

6. Dezember 2024

## Digitale Dienstleistungen: Europäische Lösungsansätze für eine faire Besteuerung multinationaler Digitaldienstleister

Lukas Harta, André Wolf, Matthias Kullas und Henning Vöpel



Die starke Zunahme grenzüberschreitender digitaler Dienstleistungen und der Aufstieg multinationaler Plattformen zu den wertvollsten Unternehmen der Welt haben zu der Frage geführt, wie digitale Geschäftsmodelle in Zukunft fair besteuert werden können. So zahlen multinationale Digitaldienstleister in vielen EU-Mitgliedstaaten kaum Steuern, obwohl sie dort hohe Gewinne erzielen. Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting) lassen sich am wirkungsvollsten durch internationale Steuerabkommen unterbinden. Doch Ansätze wie der OECD-Vorschlag (Neuverteilung der Besteuerungsrechte und globale Mindeststeuer) sind nicht leicht und kurzfristig durchsetzbar. Die vorliegende Studie diskutiert mögliche unilaterale Instrumente der EU, um eine faire Besteuerung und ein Level-Playing-Field digitaler Geschäftsmodellen herzustellen.

- ▶ Die Erbringung digitaler Dienstleistungen erfolgt weitgehend automatisiert. Immaterielle Vermögenswerte insbesondere Software und Software-Lizenzen sind dabei besonders wichtig. Digitale Dienstleistungen können zudem schnell und kostengünstig transportiert werden. Deshalb sind digitale Dienstleistungen besonders anfällig für BEPS.
- ▶ Digitale Dienstleistungen stellen vor allem ein methodisches Problem der klassischen Steuersystematik dar. Vorausschauende Lösungen der BEPS-Problematik müssen zukünftige technologische Entwicklungen wie beispielsweise ein vollständig virtualisiertes „Metaverse“ konzeptionell berücksichtigen.
- ▶ Möglicher Lösungsansatz ist ein „synthetisches Konzept“. Grundlage hierfür ist eine Dekomposition der Wertschöpfung einer digitalen Dienstleistung in i) den Datendienst (die individuelle Information), ii) den Systemdienst (die Software, Server und Algorithmen) und iii) den Netzdienst (die Infrastruktur).
- ▶ Auf dieser Grundlage lassen sich drei Ansatzpunkte für eine Besteuerung an der „letzten identifizierbaren Quelle“ heranziehen: i) eine digitale Umsatzsteuer auf die inländisch konsumierte Dienstleistung nach dem Marktstaatprinzip, ii) einen „Digitalzoll“ auf die importierte Systemdienstleistung und iii) eine Infrastrukturabgabe für die inländisch bereitgestellte und von ausländischen Anbietern genutzte Netzinfrastruktur.
- ▶ Das cep befürwortet die Umsetzung des OECD-Vorschlags. Sie ist jedoch allenfalls eine Teillösung des eigentlichen Problems. Zum Schutz des digitalen Wettbewerbs in der EU, der digitalen Souveränität und vor allem zur Durchsetzung einer fairen Besteuerung sollte die EU parallel unilaterale Instrumente entwickeln.

## Inhaltsverzeichnis

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| <b>1</b> | <b>Einleitung.....</b>  | <b>5</b>  |
| 1.1      | Digitale Dienstleistungen und multinationale Plattformen .....                      | 5         |
| 1.2      | Politische Dimensionen .....  | 8         |
| 1.3      | Untersuchungsgegenstand.....  | 8         |
| <b>2</b> | <b>Digitale Dienstleistungen - eine Begriffsbestimmung.....</b>                     | <b>10</b> |
| 2.1      | Definitionen in der Wissenschaft und im EU-Recht .....                              | 10        |
| 2.2      | Diskussion über die Eignung der Definitionen .....                                  | 15        |
| <b>3</b> | <b>Ökonomische Besonderheiten digitaler Dienstleistungen .....</b>                  | <b>16</b> |
| 3.1      | Bedeutung von Netzwerkeffekten .....  | 16        |
| 3.2      | Bedeutung von Skalenvorteilen .....   | 16        |
| 3.3      | Bedeutung von Verbundvorteilen.....   | 17        |
| 3.4      | Bedeutung von Daten.....  | 17        |
| 3.5      | Bedeutung von Lock-in-Effekten .....  | 18        |
| 3.6      | Bedeutung immaterieller Vermögenswerte .....  | 18        |
| 3.7      | Verortbarkeit der Leistungserbringung.....  | 19        |
| 3.8      | Niederlassung im Zielmarkt.....   | 20        |
| 3.9      | Bedeutung von Nutzerbeiträgen („Prosumer“) .....                                    | 21        |
| <b>4</b> | <b>Marktfolgen und Regulierungsfragen.....</b>                                      | <b>22</b> |
| 4.1      | Wirtschafts- und wettbewerbspolitische Folgen .....                                 | 22        |
| 4.1.1    | Hohe Marktkonzentration .....   | 22        |
| 4.1.2    | Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.....   | 28        |
| 4.1.3    | Negative Stau-Externalitäten im Netz .....  | 32        |
| 4.2      | Gesellschafts- und digitalpolitische Folgen .....                                   | 33        |
| 4.2.1    | Gefährdung der digitalen Souveränität.....  | 33        |
| 4.2.2    | Unzureichender Beitrag zur Finanzierung öffentlicher Güter .....                    | 33        |
| 4.2.3    | Hohe Netzauslastung durch auswärtige Anbieter.....                                  | 34        |
| 4.3      | Regulierungsfragen .....  | 35        |
| <b>5</b> | <b>Politische Instrumente .....</b>   | <b>36</b> |
| 5.1      | Theoretischer Rahmen .....  | 36        |
| 5.2      | Globale Lösung: 2-Säulen-Einigung der OECD.....                                     | 38        |
| 5.2.1    | Säule 1: Neuverteilung von Besteuerungsrechten.....                                 | 40        |
| 5.2.2    | Säule 2: Effektive Mindeststeuer von 15 %.....                                      | 47        |
| 5.3      | Unilaterale Instrumente der EU .....  | 51        |
| 5.3.1    | Konzeptionelle Überlegungen .....   | 51        |
| 5.3.2    | Einführung von Importzöllen auf Software und Software-Lizenzen („Digitalzoll“)..... | 54        |
| 5.3.3    | Einführung einer Umsatzsteuer auf digitale Dienstleistungen.....                    | 66        |
| 5.3.4    | Einführung einer Infrastrukturabgabe („Netzzugangsgebühr“) .....                    | 71        |

|   |           |
|---|-----------|
| <b>6 Vergleichende Bewertung und Fazit.....</b> | <b>77</b> |
| <b>Anhang .....</b>                             | <b>82</b> |
| <b>Literaturverzeichnis.....</b>                | <b>84</b> |

### Abbildungsverzeichnis

|  |    |
|--|----|
| Abbildung 1: Wie die Digitalisierung physische Dienstleistungen hybridisiert.....                | 6  |
| Abbildung 2: Physikalität und Territorialität der Dienstleistung als Kontinuum.....              | 7  |
| Abbildung 3: Definitionen des Handbook on Measuring Digital Trade.....                           | 11 |
| Abbildung 4: Definitionen im EU-Recht .....  | 14 |
| Abbildung 5: Marktkapitalisierung und Hauptsitz von Plattformen .....                            | 23 |
| Abbildung 6: Umsätze mit digitalen Dienstleistungen auf Auslandsmärkten im Jahr 2020 .....       | 23 |
| Abbildung 7: Vergleich der Verfügbarkeit von Wagniskapital in den USA und der EU.....            | 25 |
| Abbildung 8: Aggressive Steuerplanung am Beispiel Apple .....                                    | 29 |
| Abbildung 9: Aggressive Steuerplanung am Beispiel Amazon .....                                   | 30 |
| Abbildung 10: Drei gesellschaftliche Probleme der gegenwärtigen Marktsituation .....             | 34 |
| Abbildung 11: Digitale Dienstleistungen – Eigenschaften, Marktfolgen und Regulierungsziele ..... | 35 |
| Abbildung 12: Digitalisierung von Dienstleistungen .....   | 37 |
| Abbildung 13: Dekomposition von Dienstleistungen.....  | 52 |
| Abbildung 14: Ansatzpunkte der Besteuerung digitaler Dienstleistungen .....                      | 53 |
| Abbildung 15: Ex- und Importe im ICT-Handel EU-USA in 2020 .....                                 | 62 |
| Abbildung 16: Zusammensetzung des Handels mit „Potentially ICT-enabled services“ in 2020.....    | 64 |

### Tabellenverzeichnis

|   |    |
|---|----|
| Tabelle 1: OECD Säule 1 – Implementierung und Folgenabschätzung .....           | 45 |
| Tabelle 2: OECD Säule 2 – Implementierung und Folgenabschätzung .....           | 51 |
| Tabelle 3: Europäische Instrumente – Ausgestaltung.....                         | 53 |
| Tabelle 4: Abgrenzungen der Produktkategorien in der EBOPS-Klassifikation ..... | 60 |
| Tabelle 5: Digitalzoll – Implementierung und Folgenabschätzung .....            | 65 |
| Tabelle 6: Digitalsteuer – Implementierung und Folgenabschätzung.....           | 71 |
| Tabelle 7: Infrastrukturabgabe – Implementierung und Folgenabschätzung.....     | 76 |
| Tabelle 8: Übersicht der Instrumente .....                                      | 79 |
| Tabelle 9: Vergleichende Bewertung der Instrumente .....                        | 80 |

### Boxenverzeichnis

|  |    |
|--|----|
| Box 1: Steuern im Metaverse – ein Gedankenexperiment .....   | 7  |
| Box 2: Schätzung der Auslandsumsätze von Digitaldienstleistern.....  | 24 |
| Box 3: Fallbeispiel Sales Tax .....  | 27 |
| Box 4: Base Erosion & Profit Shifting (BEPS) am Beispiel des<br>Double Irish Dutch Sandwich und Patentboxen..... | 31 |
| Box 5: Regulierung bei Marktunvollkommenheiten .....   | 36 |
| Box 6: Aktueller Stand der Umsetzung der 2-Säulen-Einigung .....   | 39 |

|  |    |
|--|----|
| Box 7: Einführung einer signifikanten digitalen Präsenz.....   | 46 |
| Box 8: Messung des Handels mit digitalen Dienstleistungen..... | 63 |

Die cep**Studie** wurde mit Mitteln der Hubert Burda Media erstellt.

## 1 Einleitung

Diese Zahl hat für Aufsehen und Empörung gesorgt: 0,005. Dies ist der Prozentsatz, den Apple auf seine Gewinne an Steuern in Europa zahlt – also gerade einmal 50 Euro auf eine Million Euro Gewinn. Nur aufgrund des Eingreifens der EU-Kommission konnte verhindert werden, dass Apple damit durchkommt. Rund dreizehn Milliarden Euro muss das Unternehmen nun an Steuern nachzahlen. In ihrem Versuch, Gewinne zu kürzen und zu verschieben (BEPS: Base Erosion and Profit Shifting), stellt Apple keine Ausnahme, aber doch einen besonderen Fall dar. Zwischen 1985 und 2018 hat sich der weltweite durchschnittliche Körperschaftssteuersatz von 49 % auf 24 % halbiert.<sup>1</sup> Ein Grund hierfür ist der zunehmende Steuerwettbewerb zwischen Staaten aufgrund der aggressiven Steuerplanung multinationaler Unternehmen. Viele dieser Unternehmen sind Anbieter digitaler Dienstleistungen. Digitale Dienstleistungen weisen einige Besonderheiten auf<sup>2</sup>, die dazu führen, dass diese Unternehmen besonders effektiv Steuern vermeiden können. So sind Anbieter digitaler Dienstleistungen, insbesondere Anbieter von Plattformdienstleistungen, oft sehr groß und multinational aufgestellt. Die Erbringung digitaler Dienstleistungen kann nahezu von überall erfolgen. Damit ergeben sich sowohl konzeptionelle als auch politische Fragestellungen, die in dieser Studie diskutiert werden sollen.

### 1.1 Digitale Dienstleistungen und multinationale Plattformen

Die Bedeutung digitaler Dienstleistungen wird weiter zunehmen. Viele Dienstleistungen wurden bereits ganz oder teilweise digitalisiert. So werden berufliche Meetings oder Arztbesuche zunehmend digital statt physisch abgehalten. Reisen werden oft im Internet und Taxifahrten über eine Plattform gebucht. Auch Bankdienstleistungen oder audiovisuelle Medien werden zunehmend digital bereitgestellt. Zudem haben auch viele Waren eine digitale Dienstleistungskomponente erhalten, was einen Trend weg vom Eigentum hin zum Sharing darstellt. Viele Menschen besitzen heute weder ein Auto noch ein Fahrrad, stattdessen nutzen sie Mobilitätsdienste, wie Car- oder Bike-Sharing-Dienste. Eine extreme Form des Trends hin zu Dienstleistungen beschreibt der Begriff „Everything as a service“. Hierbei ist es das Ziel, die komplette Internetinfrastruktur – etwa die Serverinfrastruktur, Software und Rechenleistung – als Cloud-Dienstleistung anzubieten. Letztlich kann fast jeder Konsum auf eine Dienstleistung zurückgeführt werden. So wird eigentlich nicht das Auto konsumiert, sondern die Mobilitätsdienstleistung, die durch das Auto zur Verfügung gestellt wird. Das Auto zu besitzen, ist nicht mehr erforderlich, um dessen Fahrdienste flexibel und just in time in Anspruch zu nehmen. Durch die Bereitstellung der Information in Echtzeit, wo und wann ein Auto verfügbar ist, wird die Dienstleistungsintensität des nach wie vor physischen Autos drastisch erhöht. Das spezifische Asset ist nicht mehr das Auto, sondern die Information darüber. Die Dienstleistung des Autos wird also von dem physischen Auto separiert. Die Plattformen verdienen mit diesen Informationen, die auf den wachsenden Nutzerdaten basieren und dadurch immer besser werden, viel Geld, ohne selbst die Autos anbieten oder die Straßeninfrastruktur mit finanzieren zu müssen.

Ein Ende dieser Entwicklung ist nicht abzusehen. Der Aufbau digitaler Welten, etwa eines Metaverses, lässt erwarten, dass zukünftig noch mehr Bereiche unseres Lebens digitalisiert und letztlich womöglich vollständig virtualisiert werden. Die zunehmende Hybridisierung von Dienstleistungen durch die Digitalisierung bedeutet, dass sich die Komponenten der Wertschöpfung voneinander entflechten

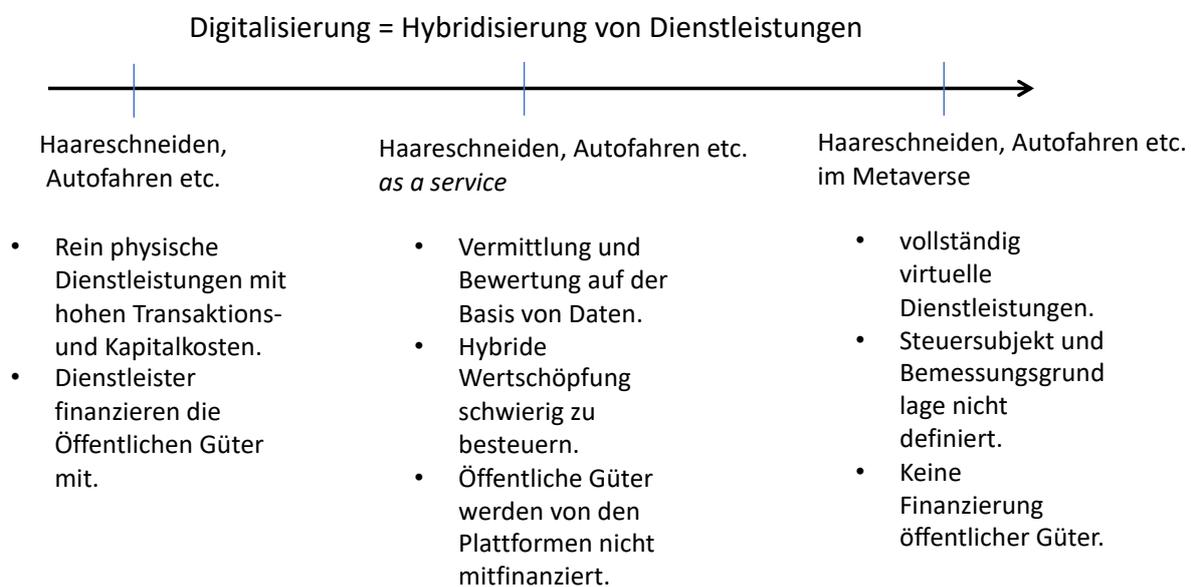
---

<sup>1</sup> Tørsløv, T./ Wier, L. / Zucman, G. (2022), The Missing Profits of Nations, The Review of Economic Studies, <https://doi.org/10.1093/restud/rdac049>.

