

**Protokoll zum
156. Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden
vom 09.11.2018¹**

Dr. Mathias Hildebrandt, MBL
Syndikus-Rechtsanwalt, Syndikus-Steuerberater
Zalando SE

Dr. Oliver Rode, LL.M Tax
Richter am Finanzgericht Düsseldorf

Dr. Christian Schleithoff
Bundesministerium der Finanzen

Dr. Norbert Schneider
Rechtsanwalt, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt (FH)
Freshfields Bruckhaus Deringer

Professor Dr. Roman Seer
Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und
Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug

Podiumsdiskussion Besteuerung der digitalen Wirtschaft
-
Entwicklungen und Problemfelder

¹ Dipl. Jurist Armin Wulfinghoff, Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	2
B. Impulsreferat	3
C. Podiumsdiskussion	4
D. Schlussbemerkung	20

A. Einleitung

Prof. Seer begrüßt die Teilnehmer des 156. Bochumer Steuerseminars und stellt die langjährige Tradition der Veranstaltung dar. *Prof. Seer* erläutert, dass dieses Mal zwei Gruppen zur Podiumsdiskussion eingeladen haben: zum einen der Gesprächskreis Rhein-Ruhr Internationales Steuerrecht und zum anderen die Organisatoren des Bochumer Steuerseminars.

Zunächst stellt *Prof. Seer* Herrn Dr. Schneider von Freshfields Bruckhaus Deringer vor. Herr Dr. Schneider hat als früherer Assistent von *Prof. Seer* mit diesem zusammen den Lehrstuhl für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum aufgebaut.

Im Anschluss daran stellt *Prof. Seer* Herrn Dr. Schleithoff vor, Leiter des Referats Internationale Steuerpolitik im Bundesministerium der Finanzen. *Prof. Seer* betont, dass das heutige Thema einen rechtspolitischen Hintergrund habe, weshalb die Perspektive von Herrn Dr. Schleithoff von besonderer Bedeutung sei.

Als weiteren Teilnehmer stellt *Prof. Seer* Herrn Dr. Rode, Richter am Finanzgericht Düsseldorf vor. Als Richter arbeite dieser zwar vor allem vergangenheitsorientiert, könne so aber einen interessanten Einblick in die bisherigen Problemfelder bieten.

Herr Dr. Hildebrandt, Syndikus-Rechtsanwalt, Syndikus-Steuerberater bei der Zalando SE, ist leider noch nicht erschienen, da sein Zug Verspätung hat.

B. Impulsreferat

Der Vorstellung durch *Prof. Seer* folgt der Impulsvortrag von *Dr. Schneider*. *Herr Dr. Schneider* freut sich über das „coming home“ nach Bochum. Anknüpfend an die Einleitung von *Prof. Seer* betont *Herr Dr. Schneider*, dass es sich bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft um ein politisches Thema handele. Interessant seien vor allem die Entwicklungen der letzten 10 Jahre und ein Ausblick auf die Zukunft. *Herr Dr. Schneider* stellt dar, dass der Fokus der Öffentlichkeit auf der Ertragsbesteuerung liege, die Umsatzsteuer aber nicht vergessen werden dürfe und wohlmöglich sogar besser geeignet sei, um bestehende Probleme zu lösen.

Zu Beginn stellt *Herr Dr. Schneider* zunächst die Frage, was man überhaupt unter digitaler Wirtschaft zu verstehen habe. In der öffentlichen Diskussion stünden vor allem Google, Apple, Facebook und Amazon (GAFA) im Vordergrund. Zwar wolle niemand eine Sondersteuer; allerdings sei die Frage der Besteuerung dieser Unternehmen insbesondere durch BEPS Diskussion im besonderen öffentlichen Fokus. Insbesondere in Europa, aber auch in Amerika werde diese Diskussion mit großer Emotionalität geführt. In Amerika habe es sogar Senatsausschüsse zu diesem Thema gegeben. Die EU-Kommission habe in diesem Zusammenhang auch das Beihilferecht auf das Steuerrecht angewendet. Teilweise seien Verfahren gegen Staaten geführt worden, aber auch zu Individualverfahren sei es gekommen, bei der Gegenstand eine bevorzugte Behandlung bestimmter Unternehmen durch die Mitgliedsstaaten war.

Die Unternehmen stünden vor allem deshalb so im Fokus, da es sich bei Ihnen um Giganten handele. Um dies zu illustrieren führt *Herr Dr. Schneider* die Marktkapitalisierung der GAFA Unternehmen an. Gerade Unternehmen der

digitalen Wirtschaft haben durch ihre Geschäftsmodelle enorme Renditen generieren können.

