

Schleswig-Holsteinischer Landtag
Umdruck 19/3597

Herrn Stefan Weber
Vorsitzender des Finanzausschusses
des Landtags Schleswig-Holstein
Landeshaus
Dürstenbrooker Weg 70
24105 Kiel

ausschließlich per E-Mail an:
finanzausschuss@landtag.ltsh.de

Düsseldorf, 19.02.2020

613

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
UST-ID Nummer: DE119353203

Stellungnahme

zum Antrag der Fraktionen von CDU, BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und FDP „Faire Besteuerung für digitale Geschäftsmodelle sicherstellen“ (Drucksache 19/1697)

Sehr Herr Weber,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zu dem Antrag „Faire Besteuerung für digitale Geschäftsmodelle sicherstellen“ (Drucksache 19/1697) vom 28.01.2020 Stellung nehmen zu können.

Wir begrüßen die Initiative des schleswig-holsteinischen Landtags zur Einführung einer fairen Besteuerung international tätiger Digitalkonzerne. Von nationalen Alleingängen raten wir dabei dringend ab. Vielmehr unterstützen wir die Auffassung, eine effektive Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle sollte international, d.h. nicht nur auf den EU-Binnenmarkt beschränkt, sondern global abgestimmt und umgesetzt werden.

Positiv hervorzuheben ist zwar, dass der Antrag keine Einführung einer Digitalsteuer vorsieht. Stattdessen soll der „Betriebsstättenbegriff“ ausgeweitet werden, um die Aktivitäten sog. „Digitalunternehmen“ steuerlich erfassen zu können. Hierzu soll eine „digitale Betriebsstätte“ implementiert werden, indem die „wesentliche digitale Präsenz“ eines Unternehmens in einem Staat durch die Erfassung von Nutzerinteraktionen berücksichtigt wird. Dies entspricht dem Grunde nach dem Vorschlag der EU-Kommission vom 21.03.2018 für ein

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/3 zum Schreiben vom 19.02.2020 an den Finanzausschuss des Landtags Schleswig-Holstein

Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“¹. Zu diesen Vorschlägen hatten wir bereits mit Schreiben vom 20.09.2018 ausführlich gegenüber dem Bundesfinanzministerium Stellung genommen, worauf wir für weitere Einzelheiten verweisen und die wir Ihnen in der Anlage zuleiten.² Auch die OECD und die G20 hatten am 23.01.2019 in einer „Policy Note“³ Vorschläge zur künftigen Verteilung von Besteuerungsrechten auf Markt- oder Nutzerstaaten vorgelegt. Ansatzpunkt hierfür sollte die Etablierung eines sog. Nexus in dem jeweiligen Staat sein, über den die erzielten Gewinne den Unternehmen zuzuordnen wären. Hierzu wurde in der „Policy Note“ angekündigt, verschiedene Konzepte zu erwägen, u.a. auch das der „significant economic presence“ oder „significant digital presence“, welches bereits in den EU-Richtlinienvorschlag COM (2018) 147 final Eingang gefunden hatte.

Inzwischen haben OECD und G20 jedoch ihre Arbeiten weiter vorangetrieben und erst Ende Januar 2020 ihr konkretes Maßnahmenpaket veröffentlicht.⁴ Dies enthält zwei sich ergänzende Lösungsvorschläge: Zum einen soll eine Neuverteilung von Besteuerungsrechten an Unternehmensgewinnen vorgenommen (Säule 1) und zum anderen eine globale effektive Mindestbesteuerung von Unternehmensgewinnen sichergestellt (Säule 2) werden. Eine Neudefinition des Betriebsstättenbegriffs im oben beschriebenen Sinne ist darin jedoch nicht mehr vorgesehen. Stattdessen soll im Rahmen des sog. „Einheitlichen Ansatzes“ („Unified Approach“) eine Neuverteilung der Besteuerungsrechte zugunsten der sog. Marktstaaten durch neue Gewinnzuweisungsregeln, die über das Fremdvergleichsprinzip hinausgehen, erreicht werden. Bis Ende 2020 sollen die Arbeiten abgeschlossen und eine konsensfähige globale Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft vorgelegt werden. Diese Ergebnisse sollten in jedem Fall abgewartet werden.

Von der Einführung einer „digitalen Betriebsstätte“ raten wir ab – erst recht sollte dies nicht im nationalen Alleingang erfolgen. Der Vorschlag ist mit zahlreichen Problemen verbunden, da er vor allem zu einer Neuverteilung der Besteuerungsrechte führt, die unseres Erachtens zu Lasten des Wirtschaftsstandorts Deutschlands gehen könnte, wenn deutsche Unternehmen im Ausland von

¹ Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz – COM(2018) 147 final, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen – COM(2018) 148 final)

² Vgl. zudem Kelm/Müller, WPg 2018, S. 587-595.

³ Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019

⁴ Vgl. Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020

Seite 3/3 zum Schreiben vom 19.02.2020 an den Finanzausschuss des Landtags Schleswig-Holstein

einer so definierten Betriebsstätte erfasst würden, was mit dem Verlust von Besteuerungssubstrat verbunden wäre.

Für Rückfragen und persönliche Gespräche stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, StB RA
Fachleiterin Steuern und Recht

Anlage:

Eingabe des IDW vom 20.09.2018
an das Bundesministerium der Finanzen
zu einem Entwurf der EU-Kommission für ein Maßnahmenpaket
zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail an:
IWA2@bmf.bund.de

Düsseldorf, 20.09.2018

642

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Eingabe zu einem Entwurf der EU-Kommission für ein Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“

Sehr geehrter Herr Sell,

die EU-Kommission hat am 21.03.2018 ein Maßnahmenpaket zur Besteuerung der „digitalen Wirtschaft“ vorgelegt (Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz – COM(2018) 147 final, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen – COM(2018) 148 final). Mit ihrem Vorschlag strebt die Kommission eine Änderung der internationalen Verteilung der ertragsteuerlichen Besteuerungsrechte für die sog. digitale Wirtschaft an. Als langfristige Maßnahme wird vorgeschlagen, dem Staat des Absatzmarktes sog. digitaler Dienstleistungen künftig das Besteuerungsrecht an Gewinnen aus solchen Dienstleistungen zuzuordnen und nicht mehr - wie derzeit - dem Betriebsstättenstaat oder dem Ansässigkeitsstaat. Im Verhältnis zu Staaten, mit denen kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht, sollen die Mitgliedstaaten (MS) die nationale Betriebsstättendefinition anpassen. Im Verhältnis zu DBA-Staaten ist eine solche Änderung erst nach entsprechender Neuverhandlung geltender DBA umsetzbar. Bis zum Abschluss der Neuverhandlungen der DBA soll kurzfristig eine 3%ige Steuer auf den Umsatz mit sog. digitalen Dienstleistungen (sog. Digital Services Tax, kurz: DST) erhoben werden; Schwellenwerte sollen dazu dienen, nur große Unternehmen zu erfassen.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/5 zum Schreiben vom 20.09.2018 an das Bundesministerium der Finanzen

Aufgrund der geänderten Ausgangssituation besteht u.E. kein Bedarf an einer Umgestaltung der Besteuerungsrechte sowie der Einführung einer DST.

Gegen beide Maßnahmen bestehen erhebliche Bedenken. An der Einführung einer DST besteht mit Blick auf die Ziele dieser Maßnahme kein Bedarf (dazu unter 1.). Die DST wird voraussichtlich nicht nur eine kurzfristige Übergangsmaßnahme sein, sondern langfristig bestehen (dazu unter 2.), sie verfehlt das Belastungsziel (dazu unter 3.), wird wettbewerbsverzerrend wirken (dazu unter 4.) und begegnet rechtlichen Bedenken (dazu unter 5. und 6.). Mittel- bis langfristig dürfte eine Verlagerung des Besteuerungsrechts vom Staat der Wertschöpfung hin zum Staat des Absatzmarkts nachteilig für die Industrie- und Exportnation Deutschland wirken (dazu unter 7.).

Wegen dieser Bedenken, die wir nachfolgend erläutern, sollte der Rat die Richtlinie nicht erlassen. Wir wären Ihnen dankbar, wenn Sie diese Position in den Verhandlungen auf EU-Ebene vertreten:

1. *Kein Bedarf an Einführung einer Digital Services Tax*

Ausgangspunkt der Reformüberlegungen war ursprünglich, dass Gewinne - vor allem von US-amerikanischen Internetkonzernen - nur niedrig besteuert wurden. Bestrebungen, dem entgegenzuwirken, sind durchaus nachvollziehbar. Mit der Umsetzung von Ergebnissen des BEPS-Projektes der OECD und durch den US-Tax Cuts and Jobs Act wurden allerdings bereits Gegenmaßnahmen ergriffen. In den USA ansässigen Internetkonzernen wird es künftig nicht mehr ohne Weiteres möglich sein, in Europa erzielte Gewinne in offshore-Tochtergesellschaften zu thesaurieren und so eine Versteuerung in den USA zu vermeiden.

