

Kumulative Dissertation zum Themengebiet:

**Möglichkeiten zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Rahmen
internationaler Konzernstrukturen**

vorgelegt von

Benjamin Graßl

zur Erlangung des Grades

Doctor rerum politicarum

(Dr. rer. pol.)

im Rahmen des Dissertationsverfahrens
an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät Ingolstadt
der Katholischen Universität Eichstätt-Ingolstadt

Erstgutachter: Prof. Dr. Reinald Koch

Zweitgutachter: Prof. Dr. Robert Ullmann

1. APRIL 2023

Inhaltsübersicht

Zusatztext zur kumulativen Dissertation.....	3
Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern (Abstract).....	18
Die unilateralen Maßnahmen zur Digitalsteuer – Rechtliche Einordnung und wirtschaftliche Belastung (Abstract).....	19
Die Auswirkungen von unilateralen Digitalsteuern und der Säule 1 des OECD-Projekts für deutsche Konzerne (Abstract)	20
Unilateral Digital Services Taxes in the European Union: Affected firms and Impact on Effective Tax Rates (Abstract)	21

Zusatztext zur kumulativen Dissertation

BENJAMIN GRAßL, Katholische Universität Eichstätt-Ingolstadt

Inhaltsübersicht

A.	Konzepte zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Rahmen internationaler Konzernstrukturen	4
I.	Konzepte der OECD	5
II.	Konzepte der EU-Kommission	8
III.	Konzepte auf nationaler Ebene	10
B.	Dissertationsschrift zu den Möglichkeiten zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Rahmen internationaler Konzernstrukturen	11
I.	Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern	11
II.	Die unilateralen Maßnahmen zur Digitalsteuer – Rechtliche Einordnung und wirtschaftliche Belastung	12
III.	Die Auswirkungen von unilateralen Digitalsteuern und der Säule 1 des OECD-Projekts für deutsche Konzerne	13
IV.	Unilateral Digital Services Taxes in the European Union: Affected firms and Impact on Effective Tax Rates	14
	Literatur- und Quellenverzeichnis	15

A. Konzepte zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Rahmen internationaler Konzernstrukturen

Die Besteuerung großer digitaler Konzerne sowie der digitalen Wirtschaft im Allgemeinen ist zu einem der dominierenden Themengebiete nationaler sowie internationaler Steuerpolitik der vergangenen Jahre geworden. Zentraler Aspekt der Diskussionen ist die Sicherstellung einer angemessenen Besteuerung von Leistungen in Verbindung mit digitalen Schnittstellen oder digitaler Art von international tätigen Unternehmen, die sogleich eine zu „nicht-digitalen“ Konzernen vergleichbare Steuerlast darstellt. Die bestehenden Besteuerungsprinzipien des internationalen Steuerrechts¹ korrespondieren in vielen Teilen nicht mehr mit der zunehmenden Digitalisierung der Wirtschaft und deren digitalisierten Geschäftsmodellen, sodass große (digitale) Konzerne in der Lage sind, eine bewusste Verlagerung von Gewinnen und Besteuerungssubstrat in bestimmte (niedrig besteuerte) Länder vorzunehmen.

Die Diskussionen und Bemühungen zur Umsetzung von Besteuerungskonzepten und Regelungen, die eine angemessene Besteuerung digitaler Konzerne erreichen sollen, wurden auf verschiedenen politischen Ebenen und durch verschiedene Institutionen geführt und vorangetrieben. Als primäre Taktgeber der Bestrebungen sind die OECD zusammen mit dem *Inclusive Framework on BEPS*² (mithin nur „**OECD**“) sowie die EU-Kommission zu nennen, die jeweils verschiedene, eigene Konzepte und Möglichkeiten zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft mit der Intention von international bzw. europaweit abgestimmten Maßnahmen vorgestellt haben. Trotz des übereinstimmenden Verständnisses dieser Institutionen, dass eine (gewisse) Änderung der steuerlichen Rahmenbedingung nötig ist, konnte bisher noch kein international oder auf europäischer Ebene abgestimmtes Rahmenkonzept gefunden werden. In der Folge haben einige Länder innerhalb Europas auf nationaler Ebene Maßnahmen ergriffen und Gesetze zur Besteuerung digitaler Leistungen umgesetzt.

¹ In den 1920er Jahren hat der Völkerbund eine gemeinsame Grundlage für eine Konzeption der internationalen Besteuerung geschaffen. Das derzeitige Steuersystem beruht im Wesentlichen auf dem gemeinsamen Verständnis, dass die Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen lokale Aktivitäten und/oder Räumlichkeiten, d. h. eine Betriebsstätte oder eine Tochtergesellschaft, erfordert. Gewinne werden diesen festen Betriebsstätten zugerechnet und können folglich im jeweiligen Marktstaat besteuert werden. Das Prinzip der „wirtschaftlichen Zugehörigkeit“ nach objektiven Kriterien ist für die Unternehmen der sogenannten „brick-and-mortar businesses“ geeignet, aber nicht (mehr) für die digitalisierte Wirtschaft mit ihren (disruptiven) Geschäftsmodellen. Die fortschreitende Digitalisierung der Wirtschaft droht in der Folge den historischen Konsensus zunehmend aufzubrechen. Vgl. hierzu u. a. Schön, BIT 2018, 278; Brauner/Pistone, BIT 2017, 681-687; OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, 2015, Rn. 28 ff, 246 ff.

² Das *Inclusive Framework on BEPS* umfasst aktuell mehr als 140 Länder, vgl. OECD, Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (letzter Abruf: 16.10.2022).

I. Konzepte der OECD

Die OECD hat die folgenden drei Schlüsselmerkmale, die für stark digitalisierte Geschäftsmodelle charakteristisch sind und gleichzeitig das bestehende internationale Steuersystem vor Herausforderungen stellen, herausgearbeitet: *scale without mass*³, *reliance on intangible assets*⁴ und *centrality of data*^{5,6}. Diese stellen Elemente des historischen Steuersystems grundlegend in Frage und rechtfertigen eine internationale Steuerreform, da sie zur Erosion der Steuerbasis in den Marktländern einerseits und zur Verlagerung von Gewinnen in Niedrigsteuerländer andererseits führen. Die unterschiedlichen steuerlichen Rahmenbedingungen von nationalen und multinationalen Unternehmen sollen zudem nach Ansicht der OECD zu einer Verschiebung der Marktpositionen zugunsten großer, digitalisierter Unternehmen führen.⁷