Neben dem Steuerrecht spiele aber auf Grund der Größe der Unternehmen das Wettbewerbsrecht eine immer größere Rolle. In Marktmissbrauchsverfahren werde den großen Playern der digitalen Wirtschaft regelmäßig vorgeworfen, ihre starke ökonomische Stellung zu missbrauchen. Beispielfhaft lasse sich das Verfahren gegen Microsoft anführen, bei dem Microsoft vorgeworfen wurde, seine Technologien so zu vertreiben, dass eigene Produkte bevorzugt werden und so ein Markteintritt anderer Unternehmen gezielt verhindert werden solle. Daraus folgert *Herr Dr. Schneider*, dass die Steuerrdiskussion möglicherweise bald vorbei sein könnte, da die Unternehmen aus wettbewerbsrechtlichen Gründen zerschlagen werden. Trump habe beispielsweise schon angekündigt sich Amazon näher anzuschauen.

Abschließend lasse sich festhalten, dass sich die Diskussion in der Öffentlichkeit vor allem auf amerikanische Technologieunternehmen beschränke. Diese einseitige Sicht auf die digitale Wirtschaft greife allerdings zu kurz, da die Digitalisierung nicht nur das Privatleben immer stärker erfasse, sondern eine breite Entwicklung in der gesamten Wirtschaft sei. Es gebe viele Abstufungen und unterschiedliche Geschäftsmodelle. Diese Auffassung hat auch die OECD in ihrem Zwischenbericht bestätigt.

C. Podiumsdiskussion

Als nächstes hat *Herr Dr. Schleithoff* das Wort und begrüßt die Teilnehmer und *Prof. Seer* und weist zunächst darauf hin, dass bei der Nennung konkreter Unternehmen als Beispiel von ihm nur auf öffentlich zugängliche Informationen zurückgegriffen wird. *Herr Dr. Schleithoff* geht dann auf die Ausgangsfrage von *Herrn Dr. Schneider* ein, wie man die digitale Wirtschaft abgrenzen kann. Es gebe hochdigitalisierte Geschäftsmodelle internationaler Unternehmen, die sich dadurch auszeichnen, weniger Steuern zu zahlen als nationale Unternehmen,

was Ausgangspunkt der BEPS- Diskussion gewesen sei. *Herr Dr. Schleithoff* stellt aber auch klar, dass diese Unternehmen die Problemfelder nicht neu erfunden haben, sondern bereits vorher bestehende Probleme verschärfen. Besonders hervorzuheben seien drei Kernelemente dieser Unternehmen: die Bedeutung von Daten, die Bedeutung von Nutzern und die Bedeutung von immateriellen Wirtschaftsgütern.

Gerade durch die immateriellen Wirtschaftsgüter sei eine aggressive Steuerplanung möglich. Allerdings sei auch der aggressive Steuerwettbewerb der Staaten ein Problem, der diese aggressive Steuerplanung teilweise erst ermögliche.

Herr Dr. Hildebrandt ist nunmehr angekommen und wird von *Prof. Seer* begrüßt.

Herr Dr. Schneider stimmt *Herrn Dr. Schleithoff* zu, dass die digitalisierten Unternehmen vor allem bereits bestehende Probleme verschärft haben. Der Bericht der OECD stelle nur einen Zwischenbericht dar; bis 2020 sei ein neuer OECD Bericht geplant, der bereits getroffene Maßnahmen auf ihre Wirksamkeit überprüfen soll.

Herr Dr. Schneider erläutert darauf hin weiter, dass nach dem TFD Zwischenbericht von März 2018 drei Elemente die Digitalisierung kennzeichnen: Zum einen sei keine physische Substanz in Zielländern erforderlich, zum anderen seien immaterielle Wirtschaftsgüter sowie Daten und Nutzer von besonderer Bedeutung.

Beispielhaft ließen sich hierfür Internetplattformen anführen, die selbst nur die Plattformen zur Verfügung stellen. Auf diesen kontrahieren dann die Nutzer miteinander. Meist erfolge die Nutzung der Plattformen selbst kostenfrei. Das Geld verdienen die Unternehmen dann mit auf die Nutzer zugeschnittener

Werbung. Mit dieser Werbung lasse sich mehr Geld verdienen, wenn man wisse, was die Leute konkret interessiere. Daher erfolge die Auswertung des Nutzerverhaltens durch Algorithmen.

Häufig handele es sich bei den so vorgehenden Unternehmen um amerikanische Unternehmen. In Deutschland betrage der Gesamtumsatz in der Informations- und Kommunikationstechnik immerhin 32 Mrd. €. Allerdings gebe es eher weniger Global Player.

Herr Dr. Hildebrandt fährt mit der Begrüßung der Teilnehmer fort. Die Frage sei, wo die Internetgesellschaft heute stehe. Bisher habe der Blick vor allem auf dem B2C Bereich gelegen. Hier sei Deutschland nicht so stark vertreten. Allerdings gebe es gerade im B2B Bereich führende deutsche Unternehmen (z.B. die virtuelle Fabrik von Siemens). Die im B2C Bereich vor allem vorhandenen Plattformgeschäftsmodele führen dazu, dass der Marktführer fast alle Marktanteile halte. Für Newcomer sei es deshalb schwierig einzusteigen, wenn der Markt schon bedient werde.