<sup>2</sup> Zu den Besonderheiten siehe Kapitel 3.

(s. Abbildung 1). Die eigentliche Dienstleistung erfolgt weiterhin physisch mit Hilfe von tangibles Kapital (z.B. Autos) und gegebenenfalls einer Infrastruktur (z.B. Straßen); sie ist räumlich und zeitlich bestimmbar. Andere Komponenten der Dienstleistung, etwa das Matching von Dienstleistungsanbieter und -nachfrager, werden hingegen digital erbracht. Dieser digitale Teil der Dienstleistung kann räumlich getrennt vom Nutzer von überall bereitgestellt werden. Die Monetarisierung der digitalen Dienstleistung erfolgt zumeist über mehrseitige Plattformmärkte, das heißt, die Erlöse kommen nicht direkt von den Usern. Monetarisiert wird nicht die digitale Dienstleistung direkt, sondern die Reichweite der Plattform. Die Reichweite wird maximiert, indem ein Preis von Null gegenüber einer Nutzerseite gesetzt wird. Je höher die Reichweite, desto größer sind die Werbeerlöse, die sich mit der Reichweite erzielen lassen.

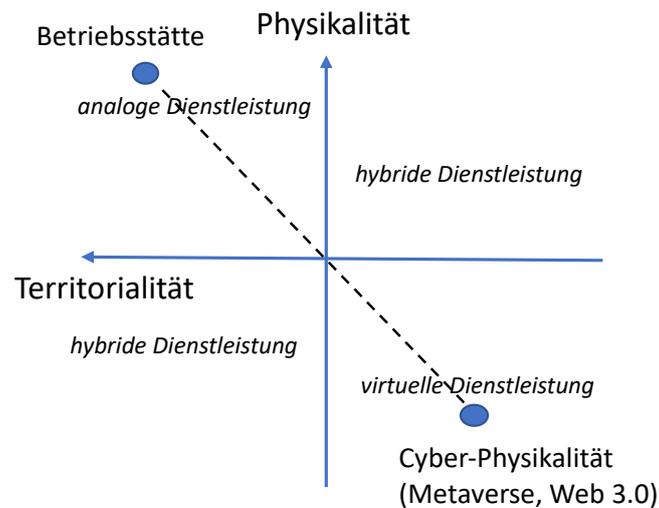
**Abbildung 1: Wie die Digitalisierung physische Dienstleistungen hybridisiert**



Quelle: Eigene Darstellung.

Diese Hybridisierung von Dienstleistungen bedeutet, dass sich auch die Besteuerung in diesem Sinne hybridisiert, weil klassische Begriffe des Steuerrechts und Kategorien der Steuersystematik nicht mehr ohne Weiteres anwendbar sind. Allerdings ist der digitale (virtuelle) Teil der hybriden Dienstleistung auf physische und infrastrukturelle Voraussetzungen, und damit auf von der Allgemeinheit finanzierte öffentliche Güter, angewiesen. Es ist daher sachgerecht, wenn auch die Erlöse und der Gewinn aus der digitalen (virtuellen) Dienstleistung besteuert werden. Diese lassen sich allerdings nur ungenügend mit der traditionellen Steuersystematik erfassen. Um sie besteuern zu können, müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein: Erstens muss die Steuerpflicht eines Unternehmens im Marktstaat festgestellt werden. Zweitens muss die Steuerschuld festgelegt werden. Und drittens muss beides durchgesetzt werden.

Bei der Entwicklung von Lösungen und neuen Systematiken und Konzepten ist zu beachten, dass der aktuelle Stand der Digitalisierung nur eine Durchgangsstation ist auf dem Weg zu einer digitalen Gesellschaft und virtuellen Ökonomie. Als „Gedankenexperiment“ zur Abschätzung der ökonomischen und gesellschaftlichen Folgen eignet sich die Idee des Metaverse, in dem die Territorialität und Physikalität von Dingen nahezu vollständig aufgehoben wird. Es bildet daher das andere Extremum zur traditionellen „Betriebsstätte“ (vgl. Abbildung 2).

**Abbildung 2: Physikalität und Territorialität der Dienstleistung als Kontinuum**

Quelle: Eigene Darstellung.

### Box 1: Steuern im Metaverse – ein Gedankenexperiment

Die analoge Welt ist uns vertraut. Wir wissen, dass alles das, was wir tun, an einem bestimmbar Ort und zu einem bestimmbar Zeitpunkt passiert. Unsere erfahrbare Welt funktioniert so ähnlich wie die „klassische Mechanik“ Newtons. In der Quantenmechanik aber sind Ort und Impuls nicht gleichzeitig hinreichend bestimmbar – die Welt in ihren gewohnten Koordinaten schwimmt. Etwas Vergleichbares erleben wir mit der Digitalisierung: das Analoge schwimmt mit dem Virtuellen. Wir bewegen uns in einer hybriden Welt. Im Übergang von der analogen zur virtuellen Welt können wir unsere Definitionen und Metriken nicht ohne Weiteres übertragen, denn es handelt sich um neuartige Phänomene.

Um eine Ahnung davon zu bekommen, welches die Gründe dafür sind, warum die Übergänge von der analogen in die virtuelle Welt prinzipielle Probleme mit bislang bewährten Systematiken und Praktiken verursachen, ist es hilfreich – als Gedankenexperiment –, sich das extreme Gegenteil der analogen Welt vorzustellen, nämlich die vollständig virtualisierte Welt. Das heute viel diskutierte „Metaverse“ kommt dieser Vorstellung am nächsten: Alle Technologien verschmelzen immersiv zu einer virtuellen Welt, in der es weder Physikalität noch Territorialität gibt, zwei Prinzipien also, die kennzeichnend für die analoge Welt sind. Ja, nicht einmal die Identität von Personen – real oder virtuell – lässt sich eindeutig beantworten.

Mit Bezug auf die Problemstellung dieser Studie lässt sich fragen: Was heißt es, Steuern im „Metaverse“ zu erheben? Wie lässt sich Steuerpflicht definieren, wie lässt sich Steuerschuld messen und – noch radikaler gefragt – brauchen wir überhaupt Steuern im „Metaverse“? Was sind im „Metaverse“ öffentliche Güter, die es gemeinschaftlich zu finanzieren gibt? Und darüber hinaus – zurück in der analogen Welt: Was bedeutet es für die Besteuerung, wenn wir alle mit unserem Avatar im „Metaverse“ präsent sind und dort Werte schaffen und Einkommen erzielen (entweder für uns in der analogen oder für unsere Avatare in der virtuellen Welt)?

Diese Fragen haben keine eindeutigen Antworten; dies zeigt, dass unsere Definitionen und Metriken in der virtuellen Welt „versagen“. Denn wir haben heute noch keine klare Vorstellung darüber, ob der Haarschnitt eines Avatars wirklich einen „Nutzen“ stiftet, überhaupt eine „Wertschöpfung“ darstellt, geschweige denn, womit wir zahlen – mit NFTs oder Kryptowährungen. Die virtuelle Welt wird neu vermessen. Und auch wenn es gerade erst begonnen hat, kann es in einigen Bereichen schnell schon zu spät sein, etwas zu verändern.

## 1.2 Politische Dimensionen

Digitale Plattformen sind heute die größten und nach Marktkapitalisierung wertvollsten Unternehmen der Welt. Die meisten in der EU relevanten Plattformen kommen aus den USA, machen in Europa hohe Gewinne und zahlen in vielen Mitgliedstaaten dennoch kaum Steuern. Die Plattformen stellen mittlerweile so etwas wie eine Infrastruktur des internationalen Datentransfers dar. Allerdings befinden sich die großen Datenplattformen in Händen privater Unternehmen mit hoher Marktkonzentration. Sie eignen sich, da die Nutzer immer weniger Ausweich- und Wahlmöglichkeiten haben, Daten in immer größerer Menge an. Die dadurch erzeugte Reichweite wird u.a. über Werbeeinnahmen monetarisiert. Mit dem Aufstieg der großen Plattformen und der ökonomischen und gesellschaftlichen Macht der Daten hat sich nicht nur der Wettbewerb auf vielen Märkten verändert, sondern auch die Grenze zum Staat und seinen Hoheitsrechten verschoben. Die Machtverschiebung zwischen Digitalmacht einerseits und der Staatsmacht andererseits und die dadurch begründete Exterritorialität digitaler Macht resultieren in drei Problemkreisen, die alle eine ökonomische, politische und gesellschaftliche Dimension aufweisen:

1. Die Durchsetzung des Besteuerungsrechts (→ Abgabengerechtigkeit),
2. Die Durchsetzung digitaler Regeln (→ digitale Souveränität),
3. Die Durchsetzung von Wettbewerb (→ bestreitbare Märkte).

Die Theorie der Wirtschaftspolitik und Regulierung zeigt, dass unterschiedliche Ziele mit unterschiedlichen Instrumenten gesteuert werden müssen, um regulatorische Effizienz sicherzustellen und wirtschaftspolitische Zielkonflikte auszuschließen („Tinbergen-Regel“). So soll und kann eine faire Besteuerung großer Digitaldienstleister nicht deren aus den Anfangsbedingungen resultierenden Skalierungsvorteil wegbesteuern oder Monopolrenten umlenken. Es ist an dieser Stelle daher zu betonen, dass es einer Vielzahl an Instrumenten und eines ganzheitlichen Ansatzes bedarf, um die neue digitale Welt, deren Anfänge wir erst erleben, in Bezug auf wettbewerbliche Ordnung, digitale Souveränität und steuerliche Fairness zu regulieren.

## 1.3 Untersuchungsgegenstand

Das konzeptionelle und politische Problem der Besteuerung von digitalen Dienstleistungen bezieht sich auf drei Aspekte: i) die Feststellung der Steuerpflicht, ii) die Berechnung der Steuerschuld, und iii) deren Durchsetzung. Es wird argumentiert, dass eine faire Besteuerung und ein angemessener Finanzierungsbeitrag dieser Dienstleister in einem konkreten und übergeordneten öffentlichen Interesse stehen. Die Eigenschaften digitaler Dienstleistungen und die Marktmacht multinationaler Dienstleister erschweren dies jedoch. Es sind, so wird argumentiert, nicht allein Praktiken der Steuergestaltung, sondern vor allem konzeptionelle Probleme der Steuersystematik, die hier gelöst werden müssen. Das aktuelle System der Besteuerung muss sich diesen Herausforderungen stellen.

Vor diesem Hintergrund ist es Ziel dieser Studie, verschiedene Möglichkeiten zu diskutieren, wie digitale Dienstleister dennoch dazu gebracht werden können, einen angemessenen Beitrag zu den öffentlichen Ausgaben in ihren Marktstaaten zu leisten. Darüber hinaus untersucht die Studie, ob die betrachteten Instrumente die digitale Souveränität der EU erhöhen bzw. Anreize zum Datensparen setzen. Im folgenden Kapitel 2 wird zuerst der Begriff digitale Dienstleistung definiert. In anschließenden Kapitel 3 werden die ökonomischen Besonderheiten von digitalen Dienstleistungen dargestellt. Kapitel 4 analysiert dann die ökonomischen und gesellschaftlichen Folgen dieser Besonderheiten für die Markt- und Handelsstruktur, die Gewinnbesteuerung und die Netznutzung. Kapitel 5 diskutiert mögliche politische Lösungsansätze im Bereich der Abgaben- und Handelspolitik. Der gegenwärtig von der OECD vorangetriebenen globalen Steuerlösung (2-Säulen-Einigung) stellen wir dabei Vorschläge zur Einführung von Zöllen auf geistiges Eigentum, einer Umsatzsteuer auf digitale Dienstleistungen sowie einer Abgabe zur Nutzung der Internetinfrastruktur als auf europäischer Ebene einföhrbare Instrumente gegenüber. Kapitel 6 schließt mit einem Fazit zu den Stärken und Schwächen der analysierten Instrumente.

## 2 Digitale Dienstleistungen - eine Begriffsbestimmung

### 2.1 Definitionen in der Wissenschaft und im EU-Recht

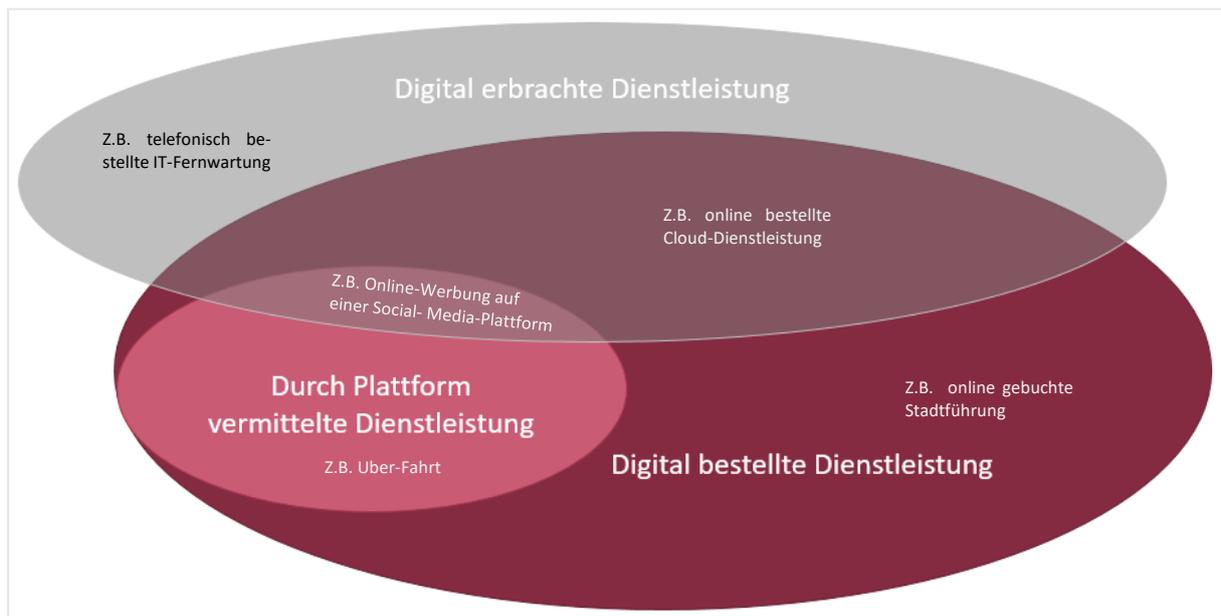
Eine universell anerkannte Definition des Begriffs „digitale Dienstleistung“ existiert nicht. Allein das von OECD, WTO und IWF herausgegebene *Handbook on Measuring Digital Trade*<sup>3</sup> enthält drei verschiedene Begriffsdefinitionen. Die erste von ihnen stellt darauf ab, dass eine Dienstleistung digital bestellt wird. Eine über eine App wie Uber bestellte Fahrdienstleistung wäre demnach eine digitale Dienstleistung, nicht jedoch eine herkömmliche Taxifahrt, bei der der Fahrgast an einem Taxistandplatz ein dort auf Fahrgäste wartendes Taxi benutzt oder per Telefon ein Taxi bestellt. Nach der zweiten Definition kommt es darauf an, dass die Dienstleistung digital erbracht wird. Hiervor wäre weder die Uber-Fahrt noch die herkömmliche Taxifahrt erfasst, da in beiden Fällen die Dienstleistung physisch erbracht wird. Die dritte Definition stellt darauf ab, ob eine Dienstleistung durch eine Plattform vermittelt worden ist. Merkmale einer Plattform sind dabei, dass es mehrere Käufer und Verkäufer gibt, die direkt miteinander interagieren, und dass die Plattform die angebotenen Dienstleistungen nicht selbst erbringt. Auch nach diesem Verständnis ist die mittels Uber bestellte Fahrdienstleistung eine digitale Dienstleistung, die herkömmliche Taxifahrt dagegen nicht.