³ Die Besteuerung auf Grundlage der physischen Präsenz von Unternehmen widerspricht der steigenden Zahl digitaler Unternehmen und digitalisierter Geschäftsmodelle, insbesondere den disruptiven Geschäftsmodellen. Die Digitalisierung der Wirtschaft untergräbt somit das historische Verständnis von Wertschöpfung und der Leistungserbringung, da sich die Art und Weise, wie Waren oder Dienstleistungen angeboten werden, grundlegend ändert. Die Errichtung eines festen Geschäftssitzes ist für Unternehmen nicht erforderlich, um digitale Dienstleistungen zu erbringen oder (digitale) Waren in einem bestimmten Marktgebiet zu liefern. Das historische Verständnis des Konzepts der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, d. h. die Notwendigkeit eines festen Geschäftssitzes in einem Marktgebiet, ist damit nicht (mehr) gegeben. Infolgedessen sind digitale Unternehmen in der Lage, hohe Umsätze in Marktstaaten zu erzielen, ohne in den Marktstaaten irgendeine Form von Substanz zu haben ("*scale without mass*"). Dies führt zu einer Verzerrung zwischen dem Ort der Besteuerung und dem Ort, an dem die Einnahmen erzielt werden, da die Einnahmen meist nicht an der Quelle besteuert werden. Letzterer wird insoweit oft als der Ort der Wertschöpfung bezeichnet. Vgl. Hadzhieva, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters – Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, 2019, 15 ff.

⁴ Digitale Geschäftsmodelle, wie (gezielte) Online-Werbung oder *Freemium*, stützen sich grundlegend auf immaterielle Vermögenswerte, d. h. geistiges Eigentum, Codes usw. Diese können im Gegensatz zu Industriestandorten vergleichsweise leicht von einem Land in ein anderes verlagert werden. Die Mobilität immaterieller Vermögenswerte ermöglicht es digitalisierten Unternehmen, Gewinne in gleicher Weise nach Belieben in andere Länder zu verlagern. Vgl. Hadzhieva, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters – Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, 2019, 15 ff.; OECD, Tax and Digitalisation, OECD Going Digital Policy Note, 2019, 3 f., abrufbar unter: www.oecd.org/going-digital/tax-and-digitalisation.pdf (letzter Abruf: 16.10.2022).

⁵ Digitale Geschäftsmodelle beruhen weitgehend auf der Verbreitung von Netzwerkeffekten und der Nutzung von Daten. Die Nutzer digitaler Plattformen spielen eine wichtige und zentrale Rolle bei der Wertschöpfung digitaler Unternehmen. Zugleich werden die Nutzer selbst zunehmend mobiler. Marktstaaten argumentieren in der Folge, dass ein Teil der Wertschöpfung mit dem Markt verbunden ist und die Gewinne insoweit an ihrer Quelle ausgerichtet werden sollten.

⁶ Für eine ausführliche Diskussion dieser Merkmale vgl. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project; OECD, "Tax and Digitalisation", OECD Going Digital Policy Note, 2019, abrufbar unter: www.oecd.org/going-digital/tax-and-digitalisation.pdf (letzter Abruf: 16.10.2022).

⁷ Die Bemühungen der OECD stoßen insoweit einerseits auf Kritik, aber andererseits auch auf Zustimmung in der (empirischen) Literatur, vgl. für eine Übersicht Dharmapala, Fiscal Studies 2014, 421 und für eine kritische Auseinandersetzung mit den Hintergründen der Steuerreform Olbert/Spengel, ZEW Discussion Papers, No. 19-010.

Erste Feststellungen in Bezug auf die steuergestalterische Nutzung digitaler Geschäftsmodelle wurden von der OECD im Rahmen des BEPS Aktionspunkts 1 im Jahr 2015 getroffen.⁸ Trotz ausführlicher Ausarbeitungen der OECD enthält der Abschlussbericht keine finale Empfehlung einer bestimmten Lösung, sodass ein weiteres Projekt mit dem Ziel ins Leben gerufen wurde, ein international abgestimmtes Konzept für eine angemessene Besteuerung multinationaler digitaler Konzerne bzw. der sogenannten *digital economy* zu entwickeln. Diese Arbeiten der OECD werden aufgrund der Nachfolge zum ursprünglichen BEPS-Projekt auch „BEPS 2.0-Projekt“ genannt. Das BEPS 2.0-Projekt startete insoweit grundsätzlich mit der Zielrichtung, Maßnahmen zu erarbeiten, die auf grenzüberschreitende Tätigkeiten digitaler Konzerne ausgerichtet sind.⁹ In den fortlaufenden Diskussionen und Analysen wurde jedoch klar, dass es die „eine *digital economy*“ nicht gibt oder steuerlich nur schwer bis nicht zu fassen ist. Vor diesem Hintergrund wurde das BEPS 2.0-Projekt in zwei Teilprojekte (Säulen) aufgeteilt. Eine politische Einigung auf die Kernelemente der säulenbasierten (Welt-)Steuerreform konnte im Oktober 2021 gefunden werden und stellt sich wie folgt dar¹⁰:

- **Säule 1:** Die Säule 1 rekuriert auf eine angemessene Besteuerung von (Über-)Gewinnen großer multinationaler Konzerne in Marktstaaten. Hierbei sollen nach der sogenannten „25 over 10“-Regelung 25 % des eine Rendite von 10 % übersteigenden Gewinns (bezeichnet als Amount A) zu den Marktstaaten allokiert werden und der nationalen Besteuerung in den Marktstaaten unterworfen werden. Zu Beginn des Projekts war der sachliche Anwendungsbereich der Säule 1 auf automatisierte digitale Dienstleistungen und konsumorientierte Leistungen begrenzt, sodass insbesondere digitale Großkonzerne betroffen gewesen wären. Aufgrund politischer Diskussionen wurde diese sachliche Begrenzung jedoch aufgegeben. Die Regelungen zur formelbasierten Allokation von Überrenditen in Marktstaaten sollen somit im Falle der Umsetzung auf große multinationale Konzerne mit einem Umsatz von mehr als 20 Mrd. Euro und einer Rendite von mehr als 10 % Anwendung finden.¹¹

⁸ Vgl. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, 2015.

⁹ Für eine Übersicht über die Arbeiten und den Fortschritt der Arbeiten im Zeitablauf vgl. Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation – What are the results so far?, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/> (letzter Abruf: 16.10.2022).

¹⁰ Vgl. OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (letzter Abruf: 16.10.2022).

¹¹ Vgl. für eine konzeptionelle Übersicht z.B. van Lishaut/Englisch, FR 2022, 385; van der Ham, IStR 2022, 746; Esakova, IStR 2022, 318.