Herr Dr. Schneider führt daraufhin aus, dass unsere Industrie bereits erheblich digitalisiert sei. Daher haben auch deutsche Unternehmen in Bezug auf eine Steuerreform erhebliche Bedenken. Als Beispiel führt *Herr Dr. Schneider* Siemens an, das zwar als Industrieunternehmen noch Produkte herstelle, die man in der Hand halte, gleichzeitig aber voll digitalisiert sei. Ein weiteres Beispiel sei ein Chemieunternehmen, das zum einen Dünger herstelle, andererseits aber gleichzeitig eine Software mitvertreibe, die erkenne, wann der Düngemiteleinsatz erforderlich ist. Hier zeige sich wie weit die Digitalisierung auch in den klassischen Industriezweigen schon fortgeschritten sei. Daraus ergeben sich auch völlig neue steuerrechtliche Fragestellungen. Etwa, ob der Verkauf der Software ein Rechteverkauf ist und wie und ob diese zusätzliche Leistung besteuert werden sollte.

Herr Dr. Hildebrandt führt zum Geschäftsmodell eines Digitalunternehmens aus, dass dieses sich im Kern vielfach nicht vom klassischen Geschäftsmodell unterscheidet. Früher wurden zum Beispiel beim Otto Versandhandel Kataloge versandt und der Kunde hat dann angerufen und bestellt. Zalando hat diese Kataloge ins Internet gezogen, die Versendung laufen aber größtenteils immer noch ab wie früher. Digital an Zalando ist also vor allem die Verarbeitung von Daten zur Effizienzsteigerung in allen Bereichen der Wertschöpfungskette, vom Einkauf, der Logistik, dem Marketing bis zur Kundenanalyse. Das Internet hat eine höhere Reichweite als der Katalog und ermöglicht eine bessere und gezieltere Kundenwerbung. Zwar gibt es teilweise auch neue Geschäftsmodelle; die Digitalisierung beinhaltet aber gerade in Deutschland vor allem die Effizienzsteigerung bestehender Geschäftsmodelle. Zalando habe ein ähnliches Geschäftsmodell wie einige amerikanische Unternehmen. Die gesamte Wertschöpfung erfolgt in Deutschland, die Waren werden nach Bestellung in andere EU-Staaten und die Schweiz versandt. Durch die Versandhandelsregelung zahlt Zalando Umsatzsteuer im Bestimmungsland. Ertragsteuerlich gibt es jedoch keinen Nexus und damit keine Besteuerung der Gewinne in den anderen Ländern. In Italien kann man sich deshalb provokativ zum Beispiel folgende Frage stellen: Zalando macht Schuhgeschäfte in den Innenstädten in Italien kaputt, aber warum zahlt Zalando keine Ertragsteuern in Italien. Die Antwort lautet, dass dies nach den aktuellen DBA und auch nach BEPS nicht vorgesehen ist. *Prof. Seer* weist darauf hin, dass in diesem Zusammenhang wichtig sei, den Blick auch auf andere Steuern als die Ertragsteuern zu weiten. Richtig sei es seiner Meinung nach, wenn Ertragsteuern im Sitzstaat des Unternehmens, während die Umsatzsteuer im Verbrauchsstaat bezahlt werde.

Herr Dr. Hildebrandt stimmt dem zu, weißt aber daraufhin, die Frage nach einer gerechten Besteuerung werde lediglich auf Ertragsteuern bezogen.

Herr Dr. Schleithoff fügt hierzu zwei Bemerkungen hinzu. Zum einen lässt sich bezüglich des Verhältnisses von Umsatzsteuer und Ertragsteuer sagen, dass auch im Bundesfinanzministerium Überlegungen zu einer Umsatzsteuer für Digitalunternehmen vorlagen. Ein Umsatz sei dann die Zurverfügungstellung von Daten als Rohstoff des 21. Jahrhunderts. Allerdings wollten dies die Umsatzsteuerkollegen im Bundesministerium der Finanzen nicht.

Zum anderen sei es zwar richtig, dass die Digitalunternehmen vielfach amerikanisch seien. Allerdings gebe es auch viele deutsche Unternehmen in diesem Bereich. Im Rahmen der DST (digitale Dienstleistungssteuer) habe es deshalb erhöhte Lobbyaktivitäten gegeben. Zu dem Begriff GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon) lasse sich sagen, dass die europäische Union keine Aktivitäten gegen einzelne Länder plane, auch wenn dies teilweise so empfunden werde.

Prof. Kroppen wirft ein, dass es seiner Auffassung nach gar nicht darum gehe, dass die Unternehmen zu wenig Steuern zahlen, sondern vielmehr nicht an dem richtigen Ort Steuern zahlen. Es handele sich in der Debatte also vor allem um einen Verteilungskampf zwischen Wohnsitzstaat und Quellenstaat. Gerade Deutschland als Exportnation habe aber im Rahmen der Ertragsteuern eine Quellenbesteuerung beibehalten.