2. *Langfristige Wirkung der DST (sog. kurzfristige Maßnahme)*

Die Bundesrepublik Deutschland hat im Verhältnis zu allen wichtigen Handelspartnern DBA abgeschlossen. Eine Neuverteilung der Besteuerungsrechte hin zum Absatzmarkt sog. digitaler Dienstleistungen setzt voraus, dass ein entsprechend angepasstes DBA in Kraft tritt. Sofern sich die Nachverhandlungen eines DBA mit einem Staat schwierig oder erfolglos gestalten, bliebe die – international nicht abgestimmte – DST langfristig in Kraft, weshalb deren Wirkungen von besonderer Bedeutung sind.

3. *DST verfehlt Belastungsziel*

Nach dem Kommissionsvorschlag sollen die Erbringer sog. digitaler Dienstleistungen die Steuer erheben und abführen. Es ist davon auszugehen, dass die Steuer zum größten Teil auf die Kunden abgewälzt wird. Dies dürfte dadurch möglich werden, dass aus Sicht der Kunden sog. digitaler Dienstleistungen

Seite 3/5 zum Schreiben vom 20.09.2018 an das Bundesministerium der Finanzen

kaum Ausweichmöglichkeiten zu Wettbewerbern bestehen, die nicht auch durch die DST belastet sind.

Am Beispiel personalisierter Online-Werbung lässt sich diese Wirkung verdeutlichen. Plattformbetreiber gewinnen und verwerten Kenntnisse über das Konsumverhalten der Plattformnutzer. Sie bieten werbenden Unternehmen auf dieser Grundlage an, zielgruppenspezifische Werbung zu schalten. Kunden solcher digitalen Dienstleistungen sind Unternehmen der Realwirtschaft, die mit ihren Produkten den geographischen Markt bedienen, in dem der Plattformnutzer ansässig ist. Bei Plattformnutzern in der EU fragen daher überwiegend EU-Unternehmen solche digitalen Dienstleistungen beim Plattformbetreiber nach. Andere Möglichkeiten, personalisierte Werbung durchzuführen, die nicht mit DST belastet ist, sind derzeit nicht ersichtlich. Es ist daher davon auszugehen, dass sich die DST weitgehend vollständig in Preiserhöhungen niederschlagen wird, die die Unternehmen im Ansässigkeitsstaat der Plattformnutzer tragen. Diese werden – je nach Marktsituation teilweise mit Erfolg – versuchen, Endverbrauchspreise ihrer Produkte entsprechend zu erhöhen. Die Steuer wird mithin überwiegend von werbenden Unternehmen der Realwirtschaft und Verbrauchern im europäischen Binnenmarkt getragen werden und verfehlt ihr Belastungsziel.

4. DST wirkt wettbewerbsverzerrend

Die DST ist für Plattformbetreiber im europäischen Binnenmarkt im Vergleich zu Plattformbetreibern in Drittstaaten nicht gleich ausgestaltet und benachteiligt Plattformbetreiber in der EU im Vergleich zu denen aus Drittstaaten.

Für die Berechnung, ob ein Unternehmen oberhalb der Schwellenwerte liegt und steuerpflichtig ist, wird auf die Zahlen der Konzernabschlüsse nach IFRS oder nach dem Recht eines Mitgliedsstaats abgestellt. Bei Konzernen in Drittstaaten, etwa mit Anwendung der US-GAAP, soll statt auf den Konzernabschluss auf die Einzelabschlüsse der jeweiligen Tochtergesellschaften abgestellt werden (vgl. Art. 4 Abs. 1 DST-RL-E; konsolidierte Abschlüsse sind gem. Art. 6 Abs. 6 DST-RL-E nur unter den Voraussetzungen des Art. 2 Abs. 2 DST-RL-E zugrunde zu legen, der z.B. Gruppen, die nach US-GAAP Rechnung legen, nicht erfasst). Plattformbetreiber aus dem Drittland erreichen die Schwelle, ab der die DST erhoben werden soll, daher tendenziell seltener als Plattformbetreiber aus der EU. Die DST stellt daher einen Standortnachteil für EU-Internetkonzerne dar, der Anreiz sein kann, den Unternehmenssitz aus der EU in ein Drittland zu verlegen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (vgl. BVerfG v. 27.06.1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, S. 239; v. 09.03.2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, S. 116) muss der Gesetzgeber zur Durchsetzung der im

Seite 4/5 zum Schreiben vom 20.09.2018 an das Bundesministerium der Finanzen

Steuergesetz getroffenen Belastungsentscheidung wirksame Regelungen zum Vollzug der Steuergesetze schaffen. Für die Erhebung der Digitalsteuer gegenüber Drittstaatunternehmen sind Informationen erforderlich, die außerhalb der Territorien der Mitgliedstaaten aufbewahrt werden. Es wird daher schwierig sein, wirksame Vollzugsregeln zu schaffen. Ein strukturell defizitärer Steuervollzug würde als zusätzlicher Wettbewerbsnachteil von Plattformbetreibern in der EU wirken.