- **Säule 2:** Die Säule 2 hat sich von der grundsätzlichen inhaltlichen Begrenzung auf eine Steuerreform nur für digitale Konzerne vollständig gelöst. Vielmehr sieht die Säule 2 die Einführung einer globalen Mindestbesteuerung für international tätige Konzerne mit einem Umsatz von mindestens 750 Mio. Euro basierend auf dem Konzernabschluss vor. Durch die Einführung einer *income inclusion rule* sowie einer *undertaxed payment rule* soll ein Mindestbesteuerungsniveau von 15 % erreicht werden. Die Niedrigbesteuerung wird auf Basis einer länderbezogenen Betrachtungsweise bestimmt. Die Bemessungsgrundlage zur Bestimmung der Niedrigbesteuerung hat hierbei auf Basis des Einzelabschlusses der Geschäftseinheiten eines Landes nach dem Konzernrechnungslegungsstandard der Konzernmuttergesellschaft zu erfolgen, wobei entsprechende Anpassungen in Anlehnung an steuerliche Grundsätze vorzunehmen sind. Die globale Mindestbesteuerung soll im Ergebnis die bewusste Einschaltung von Steueroasen und Niedrigsteuerländern mit einem Steuersatz unterhalb von 15 % verhindern bzw. steuerlich uninteressant machen.¹²

Die politische Einigung auf die Grundkonzeption der Säulen 1 und 2 umfasst u. a. auch die Abschaffung von unilateralen Maßnahmen zur Besteuerung von digitalen Unternehmen.¹³ Zur Umsetzung der Säule 2 und der damit verbundenen globalen Mindestbesteuerung wurden auf europäischer Ebene bereits ein Entwurf am 22.12.2021¹⁴ sowie ein Kompromissvorschlag am 28.3.2022¹⁵ vorgelegt. Eine politische Einigung scheiterte bisher am Veto von Ungarn. Infolgedessen ist eine Umsetzung beider Säulen, die Auswirkungen auf nationale Steuergesetze sowie die abkommensrechtlichen Vorschriften haben wird, mithin noch nicht erfolgt. Aufgrund fortbestehender, politischer Diskussionen ist diese auch aktuell noch nicht absehbar. Vielmehr werden weiterhin konzeptionelle Anpassungen und Erleichterungsmechanismen für beide Säulen – auch vor dem Hintergrund praktischer Umsetzungskomplexitäten – diskutiert und erarbeitet.

¹² Vgl. hierzu u. a. Dehne/Rosenberg, DB 2022, 556; Dehne/Rosenberg, DB 2022, 626; Wissenschaftlicher Beirat zum BMF, OECD-Reform der Besteuerung multinationaler Unternehmen - Besteuerung in Marktländern und globale Mindeststeuer auf dem Prüfstand, abrufbar unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Ministerium/Wissenschaftlicher-Beirat/Gutachten/besteuerung-multinationaler-unternehmen.html> (letzter Abruf: 22.10.2022).

¹³ Vgl. U.S. Department of the Treasury, Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect, abrufbar unter: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419> (letzter Abruf: 22.10.2022); hierzu u. a. Bub et al., IStR 2022, 307, 311 f.

¹⁴ Vgl. EU-Kommission v. 22.12.2021, COM(2021) 823 final. Hierzu u. a. Rieck/Fehling, IStR 2022, 51; Zöller/Steffens, ISR 2022, 118.

¹⁵ Vgl. Council of the European Union as of March 28, 2022, FISC 82 / ECOFIN 259, 2021/0433(CNS).

II. Konzepte der EU-Kommission

Im Oktober 2017 wurde auf europäischer Ebene Einigkeit darüber erzielt, dass die derzeitigen internationalen Vorschriften eine wertschöpfungs-basierte Besteuerung von Gewinnen aus der digitalisierten Wirtschaft nicht ermöglichen. Dies sei auf einen strukturellen Mangel verursacht durch veraltete internationale Steuervorschriften zurückzuführen.¹⁶ Im November 2017 wurde insoweit nochmals bekräftigt, dass eine Dringlichkeit besteht, gleiche Wettbewerbsbedingungen zu gewährleisten und dafür zu sorgen, dass Unternehmen der digitalen Wirtschaft ihren gerechten Anteil an Steuern zahlen.¹⁷ In zeitlicher Nähe zur Ankündigung des BEPS 2.0-Projekts hat die EU-Kommission sodann am 21.3.2018 zwei Richtlinienvorschläge zur Besteuerung von digitalen Unternehmen innerhalb der EU-Mitgliedstaaten veröffentlicht. Hierbei handelte es sich einerseits um eine langfristige Lösung durch die Einführung einer digitalen Betriebsstätte und andererseits um eine Übergangslösung für die Besteuerung bestimmter digitaler Dienstleistungen. Die Vorschläge sehen verkürzt dargestellt das Folgende vor:

- **Vorschlag zur Einführung einer digitalen Betriebsstätte¹⁸:** Der Richtlinienvorschlag wurde als langfristige Lösung vorgestellt und umfasst die Einführung eines neuen steuerlichen Anknüpfungspunkts in Marktstaaten. Unternehmen, die eine ausgeprägte Form einer „signifikanten digitalen Präsenz“ in einem EU-Mitgliedstaat aufweisen, sollen demzufolge eine „digitale“ Betriebsstätte in dem jeweiligen Rechtsraum begründen. Nach Art. 4 Abs. 3 des Richtlinienvorschlags liegt eine signifikante digitale Präsenz in einem EU-Mitgliedstaat vor, wenn ein Unternehmen digitale Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle erbringt und das Unternehmen zusammen mit den mit ihm verbundenen Unternehmen insgesamt entweder einen Jahresumsatz von mehr als 7 Mio. Euro, mehr als 100.000 Nutzer oder mehr als 3.000 Business-to-Business-Verträge über digitale Dienstleistungen im betreffenden EU-Mitgliedstaat abgeschlossen hat. Ist eine digitale Betriebsstätte anzunehmen, ist dieser nach Art. 5 des Richtlinienvorschlags in einem zweiten Schritt basierend auf einer Funktionsanalyse der digitalen Betriebsstätte ein Teil der Gewinne aus dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat zuzurechnen und in diesem EU-Mitgliedstaat der Körperschaftsteuer unterworfen.

¹⁶ Vgl. Council of the European Union, Challenges of the digital economy for direct taxation – State of play and the way forward, WK 11067/2017 INIT, Tz. 3 und 4. Die Ausarbeitung enthielt in Tz. 17 mit einer *equalization levy* und einem neuen steuerlichen Nexus bereits konkrete Lösungsvorschläge.

¹⁷ Vgl. Council of the European Union, Council conclusions on 'Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy, FISC 320 – ECOFIN 1064, Annex Rn. 5.

¹⁸ Vgl. EU-Kommission v. 21.3.2018, COM(2018) 147 final. Für einen grundlegenden Überblick siehe u. a.: Haase, Ubg 2018, 259; Kroppen/van der Ham, IWB 2018, 334.