Prof. Seer greift daraufhin die Idee der Besteuerung der Umsätze von Daten auf. Dies könne man zwar tun, allerdings sei die Bewertung in diesem Fall problematisch. Man müsse also einen Sondertatbestand schaffen, wobei noch unklar sei, wie dieser dann aussehe.

Herr Dr. Hildebrandt führt aus, dass eine Bewertung in dem konkreten Fall möglich wäre, wenn Daten abgegeben werden und im direkten Gegenzug dafür ein Gutschein oder Rabatt erhalten wird, wie beispielsweise bei Newsletter-Anmeldungen. Dies sei jedoch nur ein kleinerer Anwendungsfall. In anderen Fällen komme es hingegen gar nicht so sehr auf einzelne Daten an. Vielmehr mache erst eine bestimmte Masse an Daten und die Masse an Nutzern, die eine bestimmte Plattform, wie beispielsweise Google, nutzen, den Wert aus. Nach der Theorie der Plattformökonomie könne es dann zu einem zusätzlichen Wertschöpfungsbeitrag kommen, wenn der Plattformbetreiber eine gewisse Vormachtstellung in seinem Markt erreicht hat (so genannter positiver Netzwerkeffekt). Dieser Wertschöpfungsbeitrag könne auch in die Bemessungsgrundlage einfließen. Jedoch sind die Fälle von marktbeherrschenden Plattformen beschränkt und die Bemessungsgrundlage schwer greifbar.

Herr Dr. Schneider ergänzt daraufhin, dass die Umsatzsteuer vielleicht doch wichtiger als die Ertragsteuern sei, da mit Daten durch die Übertragung von Persönlichkeitsrechten ein tauschähnlicher Umsatz vorliege. Problematisch sei allerdings der administrative Aufwand zur Bewertung und Vollziehung der Steuer auf diese Umsätze. Eine Steuer, die nicht vollzogen werden könne, sei verfassungswidrig. Problematisch sei auch, dass man gar nicht mit jedem Datensatz etwas verdiene, sodass die Bemessungsgrundlage unklar sei. Daher bestünde auf Seiten der Finanzverwaltung wenig Motivation für ein solches Vorhaben.

Herr Dr. Rode begrüßt alle Teilnehmer und erklärt, dass die Finanzgerichte grds. rückwärtsgewandt arbeiteten, so dass er quasi nur Anmerkungen als Beobachter vom Spielfeldrand machen könne. Aus seiner Perspektive sei es

irreführend, nur die US-amerikanischen GAFA-Unternehmen in der Debatte in den Blick zu nehmen. Die Digitalisierung betreffe viel mehr Unternehmen, eine klare Trennung zur herkömmlichen Industrie sei nicht möglich. Häufig stelle die Digitalisierung auch einfach nur eine Weiterentwicklung bestehender Geschäftsmodelle dar. Früher seien z.B. – anstatt Nutzerprofile auf Internetseiten auszuwerten – von Unternehmen Fragebogenkärtchen ausgewertet worden („Helfen Sie uns, noch besser zu werden“), ohne dass in diesen Fällen etwa ein Leistungsaustausch angedacht worden sei. *Herr Dr. Rode* weist außerdem darauf hin, dass zwar die EU-Kommission der Ansicht sei, dass Digitalunternehmen deutlich zu niedrigere Steuern zahlten. Allerdings komme das ifo-Institut in einer aktuellen Studie zu einer weit niedrigen Differenz in der Gesamtsteuerbelastung von digitalen Unternehmen zu klassischen Industrieunternehmen.

Herr Dr. Schleithoff geht noch einmal auf die von *Herrn Dr. Schneider* favorisierte Umsatzsteuer ein. Zwar sei eine umsatzsteuerliche Erfassung – sofern man dies wolle – möglich, allerdings sei die Bewertung und die Eintreibung höchst problematisch, weshalb die Umsatzsteuerkollegen dort eher konservativ eingestellt seien.

Seiner Ansicht nach gebe es zwei Diskussionsstränge, die man getrennt voneinander betrachten müsse.

Auf der einen Seite gebe es die BEPS Diskussion, deren Kern die Gewinnverlagerung von Unternehmen sei. Die Anwendung der Beihilfavorschriften sei in diesen Fällen nicht neu. Beispielhaft lasse sich hier der Fall Apple anführen, bei dem die EU-Kommission festgestellt habe, dass Apple nur einen kleinen Steuersatz in Irland zahle und auch sonst nirgendwo eine entsprechende Besteuerung stattfinde, da das Geld auf Steueroasen lande. Problematisch auch aus Wettbewerbsperspektive sei, dass dieses Geld von den großen Digitalunternehmen verwendet werde, um neue Investitionen zu tätigen,

insbesondere andere Unternehmen zu kaufen. Dadurch können sie Unternehmen ausbieten, die einen angemessenen Steuersatz zahlen, da sie mehr Kapital zur Verfügung stehen haben.