Über Plattformen vermittelte Dienstleistungen sind in jedem Fall digital bestellt, aber – wie bereits das Beispiel der Uber-Fahrdienstleistung zeigt – nicht zwingend digital erbracht. Gleichmaßen können digital bestellte Dienstleistungen digital erbracht werden, müssen es aber nicht.

Die folgende Abbildung 3 stellt die Unterschiede und Schnittmengen der drei Definitionen grafisch dar.

---

<sup>3</sup> OECD/WTO/IWF (2020), *Handbook on Measuring Digital Trade*, <https://www.oecd.org/sdd/its/Handbook-on-Measuring-Digital-Trade-Version-1.pdf>, (11.07.2022). Siehe auch Fritsch, M. / Lichtblau, K. (2021), *Die digitale Wirtschaft in Deutschland: Grenzen der Datenverfügbarkeit und erste Schätzungen*, *IW-Trends*, Vol. 48/1, S. 95-115 (S. 98 ff); OECD/WTO/IWF (2020), *Handbook on Measuring Digital Trade*, S. 32. Ahmad, N. / Ribarky, J. (2018), *Towards a Framework for Measuring the Digital Economy*. Paper prepared for the 16<sup>th</sup> Conference of IAOS, [https://www.oecd.org/iaos2018/programme/IAOS-OECD2018\\_Ahmad-Ribarsky.pdf](https://www.oecd.org/iaos2018/programme/IAOS-OECD2018_Ahmad-Ribarsky.pdf) (11.07.2022).

**Abbildung 3: Definitionen des Handbook on Measuring Digital Trade**

Quelle: Eigene Darstellung.

Auch im EU-Recht wird der Begriff digitale Dienstleistung unterschiedlich definiert. Eine Definition findet sich in der Digitale-Inhalte-Richtlinie<sup>4</sup> und der Warenkaufrichtlinie<sup>5</sup>. Beide Richtlinien sind verbraucherrechtlicher Natur. Die Digitale-Inhalte-Richtlinie regelt die Rechte von Verbrauchern bei zwischen Verbrauchern und Unternehmen geschlossenen Verträgen über die Bereitstellung digitaler Inhalte oder digitaler Dienstleistungen<sup>6</sup>. Die Warenkaufrichtlinie regelt die Rechte von Verbrauchern bei Kaufverträgen zwischen Verbrauchern und Verkäufern<sup>7</sup>. Nach Art. 2 Nr. 2 der Digitale-Inhalte-Richtlinie bzw. Art. 2 Nr. 7 der Warenkaufrichtlinie<sup>8</sup> sind digitale Dienstleistungen definiert als

„Dienstleistungen, die dem Verbraucher die Erstellung, Verarbeitung oder Speicherung von Daten in digitaler Form oder den Zugang zu solchen Daten ermöglichen, oder

Dienstleistungen, die die gemeinsame Nutzung der vom Verbraucher oder von anderen Nutzern der entsprechenden Dienstleistung in digitaler Form hochgeladenen oder erstellten Daten oder sonstige Interaktionen mit diesen Daten ermöglichen.“

Den Erwägungsgründen der Digitale-Inhalte-Richtlinie zufolge sind mit digitalen Dienstleistungen solche Dienstleistungen gemeint, die die Erstellung, Verarbeitung oder Speicherung von Daten in digitaler Form sowie den Zugriff auf diese Daten ermöglichen. Hierzu gehören „Software-as-a-Service, wie die gemeinsame Nutzung von Video- oder Audioinhalten und andere Formen des Datei-Hosting,

<sup>4</sup> Richtlinie (EU) 2019/770 vom 20. Mai 2019 über bestimmte vertragsrechtliche Aspekte der Bereitstellung digitaler Inhalte und digitaler Dienstleistungen [Digitale-Inhalte-Richtlinie], ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2019/770/oj>.

<sup>5</sup> Richtlinie (EU) 2019/771 vom 20. Mai 2019 über bestimmte vertragsrechtliche Aspekte des Warenkaufs, zur Änderung der Verordnung (EU) 2017/2394 und der Richtlinie 2009/22/EG sowie zur Aufhebung der Richtlinie 1999/44/EG [Warenkaufrichtlinie], ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2019/771/oj>.

<sup>6</sup> Digitale-Inhalte-Richtlinie, Art. 1.

<sup>7</sup> Warenkaufrichtlinie, Art. 1.

<sup>8</sup> Abgesehen vom Gebrauch der Pluralform in der Digitale-Inhalte-Richtlinie und der Singularform in der Warenkaufrichtlinie sind die Definitionen identisch.

Textverarbeitung oder Spiele, die in einer Cloud-Computing-Umgebung und in sozialen Medien angeboten werden“.<sup>9</sup> Nicht von der Definition erfasst sind hingegen Internetzugangsdienste.<sup>10</sup> Die Erwägungsgründe der Warenkaufrichtlinie ergänzen, dass digitale Dienstleistungen, die mit einer Ware verbunden sind, u.a. solche Dienstleistungen sein können, „die die Erstellung, Verarbeitung, die Speicherung von oder den Zugang zu Daten in digitaler Form erlauben, wie Software as a Service, die in einer Cloud-Computing-Umgebung bereitgestellt wird, die fortlaufende Bereitstellung von Verkehrsdaten in einem Navigationssystem oder die fortlaufende Bereitstellung von individuell angepassten Trainingsplänen im Falle einer intelligenten Armbanduhr.“<sup>11</sup> Gemäß Digitale-Inhalte-Richtlinie sind weder die Vermittlung einer Fahrdienstleistung noch die Fahrdienstleistung selbst digitale Dienstleistungen.

Eine andere Definition des Begriffs digitale Dienstleistungen findet sich in der NIS-Richtlinie<sup>12</sup>. Diese enthält Cybersicherheitsvorschriften für Mitgliedstaaten sowie Anbieter und Betreiber bestimmter Dienstleistungen. Sie verwendet zwar in ihrer deutschen Fassung nicht den Begriff „digitale Dienstleistung“, sondern „digitaler Dienst“. Der in der englischen Fassung verwendete Begriff „digital service“ wird jedoch in der Digitale-Inhalte-Richtlinie, der Warenkaufrichtlinie und dem Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag jeweils mit „digitale Dienstleistung“ übersetzt. Daher wird die Definition im Folgenden betrachtet. Art. 4 Nr. 5 definiert „digitaler Dienst“ als

„einen Dienst im Sinne des Artikels 1 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie (EU) 2015/1535 des Europäischen Parlaments und des Rates, der einer in Anhang III genannten Art entspricht.“

Anhang III wiederum zählt drei Arten digitaler Dienste auf:

- „1. Online-Marktplatz
2. Online-Suchmaschine
3. Cloud-Computing-Dienst“

Eine App wie Uber ist dabei als Online-Marktplatz und damit als digitaler Dienst einzustufen. Denn gemäß Art. 4 Nr. 17 ist ein Online-Marktplatz ein digitaler Dienst, der es Verbrauchern und/oder Unternehmen ermöglicht, Online-Kaufverträge oder Online-Dienstleistungsverträge mit Unternehmen abzuschließen. Die einzelnen Fahrdienstleistungen stellen keinen digitalen Dienst dar.

Eine dritte Definition des Begriffs digitale Dienstleistung findet sich im Richtlinienvorschlag zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz<sup>13</sup>. Dieser Vorschlag hatte zum Ziel, in einem Mitgliedstaat tätige Digitalunternehmen auch ohne physische

<sup>9</sup> Digitale-Inhalte-Richtlinie, Erwägungsgrund 19.

<sup>10</sup> Digitale-Inhalte-Richtlinie, Erwägungsgrund 19.

<sup>11</sup> Warenkaufrichtlinie, Erwägungsgrund 14.

<sup>12</sup> Richtlinie (EU) 2016/1148 vom 6. Juli 2016 über Maßnahmen zur Gewährleistung eines hohen gemeinsamen Sicherheitsniveaus von Netz- und Informationssystemen in der Union [NIS-Richtlinie], ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2016/1148/oj>. die NIS-Richtlinie wird gemäß Art. 44 der Richtlinie (EU) 2022/2555 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Dezember 2022 über Maßnahmen für ein hohes gemeinsames Cybersicherheitsniveau in der Union, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 910/2014 und der Richtlinie (EU) 2018/1972 sowie zur Aufhebung der Richtlinie (EU) 2016/1148 [NIS-2-Richtlinie], ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2022/2555/oj>, mit Wirkung vom 18. Oktober 2024 aufgehoben. Die NIS2-Richtlinie enthält in ihrer Definition (Art. 6 Nr. 23) keinen Verweis auf Anhang III.

<sup>13</sup> EU-Kommission (2018), Vorschlag [COM\(2018\) 147](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/COM/reg/2018/147) vom 21. März 2018 für eine Richtlinie des Rates für eine Richtlinie zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz [Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag].

Präsenz besteuern zu können, sofern eine sog. signifikante digitale Präsenz vorliegt. Die Kommission sah angesichts der zunehmenden Digitalisierung den Bedarf, vom herkömmlichen System der Besteuerung von Unternehmensgewinnen am Ort einer physischen Betriebsstätte abzuweichen. Art. 3 Abs. 5 des Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlags definiert digitale Dienstleistungen als

„Dienstleistungen, die über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und die ohne Informationstechnologie nicht erbracht werden könnten.“

Der Vorschlag scheiterte zwar im Rat an der Ablehnung Dänemarks, Finnlands, Schwedens und Irlands.<sup>14</sup> Dennoch ist die Definition insofern Teil des EU-Rechts, als sie nahezu wortgleich der Definition von „elektronisch erbrachten Dienstleistungen“ in Art. 7 Abs. 1 der Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuerrichtlinie<sup>15</sup> entspricht. Dieser definiert – wie bereits Art. 11 Abs. 1 der Vorgängerverordnung<sup>16</sup> – elektronisch erbrachte Dienstleistungen als

„Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre.“

Hinsichtlich des Kriteriums der minimalen menschlichen Beteiligung kommt es auf die menschliche Beteiligung seitens des Erbringers der Dienstleistung an. Die Beteiligung des Nutzers ist irrelevant.<sup>17</sup> Eine minimale menschliche Beteiligung liegt auch dann vor, wenn der Erbringer ein System einrichtet, es regelmäßig pflegt oder bei betriebsbedingten Problemen repariert.<sup>18</sup>

Digitale Dienstleistungen in diesem Sinn sind beispielsweise die Vermittlung einer Uber-Fahrdienstleistung, das Hosten von Websites,<sup>19</sup> die Überlassung von Software und dazugehörigen Softwareupdates,<sup>20</sup> die Online-Bereitstellung von Speicherplatz nach Bedarf,<sup>21</sup> die Bereitstellung von Online-Werbepläätzen<sup>22</sup> sowie die Gewährung des Zugangs zu einem Online-Marktplatz<sup>23</sup> wie Amazon. Keine digitale Dienstleistung sind hingegen z.B. die Erbringung einer digital bestellten Fahrdienstleistung, der

---

<sup>14</sup> Real Instituto Elcano (2019), An unfair tax policy de-legitimizes the EU, <https://www.realinstitutoelcano.org/en/commentaries/an-unfair-tax-policy-de-legitimizes-the-eu/> (04.08.2022).

<sup>15</sup> Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung], ELI: [http://data.europa.eu/eli/reg\\_impl/2011/282/oj](http://data.europa.eu/eli/reg_impl/2011/282/oj).

<sup>16</sup> Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. Oktober 2005 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 77/388/EWG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2005/1777/oj>.

<sup>17</sup> Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag, S. 9.

<sup>18</sup> Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag, S. 9.

<sup>19</sup> Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag, Anhang II Buchst. a; Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung, Anhang I Nr. 1 Buchst. a.

<sup>20</sup> Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag, Art. 3 Abs. 5 Buchst. a; Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung, Art. 7 Abs. 2 Buchst. a.

<sup>21</sup> Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag, Anhang II Buchst. e; Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung Anhang I Nr. 1 Buchst. e.

<sup>22</sup> Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag, Anhang II Buchst. r; Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung, Anhang I Nr. 3 Buchst. g.

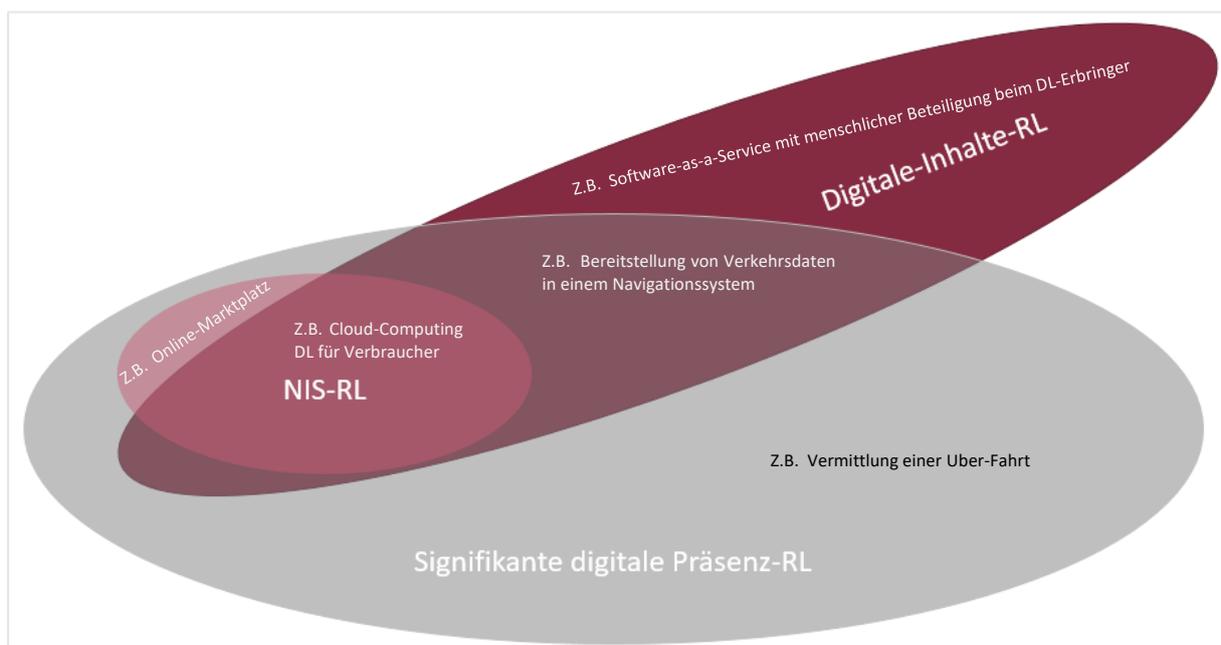
<sup>23</sup> Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag, Art. 3 Abs. 5 Buchst. d; Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung Art. 7 Abs. 2 Buchst. d.