- **Vorschlag zur Einführung einer Digitalsteuer („DST“)**¹⁹: Der DST-Vorschlag zielt auf eine (anteilige) Besteuerung der aus der Erbringung bestimmter digitaler Leistungen erzielten Umsätze ab. Dem DST-Richtlinienvorschlag zufolge spielen die Nutzer eine wichtige Rolle für digitale Geschäftsmodelle und sind daher als Teil der Wertschöpfung digitaler Unternehmen zu betrachten. Nach geltendem Recht soll eine Diskrepanz zwischen dem Ort, an dem die Einkünfte besteuert werden, und dem Ort, an dem die Wertschöpfung (teilweise) erfolgt, bestehen. Der DST-Vorschlag sieht in der Folge eine Besteuerung bestimmter digitaler Dienstleistungen (Online-Werbeleistungen, Online-Vermittlungsleistungen und die Übertragung von Daten) auf der Grundlage der Lokalität der Nutzer und einer nutzerbezogenen Allokation der Umsätze in den EU-Mitgliedstaaten (Marktstaaten) vor. Die Bemessungsgrundlage der DST ist der jeweilige Umsatz aus den genannten steuerbaren Leistungen. Der Steuersatz beträgt 3 %. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung soll die DST von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage abzugsfähig sein. Die angesprochene Diskrepanz zwischen der Besteuerung und der Wertschöpfung soll insbesondere für große Konzerne der digitalen Wirtschaft gelten, weshalb der persönliche Anwendungsbereich nach Art. 4 des DST-Richtlinienvorschlags auf Unternehmen mit einem weltweiten Umsatz von mehr als 750 Mio. Euro abzielt, die zudem mindestens 50 Mio. Euro steuerbare Erträge innerhalb der EU erzielen.

Die Umsetzung der Richtlinienvorschläge, die auf Art. 113 AEUV (DST) bzw. Art. 115 AEUV (Digitale Betriebsstätte) fundieren, hätten jeweils die Zustimmung jedes EU-Mitgliedstaates verlangt. Auf europäischer Ebene konnte eine solche Einstimmigkeit nicht erreicht werden²⁰, auch wenn es verschiedene Kompromissvorschläge, wobei einer u. a. die steuerbaren Erträge auf Online-Werbeleistungen (*Digital Advertising Tax*, „**DAT**“) beschränkt hätte, gab.²¹ Die aktuell stockenden politischen Bemühungen zur Umsetzung der Säulen 1 und 2 des BEPS 2.0-Projekts der OECD sowie die wirtschaftlich angespannte Situation haben dazu geführt, dass die Einführung einer digitalen Ausgleichsabgabe bis zum Ablauf des Jahres 2025 wieder auf europäischer Ebene diskutiert und gefordert wird.²²

¹⁹ Vgl. EU-Kommission v. 21.3.2018, COM(2018) 148 final. Für einen grundlegenden Überblick siehe u. a.: Eilers/Oppel, IStR 2018, 361, 365 ff.; Rüscher, MwStR 2018, 419; Schanz/Sixt, DStR 2018, 1985.

²⁰ Vgl. Commission, Council of the European Union as of March 12, 2019, Outcom of the council meeting, 7368/19, PR CO 12.

²¹ Vgl. Europäisches Parlament, Gemeinsames System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, P8_TA(2018)0523; Rat der Europäischen Union v. 1.3.2019, 7420/18 FISC 151 ECOFIN 277 DIGIT 48 IA 78, 2018/0073(CNS).

²² Vgl. ECON Committee as of August 26, 2022, 2021/0430(CNS).

III. Konzepte auf nationaler Ebene

Infolge der fehlenden Umsetzung der DST auf europäischer Ebene ist das eingetreten, was durch die Einführung der Richtlinie grundsätzlich vermieden werden sollte: die unabgestimmte Einführung von DST auf nationalen Ebenen. Rund ein halbes Jahr nach dem Scheitern des EU-Richtlinienvorschlags verkündete Frankreich am 24.7.2019 als erstes Land die Umsetzung einer nationalen DST nach der Maßgabe des EU-Entwurfs rückwirkend zum 1.1.2019.

Daraufhin folgten mit Österreich, Italien und Spanien drei aktuelle EU-Mitgliedstaaten und mit Großbritannien ein ehemaliger EU-Mitgliedstaat, die eine nationale DST mit erstmaliger Anwendung im Jahr 2020 bzw. 2021 eingeführt haben. Die Regierung der Tschechischen Republik hatte ebenfalls einen konkreten Gesetzesentwurf vorbereitet, welcher jedoch bis heute nicht in nationales Gesetz umgesetzt wurde. Die genannten unilateralen DST-Initiativen basieren auf dem ursprünglichem EU-Richtlinienvorschlag und zielen in der Folge auf große Digitalkonzerne ab, die im vorgegebenen Umfang bestimmte digitale Dienstleistungen in der betreffenden Jurisdiktion erbringen. Die österreichische Digitalsteuer entspricht in vielen Aspekten der auf europäischer Ebene vorgestellten, aber letztlich abgelehnten DAT. Daneben verfügte Ungarn bereits vor der Veröffentlichung des EU-Richtlinienvorschlags zur Einführung einer DST über eine Online-Werbesteuer.

Die Einführung der unilateralen DST innerhalb der EU führt wiederum zu weitreichenden politischen Diskussionen zwischen den (ehemaligen) EU-Mitgliedstaaten und den USA. Die USA sah sich von den Maßnahmen der Länder diskriminiert, da die nationalen DST auf die Tätigkeiten von Unternehmen mit Sitz in den USA abzielen und damit überwiegend diese treffen sollen. Die USA leitete daher entsprechende nationale Verfahren ein²³, die auf die Einführung von Zöllen auf Güter aus diesen Ländern, u. a. auf französischen Wein, abzielte. Vor diesem Hintergrund ist es erstaunlich, dass im US-Bundesstaat Maryland eine mit der DAT vergleichbare *sales tax* erhoben wird.²⁴

²³ Vgl. für eine Übersicht über die Untersuchungen und deren Stand: USTR, Section 301 – Digital Services Taxes, abrufbar unter: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes> (letzter Abruf: 22.10.2022).

²⁴ Vgl. Jensen/Hogroian/Gorton, Maryland breaks new ground in taxing digital realm, abrufbar unter: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2022/mar/maryland-taxing-digital.html> (letzter Abruf: 22.10.2022) betreffend der DST im US-Bundesstaat Maryland und weiteren Initiativen.