Der zweite Diskussionsstrang sei die Frage der Neuallokation von Besteuerungsquellen. Hier sei Deutschland als Exportnation bisher bevorzugt worden, da im internationalen Steuerrecht vor allem das Ansässigkeitsprinzip gelte.

Herr Dr. Hildebrandt führt aus, dass auch Zalando Steuern zahlen wolle, aber nicht mehr als die Konkurrenz. Die Schaffung eines level playing fields sei im internationalen Kontext jedoch schwierig. Nach BEPS und der US Tax Reform sollte man zunächst die Wirkungen dieser Maßnahmen abwarten und auswerten. Die Diskussion sollte sich deshalb weniger um Steuervermeidung als um die Verteilung des bestehenden Steuerkuchens drehen.

Herr Dr. Schneider führt daraufhin aus, dass die BEPS Diskussion gezeigt habe, dass die Unternehmen Schwächen des internationalen Steuerrechts ausgenutzt hätten. Dies lasse sich beispielhaft am Google Modell erläutern: Google halte seine immateriellen Wirtschaftsgüter in einer Tochtergesellschaft außerhalb der USA. Diese werden dann in den USA im Silicon Valley weiterentwickelt. Mit diesen immateriellen Wirtschaftsgütern finde dann im Ausland eine Wertschöpfung statt, ohne dort allerdings eine Betriebsstätte zu gründen, da das Geschäftsmodell hochdigitalisiert sei. Die dort erzielten Gewinne werden dann über Lizenzen wieder in Steueroasen verschoben. Das zentrale Problem liege aber dann wieder in den USA, da die Gesellschaft in der Steueroase so lange nicht besteuert werde, wie das Geld dort geparkt bleibe.

Prof. Kroppen ergänzt, dass bei Apple wohl unstrittig die Wertschöpfung der fassbaren Produkte weder in Irland noch in Deutschland stattfinde, sondern in

den USA. Das Problem liege damit wie bereits festgestellt vor allem darin, dass die Amerikaner vereinfacht gesagt auf eine Besteuerung der Gewinne verzichtet haben. Daraus zu folgern, wir müssten einen Teil des Steuerkuchens abbekommen, sei unlogisch.

Herr Dr. Schleithoff findet die Perspektive von *Prof. Kroppen* bzgl. der geringen Besteuerung von Digitalunternehmen problematisch. Schließlich werde mit dem Geld, dass in den Steueroasen liege, gearbeitet. So wollte General Electric Alstom kaufen, Siemens machte daraufhin ein höheres Angebot und General Electric konnte dieses Angebot auf Grund des un versteuerten Kapitals überbieten. Das sei aus wettbewerbsrechtlicher Perspektive unfair. Daher könne uns nicht egal sein, was die Amerikaner steuerrechtlich machen.

Prof. Kroppen hat Verständnis für die Perspektive *Herrn Dr. Schleithoffs*, allerdings stelle er sich die Frage der Wahl der richtigen Mittel. Problematisch sei auch, dass mit der Argumentation *Herrn Dr. Schleithoffs* jede steuerliche Förderung auf den Prüfstand komme.

Herr Dr. Schneider ergänzt, dass die bisher festgestellten Probleme bezüglich der amerikanischen Steuerreform der Vergangenheit angehören könnten. Die amerikanische Steuerreform sei ein Gamechanger und beinhalte verkürzt gesagt folgende Regelungen: Der Steuersatz gehe runter, die Bemessungsgrundlage werde weiter und das Auslandsvermögen werde steuerlich begünstigt, sofern es wieder in die USA zurückgebracht werde. Zudem finde eine Art Mindestbesteuerung durch die GILTI Besteuerung statt.

Eine Teilnehmerin aus dem Publikum führt aus, dass der Begriff Daten viel zu undifferenziert sei. Daten seien nicht gleich Daten, vielmehr seien diese erst einmal dumm. Erst durch die Verarbeitung werden diese wertvoll.

Darauf führt ein weiterer Teilnehmer aus dem Publikum aus, dass die Diskussion in der Presse ideologisiert sei. Die Frage sei, ob die Verarbeitung von Daten überhaupt schlimm sei, da man so weniger mit für einen selbst uninteressanter Werbung belästigt werde.

Ein weiterer Teilnehmer fragt sich, ob die US-Steuerreform wirklich ein Gamechanger sei, da bei der Mindestbesteuerung nur auf den Durchschnitt der Gewinne der Auslandsgesellschaften geachtet werde, sodass zumindest teilweise immer noch Gewinne niedrig besteuert werden können.

Herr Dr. Hildebrandt antwortet darauf, dass dieses Ergebnis schon mal besser sei, als vorher.

Prof. Kroppen ergänzt, dass bisher das Besteuerungsniveau hoch gewesen sei und die Flexibilität gering. Dies habe sich durch die US-Steuerreform umgekehrt.