Kauf von Waren über einen solchen Marktplatz<sup>24</sup> oder ein anderes Online-Medium<sup>25</sup>, die Gewährung des Zugangs zum Internet,<sup>26</sup> Videofonie<sup>27</sup> oder die Erbringung von Beratungsleistungen via E-Mail<sup>28</sup>.

Digitale Dienste nach der NIS-Richtlinie wiederum sind in jedem Fall auch digitale Dienstleistungen i.S.d. Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlags. Sie können auch digitale Dienstleistungen gemäß Digitale-Inhalte-Richtlinie sein, müssen dies aber nicht, da die Verbrauchereigenschaft der Nutzer im Unterschied zur Digitale-Inhalte-Richtlinie nach der NIS-Richtlinie keine Rolle spielt. Aus dem gleichen Grund erfasst auch der Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag Dienstleistungen, die nach der Digitale-Inhalte-Richtlinie keine digitalen Dienstleistungen sind. Umgekehrt kann die Digitale-Inhalte-Richtlinie Dienstleistungen erfassen, die der Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag nicht erfasst, da nur letzterer verlangt, dass die Dienstleistung automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt.

Die folgende Abbildung 4 stellt die Unterschiede und Schnittmengen der drei Definitionen im EU-Recht grafisch dar.

**Abbildung 4: Definitionen im EU-Recht**



Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>24</sup> Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag, Art. 3 Abs. 5.

<sup>25</sup> Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag, Erwägungsgrund 6.

<sup>26</sup> Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag, Anhang III Buchst. r; Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung Art. 7 Abs. 3 Buchst. b i.V.m. Art. 6a Abs. 1 Buchst. g.

<sup>27</sup> Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag, Anhang III Buchst. q; Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung Art. 7 Abs. 3 Buchst. b i.V.m. Art. 6a Abs. 1 Buchst. a.

<sup>28</sup> Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlag, Anhang III Buchst. i; Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung Art. 7 Abs. 3 Buchst. i.

## 2.2 Diskussion über die Eignung der Definitionen

Auf die digitale Bestellung oder Erbringung der Dienstleistung oder auf die Vermittlung durch eine Plattform abzustellen, ist für die Zwecke dieser Studie aus verschiedenen Gründen nicht zielführend. Wie dargestellt wäre beim Abstellen auf die digitale Bestellung z.B. eine Uber-Fahrdienstleistung eine digitale Dienstleistung. Eine solche Fahrdienstleistung zu erbringen ist aber keineswegs erst durch Informationstechnologie und Digitalisierung ermöglicht. Allein auf die digitale Erbringung abzustellen, würde hingegen auch Dienstleistungen wie kundenspezifischen Online-Support erfassen, die sich ökonomisch erheblich von Dienstleistungen wie Suchmaschinen oder sozialen Netzwerken unterscheiden, da bei ihnen Eigenschaften wie Größenvorteile oder Netzwerkeffekte nicht vorliegen. Einzig auf durch Plattformen vermittelte Dienstleistungen abzustellen, würde wiederum Dienstleistungen wie Cloud-Computing-Dienste (hier fehlt es an der Vermittlung zwischen Software-Anbieter und Nutzer) und zumindest Teile des Online-Werbemarkts (bei Buchung von Werbefläche direkt beim Anbieter, ohne Zwischenschaltung eines Vermittlers) ausschließen.

Die Definition der Digitale-Inhalte-Richtlinie und Warenkaufrichtlinie ist spezifisch auf Verbraucher zugeschnitten und daher nicht passend für B2B-Transaktionen, wie die Vermittlung oder Erbringung von Online-Werbung. Sie ist damit nicht passend für eine Untersuchung, die u.a. die Besteuerung von Digitalunternehmen, die keineswegs nur Verbraucher als Kunden haben, in den Blick nimmt.

Die Definition der NIS-Richtlinie ist ebenfalls zu eng, da sie nur Online-Marktplätze, Online-Suchmaschinen und Cloud-Computing-Dienste erfasst. Damit bleiben wichtige Geschäftsfelder wie Online-Werbung in sozialen Netzwerken außen vor.

Die Definition des Signifikante-digitale-Präsenz-Vorschlags ist erheblich sachnäher, da sie, wie dargestellt, spezifisch aus dem Kontext der Besteuerung von Digitalunternehmen stammt. Sie ist zudem geeignet, weil sie spezifisch darauf abstellt, ob eine Dienstleistung ihrer Art nach im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht wird und nur durch Informationstechnologie erbracht werden kann. Damit fokussiert sie sich spezifisch auf jene Dienstleistungen, die durch die Digitalisierung erst möglich geworden sind. Daher wird sie der weiteren Untersuchung zugrunde gelegt.

### 3 Ökonomische Besonderheiten digitaler Dienstleistungen

Digitale Dienstleister weisen im Vergleich zu anderen Dienstleistern einige besondere Eigenschaften auf. Auch wenn einige dieser Besonderheiten auch für klassische Unternehmen gelten und nicht alle auf sämtliche digitale Dienstleister zutreffen, so sind diese Besonderheiten dennoch prägend für digitale Dienstleister.<sup>29</sup> Die ökonomischen Besonderheiten digitaler Dienstleistungen werden in den folgenden neun Unterkapiteln dargestellt. Sie begründen zugleich den Aufstieg von „Plattformen“ als Vehikel zur Nutzung und Monetarisierung von Daten.

#### 3.1 Bedeutung von Netzwerkeffekten

Digitale Dienstleister bieten häufig Plattformdienstleistungen an. Plattformdienstleistungen bestehen darin, dass sie Plattformnutzer miteinander verbinden. So verbindet eine eCommerce-Plattform Anbieter eines Produkts mit potenziellen Nachfragern, während ein soziales Netzwerk die Interaktion zwischen Nutzern ermöglicht. Eine Media-Sharing-Plattform wiederum verbindet Nutzer, die Medien suchen mit Nutzern, die Medien teilen möchten. Zudem verbinden Plattformen oft Werbetreibende mit potenziellen Nachfragern. Auch ein Betriebssystem dient als Plattform, da es Nutzer und Programmierer einer App miteinander verbindet.

Die Verbindung, die eine Plattform herstellt, ist in der Regel besser, je mehr Nutzer auf der Plattform aktiv sind. So erhöht die Anzahl der Händler auf einer eCommerce-Plattform die Wahrscheinlichkeit für einen potenziellen Käufer, ein passendes Angebot zu finden. Umgekehrt gilt das Gleiche. Dies führt dazu, dass bereits aktive Plattformnutzer direkt oder indirekt von jedem neuen Plattformnutzer profitieren.<sup>30</sup> Im Social Media Bereich sind Plattformnutzer zudem auch Erzeuger von Plattforminhalten und schaffen so unmittelbar Wert für die übrigen Nutzer. Dieser sogenannte Netzwerkeffekt ist selbstverstärkend. Denn je mehr Nutzer eine Plattform hat, desto attraktiver ist die Plattform für neue Nutzer. Netzwerkeffekte sind für Nutzer einer Plattform daher vorteilhaft.

Die Konzentration vieler Nutzer auf einer Plattform begünstigt allerdings auch, dass sich nur wenige und damit sehr marktmächtige Plattformanbieter am Markt etablieren.<sup>31</sup> Digitale Märkte, auf denen Netzwerkeffekte eine bedeutende Rolle spielen, weisen daher häufig eine oligopolistische Marktstruktur auf.<sup>32</sup> Dies kann zu einem eingeschränkten Wettbewerb und mithin höheren Kosten für die Nutzer führen.

#### 3.2 Bedeutung von Skalenvorteilen

Unternehmen, die digitale Dienstleistungen erbringen, profitieren häufig von Skalenvorteilen.<sup>33</sup> Skalenvorteile liegen vor, wenn die durchschnittlichen Kosten eines Unternehmens mit steigender Produktionsmenge eines Gutes sinken. Dieser Zusammenhang tritt nicht nur bei digitalen Dienstleistern auf, sondern auch bei Unternehmen in anderen Branchen, etwa Automobilherstellern oder

<sup>29</sup> Vgl. OECD (2014), OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnisse 2014, S. 98.

<sup>30</sup> Vgl. Schweitzer, H. et al. (2018), Modernisierung der Missbrauchsaufsicht für marktmächtige Unternehmen, S. 9.

<sup>31</sup> Vgl. Marsden, P. / Podszun, R. (2020), Restoring Balance to Digital Competition – Sensible Rules, Effective Enforcement, S. 13.

<sup>32</sup> Es gibt auch Effekte, die einer Konzentration entgegenwirken. Dies sind insbesondere Differenzierungsmöglichkeiten der Plattformen sowie die Möglichkeit der einzelnen Plattformseiten zum Multihoming oder zum Anbieterwechsel.

<sup>33</sup> Vgl. Schweitzer, H. et al. (2018), Modernisierung der Missbrauchsaufsicht für marktmächtige Unternehmen, S. 93.

Pharmaunternehmen. Die Skalenvorteile, die digitale Unternehmen realisieren können, sind jedoch besonders groß. Denn die Kosten, die eine zusätzliche Transaktion verursacht, sind in der Regel nahe null.<sup>34</sup> So sind etwa die Kosten, die Google durch eine weitere Suchanfrage entstehen, verschwindend gering. Gleiches gilt für die Kosten, die einer Hotelbuchungsplattform durch eine zusätzliche Hotelbuchung entstehen. Grund für die geringen Kosten einer zusätzlichen Transaktion sind der hohe Digitalisierungs- und Automatisierungsgrad und die nur minimale menschliche Beteiligung. Digitale Dienstleister können dadurch ihre Reichweite und Größe mit nur einem geringen zusätzlichen Personalaufwand enorm steigern („Größe ohne Masse“).<sup>35</sup>

Die Skalenvorteile führen dazu, dass digitale Dienstleister stärker von einer Vergrößerung des Absatzmarktes profitieren als Unternehmen in anderen Branchen. Wie auch die Netzwerkeffekte wirken Skalenvorteile konzentrationsfördernd. Denn die Kosten je Nutzer sind bei großen digitalen Dienstleistern deutlich geringer als bei kleinen.

### 3.3 Bedeutung von Verbundvorteilen

Ein weiteres Charakteristikum sind Verbundvorteile (Economies of Scope). Damit ist die Eigenschaft gemeint, dass die Kosten der Bereitstellung einer Dienstleistung mit wachsender Produktpalette des Unternehmens abnehmen. Dies kann im Kontext digitaler Dienstleistungen mehrere Formen annehmen. So kann für die Erweiterung bzw. Ausdifferenzierung von Website-Inhalt auf die bestehende Server-Infrastruktur zurückgegriffen werden, sodass die Erschließung neuer digitaler Märkte günstiger ist als bei einem Start-up. Auch entwicklungsseitig kann eine schon bestehende Marktpräsenz kostensenkend wirken: Vorhandenes technisches Wissen und Informationen über Kundenverhalten können auf verwandte digitale Dienstleistungen übertragen werden. Schließlich kann auch auf Seiten der Nutzer eine Form von Verbundvorteilen auftreten, nämlich dann, wenn die verschiedenen Dienstleistungsangebote eines Anbieters miteinander vernetzt sind. Nutzer können ihre bestehenden Nutzerkonten und die gewohnte Nutzungsumgebung für den Zugriff auf zusätzliche Dienstleistungen nutzen. Gegenüber isolierten Konkurrenzsystemen fallen so die Einstiegskosten geringer aus. Damit verstärken Verbundvorteile die Konzentrationstendenz auf einzelnen Märkten. Zugleich trägt ihre Ausschöpfung zur Erweiterung des Aktionsradius auf verwandte Märkte bei, sowohl in horizontaler als auch in vertikaler Dimension. So können die Betreiber von Handelsplattformen gewonnenes Wissen über Kundenpräferenzen für den Verkauf und Lieferung eigener Produkte über ihre Plattformen nutzen (oder vorhandene Produkthanbieter aufkaufen (vertikale Integration). Ebenso können sie ihr Geschäftsfeld auf angrenzende Bereiche ausdehnen.

### 3.4 Bedeutung von Daten

Viele Unternehmen sammeln Daten von ihren Kunden und werten diese aus. Digitale Dienstleister sind hierzu jedoch besonders gut in der Lage, da erstens die Kommunikation mit ihren Nutzern digital erfolgt und die Daten mithin bereits in digitaler Form vorliegen. Dies macht das Sammeln von Daten sehr günstig. Zweitens sind – wie oben erklärt – oft nur wenige digitale Anbieter in einem Markt tätig. Digitale Dienstleister haben somit sehr viele Nutzer. Sie können dadurch Daten vieler Nutzer sammeln. Und drittens interagieren Nutzer digitaler Dienstleistungen oft viel mit dem Dienstleister, da sie sich

<sup>34</sup> Vgl. Marsden, P. / Podszun, R. (2020), Restoring Balance to Digital Competition – Sensible Rules, Effective Enforcement, S. 13.

<sup>35</sup> Vgl. OECD (2014), OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnisse 2014, S. 101.

aktiv an der Erstellung der Inhalte beteiligen. So schauen Nutzer einer Video-Sharing-Plattform nicht nur die dort verfügbaren Videos an, sondern kommentieren diese, leiten sie an andere Nutzer weiter oder erstellen selbst Videos, die sie anschließend auf der Plattform bereitstellen. Alle drei Phänomene führen dazu, dass digitale Dienstleister oft über mehr Daten über ihre Nutzer verfügen als andere Unternehmen über ihre Kunden. Digitale Dienstleister nutzen diese Daten, um ihre Dienstleistung zu verbessern. So sorgt Facebook mit seinem Auktionierungsalgorithmus für eine zielgruppengerechte Platzierung von Werbung, was den Wert der Werbefläche steigert.

### 3.5 Bedeutung von Lock-in-Effekten

Fehlende Interoperabilität zwischen Systemen unterschiedlicher Digitaldienstleister und mangelnde Portabilität der Nutzerdaten bei Anbieterwechsel sorgen über einen Abschirmungseffekt dafür, dass eine gewonnene marktbeherrschende Position eingefroren werden kann. First Mover erhalten so die Möglichkeit, eine dominierende Stellung sowohl in der Tiefe (wachsende Nutzerzahl bei bestehenden Produkten) als auch in der Breite (Übertragung der Marktmacht auf benachbarte Märkte) aufzubauen und langfristig zu bewahren. Damit einher gehen wachsende Einnahmepotenziale, insbesondere aufgrund einer größeren Reichweite und mehr Daten.

### 3.6 Bedeutung immaterieller Vermögenswerte

Immaterielle Vermögenswerte werden für die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen immer wichtiger.<sup>36</sup> Immaterielle Vermögenswerte können danach unterteilt werden, ob sie rechtlich geschützt werden können oder nicht. Rechtliche geschützte immaterielle Vermögenswerte sind u.a. Patente, Geschmacks- und Gebrauchsmuster sowie Marken. Rechtlich nicht geschützte immaterielle Vermögenswerte sind u.a. das Humankapital der Belegschaft, Daten oder – insbesondere bei Plattformen – die Größe des Netzwerks.

Gemäß des internationalen Accounting Standards 38 ist ein immaterieller Vermögenswert „ein identifizierbarer, nicht monetärer Vermögenswert ohne physische Substanz.“<sup>37</sup> Ein Vermögenswert ist ferner definiert als „eine Ressource,

(a) die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit von einem Unternehmen beherrscht wird; und

(b) von der erwartet wird, dass dem Unternehmen durch sie künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.“<sup>38</sup>

Besonders wichtig sind immaterielle Vermögenswerte bei der Erbringung digitaler Dienstleistungen.<sup>39</sup> Denn bei Unternehmen, die solche Dienstleistungen erbringen, hängt der Unternehmensgewinn wesentlich von ihren immateriellen Vermögenswerten ab.<sup>40</sup> So ist etwa der Erfolg von Google im

<sup>36</sup> Vgl. OECD (2021), Lösungen für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft.