B. Dissertationsschrift zu den Möglichkeiten zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Rahmen internationaler Konzernstrukturen

Die Konzepte der OECD, EU-Kommission und nationalen DST-Gesetzgeber zur möglichen Besteuerung digitaler Konzerne ist der Ausgangspunkt dieser kumulativen Dissertationsschrift. Die Arbeit umfasst vier einzelne Beiträge, die sich thematisch mit dem neuartigen Konzept der DST nach dem Richtlinienvorschlag der EU-Kommission sowie den nationalen DST-Initiativen innerhalb einiger (ehemals) europäischer Länder normativ und empirisch auseinandersetzen. Ein Teil der Dissertation behandelt ferner das Konzept zur Säule 1 der OECD durch eine Gegenüberstellung mit den DST-Gesetzen. Die Arbeit liefert einen grundlegenden Beitrag zu den Inhalten nationaler DST-Initiativen sowie zu dem Besteuerungskonzept der DST, der steuersystematischen Einordnung, der Betroffenheit sowie der wirtschaftlichen Belastung betroffener Konzerne durch die DST. Die Beiträge finden sich nachfolgend in zeitlicher Reihenfolge ihrer Erscheinung wieder, wobei die inhaltlichen Ausführungen der einzelnen Papiere jeweils teilweise auf die Erkenntnisse der vorherigen Beiträge zurückgreifen konnten. Die Inhalte der einzelnen Papiere stellen sich zusammenfassend wie folgt dar:

I. Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern²⁵

Der erste Beitrag stellt die unilateralen DST, die im Gesetzgebungsprozess am weitesten fortgeschritten sind, detailliert dar und würdigt diese kritisch. Der Aufsatz beginnt mit der Darstellung des Konzepts der DST nach dem EU-Richtlinienentwurf v. 21.3.2018, welches als Grundlage für die unilateralen DST-Initiativen dient. Im Anschluss daran werden jeweils einzeln die Regelungen der französischen DST, die im Jahr 2019 die erste national umgesetzte DST nach dem Muster des Richtlinienvorschlags innerhalb Europas war, sowie die konkreten Gesetzesentwürfe von Österreich und Großbritannien ausgeführt und einer kritischen Würdigung unterzogen. Die Darstellungen umfassen jeweils Ausführungen zur steuerpflichtigen Person, den steuerpflichtigen Erträgen sowie deren Lokalisierung, zur Bemessungsgrundlage und dem Steuersatz. Des Weiteren werden die spezifischen DST-Initiativen in Bezug auf die Erhebungsform, Entstehung, Steuerschuldnerschaft sowie weitere landesbezogene Spezifika ausgeführt. Über den (damaligen) aktuellen Stand der unilateralen Maßnahmen zur Besteuerung digitaler Unternehmen in Spanien, Italien, Tschechien und Ungarn liefert der Aufsatz zudem einen kurzen, allgemeinen Überblick. Eine tabellarische Übersicht über die Grundkonzeptionen der dargestellten DST-Initiativen schließt den Beitrag ab.

²⁵ Vgl. Graßl/Koch, IStR 2019, 873.

II. Die unilateralen Maßnahmen zur Digitalsteuer – Rechtliche Einordnung und wirtschaftliche Belastung²⁶

Wie bereits aus den grundsätzlichen Darstellungen der DST-Gesetze in Frankreich, Österreich und Großbritannien des vorstehenden Beitrags ersichtlich, dient die EU-Digitalsteuer als Grundkonzeption für die Einführung von nationalen DST-Initiativen innerhalb Europas. Neben Frankreich, Österreich und Großbritannien haben zwischenzeitlich auch Spanien und Italien eine nationale DST umgesetzt. Zudem wurde ein entsprechender tschechischer Gesetzesentwurf zur Einführung einer nationalen DST bekannt. Trotz der identischen Konzeptionsgrundlage ergeben sich entsprechende Abweichungen zwischen den nationalen DST-Gesetzen, was durch einen Rechtsnormenvergleich im ersten Teil des Beitrags dargestellt ist. Die Gegenüberstellung der sechs DST-Initiativen umfasst neben dem persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich auch die Unterschiede der Lokalisierung und Allokation von steuerpflichtigen Umsätzen sowie die Bemessungsgrundlage und die Steuersätze der DST.

Auf der vergleichenden Betrachtung der DST-Initiativen aufbauend wird die rechtliche Beurteilung der DST fortgeführt, indem die Einordnung der DST als direkte oder indirekte Steuer auf Basis steuersystematischer Überlegungen und Prinzipien sowie vor dem Hintergrund der europäischen und nationalen Rechtsprechung erfolgt. Daraus wird abgeleitet, auf welcher Grundlage des AEUV eine Umsetzung innerhalb der EU erfolgen könnte und ob aufgrund der weitreichenden Abweichungen und der Gefahr der Doppelbelastung mit DST ein Harmonisierungsauftrag besteht. Auf Basis der steuerrechtlichen Einordnung der DST bestimmt der Beitrag sodann das Verhältnis und die Anwendbarkeit der Doppelbesteuerungsabkommen zu den unilateralen DST aus deutscher Sicht. Daran anschließend wird die Abzugsfähigkeit oder Anrechenbarkeit der DST für international tätige deutsche Konzerne vor dem Hintergrund möglicher Doppelbelastungen durch nationale Steuern und ausländischer DST ausgearbeitet.

Abschließend beinhaltet der Beitrag eine modellhafte Belastungsrechnung für betroffene deutsche Konzerne, die die Auswirkung der nationalen DST für die Steuerbelastung deutscher Konzerne quantifiziert und die Wirkungsweise der DST aufzeigt und würdigt.

²⁶ Vgl. Graßl/Koch, StuW 2020, 293.

III. Die Auswirkungen von unilateralen Digitalsteuern und der Säule 1 des OECD-Projekts für deutsche Konzerne²⁷

Die Fortentwicklung der OECD-Bemühungen im Rahmen des BEPS 2.0-Projekts führten zu den Ausarbeitungen einer Blaupause für die Säule 1, die einerseits auf konsumorientierte Leistungen und andererseits auf automatisierte digitale Dienstleistungen abzielte. Letztere haben einen mit den DST-Gesetzesinitiativen vergleichbaren sachlichen Anwendungsbereich, weshalb der Beitrag die Vergleichbarkeit und Wirkungen der DST-Initiativen und der Säule 1 des OECD-Vorschlags untersucht und auf Basis einer Umfrage unter börsennotierten deutschen Konzernen die sachliche Betroffenheit deutscher Unternehmen von diesen Reformvorschlägen analysiert.

Zunächst erfolgt ein ausführlicher Vergleich der nationalen DST-Gesetze von fünf EU-Ländern mit dem Konzept der Säule 1. Die Gegenüberstellung umfasst insoweit den subjektiven und sachlichen Anwendungsbereich, die Lokalisierung und Allokation steuerpflichtiger Erträge sowie die Bemessungsgrundlage und den vorgesehenen Steuersatz. Daran anknüpfend erfolgt aufgrund der steuerpolitischen Relevanz beider Konzepte ein Überblick sowie eine kritische Würdigung der erzielten bzw. geschätzten Einnahmen aus den DST bzw. der Säule 1.

