Quantität der Nutzerdaten indirekt beeinflusst, insoweit besteht jedoch kein Unterschied zu dem Bezug von anderen Eingangsleistungen.

Letztendlich bleibt festzuhalten, dass im Rahmen der Digitalwirtschaft sowie auch der digitalisierten Wirtschaft ein leichteres Eindringen in die jeweiligen Marktstaaten erfolgen kann. Im Gegensatz zu dem überwiegenden Teil der tradierten Geschäftsmodelle besteht hierzu jedoch nicht die Notwendigkeit einer physischen Präsenz im Marktstaat. Auch stellt die Leistung an den Nutzer und der Bezug der Daten von dem Nutzer einen wesentlichen Teil der geschäftlichen Aktivität des Unternehmens dar, welche zumindest ohne die staatliche Ordnung und die Gestellung der digitalen Infrastruktur so nicht erbracht werden könnten. So profitieren insbesondere hoch digitalisierte Geschäftsmodelle von Netzwerk- & Skaleneffekten aus der Nutzung von immateriellen Vermögensgegenständen, die sich insbesondere auch aus den Nutzerdaten ergeben.<sup>803</sup> Insofern bedarf es im Grundsatz eines tatsächlichen durch die Unternehmen zu erbringenden

---

800 *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (13); *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BIT 2021, 14 (20).

801 *Esakova*, ISR 2019, 150 (151).

802 *Becker/Englisch*, Intertax 2019, 161 (168, 171); *Hidien/Versin*, FR 2020, 10 (14); *Kokott*, IStR. 2019, 123 (126); *Roderburg*, Ubg 2018, 249 (255); *Schön*, BIT 2018, 278 (288).

803 *Petkova/Greil*, IStR 2021, 685 (686).

Ausgleichs für die Inanspruchnahme dieser staatlichen Leistungen. Allerdings können die vorgebrachten Rechtfertigungsgründe zur Verlagerung des Steueraufkommens aus den direkten Ertragssteuern in die Marktstaaten nicht vollständig überzeugen und werden im Ergebnis zu einer Erhöhung der steuerlichen Unsicherheit verbunden mit gesteigertem bürokratischem Aufwand und einer unnötigen Verkomplizierung des internationalen Steuerrechts führen.<sup>804</sup> Gerade durch das Nebeneinander der verschiedenen Regelungen erhöht sich zudem die Gefahr einer faktischen Doppelbesteuerung, welche es grundsätzlich zu vermeiden gilt. Je nach Ausgestaltung des Lösungsansatzes und der tatsächlichen Gewinnmargen der Unternehmen im Sitz-/Produktions- und Marktstaat steht zudem ein tatsächlicher Verlust an zu generierendem Steueraufkommen von Exportstaaten, wie zum Beispiel Deutschland, zu befürchten.<sup>805</sup>

---

804 Vgl. *Cloer/Postler*, FR 2020, 486; *Kirchhof*, BB 2020, 2775 (2777); *Pistone/Nogueira/Andrade/Turina*, BIT 2021, 14 (15, 20).

805 Vgl. *Fuest/Hugger/Neumeier/Stöhlker*, Nationale Steueraufkommenswirkungen einer Neuverteilung von Besteuerungsrechten im Rahmen der grenzüberschreitenden Gewinnabgrenzung, S. 50ff.