Herr Dr. Schleithoff bekräftigt noch einmal, dass die Besteuerung da stattfinden müsse, wo die Wertschöpfung stattfindet. Wenn überhaupt keine Besteuerung stattfände, sei dies sehr problematisch.

Herr Dr. Schneider sagt, man könne lange über die Strukturen bestimmter Unternehmen streiten. Die Zwischenstrukturen von Google dienen letztlich nur dazu, amerikanisches Steuerrecht zu umgehen. Das Kernproblem lag also bei den Amerikanern. Zwar seien diese Strukturen illegitim, aber legal. Der Großteil der Probleme liege also bei den Staaten, die bestimmte Lücken geschaffen haben. Zwar habe der BEPS Prozess gezeigt, dass die Staaten mittlerweile eine höhere Sensibilität diesbezüglich haben, allerdings gebe es weiter vielfach

steuerlichen Anreize und einen Steuerwettbewerb, den *Herr Dr. Schneider* grundsätzlich für legitim hält. Für *Herrn Dr. Schneider* stellt sich die Frage, ob wir den Verzicht anderer Staaten auf Besteuerung akzeptieren müssen und was genau der Tatbestand einer Besteuerung von einem Datenaustausch sei.

Herr Dr. Hildebrandt fragt, ob mit Blick auf die Ausführungen von *Herrn Dr. Schleithoff* der Sitz eines Unternehmens und der Ort der Wertschöpfung dasselbe seien.

Bezüglich der Besteuerung von Datenaustauschen fragt *Prof. Kroppen* nach, was man darunter verstehen müsse. So sammle PWC ebenfalls Kundendaten und werte diese aus und verdiene damit im Ergebnis auch Geld. Er stellt daher die Frage, ob dies dann auch zu besteuern sei.

Herr Dr. Schneider führt dahingehend aus, man könne eine Trennlinie dort ziehen, wo jemand Daten sammelt und mit diesen Daten gegenüber fremden Dritten auftritt und diese nicht nur für eigene Zwecke verwendet.

Für *Prof. Seer* ist es ebenfalls problematisch zu bestimmen, was bei einem solchen Tatbestand nun die Hauptleistung und was die Nebenleistung sei.

Herr Dr. Schleithoff nimmt Bezug auf die Frage von *Herrn Dr. Hildebrandt*, dass für ihn der Geschäftssitz und der Ort der Wertschöpfung nicht auseinanderfallen. Zwar werde dies durch große Märkte wie Indien in der internationalen Diskussion immer stärker angezweifelt, allerdings sei für *Herrn Dr. Schleithoff* klar, dass die Wertschöpfung eines Mercedes durch Entwicklung und Zusammensetzung in Deutschland stattfinde. Staaten mit großen Märkten hingegen sagen, dass die Autos ohne den Zugang zu diesen Märkten wertlos seien. Deshalb finde die Wertschöpfung auf Grund der Kaufkraft dort statt.

Daten seien für *Herrn Dr. Schleithoff* nichts Schlechtes und Google nicht böse. Ein Umsatzsteuertatbestand könne nüchtern betrachtet werden und zum Beispiel bestimmte Leistungen wie Werbung (Plattformwerbung oder Verkauf von Daten) enthalten, sowie weitere quantitative Elemente wie beispielsweise den Unternehmensumsatz. Zwar sei auch dies nicht völlig frei von Problemen, allerdings sehr wohl umsetzbar.

Aus dem Publikum wird die Frage gestellt, ob dann nicht auch konsequenterweise ein Vorsteuerabzug beim Kunden (also beispielsweise dem Nutzer von Google) möglich sein müsste.

Prof. Kroppen wirft ein, dass dieselbe Sicht bezüglich der Wertschöpfungsfrage auch die Chinesen eingenommen haben. Auch die Amerikaner weigern sich zurzeit die APAs zu verlängern, weil sie der Ansicht sind, der Zugang zum amerikanischen Markt sei viel mehr Wert. Diese Länder nehmen also den Standpunkt ein, der Markt sei der entscheidende Ort der Wertschöpfung. Im Ergebnis handele es sich also wieder um eine Verteilungsfrage.

Herr Dr. Schleithoff führt daraufhin aus, dass die Bevorzugung des Ansässigkeitsstaates im internationalen Steuerrecht für Deutschland von Vorteil ist. Länder wie Indien können, um die erhöhte Kaufkraft zu besteuern, eine Umsatzsteuer einführen. Der Kauf beispielsweise deutscher Autos in diesen Märkten erfolge ja gerade, weil diese im Vergleich zur Konkurrenz gut seien.

Ein Teilnehmer aus dem Publikum weist darauf hin, dass der Begriff der Wertschöpfung nichts empirisch Messbares sei, sondern Wandlungen und Interessen unterliege. In der Debatte werde dieser Begriff vielfach zweckorientiert verwendet und ziele vor allem auf erfolgreiche Digitalunternehmen ab. Was sei aber beispielsweise mit nicht erfolgreichen

Digitalunternehmen? Sollen hier die Verluste ebenfalls anerkannt werden? Vielfach finde keine Betrachtung des Gesamtbildes statt.