Ferner umfasst der Beitrag eine empirische Analyse zu den (möglichen) Auswirkungen der verglichenen Konzepte auf deutsche börsennotierte Konzerne. Auf Basis von Finanzdaten werden die Gewinnmargen, die effektiven Steuersätze deutscher börsennotierter Unternehmen der digitalen und klassischen Industrie verglichen. Entgegen anekdotischer Evidenz wird aufgezeigt, dass die Gewinnmargen und die effektiven Steuersätze deutscher börsennotierter Unternehmen der digitalen und klassischen Industrie vergleichbar sind. Zudem können relevante Aussagen zur persönlichen Betroffenheit von der Säule 1 und den DST-Gesetzen getroffen werden. Vor dem Hintergrund, dass exakten Aufkommensschätzungen sowie der Beurteilung der sachlichen Betroffenheit notwendige, nicht öffentlich verfügbare Unternehmensinformationen fehlen, wurde in Ergänzung hierzu eine Umfrage bei deutschen börsennotierten Konzernen durchgeführt. Mithilfe dieser Umfrage wurden erstmalig Daten erhoben, die eine Aussage zur sachlichen Betroffenheit von deutschen Konzernen auf Basis der Tatbestände der DST-Initiativen sowie der automatisierten digitalen Dienstleistungen der Blaupause zur Säule 1 deutscher Konzerne ermöglichen. Dies liefert gleichzeitig Hinweise zur Betroffenheit deutscher Unternehmen der digitalen Wirtschaft sowie der klassischen Industrie.

²⁷ Vgl. Graßl/Koch, Ubg 2021, 669.

IV. Unilateral Digital Services Taxes in the European Union: Affected firms and Impact on Effective Tax Rates²⁸

Der Beitrag beinhaltet eine empirische Analyse zur Betroffenheit von digitalen Konzernen von den unilateralen DST-Gesetzen, der Bilanzierung und Qualifikation der DST und den Auswirkungen der DST auf betroffene Unternehmen, insbesondere auf die effektiven Steuersätze („ETR“). Durch die Verwendung von Unternehmensdaten und der Auswertung von Jahresabschlüssen liefert der Beitrag erstmalig Erkenntnisse in diesen Themengebieten. Die Auswertungen ergänzen insoweit die normativen Darstellungen zur steuersystematischen Einordnung und wirtschaftlichen Belastung der DST im zweiten Beitrag. Zudem erweitert die Analyse der Betroffenheit von den DST den dritten Beitrag in Bezug auf internationale Konzerne.

Die Auswertung der Jahresabschlüsse bzw. Finanzberichte der Geschäftsjahre 2019 und 2020 von 116 Unternehmen ergänzt hierbei die steuersystematische Analyse des zweiten Papiers zur Qualifikation der DST als direkte oder indirekte Steuer um die Erkenntnisse aus der Praxis und erweitert die Ausführungen der sachlichen Betroffenheit (deutscher Konzerne) von der DST um Aussagen zur beobachtbaren Betroffenheit von digitalen Konzernen weltweit. Im Rahmen der Analyse der Finanzberichte der Unternehmen werden erstmalige Erkenntnisse zur Verbuchung der unilateral umgesetzten DST in Jahresabschlüssen aufgezeigt, die relevante Hinweise für die Wirkung der DST auf betroffene Konzerne darstellen.

In Ergänzung zu diesen neuartigen Erkenntnissen werden die Auswirkungen der nationalen DST-Gesetze auf Basis der Finanzinformationen der 116 Unternehmen für die Geschäftsjahre 2011 bis 2020, die von der Thomson Reuters Refinitiv-Datenbank stammen, untersucht. Insbesondere wird hierbei analysiert, inwieweit die nationalen DST-Gesetze in der Lage sind, die ETR betroffener Unternehmen zu beeinflussen. Hierzu werden verschiedene ETR-Kennzahlen für von der DST betroffene und nicht betroffene Unternehmen berechnet, um zum ersten Mal die Auswirkungen der DST für betroffene Unternehmen vor und nach der Einführung der nationalen DST-Gesetzgebungen aufzuzeigen. Nach den aus der Auswertung der Jahresabschlüsse gewonnenen Erkenntnissen zur Verbuchung des DST-Aufkommens zeigt die Analyse der Finanzdaten ferner, inwieweit sich Änderungen dieser relevanten Finanzpositionen ergeben haben. Die Analyse kann insoweit auf die grundsätzliche Darstellung und Erkenntnisse der Belastungswirkung der DST aus dem zweiten Beitrag rekurrieren und diese erweitern.

²⁸ Vgl. Graßl, Unilateral Digital Services Taxes in the European Union: Affected firms and Impact on Effective Tax Rates, abrufbar unter: <https://ssrn.com/abstract=4262411> (letzter Abruf: 30.10.2022).

Literatur- und Quellenverzeichnis

Literaturverzeichnis

- Brauner, Y./Pistone, P., Adapting Current International Taxation to New Business Models: Two Proposals for the European Union, *Bulletin for International Taxation (BIT)* 2017, 681-687.
- Bub, F. et al., Die Abschaffung der unilateralen Digitalsteuern in Europa, *Internationales Steuerrecht (IStR)* 2022, 307-313.
- Dehne, K. J./Rosenberg, D., OECD: Modellregelungen zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung (GloBE – Pillar II) – Die Komplexität eines „dreistufigen“ Ansatzes (Teil 1), *Der Betrieb (DB)* 2022, 556-566.
- Dehne, K. J./Rosenberg, D., OECD: Modellregelungen zur Umsetzung einer globalen Mindestbesteuerung (GloBE – Pillar II) – Die Komplexität eines „dreistufigen“ Ansatzes (Teil 2), *Der Betrieb (DB)* 2022, 626-631.
- Dharmapala, D., What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting ? A Review of the Empirical Literature, *Fiscal Studies* 2014, 421-448.
- Eilers, S./Oppel, F., Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, *Internationales Steuerrecht (IStR)* 2018, 361-370.
- Esakova, N., OECD veröffentlicht Pillar One-Konsultationspapier mit dem Model-Regeln zu Nexus und Revenue Sourcing, *Internationales Steuerrecht (IStR)* 2022, 318-321.
- Graßl, B., Unilateral Digital Services Taxes in the European Union: Affected firms and Impact on Effective Tax Rates, abrufbar unter: <https://ssrn.com/abstract=4262411> (letzter Abruf: 30.10.2022).
- Graßl, B./Koch, R., Die Auswirkungen von unilateralen Digitalsteuern und der Säule 1 des OECD-Projekts für deutsche Konzerne, *Die Unternehmensbesteuerung (Ubg)* 2021, 669-689.
- Graßl, B./Koch, R., Die unilateralen Maßnahmen zur Digitalsteuer – Rechtliche Einordnung und wirtschaftliche Belastung, *Steuer und Wirtschaft (StuW)* 2020, 293-316.
- Graßl, B./Koch, R., Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern, *Internationales Steuerrecht (IStR)* 2019, 873-888.
- Haase, F., Der EU-Richtlinienvorschlag zur Besteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, *Die Unternehmensbesteuerung (Ubg)* 2018, 259-264.
- Hadzhieva, E., Impact of Digitalisation on International Tax Matters – Study for the Committee on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, European Parliament, 2019.
- van der Ham, S., Update zu Pillar One: OECD-Fortschrittsbericht, Tax Certainty Framework und Dispute Resolution, *Internationales Steuerrecht (IStR)* 2022, 746-754.