<sup>37</sup> Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2008/1126/oj>.

<sup>38</sup> Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäß der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2008/1126/oj>.

<sup>39</sup> Vgl. OECD (2018), Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018, S. 24.

<sup>40</sup> Vgl. OECD (2018), Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018, S. 53.

Wesentlichen auf den Algorithmus der Suchmaschine zurückzuführen. Ein weltweites Unternehmens-Ranking nach dem Wert der immateriellen Vermögenswerte der Unternehmen bestätigt die große Bedeutung immaterieller Vermögenswerte für digitale Dienstleister. So finden sich auf den ersten zehn Plätzen sieben Unternehmen, die digitale Dienstleistungen bereitstellen.<sup>41</sup>

Da durch immaterielle Vermögenswerte Einnahmen generiert werden können, etwa durch Lizenzgebühren, können multinationale Konzerne ihre Steuerlast verringern, indem sie solche Vermögenswerte einer Tochtergesellschaft in einem Niedrigsteuerland zuordnen und die Einnahmen aus diesen immateriellen Vermögenswerten dort versteuern.<sup>42</sup> Dies sind insbesondere Staaten mit sog. Patent-box-Regimen, wonach Gewinne aus immateriellen Gütern niedriger besteuert werden.<sup>43</sup>

Eine Veränderung der Zuordnung immaterieller Vermögenswerte innerhalb eines Konzerns ist leicht möglich, weil solche Vermögenswerte im Vergleich zu Anlagen oder Gebäuden sehr mobil sind. Zudem können sie auch aus der Ferne bearbeitet werden.<sup>44</sup> Die bei einer Übertragung innerhalb eines Konzerns eigentlich fälligen Verrechnungspreise und die damit verbundenen Steuerzahlungen können vergleichsweise leicht minimiert werden.<sup>45</sup> Denn immaterielle Vermögenswerte sind oft firmenspezifisch, so dass kein Marktwert bestimmt werden kann. Eine solche steueroptimierte Zuordnung von immateriellen Vermögenswerten hat zur Folge, dass die Verwertung von immateriellen Vermögenswerten nicht mehr in dem Staat stattfindet und mithin versteuert wird, in dem diese Vermögenswerte entwickelt wurden.<sup>46</sup> Es kann so zu einer Entkopplung des Staats der Leistungserbringung vom Staat der Besteuerung kommen.

### 3.7 Verortbarkeit der Leistungserbringung

Grundsätzlich haben digitale Dienstleistungen das Problem, dass der Ort der Leistungserbringung nicht eindeutig bestimmt werden kann. Bei analogen Dienstleistungen wie Frisör- oder Transportdienstleistungen müssen sich Leistungserbringer und Leistungsempfänger räumlich an einem Ort zusammenfinden, da nur so die Dienstleistung erbracht werden kann. Bei digitalen Dienstleistungen ist dies nicht der Fall, da der Datentransport über digitale Netze eine räumliche Trennung ermöglicht. Bei diesen Dienstleistungen kann man sich auf dem Standpunkt stellen, dass die Leistung in der Programmierung von Algorithmen oder deren Nutzung bei der konkreten Erbringung besteht. Damit würden sie am Standort des Leistungserbringers erbracht. Andererseits stellt eine Dienstleistung dem Wortsinne nach immer eine Leistung gegenüber einer bestimmten Person dar. Demnach könnte man auch den Standpunkt vertreten, dass die Dienstleistung erst bei erfolgreicher Abrufung digitaler Inhalte durch die Nutzer erbracht wird. Ort der Leistungserbringung wäre dann der Standort der Nutzer. Aus dieser Frage erwächst zum einen theoretische Konfusion im Hinblick auf den eigentlichen Ort digitaler Wertschöpfung. Das Metaverse treibt diese Konfusion noch weiter. Zum anderen schafft die räumliche Trennung

<sup>41</sup> Vgl. Brandirectory (2021), GIFT 2021, S. 32.

<sup>42</sup> EU-Kommission (2018), Mitteilung COM(2018) 146 vom 21. März 2018, Zeit für einen modernen, fairen und effizienten Steuerstandard für die digitale Wirtschaft, S. 5.

<sup>43</sup> Vgl. ZEW (2017), Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle, S. 51f.

<sup>44</sup> Vgl. Fuest, C. et al. (2018), Die Besteuerung der Digitalwirtschaft. Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer, S. 31.

<sup>45</sup> Für ein Beispiel zur Übertragung von immateriellen Vermögenswerten s. Fuest, C. et al. (2013), Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for reform, ZEW Discussion Paper No. 13-004, S. 4f.

<sup>46</sup> Vgl. OECD (2014), OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnisse 2014, S. 98.

aber auch die Möglichkeit zur Bedienung von Zielmärkten aus großer Entfernung. Daraus ergeben sich praktische Rückwirkungen auf das internationale Steuersystem (siehe Kapitel 4).

### 3.8 Niederlassung im Zielmarkt

Digitale Dienstleister sind häufig in der Lage, ihre Dienstleistung in Staaten zu erbringen, ohne in diesen Staaten über eine Niederlassung zu verfügen.<sup>47</sup> Denn im Gegensatz zu zahlreichen anderen Dienstleistungen, wie einem Kinobesuch, einem Geschäftsessen oder einer Operation, können bei einer digitalen Dienstleistung die Erbringung und der Konsum räumlich getrennt stattfinden. Hinzu kommen geringe Transportzeiten und -kosten für digitale Dienstleistungen. Beides führt dazu, dass eine Niederlassung im Staat des Nutzers vielfach nicht mehr notwendig ist. Aufgrund der zunehmenden Digitalisierung gilt dies allerdings auch für Unternehmen aus anderen Branchen. Auch sie sind oft in der Lage, Kunden in Staaten zu bedienen, in denen sie keine Niederlassung haben.<sup>48</sup>

Da die Nähe zum Kunden unwichtiger wird, gewinnen andere Faktoren bei der Standortwahl an Bedeutung, etwa die Energiekosten, die Höhe der Steuern<sup>49</sup> oder der regulatorische Rahmen. Der Wettbewerb zwischen Staaten um die Ansiedlung von Unternehmen wird so intensiver. Besonders für kleine Staaten kann es attraktiv sein, digitale Dienstleister mit niedrigen Steuern ins Land zu locken. Denn wenn ein EU-weit tätiger digitaler Dienstleister seine gesamten in der EU erzielten Gewinne in einem kleinen Staat versteuert, kann das selbst bei einem geringen Steuersatz ein beachtliches Aufkommen für einen kleinen Mitgliedstaat darstellen.

Ein Beispiel hierfür ist *Google Ads*. Obwohl Google über zahlreiche Niederlassungen in der EU verfügt, wird diese Werbedienstleistung zentral von Google Ireland Limited mit Sitz in Dublin erbracht.<sup>50</sup> Dies hat weitreichende steuerliche Folgen: Denn die Zahlungen, die deutsche Kunden von *Google Ads* leisten, fließen somit nach Irland. In Deutschland selbst können die hierzulande generierten Einkünfte von *Google Ads* nicht besteuert werden.<sup>51</sup>

Durch die räumliche Trennung zwischen Bereitstellung und Konsum einer digitalen Dienstleistung stößt das Prinzip der Betriebsstätte als Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung an seine Grenze. Denn Dienstleister, die in einem Staat Nutzer haben, ohne in diesem Staat über eine Niederlassung zu verfügen, sind dort trotzdem wirtschaftlich aktiv. So sammeln sie im Staat des Nutzers Daten. Diese wirtschaftliche Aktivität wird allerdings nicht besteuert, da der Nutzer hierfür keine Zahlung erhält. Stattdessen darf der Nutzer die Dienstleistung teilweise oder sogar ganz ohne Gebühr nutzen. Auch die Aktivitäten eines Nutzers, wie das Bewerten, Teilen oder Erstellen eines Inhalts, sind eine wirtschaftliche Aktivität, die im Staat des Nutzers stattfindet. Auch diese Aktivität wird dem Nutzer oft nicht bezahlt, so dass sie im Staat, in dem sie geschieht, nicht besteuert wird. Hinzu kommt, dass digitale

---

<sup>47</sup> EU-Kommission (2018). Questions and answers on a fair and efficient tax system in the EU for the digital single market. European Commission – Fact Sheet, 21 March 2018, MEMO/18/2141, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_18\\_2141](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141) (04.08.2022).

<sup>48</sup> Vgl. OECD (2018), Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018, S. 53.

<sup>49</sup> ZEW (2017), Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle. Steuerlicher Digitalisierungsindex 2017.

<sup>50</sup> Vgl. Google (2022), Zusätzliche Lokale Dienstleistungen-Nutzungsbedingungen für Dienstleister, <https://www.google.com/ads/localservices/TC-BE-de-2020-09.html> (04.08.2022).

<sup>51</sup> Buchhaltung-Tipps.de (2016), Double Irish with a Dutch Sandwich am Beispiel von Google, <https://www.buchhaltung-tipps.de/steuerrecht/double-irish-with-a-dutch-sandwich-am-beispiel-von-google> (04.08.2022).

Dienstleister von öffentlichen Leistungen im Staat des Nutzers profitieren, wie Rechtspflege oder öffentlicher Sicherheit.

Die Digitalisierung hat zudem dazu geführt, dass Unternehmen einzelne Geschäftsaktivitäten und ihr Vermögen auf mehrere Staaten verteilen und gleichzeitig zentral steuern können. Für digitale Dienstleister gilt dies in einem besonderen Maße, da die Produktion ihrer Dienstleistungen und der damit verbundenen Geschäftstätigkeiten, wie die Datenerfassung, die Informationsverarbeitung oder die Forschung, in der Regel ortsungebunden sind.<sup>52</sup>

### 3.9 Bedeutung von Nutzerbeiträgen („Prosumer“)

Bei vielen digitalen Dienstleistungen, insbesondere bei Plattformen, tragen die Nutzer zur Wertschöpfung der digitalen Dienstleistung bei. Dies geschieht etwa durch die bloße Nutzung einer Plattform, die zu positiven Netzwerkeffekten für den Plattformbetreiber führt. Der Wert der Plattform steigt dadurch. Die Nutzer von Plattformen sind nicht nur passive Konsumenten digitaler Inhalte, sondern stellen über ihre Aktivitäten auch selbst verschiedene Arten von Inhalten bereit. Sie sind also zugleich auch Produzenten eines digitalen Gutes, was in der Literatur über den Begriff „Prosumer“ zum Ausdruck gebracht wird.<sup>53</sup> Dies beginnt bei der Ausübung von Bewertungs- und Kommentarfunktionen und reicht im Social Media Bereich bis hin zu einem komplett durch Nutzer am Leben gehaltenen Informationssystem. Damit trägt jeder Nutzer mit seinen Inhalten zur Attraktivität der Plattform für andere Nutzer bei. Auch hier zeigt sich ein größenabhängiger Effekt: Je größer die Anzahl an Nutzern einer Plattform, umso größer die Wahrscheinlichkeit, dass der einzelne Nutzer ihn interessierende Inhalte vorfindet. Größere Plattformen bieten gegenüber kleineren Plattformen zudem eher die Möglichkeit, unterschiedlichen Interessenssphären (Mitgliedschaft in thematisch unterschiedlichen Gruppen) auf Basis eines einzelnen Zugangs nachzugehen. Damit verstärkt dieser spezifische Netzwerkeffekt bei Plattformen die Tendenz zur Marktkonzentration. Schließlich tragen Konsumenten zur Wertschöpfung einer Plattform bei, indem sie ihre Daten zur Verfügung stellen. Hierbei gilt, je aktiver ein Nutzer ist, desto umfangreicher sind die Daten, die er bereitstellt.

Für all diese Nutzerbeiträge werden die Nutzer jedoch im gegenwärtigen System kaum entlohnt. Dadurch erwachsen aus den Nutzerbeiträgen Fragen zur Abgabenbelastung großer Plattformen. Denn die Nutzerbeiträge erhöhen über ihre attraktivitätssteigernde Wirkung auch die potenziellen Einnahmen, die Plattformbetreiber etwa durch die Vermietung digitaler Werbefläche erzielen können.

---

<sup>52</sup> Vgl. OECD (2014), OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnisse 2014, S. 103.

<sup>53</sup> Ritzer, G. (2015), Prosumer capitalism. *The Sociological Quarterly*, Vol. 56(3), S. 413-445.

## 4 Marktfolgen und Regulierungsfragen

### 4.1 Wirtschafts- und wettbewerbspolitische Folgen

#### 4.1.1 Hohe Marktkonzentration

Die ökonomischen Besonderheiten bei der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen haben Folgen für die Marktstruktur. Die Netzwerkeffekte, die Skalen- und Verbundvorteile sowie die wechselseitige Verstärkung der drei Effekte bei der Erbringung digitaler Dienstleistungen haben dazu geführt, dass auf einigen digitalen Dienstleistungsmärkten – insbesondere Plattformmärkten – wenige Anbieter den Markt dominieren. Die damit einhergehenden Probleme für den Wettbewerb auf diesen Märkten sind so groß, dass im Jahr 2021 das deutsche Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen um § 19a ergänzt wurde, der den Wettbewerb auf digitalen Dienstleistungsmärkten sicherstellen soll. Diese Bestimmung erlaubt es dem Bundeskartellamt, „Unternehmen mit überragender marktübergreifender Bedeutung für den Wettbewerb“ besondere Verhaltenspflichten aufzuerlegen. Bisher hat das Bundeskartellamt fünf digitale Dienstleister als „Unternehmen mit überragender marktübergreifender Bedeutung für den Wettbewerb“ identifiziert, nämlich Apple<sup>54</sup>, Alphabet<sup>55</sup>, Amazon<sup>56</sup>, Meta<sup>57</sup> und Microsoft. In vier Fällen begründete das Bundeskartellamt seine Entscheidung u.a. damit, dass die Unternehmen über Wettbewerbsvorteile aufgrund von Nutzerdaten verfügen. Diese Nutzerdaten ermöglichen den Unternehmen die Vermarktung personalisierter Werbung und die Weiterentwicklung ihrer Dienste.<sup>58</sup>

Alle fünf Anbieter haben ihren Hauptsitz in den USA. Dies ist kein Zufall, da die meisten großen<sup>59</sup> digitalen Dienstleister ihren Hauptsitz dort haben. Konkret sind 54 der 100 größten Plattformen in den USA beheimatet. Auf sie entfallen 80 % der Marktkapitalisierung der 100 größten Plattformen weltweit (s. Abbildung 5).

---

<sup>54</sup> Vgl. Bundeskartellamt (2023), Pressemitteilung vom 5. April 2023.

<sup>55</sup> Vgl. Bundeskartellamt (2022), Pressemitteilung von 5. Januar 2022.