5. *Kompetenzgrundlage für DST fraglich*

Unklar bleibt zudem die Kompetenzgrundlage der EU für die Schaffung einer DST. Die EU-Kommission benennt Art. 113 AEUV unter Hinweis auf die Harmonisierung indirekter Steuern. Fraglich ist, inwiefern die Schaffung einer neuen Steuer der Harmonisierung dienen kann – ein Steuerfindungsrecht gewährt Art. 113 AEUV jedenfalls nicht.

Fraglich ist aber auch, ob die DST eine indirekte Steuer ist. Ausgangspunkt ist die direkte Besteuerung von Unternehmensgewinnen der „digitalen Wirtschaft“. Nach dem Belastungsgrund handelt es sich mithin um eine Ertragsteuer, auch wenn die Steuer teilweise ähnlich einer Umsatz- oder Verbrauchsteuer ausgestaltet ist.

Zur Schaffung einer neuen Steuerart im Bereich der direkten Steuern besteht keine Kompetenz der EU. Insbesondere können Art. 114 und 115 AEUV hierfür nicht als Kompetenzgrundlage herangezogen werden.

6. *Einführung einer DST erfordert Grundgesetzänderung*

Derzeit sieht die deutsche Finanzverfassung eine DST in der vorgeschlagenen Ausgestaltung nicht vor. Für die Einführung dieser Steuer wäre die deutsche Finanzverfassung zu ändern. Sollten der Rat und das EU-Parlament eine DST-Richtlinie erlassen, die Deutschland zur Einführung einer DST verpflichtet, und keine verfassungsändernden Mehrheiten zustande kommen, stellen sich ungeklärte Rechtsfragen nach dem Vorrang des Gemeinschaftsrechts und der demokratischen Legitimation der EU-Richtlinie. Dies sollte bereits bei den Verhandlungen im Rat der EU berücksichtigt werden.

7. *Sog. langfristige Maßnahme weckt Begehrlichkeiten anderer Staaten*

Die Neuverteilung der Besteuerungsrechte durch die sog. langfristige Maßnahme gründet auf der Annahme der EU-Kommission, die „digitale Wirtschaft“ weise besondere Eigenschaften auf, die sie von anderen Wirtschaftssektoren unterscheidet. Dies ist international umstritten. Durch die Digitalisierung wurden Teile der unternehmerischen Tätigkeit durch Einsatz von Technologie

Seite 5/5 zum Schreiben vom 20.09.2018 an das Bundesministerium der Finanzen

automatisiert. Geschäftsmodelle haben sich geändert und werden sich voraussichtlich künftig weiter verändern. Unseres Erachtens hat diese Entwicklung im Bereich sog. „digitaler Dienstleistungen“ begonnen, dürfte künftig aber auch in anderen Sektoren der Wirtschaft zu beobachten sein. Entwicklungen wie bspw. das „Internet der Dinge“, in dem Produkte durch „smarte“, datenverarbeitende Dienstleistungskomponenten angereichert werden, führen mittelfristig zur Digitalisierung von Produkten der heutigen „Realwirtschaft“. Unter diesen Bedingungen ist die „digitale Wirtschaft“ nicht mehr von der heutigen „analogen Wirtschaft“ unterscheidbar. Unterschiede in der Besteuerung sind u.E. daher nicht gerechtfertigt.

Beispielsweise ist vorstellbar, dass die Gesamtheit der in der EU produzierten „smarten“ Autos künftig eine „signifikante digitale Präsenz“ in Drittstaaten darstellt. Selbst wenn (noch) keine „signifikante digitale Präsenz“ von EU-Unternehmen in Drittstaaten entstünde, könnten Nationen mit Leistungsbilanzdefizit die von der EU-Kommission angeführten Argumente nunmehr für eine Neuverteilung der Besteuerungsrechte insgesamt anbringen. Begehrlichkeiten könnten insbesondere bei Staaten entstehen, in denen etwa durch Softwareentwicklung (z.B. in Indien) oder Nutzung von Rohstoffen (z.B. in Entwicklungsländern) Beiträge zur Wertschöpfung begründbar sind. Dies würde zu einem deutlichen Verlust an Besteuerungssubstrat führen.

Für Rückfragen und persönliche Gespräche stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, RA StB
Fachleiterin Steuern und Recht