- Jensen, J. W./Hogroian, F./Gorton, T. G., Maryland breaks new ground in taxing digital realm, abrufbar unter: <https://www.thetaxadviser.com/issues/2022/mar/maryland-taxing-digital.html> (letzter Abruf: 22.10.2022).
- Kroppen, H.-K./van der Ham, S., Die digitale Betriebsstätte – Wertschöpfungsgerechte Besteuerung im Zeitalter der Digitalisierung, Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (IWB) 2018, 334-345.
- van Lishaut, I./Englisch, J., Die Implementierung von Pillar One in das deutsche Steuerrecht, Teil I, FinanzRundschau (FR) 2022, 385-394.
- OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, 2015.
- OECD, Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> (letzter Abruf: 16.10.2022).
- OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (letzter Abruf: 16.10.2022).
- OECD, Tax and Digitalisation, OECD Going Digital Policy Note, 2019, abrufbar unter: www.oecd.org/going-digital/tax-and-digitalisation.pdf (letzter Abruf: 16.10.2022).
- OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- Olbert, M./Spengel, C., Taxation in the digital economy: Recent policy developments and the question of value creation, ZEW Discussion Papers, No. 19-010, 2019.
- Rieck, J./Fehling, D., Effektive Mindestbesteuerung in der EU – der Richtlinienentwurf zur Umsetzung der GloBE-Regelungen, Internationales Steuerrecht (IStR) 2022, 51-60.
- Rüscher, D., Vorschlag für eine europaweite Digitalsteuer zur Erfassung neuer Geschäftsmodelle in der digitalen Wirtschaft, Mehrwertsteuerrecht (MwStR) 2018, 419-427.
- Schanz, D./Sixt, M., Betroffene Geschäftsmodelle des EU-Richtlinienvorschlags zur Digitalsteuer, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2018, 1985-1990.
- Schön, W., Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy, Bulletin for International Taxation (BIT) 2018, 278-292.
- Schwarz, M., Pillar Two – Es ist soweit, die finalen Regelungen zur weltweiten Mindestbesteuerung sind da, Internationales Steuerrecht (IStR) 2022, 37-50.
- U.S. Department of the Treasury, Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to

Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect, abrufbar unter: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419> (letzter Abruf: 22.10.2022).

United States Trade Representative (USTR), Section 301 – Digital Services Taxes, abrufbar unter: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes> (letzter Abruf: 22.10.2022).

Wissenschaftlicher Beirat zum BMF, OECD-Reform der Besteuerung multinationaler Unternehmen - Besteuerung in Marktländern und globale Mindeststeuer auf dem Prüfstand, abrufbar unter: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Ministerium/Wissenschaftlicher-Beirat/Gutachten/besteuerung-multinationaler-unternehmen.html> (letzter Abruf: 22.10.2022).

Zöller, D./Steffens, C., Der EU-Richtlinienentwurf zur Umsetzung der globalen Mindeststeuer (GloBE) - Funktionsweise und Praxisimplikationen, Internationale Steuer-Rundschau (ISR) 2022, 118-130.

Quellenverzeichnis

Council of the European Union as of March 12, 2019, Outcom of the council meeting, 7368/19, PR CO 12.

Council of the European Union as of March 28, 2022, FISC 82 / ECOFIN 259, 2021/0433(CNS).

Council of the European Union, Challenges of the digital economy for direct taxation – State of play and the way forward, WK 11067/2017 INIT.

Council of the European Union, Council conclusions on 'Responding to the challenges of taxation of profits of the digital economy, FISC 320 – ECOFIN 1064.

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

EU-Kommission v. 21.3.2018, COM(2018) 147 final.

EU-Kommission v. 21.3.2018, COM(2018) 148 final.

Europäisches Parlament, Gemeinsames System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, P8_TA(2018)0523.

Rat der Europäischen Union v. 1.3.2019, 7420/18 FISC 151 ECOFIN 277 DIGIT 48 IA 78, 2018/0073(CNS).

Unilaterale Initiativen zur Einführung von Digitalsteuern

BENJAMIN GRAßL, Katholische Universität Eichstätt-Ingolstadt

Prof. Dr. REINALD KOCH, Katholische Universität Eichstätt-Ingolstadt

Veröffentlicht in: Internationales Steuerrecht (IStR) 2019, 873-888*

Abstract:

Als Reaktion auf das Scheitern der Einführung einer Digitalsteuer („DST“) auf europaweiter Ebene haben Frankreich, Großbritannien sowie Österreich konkrete unilaterale DST-Gesetze auf den Weg gebracht. Ausgehend von einem inhaltlichen Überblick über die Regelungen des EU-Richtlinienvorschlags zur Einführung einer DST vom 21.3.2018 stellt der Beitrag die nationalen Gesetzesinitiativen zur Einführung einer DST der genannten Länder dar. Hierbei werden Abweichungen zum Richtlinienvorschlag dargestellt und die unilateralen Maßnahmen einer kritischen Würdigung unterzogen. Ergänzend wird ein Überblick über die weiteren bestehenden sowie geplanten Initiativen zur Besteuerung digitaler Unternehmen weiterer EU-Länder dargestellt. Der Beitrag schließt mit einer tabellarischen Übersicht über die Maßnahmen.

* Der Beitrag wurde in dieser Form publiziert. Für Zwecke der Vereinheitlichung der Dissertationsschrift wurden Anpassungen des Formats, der Zitierweise sowie Korrekturen der Rechtschreibung vorgenommen. Zudem wurde der Beitrag um ein Literatur- und Quellenverzeichnis sowie einer kurzen Zusammenfassung (Abstract) ergänzt, welche nicht in der veröffentlichten Fassung vorzufinden sind.

Die unilateralen Maßnahmen zur Digitalsteuer – Rechtliche Einordnung und wirtschaftliche Belastung

BENJAMIN GRAßL, Katholische Universität Eichstätt-Ingolstadt

Prof. Dr. REINALD KOCH, Katholische Universität Eichstätt-Ingolstadt

Veröffentlicht in: Steuern und Wirtschaft (StuW) 2020, 293-316*

Abstract:

Wir beurteilen die unilateralen Maßnahmen von sechs EU-Ländern zur Einführung nationaler Digitalsteuern („DST“) aus rechtlicher und wirtschaftlicher Sicht. Hierzu werden die nationalen Digitalsteuern zunächst auf Grundlage steuersystematischer Überlegungen als direkte oder indirekte Steuern in das nationale und europäische Steuerrecht eingeordnet. Auf Basis dieser Analyse wird das Bestehen eines Harmonisierungsauftrags auf europarechtlicher Ebene beurteilt und die Frage beantwortet, ob die unilateralen Digitalsteuern unter die Doppelbesteuerungsabkommen zu subsumieren sind. Vor dem Hintergrund möglicher Doppelbelastungen durch nationale Steuern und ausländischer Digitalsteuern skizzieren wir ferner, inwieweit ein Abzug oder eine Anrechnung der Digitalsteuern für betroffene deutsche Konzerne möglich ist. Abschließend wird basierend auf der vorgenommenen steuerrechtlichen Einordnung die Auswirkung der nationalen Digitalsteuern für die Steuerbelastung deutscher Konzerne modellhaft quantifiziert.