Herr Dr. Hildebrandt stimmt dem Wertschöpfungsbegriff von *Herrn Dr. Schleithoff* zu. Facebook werde im Silicon Valley entwickelt, da dort erst Daten durch Verknüpfung mit Algorithmen nutzbar werden. Diese werden in den USA entwickelt, weshalb auch die Wertschöpfung dort passiere. Die Digital Services Tax habe nur dort eine Berechtigung, wo eine Besteuerung von Wertschöpfungsbeiträgen bisher nicht geschieht. Dies sei nur bei Plattform- und Netzwerkeffekte im Marktstaat denkbar. Netzwerke unterscheiden sich von klassischen Geschäftsmodellen dadurch, dass sie unterschiedliche Marktteilnehmer verbinden. Je mehr Teilnehmer es gebe, desto erfolgreicher sei die Plattform. Ab einer bestimmten Anzahl von Nutzern entsteht eine Marktmacht der Plattform, die weitere Plattformen in diesem Markt faktisch ausschließt, z.B. Facebook. Es liege also ab einer bestimmten Nutzerzahl relativ zum Markt eine starke Relation zwischen der Anzahl der Nutzer und dem Erfolg der Plattform oder des Netzwerkes vor. Solche Netzwerke münden daher in Monopolen oder zumindest Oligopolen. Für diese Unternehmen sei es daher entscheidendes Ziel schnell zu wachsen, um Marktführer zu werden. Wenn die kritische Marktmacht einer Plattform in einem Markt erreicht sei könne die Anzahl der Nutzer einen eigenen Wertschöpfungsbeitrag liefern. In diesem speziellen Fall kann die Digital Service Tax greifen, die diese externen Netzwerkeffekte zu besteuern. Aufgrund der Relation zwischen Marktmacht und Nutzern seien daher die starren Schwellenwerte im Entwurf der Digital Services Tax problematisch.

Aus dem Publikum wird eingeworfen, dass der Belastungsgehalt der Digital Service Tax der Gesamtbruttoertrag sein soll. Problematisch sei dies bei margenschwachen Geschäften. Insbesondere noch kleinere Wettbewerber seien

durch diese Bemessungsgrundlage benachteiligt. So werden die Probleme der Digitalisierung weiter verschärft.

Herr Dr. Schneider greift die Idee der Digital Service Tax auf und verweist darauf, dass es auf Europäischer Ebene unterschiedliche Modelle gibt. Italien beispielsweise favorisiere eine weite Anknüpfung, allerdings sei die Steuer als reine B2B Steuer ausgestaltet. Es handele sich um eine reine Bruttosteuer von 3% auf jede Transaktion.

Spaniens Vorschlag gleiche dem von der EU favorisierten Prinzip. Danach finde eine Besteuerung von 3% der Erträge statt. Englands Vorschlag beinhalte eine 2% Besteuerung der durch britische Nutzer generierten Einnahmen. Allerdings bestehe die Möglichkeit der Anrechnung bei der Körperschaftsteuer, sodass keine Überbesteuerung stattfinde. Zudem bestehe ein Wahlrecht zur alternativen Berechnung für die Fälle, in denen das Unternehmen eine zu geringe Marge habe.

Prof. Kroppen kritisiert an allen Modellen, dass teilweise für die Zahlung der Steuer eine Umsatzrendite von 15% erforderlich sei, was eine extrem hohe Rentabilität der Unternehmung voraussetze.

Herr Dr. Schleithoff führt zur Digital Service Tax aus, dass er nicht wisse, ob diese überhaupt komme. Innerhalb der Mitgliedstaaten sei dies ein strittiges Vorhaben. Zwar sei die Mehrheit der Staaten dafür, allerdings bremsen insbesondere Irland, Schweden, Malta und andere das Vorhaben. Deutschland stehe zwischen den beiden Ansichten und habe sich noch keine abschließende Meinung gebildet. Allerdings handele es sich in jedem Fall bei der DST nicht um eine Doppelbesteuerung im technischen Sinne, da die Ertragsteuern das Einkommen erfassen, die DST hingegen den Umsatz. Damit werde die DST nicht von Doppelbesteuerungsabkommen erfasst. Problematisch sei deshalb der

britische Vorschlag, da durch die Anrechnungsmöglichkeiten eine Tendenz Richtung Körperschaftsteuer entstehe.

Allerdings könne die DST zu Wettbewerbsproblemen führen, da auch Unternehmen, die Verluste machen, von ihr erfasst werden. Dies betrifft vor allem neugegründete Unternehmen. Dies könne allerdings abgemildert werden, wenn die Schwellenwerte, bei denen die DST greift, hoch genug angesetzt sind.

Prof. Kroppen verdeutlicht durch eine Berechnung der Besteuerung auf den verschiedenen Ebenen, dass die Besteuerung durch die DST insgesamt viel zu hoch sei.