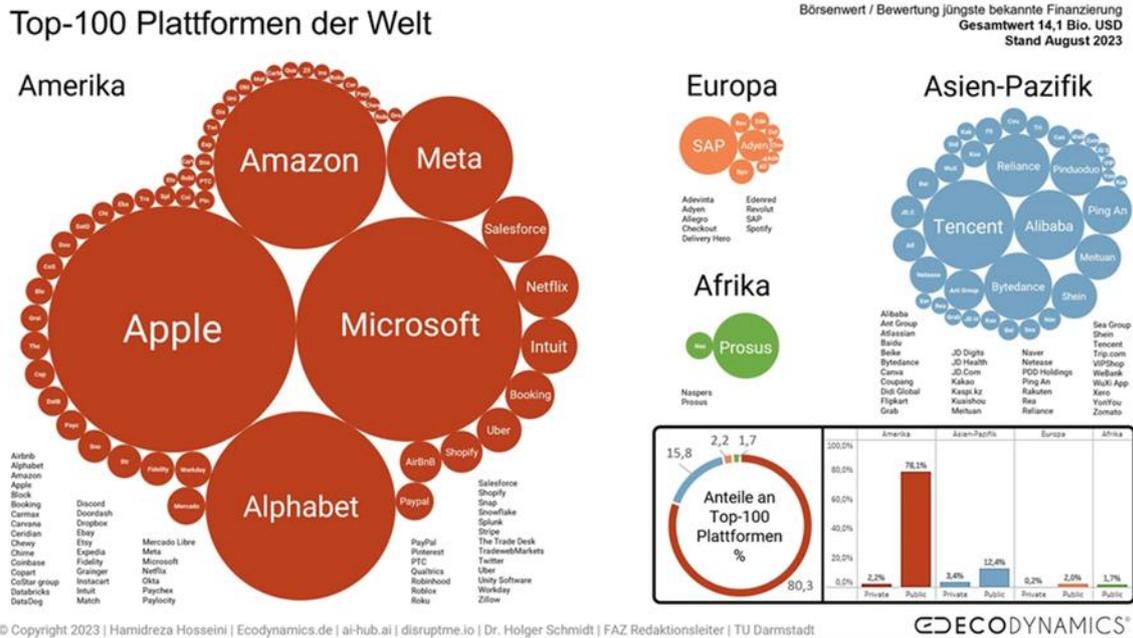
<sup>56</sup> Vgl. Bundeskartellamt (2022), Pressemitteilung von 6. Juli 2022.

<sup>57</sup> Vgl. Bundeskartellamt (2022), Pressemitteilung von 4. Mai 2022.

<sup>58</sup> Vgl. Bundeskartellamt (2022), Pressemitteilung von 5. Januar 2022.

<sup>59</sup> Gemessen anhand der Marktkapitalisierung.

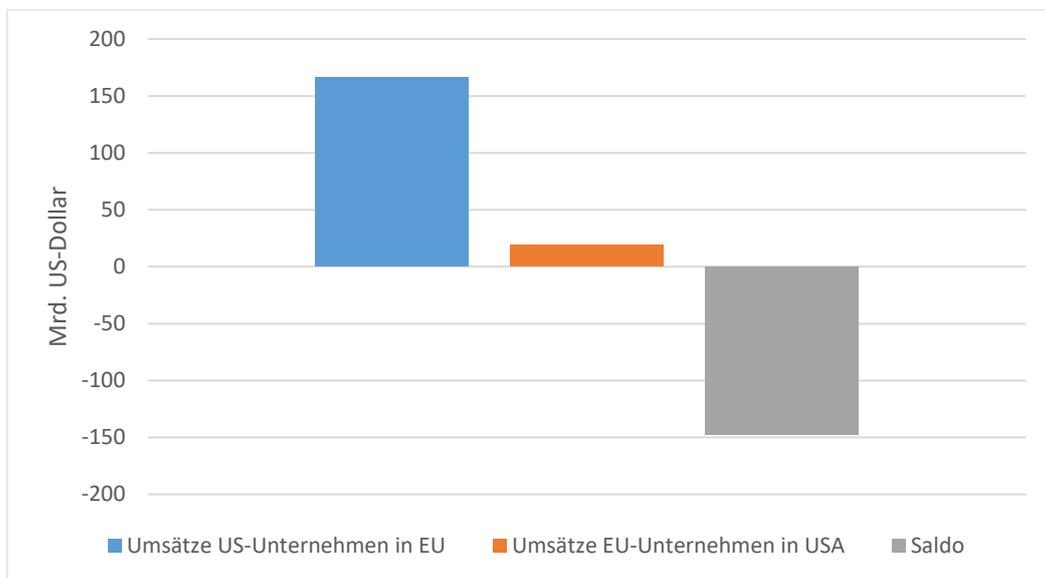
Abbildung 5: Marktkapitalisierung und Hauptsitz von Plattformen



Quelle: Schmidt/Hosseini (2023): <https://www.platformeconomy.com/blog/newtop100>.

Die globalen Marktkapitalisierungen geben allerdings noch keine Auskunft über die Position der Unternehmen auf lokalen Märkten. Eine Möglichkeit zur Bewertung der Marktpositionen auf lokalen Märkten ist die Verwendung von Umsatzdaten aus den Geschäftsberichten multinationaler Digitaldienstleister. Die ausgewiesenen Auslandsumsätze der Muttergesellschaften umfassen dabei auch Umsätze der im Ausland angesiedelten Tochterunternehmen. Abbildung 6 fasst die Ergebnisse eigener Schätzungen der Autoren zu den Umsätzen von US-amerikanischen Digitaldienstleistern in der EU bzw. EU-Unternehmen in den USA mit digitalen Dienstleistungen im Jahr 2020 zusammen (zur Methodik siehe Box 2). Es zeigt sich auch in dieser Hinsicht ein großes Ungleichgewicht zwischen den USA und der EU.

Abbildung 6: Umsätze mit digitalen Dienstleistungen auf Auslandsmärkten im Jahr 2020



Quelle: Eigene Berechnungen.

**Box 2: Schätzung der Auslandsumsätze von Digitaldienstleistern**

Große Digitalkonzerne erzielen ihre Umsatzerlöse oftmals nicht ausschließlich aus der Erbringung von digitalen Dienstleistungen, sondern z.B. auch aus dem Verkauf von Hardware. Aus den Gesamtumsätzen ist deshalb zunächst der auf digitale Dienstleistungen zurückzuführende Anteil abzuleiten. Auch die geografische Abgrenzung muss verfeinert werden, da die US-Konzerne bislang nicht verpflichtet sind, ihre in den Geschäftsberichten ausgewiesenen Umsätze nach einzelnen Ländern oder Wirtschaftsräumen aufzugliedern. Daher müssen auf Basis der vorhandenen geografischen Verteilung eigene Aggregate zur Umsatzhöhe im EU-Raum geschätzt werden. Angesichts der Gestaltungsspielräume der Unternehmen bei der Aufschlüsselung ihrer Umsätze variieren die Schätzschritte im Einzelfall.

Grundsätzlich können mit einem solchen *Bottom-up Ansatz* nicht sämtliche grenzüberschreitend tätigen Digitalunternehmen erfasst werden. Es ist angebracht, sich auf die nach Umsatzgrößen wesentlichen Unternehmen zu fokussieren. Ausgangspunkt sind deshalb verschiedene im Internet verfügbare Ranking-Listen zu den global umsatzstärksten Unternehmen in Sektoren mit Bezug zur Digitalökonomie. Konkret wurden herangezogen erstens die Global Fortune 500 (Segment „Technology“), zweitens die Forbes Global 2000 (Segment „Software & Programming“) sowie drittens die von Wikipedia-Autoren gepflegte „List of largest Internet companies“.

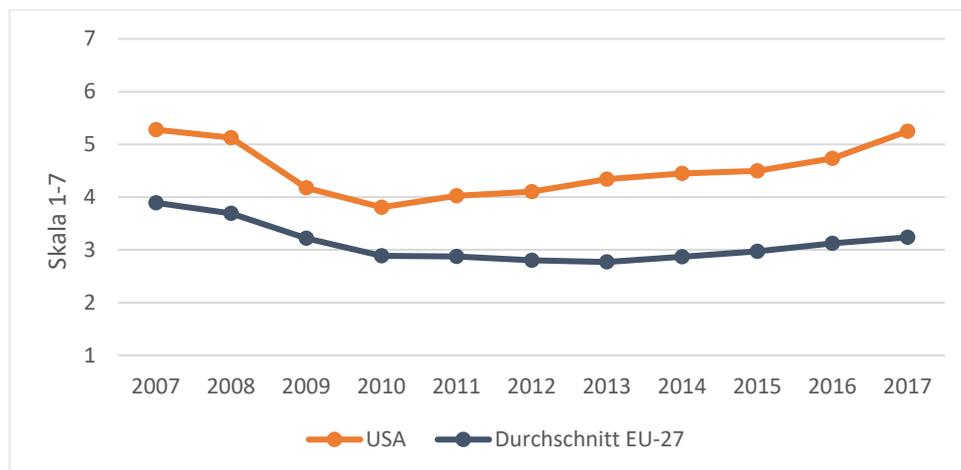
Die Listen weisen Überschneidungen auf. Die Gesamtzahl an auf diese Weise ermittelten großen Unternehmen betrug 102. In einem ersten Filterschritt wurde diese Liste um solche Unternehmen bereinigt, deren Tätigkeitsfeld nicht digitale Dienstleistungen umfasst. Im zweiten Schritt wurden solche Unternehmen ausgeschlossen, deren Hauptsitz weder in den USA noch im EU-Raum angesiedelt ist. Auf diese Weise blieben 68 Unternehmen übrig. Lediglich zwei davon haben ihren Hauptsitz in der EU: SAP und Spotify. Zwei weitere EU-Digitalunternehmen (Amadeus und Atos) wurden separat ergänzt, da auch sie global tätig sind. Der Anhang stellt die Liste der aufgenommenen Unternehmen mit Beschreibung ihrer Hauptgeschäftsfelder dar. Für die verbleibenden Unternehmen wurden dann Schätzungen zum Anteil digitaler Dienstleistungen am Gesamtumsatz vorgenommen.

Zur Ermittlung der Umsatzanteile wurde ein zweigeteiltes Verfahren angewandt. Für die global umsatzstärksten US- und EU-Unternehmen in der Liste wurde eine Einzelfallberechnung auf Basis von Detailinformationen aus den jeweiligen Geschäftsberichten für das Jahr 2020 vorgenommen. Dies betrifft auf US-Seite folgende Unternehmen: Alphabet, Amazon, Apple, Facebook (Meta). Auf EU-Seite wurden alle vier Unternehmen (Amadeus, Atos, SAP und Spotify) im Detail betrachtet. Das Verfahren bestand im Falle der US-Unternehmen darin, die den Geschäftsberichten zu entnehmenden Umsätze in Kontinentaleuropa auf die Umsätze im EU-Markt herunterzurechnen. Dazu wurden zunächst die Umsätze spezifisch mit digitalen Dienstleistungen ermittelt und deren Höhe zwischen EU- und Nicht-EU Europa aufgeteilt. Als Hilfsgröße hierfür diente u.a. der Average Revenue per User (ARPU). Der Anteil an Usern aus dem EU-Raum wurde zum Teil direkt den Geschäftsstatistiken entnommen (Facebook), zum Teil durch den EU-Anteil an der weltweiten Zahl an Internetnutzern geschätzt (Alphabet, Apple). Die Umsätze der EU-Unternehmen in den USA konnten direkt den Geschäftsberichten entnommen werden.

Bei den übrigen (ausschließlich in den USA beheimateten) Unternehmen wurde ein vereinfachtes Schätzverfahren angewandt. Umsatzsegmente, bei denen es sich eindeutig nicht um digitale Dienstleistungen handelt, wurden herausgerechnet. Die EU-Umsätze der Unternehmen wurden dann jeweils über die Multiplikation der globalen Umsätze mit einem einheitlichen Faktor 0,15 ermittelt. Dies entspricht dem Durchschnitt der geschätzten EU-Umsatzanteile von Alphabet, Amazon, Apple und Facebook (Meta) in 2020.

Ein Grund für die Dominanz US-amerikanischer Digitaldienstleister ist die Größe des US-Marktes. Digitalunternehmen konnten in der Frühphase der Digitalisierung dort sehr schnell Skalenvorteile, Netzwerkeffekte und Daten generieren. Alle drei Aspekte begünstigten ein schnelles Wachstum. Digitale Dienstleister im EU-Binnenmarkt konnten dies nicht im gleichen Maße, da Sprachbarrieren und rechtliche Unterschiede im Binnenmarkt ein schnelles Wachstum behinderten. Hinzu kam die bessere Verfügbarkeit von Wagniskapital in den USA. So haben die USA beim Venture Capital Availability Indikator des Global Competitiveness Reports seit Beginn der Erhebung stets Spitzenplätze belegt. Die EU-Länder fallen dagegen im Durchschnitt deutlich ab (siehe Abbildung 7).

**Abbildung 7: Vergleich der Verfügbarkeit von Wagniskapital in den USA und der EU**



Quellen: World Economic Forum (2022); cep.

Eine weitere Ursache ist eine geografisch ungleichmäßige Verteilung von Ideen, begründet etwa in der besonderen globalen Attraktivität der USA als Forschungs- und Hochschulstandort. Die internationalen Patentstatistiken stützen diese Sichtweise. So wurden innerhalb der letzten 25 Jahre jährlich durchweg deutlich mehr ICT-Patente (gemessen nach IP5-Patentfamilien<sup>60</sup>) mit Erfindern aus den USA registriert als mit Erfindern aus EU-Mitgliedsstaaten, sowohl absolut betrachtet als auch pro Kopf.<sup>61</sup>

Schließlich hat auch staatlicher Einfluss eine Rolle gespielt, weshalb die US-amerikanischen Digitalunternehmen schnell gewachsen sind. So erhielten Alphabet, Amazon, Apple, Meta und Microsoft, die fünf größten Unternehmen der US-Digitalwirtschaft, Subventionen durch US-Gebietskörperschaften,

<sup>60</sup> IP5-Patentfamilien beziehen sich auf Patente, die bei mindestens zwei Ämtern für geistiges Eigentum weltweit angemeldet wurden, von denen eines zu den fünf größten Ämtern für geistiges Eigentum gehört (nämlich das Europäische Patentamt, das Japanische Patentamt, das Koreanische Amt für geistiges Eigentum, das Patent- und Markenamt der USA und das Staatliche Amt für geistiges Eigentum der Volksrepublik China).

<sup>61</sup> OECD (2022), Patents Statistics, [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=PATS\\_IPC#](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=PATS_IPC#) (04.08.2022).

die im Zeitverlauf kumuliert jeweils Milliardenbeträge ausmachen.<sup>62</sup> Insbesondere bei Subventionen in späteren Wachstumsphasen ist allerdings nicht klar, inwieweit sie den Wachstumsprozess wirklich angetrieben oder die Subventionsentscheidung umgekehrt eher eine Reaktion auf günstige Wachstumsaussichten war.

US-amerikanische Digitaldienstleister haben zudem von allgemein günstigen staatlich geschaffenen Rahmenbedingungen profitiert, insbesondere einer guten staatlichen bzw. staatlich geförderten Forschungs- und Bildungsinfrastruktur, geringer regulatorischer Einschränkungen bei der Datennutzung und einer gut ausgebauten Telekommunikationsinfrastruktur.

Nicht zuletzt haben US-amerikanische Digitaldienstleister auch von einer zufällig günstigen Rechtslage profitiert. Ein Beispiel hierfür ist die lange Zeit von Amazon in den USA genutzte Möglichkeit, auf Verkäufe in solchen US-Bundesstaaten keine *sales tax*<sup>63</sup> abzuführen, in denen das Unternehmen nicht mit einer Niederlassung physisch vertreten war (siehe dazu Box 3).<sup>64</sup>

All diese Effekte begünstigten ein schnelles Wachstum US-amerikanischer Digitaldienstleister. Als diese dann nach einer ersten Wachstumsphase in den USA ihre Dienstleistungen auch in der EU anboten, waren sie bereits deutlich größer als ihre europäischen Konkurrenten. Sie konnten aufgrund der größeren Netzwerke und Skalenvorteile sowie der größeren Menge an Daten bessere und/oder günstigere Produkte anbieten. So konnten US-amerikanische Digitaldienstleister nach dem Markteintritt in Europa europäischen Konkurrenten schnell Marktanteile abnehmen. In Deutschland führte etwa der Markteintritt von Facebook dazu, dass das soziale Netzwerk „VZ“ aus dem Markt gedrängt wurde.<sup>65</sup>

In anderen Fällen haben US-amerikanische Digitalunternehmen europäische Konkurrenten aufgekauft. So trat Ebay in den deutschen Markt ein, indem es die Internetauktionsplattform Alando.de kaufte und in Ebay.de umbenannte. Auch hier profitierten die US-amerikanischen Digitalunternehmen von den Größenvorteilen des US-amerikanischen Marktes. Denn die Finanzausstattung der US-amerikanischen digitalen Dienstleister war größer als die der europäischen Wettbewerber. In der Folge dominieren die US-amerikanischen Digitaldienstleister vielfach den europäischen Binnenmarkt.