This paper assesses the unilateral measures of six EU countries to introduce national digital services taxes (DST) from a legal and economic perspective. To this end, we classify the digital services tax drafts under national and European tax law as indirect or direct taxes. Based on this analysis, we assess the existence of a harmonization mandate at the level of the EU and answer the question as to whether unilateral digital services taxes fall under double tax treaties. Against the background of possible double burdens of national taxes and foreign digital services taxes, we outline the extent to which a deduction or crediting of the digital services taxes is possible for affected German groups of companies. Finally, we quantify the effects of the implementation of unilateral digital services taxes on the tax burden of German groups of companies based on exemplary calculations.

* Der Beitrag ist in dieser Form publiziert. Für Zwecke der Vereinheitlichung der Dissertationsschrift wurden Anpassungen des Formats, der Zitierweise sowie Korrekturen der Rechtschreibung vorgenommen. Zudem wurde der Beitrag um ein Literatur- und Quellenverzeichnis ergänzt.

Die Auswirkungen von unilateralen Digitalsteuern und der Säule 1 des OECD-Projekts für deutsche Konzerne

BENJAMIN GRAßL, Katholische Universität Eichstätt-Ingolstadt

Prof. Dr. REINALD KOCH, Katholische Universität Eichstätt-Ingolstadt

Veröffentlicht in: Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) 2021, 669-689*

Abstract:

Der Beitrag untersucht die Wirkungen von Digitalsteuern („DST“) und der Säule 1 des OECD-Vorschlags auf das Steueraufkommen und analysiert auf Basis einer Umfrage unter börsennotierten deutschen Konzernen die sachliche Betroffenheit deutscher Unternehmen von diesen Reformvorschlägen. Zunächst werden die nationalen Digitalsteuer-Gesetze von fünf EU-Ländern mit dem Konzept der Säule 1 ausführlich verglichen. In diesem Zusammenhang wird ein Überblick über die erzielten bzw. geschätzten DST-Einnahmen gegeben und mit den erwarteten Einnahmen aus Säule 1 verglichen. Dabei wird deutlich, dass allen Schätzungen notwendige, nicht öffentlich verfügbare Unternehmensinformationen fehlen. Entgegen anekdotischer Evidenz wird auf Basis von Finanzdaten aufgezeigt, dass die Gewinnmargen und die effektiven Steuersätze deutscher börsennotierter Unternehmen der digitalen und klassischen Industrie vergleichbar sind. Darüber hinaus liefern die Daten relevante Informationen zur persönlichen Betroffenheit deutscher Konzerne von der Säule 1 und den DST-Gesetzen. Mithilfe einer bei deutschen börsennotierten Konzernen durchgeführten Umfrage konnten erstmalig Daten erhoben werden, die eine Aussage zur sachlichen Betroffenheit deutscher Konzerne ermöglichen. Demnach erbringen mehr als die Hälfte der Unternehmen DST-Leistungen und rund zwei Drittel der Teilnehmer ADS-Tätigkeiten im Sinne der Blaupause des OECD-Projekts. Betroffene Konzerne stammen hierbei nicht nur aus der Gruppe der digitalen Unternehmen, sondern auch aus der klassischen Industrie. Die sachliche Betroffenheit deutscher Konzerne von den unilateralen DST und Säule 1 sollte auf Basis unserer Ergebnisse daher bisher unterschätzt worden sein.

* Der Beitrag wurde in dieser Form publiziert. Für Zwecke der Vereinheitlichung der Dissertationsschrift wurden Anpassungen des Formats, der Zitierweise sowie Korrekturen der Rechtschreibung vorgenommen. Zudem wurde der Beitrag um ein Literatur- und Quellenverzeichnis sowie einer kurzen Zusammenfassung (Abstract) ergänzt, die nicht in der veröffentlichten Fassung vorzufinden sind.

Unilateral Digital Services Taxes in the European Union: Affected firms and Impact on Effective Tax Rates

BENJAMIN GRAßL, Katholische Universität Eichstätt-Ingolstadt

Paper: published on SSRN*

Abstract

This study investigates firms' reporting of Digital Services Taxes ("DST") the impact on the effective tax rates ("ETR") of affected firms based on financial statement information. I analyze the disclosure of DSTs in the notes, the accounting treatment, and the qualification of the unilateral DSTs implemented within the European Union (EU) using financial statements of 116 digital firms in 2019 and 2020. The findings indicate that about one-fifth of the sample firms are affected by DSTs. For accounting purposes, firms do not qualify DSTs consistently as direct or indirect taxes and, therefore, account for DST expenses either under Income Tax Expenses, Selling and General Administrative Expenses ("SGA") or Cost of Net Revenue ("CONR"). About one-third of firms qualify DSTs as direct taxes, about 20 % as indirect taxes, and other firms do not provide any kind of remarks on the qualification. These findings are new to the literature and highly relevant for future research to determine the implications of DSTs.

Further, I analyze if the introduction of unilateral DSTs helped to reduce the ETR differential between both affected and non-affected firms. To this end, I calculated various ETR ratios for DST-affected and non-affected firms to investigate the impact of DST on affected firms before and after the implementation of unilateral DST legislations for the first time using financial information for the financial years starting from 2011 to 2020 derived from Thomson Reuters Refinitiv. The results show that ETRs of DST-affected firms are not lower ETR compared to non-affected firms prior to the introduction of DSTs. Furthermore, the results indicate that the implemented DSTs do not have an observable effect on the ETR, SGA, or CONR of the DST-affected firms. In conclusion, the current unilateral DST legislations fail to achieve the intended increase in the ETR of DST-affected firms at the group level. The results advocate implementing a revised Europe-wide digital levy that is currently discussed as of 2025, as unilateral DSTs within the EU are ineffective measures to increase ETRs, and the different designs of unilateral DSTs observably leads to accounting distortions.

* Der Beitrag ist in dieser Form als working paper publiziert und unter folgendem Link abrufbar: Graßl, Unilateral Digital Services Taxes in the European Union: Affected firms and Impact on Effective Tax Rates, available at: <https://ssrn.com/abstract=4262411> (last access: October 30, 2022).