Für *Herrn Dr. Rode* ist bei der Digital Service Tax zu beachten, dass sie einen weiteren Schritt in Richtung einer europäischen Steuergesetzgebung darstellen würde. Die Konsequenzen müssten bedacht werden. Das europäische Recht überlagere schon derzeit teilweise das nationale Verfassungsrecht. So habe der BFH die Zinsschrankenregelung bekanntermaßen dem BVerfG vorgelegt. Eine entsprechende Zinsschrankenregelung habe sich aber auch in der ATAD-Richtlinie wiedergefunden, die von den Mitgliedstaaten demnächst umgesetzt werden müsse. Dies könne zu dem kuriosen Ergebnis führen, dass die Zinsschranke vom Bundesverfassungsgericht ggf. als verfassungswidrig eingestuft werde, die Regelung ab 2019 aber dennoch wieder anzuwenden sei. Ein entsprechender Rechtsschutz unter Berufung auf Art. 20 der EU-Grundrechtscharta sei vor dem EuGH wohl nicht zu erhalten. Im Hinblick auf die Digital Service Tax werde im Schrifttum unter Berufung auf die BVerfG-Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer vertreten, dass der nationale Gesetzgeber, dem grds. kein Steuererfindungsrecht zustünde, keine Kompetenz zur Einführung einer solchen Steuer habe. Deutschland dürfe dieser Auffassung zufolge der Richtlinie gar nicht zustimmen. Wenn diese Auffassung zutreffend sei und der Richtlinie dennoch zugestimmt werde, stelle sich aber die Frage, wie

und vor welchem Gericht Rechtsschutz zu erlangen sei. Die Frage nach dem Verhältnis von Verfassungsrecht zu EU-Recht stelle sich verstärkt.

Herr Dr. Schleithoff ordnet die globale Steuervermeidungsdiskussion ein und stellt heraus, dass Deutschland als Exportland kein Interesse an einer fundamentalen Änderung des internationalen Steuerrechts hat, da dieses wie bereits dargestellt den Ansässigkeitsstaat bevorteile. Unfairer Steuerwettbewerb sei aber dann gegeben, wenn die Besteuerung in einem Land stattfinde, in dem keinerlei wirtschaftliche Aktivität vorliege. Bisher kein Element zur Bekämpfung dieser Problematik waren die Steuersätze, da dies bisher als souveränes Recht eines jeden Staates gesehen wurde. Dies ändere sich aber zurzeit, sodass das internationale Steuerrecht ein zusätzliches Element zur Steuervermeidung erhalte. Geregelt werden also möglicherweise bald nicht nur Steuersubstanzfragen, sondern auch nationale Steuersätze. Dies würde eines der Kernprobleme im internationalen Steuerrecht lösen.

Um das Ausmaß des Problems zu verdeutlichen verweist *Herr Dr. Schleithoff* auf die British Virgin Islands und die Anzahl der dortigen Firmen im Verhältnis zur Gesamtbevölkerung. Dieses Missverhältnis solle sich durch Maßnahmen auf G7 und OECD Ebene ändern. Der multilaterale Ansatz beinhalte eine modifizierte Hinzurechnungsbesteuerung ohne Abstellung auf die Substanz – es werde nur auf den Steuersatz geschaut. Dies würde eine Modifizierung in den DBAs erforderlich machen. Diese Maßnahmen seien ausdrücklich keine Missbrauchsregelungen, sodass kein Konflikt mit der Rechtsprechung des EUGHs bestehe. Flankiert werden könnte eine solche Maßnahme durch eine EU-Richtlinie.

Prof. Kroppen entgegnet, dass diese Überlegungen nicht neu seien. Fraglich sei auch wie Abzugsverbote bei Niedrigbesteuerung mit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zusammenpassen.

Herr Dr. Hildebrandt fragt sich, ob es tatsächlich neben der Mindestbesteuerung dann überhaupt noch der klassischen Hinzurechnungstatbestände bedarf.

Herr Dr. Schleithoff sagt, er wolle beides kumulativ nebeneinander, um auf der sicheren Seite zu sein. Je nach Ausgestaltung sei nämlich die Hinzurechnungsbesteuerung günstiger.

Herr Dr. Schneider beendet daraufhin die Podiumsdiskussion und bedankt sich für den regen Austausch.

D. Schlussbemerkung

Prof. Seer bedankt sich ebenfalls bei den Teilnehmern und weist daraufhin, dass nun die Mitgliederversammlung des Gesprächskreis Rhein-Ruhr zum internationalen Steuerrecht stattfindet. *Prof. Seer* bedankt sich ausdrücklich bei *Herrn Dr. Schneider* für die Vorbereitung der Podiumsdiskussion. *Prof. Seer* sagt abschließend, er favorisiere den Weg über die Umsatzsteuer. *Prof. Seer* weist die Teilnehmer dann noch auf das nächste Steuerseminar hin.