---

<sup>62</sup> Good Jobs First (2022), Subsidy Tracker, <https://subsidytracker.goodjobsfirst.org/> (05.08.2022). Die vorhandene Datenbasis ist allerdings lückenhaft und zeitlich einschränkt.

<sup>63</sup> Die *sales tax* ist eine der Umsatzsteuer vergleichbare Steuer, die jedoch erst im Einzelhandel erhoben wird.

<sup>64</sup> Owen, R. (2013), The "Amazon Tax" Issue: Washing Away the Requirement of Physical Presence for Sales Tax Jurisdiction Over Internet Businesses. U. Ill. JL Tech. & Pol'y, 231.

<sup>65</sup> Vgl. Die Presse (2018), Warum Facebook studiVZ ablöste, [www.diepresse.com/5485439/warum-facebook-studivz-abloeste](http://www.diepresse.com/5485439/warum-facebook-studivz-abloeste) (05.08.2022).

**Box 3: Fallbeispiel Sales Tax**

Bis 2018 waren Online-Händler in den USA nicht verpflichtet, *sales tax*\* zu erheben und abzuführen, wenn sie im Bundestaat des Kunden keine physische Präsenz hatten. Diese Regelung basierte auf den beiden Urteilen des US Supreme Court *National Bellas Hess v. Department of Revenue of Illinois*\*\* sowie *Quill Corp. v. North Dakota*\*\*\* aus den Jahren 1967 bzw. 1992. Damals urteilte der US Supreme Court, dass Unternehmer nicht verpflichtet werden dürfen, *sales tax* zu erheben und abzuführen, wenn sie im Bundestaat des Kunden keine physische Präsenz, d.h. kein Büro oder Mitarbeiter, haben. Hintergrund der Entscheidung war, dass in den USA keine bundeseinheitliche *sales tax* gibt. Stattdessen wird die *sales tax* auf Ebene der Bundestaaten festgelegt. In vielen Bundestaaten können untergeordnete Gebietskörperschaften, etwa Städte (*municipalities*), Landkreise (*counties*), Landgemeinden (*townships*) oder sogar Schulbezirke (*school districts*), zusätzlich eine *sales tax* erheben.\*\*\*\* Diese wird dann auf die *sales tax* des Bundesstaates aufgeschlagen. Diese Art der Steuergestaltung führt dazu, dass es in den USA über 11.000 *sales tax*-Gebietskörperschaften gibt. Als der US Supreme Court die beiden Urteile fällte, wäre die Einhaltung der zahlreichen unterschiedlichen *sales tax*-Regelungen für Versandhändler sehr aufwendig gewesen. Mit der Digitalisierung sank dieser Aufwand jedoch. Durch Eingabe der Postleitzahl des Wohnorts des Empfängers in ein entsprechendes Computerprogramm, kann die *sales tax* seither leicht ermittelt und auf die Rechnung aufgeschlagen werden. U.a. Amazon nutzte in den Jahren 1995 bis 2012 die Möglichkeit, Güter ohne *sales tax* zu verkaufen\*\*\*\*\*, was dem Unternehmen einen Wettbewerbsvorteil insbesondere gegenüber stationären Händlern einbrachte.

Da diese beiden Gerichtsentscheide mit der zunehmenden Verbreitung des Internethandels zu geringeren *sales-tax*-Einnahmen führten und der Aufwand, die korrekte *sales tax* zu bestimmen, aufgrund der Digitalisierung sank, änderte der US Supreme Court 2018 seine Rechtsprechung (Fall *South Dakota gegen Wayfair, Inc.*). Seither reicht eine "wirtschaftliche Präsenz" aus, damit Unternehmen die *sales tax* erheben und abführen müssen, wenn sie Güter an einen Kunden liefern. Der Bundestaat South Dakota hat die wirtschaftliche Präsenz anhand des Umsatzes und der Transaktionen definiert. Demnach hat ein Unternehmen eine wirtschaftliche Präsenz in South Dakota, wenn die jährlichen Umsätze in South Dakota die Schwelle von 100.000 US-Dollar überschreiten oder das Unternehmen mehr als 200 separate Umsätze pro Jahr in South Dakota aufweist. Viele andere Bundestaaten sind dem Beispiel von South Dakota gefolgt und haben ähnliche Gesetze erlassen.

---

\* Die *sales tax* ist eine der Umsatzsteuer vergleichbare Steuer, die jedoch erst im Einzelhandel erhoben wird.

\*\* United States Supreme Court, *National Bellas Hess v. Department of Revenue of Illinois*, 386 U.S. 753 (1967).

\*\*\* United States Supreme Court, *Quill Corp. v. North Dakota*, 504 U.S. 298 (1992).

\*\*\*\* Vgl. Sebisch, J. / Päßgen, C. (2020), Besteuerung in den US-Bundesstaaten, <https://www.gtai.de/de/trade/usa/recht/besteuerung-in-den-us-bundesstaaten-211592>.

\*\*\*\*\* Wasserman, S. (2012), The Amazon Effect, The Nation 29 May 2012, <https://www.thenation.com/article/archive/amazon-effect/>.

Der Eintritt in den europäischen Markt ermöglichte den US-amerikanischen Digitaldienstleistern, Netzwerkeffekte und Skalenvorteile noch stärker auszuschöpfen. Zudem konnten die US-amerikanischen Unternehmen dadurch noch mehr Nutzerdaten sammeln. Zusätzliche Möglichkeiten des Ausbaus vorhandener Marktmacht ergaben sich aus der Nutzung vertikaler und horizontaler Integration. Die

ohnehin bestehenden Wettbewerbsvorteile gegenüber europäischen Digitaldienstleistern wurden dadurch noch größer.

#### 4.1.2 Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung

Parallel zur Expansion in die EU begannen viele US-amerikanische Digitaldienstleister mit einer „aggressiven Steuerplanung“<sup>66</sup>, indem sie Möglichkeiten, die das internationale Steuerrecht bereithält, intensiv nutzten (siehe hierzu Box 4). Aggressive Steuerplanung<sup>67</sup> wird dadurch begünstigt, dass Digitaldienstleister ihre Dienstleistung schnell und kostengünstig über das Internet transportieren können. Sie müssen daher nicht in der Nähe ihrer Kunden bzw. Nutzer niedergelassen sein. Auf diese Weise können multinationale Digitalunternehmen vom Umsatzpotenzial großer Märkte profitieren, ohne dass sie einen Teil der erzielten Gewinne in Form von Steuern an die lokalen Gebietskörperschaften abführen müssen. Stattdessen können sie sich in Staaten niederlassen, in denen sie wenig Steuern zahlen müssen und ihre Dienstleistung von dort aus erbringen.

Selbst wenn sie eine Tochtergesellschaft in einem Land gründen, ist nicht sichergestellt, dass dieses Land die im Inland erwirtschafteten Gewinne besteuern kann. Hierfür sorgt maßgeblich die zweite steuerrelevante Eigenschaft bei der Erbringung digitaler Dienstleistungen, nämlich die große Bedeutung immaterieller Vermögenswerte. Immaterielle Vermögenswerte in Form von Software sind nämlich nicht nur Grundlage des Geschäftsmodells von Digitaldienstleistern. Sie ermöglichen ihnen auch, die Gewinne ihrer Tochtergesellschaften im Sinne der Steueroptimierung zwischen verschiedenen Ländern zu verschieben. So erzeugt die Schwierigkeit der Bestimmung eines objektiven Marktwerts für immaterielle Vermögenswerte einen großen Spielraum für deren Wertbemessung. Über interne Lizenzierungsmodelle können zudem die Einnahmen aus diesen Vermögenswerten gezielt zur Verlagerung von Gewinnen in Richtung von Niedrigsteuerländern eingesetzt werden. Dazu wird das Eigentum an Software-Patenten oder anderen immateriellen Vermögenswerten an die Tochtergesellschaften in diesen Ländern transferiert. Diese Tochtergesellschaften vergeben im Anschluss Lizenzen für die Nutzung der Assets an Niederlassungen in Ländern mit höheren Gewinnsteuersätzen. Die Zahlungen der Lizenznehmer verringern deren zu versteuernde Gewinne und erhöhen die Vorsteuergewinne im Niedrigsteuerland. Da die Unsicherheit bei der Ermittlung des Vermögenswerts sich auch auf die Frage einer angemessenen Höhe der internen Verrechnungspreise erstreckt, verfügen multinationale Digitalunternehmen so über ein sehr flexibles Instrument, um ihre globale Steuerbelastung zu senken.

Im Laufe der Zeit haben sich komplexe Konstrukte der Gewinnverschiebung etabliert. So konnte Apple seine Steuerzahlung in der EU dadurch senken, dass bei nahezu allen Verkäufen von Apple-Produkten in der EU die in Irland ansässigen Unternehmen „Apple Sales International“ und „Apple Operations Europe“ Vertragspartner waren.<sup>68</sup> Diese beiden Tochterunternehmen von „Apple Inc. USA“ nutzten immaterielle Vermögenswerte ihrer US-amerikanischen Mutter. Zudem leisteten die beiden irischen Tochterunternehmen Zahlungen an die „Apple Inc. USA“, um Forschung & Entwicklung von immateriellen Vermögenswerten zu finanzieren, die in ihrem Auftrag in den USA durchgeführt wurde. Die

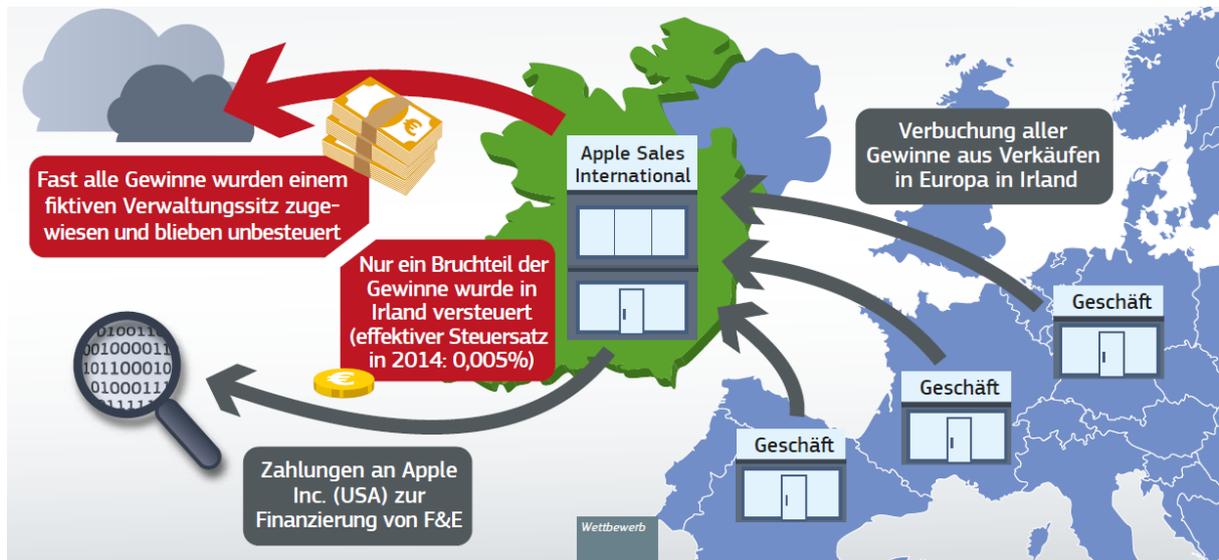
<sup>66</sup> EU-Kommission (2017), Bekämpfung aggressiver Steuerplanung – Europäisches Semester Themenblatt, [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_curbing-aggressive-tax-planning\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_de.pdf) (05.08.2022).

<sup>67</sup> Heckemeyer, J. H. / Spengel, C. (2013), Maßnahmen gegen Steuervermeidung: Steuerhinterziehung versus aggressive Steuerplanung, *Wirtschaftsdienst*, Vol. 93(6), S. 363-366.

<sup>68</sup> Vgl. EU-Kommission (2016), Staatliche Beihilfe: Irland gewährt Apple unzulässige Steuervergünstigen von bis zu 13 Mrd. EUR, Pressemitteilung vom 30. August 2016.

irischen Töchter haben mit ihren Zahlungen die Hälfte der gesamten Forschung finanziert, die die Apple-Gruppe in den USA durchführt. Durch diese Zahlungen an die US-amerikanische Muttergesellschaft schaffte es die irische Apple Tochter „Apple Sales International“ ihre 2011 erwirtschafteten Gewinne in Höhe von 16 Mrd. Euro auf 50 Mio. Euro zu verringern.<sup>69</sup> Folgende Abbildung 8 stellt die Steuerplanung von Apple grafisch dar.

**Abbildung 8: Aggressive Steuerplanung am Beispiel Apple**



Quelle: EU-Kommission (2016): Staatliche Beihilfe: Irland gewährt Apple unzulässige Steuervergünstigen von bis zu 13 Mrd. EUR, Pressemitteilung vom 30. August 2016.

Ein dem Apple-Fall sehr ähnliches Modell der aggressiven Steuerplanung verwendete Amazon (s. Abbildung 9). Amazon musste dadurch auf drei Viertel seiner durch Umsatz in der EU generierten Gewinne keine Steuern zahlen.<sup>70</sup>

<sup>69</sup> Vgl. EU-Kommission (2016), Staatliche Beihilfe: Irland gewährt Apple unzulässige Steuervergünstigen von bis zu 13 Mrd. EUR, Pressemitteilung vom 30. August 2016.

<sup>70</sup> EU-Kommission (2017), Staatliche Beihilfe: Kommission stellt fest, dass Luxemburg Amazon unzulässige Steuervergünstigen von rund 250 Mio. EUR gewährt hat. EUR, Pressemitteilung vom 30. August 2016.

Abbildung 9: Aggressive Steuerplanung am Beispiel Amazon



Quelle: EU-Kommission (2016), Staatliche Beihilfe: Kommission stellt fest, dass Luxemburg Amazon unzulässige Steuervergünstigen von rund 250 Mio. EUR gewährt hat. EUR, Pressemitteilung vom 30. August 2016.

Die aggressive Steuerplanung der US-amerikanischen Digitalkonzerne hat mehrere ökonomische Konsequenzen:

- Steuern werden nicht mehr dort gezahlt, wo wirtschaftlicher Wert generiert wird. Stattdessen werden Unternehmen dort gegründet, wo die Steuern niedrig sind.
- Die aggressive Steuerplanung führte dazu, dass die US-amerikanischen Digitaldienstleister leichter an Fremdkapital kommen. Dadurch haben sie mehr Geld etwa für Akquisitionen zur Verfügung als Unternehmen, die regulär Steuern zahlen.
- Die Wettbewerbsvorteile, die multinationale Digitaldienstleister ohnehin bereits aufgrund der Netzwerkeffekte sowie der Skalen- und Verbundvorteile haben, werden zusätzlich vergrößert. Es gibt dadurch weniger Markteintritte potenzieller Konkurrenten, d.h. der Markt ist weniger bestreitbar. Der Innovations- und Preisdruck auf etablierte digitale Dienstleister ist somit geringer als möglich.
- Die aggressive Steuerplanung kann zudem dazu führen, dass immer mehr Staaten gezwungen sind, die Steuern für digitale Dienstleister zu senken, etwa um dadurch verursachte Wettbewerbsverzerrungen für heimische Digitaldienstleister auszugleichen oder um multinationale Digitaldienstleister ins Land zu locken.
- Unternehmen, die eine aggressive Steuerplanung verfolgen, beteiligen sich nicht oder nur in einem geringen Umfang an der Bereitstellung öffentlicher Güter im Marktstaat. Eine solche Beteiligung ist fair, da Unternehmen u.a. von der Rechtspflege, aber auch der Schuldbildung im Land profitieren.
- Eine aggressive Steuerplanung benachteiligt traditionelle Unternehmen, die mit multinationalen Digitaldienstleistern im Wettbewerb stehen, wenn traditionelle Unternehmen die volle Gewinnsteuer zahlen und sich damit an der Bereitstellung öffentlicher Güter im Land beteiligen.

**Box 4: Base Erosion & Profit Shifting (BEPS) am Beispiel des Double Irish Dutch Sandwich und Patentboxen**

Die Abkürzung BEPS steht für Base Erosion and Profit Shifting (Deutsch: Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung).<sup>\*</sup> Sie wird in dieser Studie gleichbedeutend mit dem Begriff „aggressive Steuerplanung“ gebraucht. Gemeint ist hiermit zum einen, dass Unternehmen ihren Vorsteuergewinn möglichst klein rechnen (Base Erosion), zum anderen, dass Unternehmen dafür sorgen, dass ihr Vorsteuergewinn in einem Steuerhoheitsgebiet mit „günstiger“ Steuergesetzgebung anfällt. Das Ziel liegt auf der Hand: möglichst wenig Steuern bezahlen zu müssen. Die Gewinnverkürzung sorgt dafür, dass in Steuerhoheitsgebieten mit hohen Steuern wenig Gewinn anfällt. Die Gewinnverlagerung sorgt dafür, dass Gewinn in solchen Ländern anfällt, in denen er niedrig oder gar nicht besteuert wird.

BEPS kann mit einer Reihe von Methoden durchgeführt werden. Im Zentrum steht vielfach der Transfer von geistigem Eigentum. Zwei dieser Methoden sollen – in vereinfachter Form – im Folgenden vorgestellt werden: das „Double Irish Dutch Sandwich“ und die Nutzung von Patentboxen.<sup>\*\*</sup>

Beim **Double Irish Dutch Sandwich** besteht das Konzerngeflecht neben einer Muttergesellschaft in den USA aus zwei Gesellschaften in Irland – einer Holding und einer operativen Gesellschaft – und einer Zwischengesellschaft in den Niederlanden. Die Holdinggesellschaft hat dabei ihren formellen Sitz in Irland, weshalb sie aus Sicht des US-amerikanischen Steuerrechts steuerlich in Irland ansässig ist. Die Holdinggesellschaft hat jedoch ihre faktische Geschäftsleitung auf den Bermudas, weshalb sie aus irischer Sicht nicht in Irland, sondern auf den Bermudas steuerpflichtig ist. Die Bermudas erheben keine Körperschaftssteuer. Die Holdinggesellschaft erwirbt von der Muttergesellschaft das Recht zur Nutzung von geistigem Eigentum und geht mit ihr ein Cost-sharing agreement in Bezug auf das geistige Eigentum ein. Dies hat zur Folge, dass die Holdinggesellschaft steuerlich als Eigentümer des geistigen Eigentums gilt. Da hierbei geistiges Eigentum transferiert wird, das noch nicht voll entwickelt ist, ist es für US-Steuerbehörden schwierig, einen Wert des geistigen Eigentums festzustellen, der einem Fremdvergleich standhält.

Genutzt wird dieses geistige Eigentum von der operativen Gesellschaft. Mit dieser Gesellschaft schließen Kunden ihre Verträge.<sup>\*\*\*</sup> Die Lizenzgebühren für die Nutzung des geistigen Eigentums bezahlt die operative Gesellschaft jedoch nicht an die Holdinggesellschaft. Denn da diese aus irischer Sicht steuerlich auf den Bermudas ansässig ist, wäre hierfür in Irland Quellensteuer zu bezahlen. Stattdessen bezahlt die operative Gesellschaft hohe Lizenzgebühren an die niederländische Zwischengesellschaft (base erosion). (Diese Konstruktion ist heute nicht mehr sinnvoll aufzusetzen, da Irland seit 2010 über breit anwendbare Regeln zu Fremdvergleichen verfügt, welche aber auf vor 2010 aufgesetzte Strukturen nicht anwendbar sind.) Dadurch erzielt die operative Gesellschaft nur niedrige Gewinne in Irland. Die Lizenzzahlungen in die Niederlande unterliegen aufgrund der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie<sup>\*\*\*\*</sup> keiner Quellensteuer. Die Niederlande wiederum erhoben bis Ende 2020 generell keine Quellensteuer auf Lizenzgebühren und erheben sie auch jetzt nur bei Lizenzzahlungen an verbundene Unternehmen, die in Steueroasen ansässig sind (wozu Stand 2022 auch die Bermudas gehören)<sup>\*\*\*\*\*</sup>. Dadurch konnte bis 2021 die Zahlung von Quellensteuer auf die Lizenzgebühren gänzlich vermieden werden (profit shifting). Auf den Bermudas wiederum besteht, wie gesagt, keine Körperschaftssteuer. Gleichzeitig war das Einkommen nicht in den USA zu besteuern, solange es nicht in die USA transferiert wurde. Diese Regelung wurde zwar 2017 geändert, jedoch mit einer achtjährigen Übergangsfrist und einem erheblich gemäßigten Steuersatz für in die USA rückgeführte Mittel.<sup>\*\*\*\*\*</sup>

Nach einem im Grundsatz ähnlichen Muster funktioniert auch die Steuervermeidung mittels **Patentboxen**. Als Patentboxen bezeichnet man Steuerregime, die erheblich niedrigere Steuern auf Einkommen aus geistigem Eigentum erheben oder Gutschriften für Ausgaben gewähren, die bei der Schaffung von geistigem Eigentum angefallen sind. Das geistige Eigentumsrecht wird also zum Zweck der Steuerersparnis einer Gesellschaft übertragen, die in einem Land mit Patentbox angesiedelt ist. Die Einkünfte, die sie aus Lizenzgebühren einer operativen Gesellschaft erhält, werden dank der Patentbox niedrig besteuert. Die Zwischenschaltung einer niederländischen Gesellschaft entfällt.

\* Siehe z.B. OECD (2014), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2014 Deliverable, S. 3.

\*\* Siehe zu all dem Nabben, R. (2017), Intellectual Property Tax Planning in the light of Base Erosion and Profit Shifting, <https://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=143915> (13.07.2022).

\*\*\* Siehe Buchhaltung-Tipps.de (2016), Double Irish with a Dutch Sandwich am Beispiel von Google, <https://www.buchhaltung-tipps.de/steuerrecht/double-irish-with-a-dutch-sandwich-am-beispiel-von-google> (05.08.2022).

\*\*\*\* Richtlinie 2003/49/EG vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2003/49/oj>.

\*\*\*\*\* PWC (2022), Netherlands. Corporate - Withholding taxes, <https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/corporate/withholding-taxes> (12.08.2022).

\*\*\*\*\* Siehe Tax Policy Center (2020), What is the TCJA repatriation tax and how does it work? <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-tcja-repatriation-tax-and-how-does-it-work> (12.08.2022).

### 4.1.3 Negative Stau-Externalitäten im Netz

Die starke Dominanz US-amerikanischer Digitaldienstleister zeigt sich auch bei der Nutzung der Telekommunikationsnetze. So wird ein Großteil des im Rahmen von digitalen Dienstleistungen erzeugten globalen Datenverkehrs von einer kleinen Gruppe von US-Unternehmen verursacht. Sandvine (2022) schätzen, dass im Jahr 2021 sechs Unternehmen in Summe mehr als die Hälfte des gesamten globalen Datenverkehrs zugerechnet werden kann. Dabei handelt es sich ausschließlich um Unternehmen mit Hauptsitz in den USA: Alphabet, Apple, Amazon, Meta, Microsoft und Netflix.<sup>71</sup> Deren starke Marktstellung schlägt sich somit auch in einer starken Nutzung der digitalen Infrastruktur nieder. Auch hieraus resultieren gesellschaftliche Probleme, und zwar als Folge von Trittbrettfahrerverhalten. Die Telekommunikationsnetzwerke selbst sind zwar weder rechtlich noch ökonomisch betrachtet öffentliche Güter. Sie befinden sich im Eigentum von Privatunternehmen als Netzbetreibern. Ausschließbarkeit von der Nutzung ist technisch zudem problemlos möglich.

Die Form der Marktregulierung erzeugt jedoch einen den öffentlichen Gütern ähnliche Anreizproblematik. So erfolgt die Entlohnung der Netzbetreiber für die Gewährung des Netzzugangs an Dritte über regulierte Entgelte, die über die Nutzerseite finanziert werden. Die Konsumenten digitaler Dienstleistungen haben jedoch nur in begrenztem Maße Kontrolle über den Datenverkehr, den sie verursachen. Durch Funktionen wie das automatische Abspielen von Videos beim Aufrufen einer Website erzeugen die Nutzer auch unbewusst Datenströme, die teilweise von ihnen gar nicht gewollt und damit unnötig

<sup>71</sup> Sandvine (2022), The Mobile Internet Phenomena Report, <https://www.sandvine.com/phenomena> (05.08.2022).

sind.<sup>72</sup> Ein weiteres Beispiel ist eine von Anbietern voreingestellte hohe Auflösung bei Videos. Die Anbieter haben zugleich wenig Anreiz, die Dateneffizienz ihrer Leistungen zu erhöhen, da sie für durch unnötigen Datenverkehr entstehende gesellschaftliche Kosten nicht aufkommen müssen. Diese Kosten sind teilweise temporärer Natur: Internetnutzer erfahren Geschwindigkeitsbeschränkungen bei zeitweilig überhöhter Netzauslastung. Teilweise sind sie aber auch langfristiger Natur: Das vermehrte Auftreten von Engpasssituationen kann den Ausbaubedarf der Netze erhöhen. Da die privatwirtschaftlichen Anreize zum Netzausbau vor allem in dünnbesiedelten Regionen begrenzt sind, wird er durch öffentliche Mittel unterstützt, die von der Allgemeinheit bereitgestellt werden. So fördern in Deutschland Bund und Länder mit den Graue-Flecken-Förderprogramm den Breitbandausbau in solchen Gebieten, in denen kein privatwirtschaftlicher Ausbau stattfindet.<sup>73</sup> Die Allgemeinheit trägt so einen Teil der Zusatzkosten, die aus mangelnder Dateneffizienz in der Bereitstellung von digitalen Dienstleistungen resultieren.

## 4.2 Gesellschafts- und digitalpolitische Folgen

### 4.2.1 Gefährdung der digitalen Souveränität

Die starke Konzentration vieler Märkte für digitale Dienstleistungen auf wenige große Anbieter mit Hauptsitz in den USA stellt aus europäischer Sicht eine bedeutende Einschränkung der eigenen digitalen Souveränität dar. Digitale Souveränität definieren wir hier Floridi (2020) folgend in einem umfassenden Sinne: als die Fähigkeit, Kontrolle über sämtliche Komponenten der digitalen Sphäre (Daten, Soft- und Hardware, Dienstleistungen und Infrastrukturen) ausüben zu können. Als Formen der Kontrollausübung verstehen wir dabei die Steuerung von Erzeugung, Auftreten oder Beseitigung von Daten oder anderer digitaler Komponenten, sowie von deren Entwicklungsdynamik im Zeitverlauf.<sup>74</sup> Diese Kontrollmöglichkeiten sind durch die Schlüsselrolle weniger US-Unternehmen in der digitalen Entwicklung stark beeinträchtigt. Sie sind es, die gegenwärtig über die Richtung und Geschwindigkeit der Innovation im Bereich digitaler Dienstleistungen im EU-Raum entscheiden. Die EU selbst kann lediglich versuchen, über Regulierung korrigierend zu wirken. Diese Asymmetrie kann nur durch eine Stärkung des heimischen Digitalsektors überwunden werden.

### 4.2.2 Unzureichender Beitrag zur Finanzierung öffentlicher Güter

Multinationale Digitaldienstleister tragen im Verhältnis zu ihrer ökonomischen Rentabilität in geringerem Maße zum Steueraufkommen in Europa bei als andere Unternehmen. Dies ergibt sich aus den diskutierten ökonomischen Eigenschaften digitaler Dienstleistungen. So sind Digitaldienstleister für die Bedienung des EU-Marktes in geringerem Maße auf die Gründung lokaler Niederlassungen angewiesen als Unternehmen aus anderen Sektoren. Auch multinationale Digitaldienstleister, die mit Niederlassungen in der EU präsent sind, können die besonderen Eigenschaften digitaler Dienstleistungen nutzen, um ihre Steuerlast zu senken. Über die in Abschnitt 4.1.2 beschriebenen Strategien der

---

<sup>72</sup> Axon Partners Group (2022), Europe's internet ecosystem: socioeconomic benefits of a fairer balance between tech giants and telecom operators, <https://etno.eu/downloads/reports/europes%20internet%20ecosystem.%20socio-economic%20benefits%20of%20a%20fairer%20balance%20between%20tech%20giants%20and%20telecom%20operators%20by%20axon%20for%20etno.pdf> (05.08.2022).

<sup>73</sup> Bundesministerium für Digitales und Verkehr (2022), Die Breitbandförderung des Bundes, <https://www.bmvi.de/DE/Themen/Digitales/Breitbandausbau/Breitbandfoerderung/breitbandfoerderung.html> (05.08.2022).

<sup>74</sup> Floridi, L. (2020), The fight for digital sovereignty: What it is, and why it matters, especially for the EU. *Philosophy & Technology*, Vol. 33(3), S. 369-378.

„aggressiven Steuerplanung“ können sie die in Europa gezahlten Steuern minimieren. Dabei profitieren sie gegenüber Unternehmen aus traditionellen Sektoren vor allem von der besonderen Bedeutung immaterieller Vermögenswerte. Die konzerninterne Verrechnung von Nutzungsrechten an diesen Vermögensposten zwischen den Niederlassungen ist eine von mehreren Möglichkeiten zum Betreiben von BEPS. Die meisten EU-Länder sind hiervon aufgrund ihrer im Vergleich zu globalen Steueroasen hohen Gewinnbesteuerung in besonderem Maße in ihrer Einnahmehasis beeinträchtigt. Zugleich profitieren multinationale Digitaldienstleister über ihre Marktpräsenz aber von einer Reihe öffentlicher Güter, die im EU-Raum unentgeltlich bereitgestellt werden. Dazu gehören etwa Rechtssicherheit und -pflege sowie durch öffentliche Bildung vermittelte (digitale) Kompetenzen. Auch können sie Infrastrukturleistungen in Europa teilweise kostenfrei in Anspruch nehmen, je nach Geschäftsfeld sowohl im digitalen (Telekommunikationsnetz) als auch im analogen (Straßennetz) Bereich. Letztgenannte Güter stellen zwar im ökonomischen Sinne keine öffentlichen Güter dar, sind aber aus Sicht der Digitaldienstleister ebenfalls (weitgehend) kostenlos nutzbar und sind eine unverzichtbare Grundlage für ihr Geschäftsmodell und der von ihnen erzeugten Wertschöpfung. Sind die Digitaldienstleister nicht mit einer physischen Präsenz in einem Land vertreten, tragen sie so nicht zur Finanzierung ihrer Geschäftsgrundlagen bei.

### 4.2.3 Hohe Netzauslastung durch auswärtige Anbieter

Die in Abschnitt 4.1.3 beschriebene Problematik der Netzexternalitäten betrifft infolge der Anbieterkonzentration ebenfalls in besonderem Maße den europäischen Markt. Denn wie oben beschrieben sind es vor allem große US-amerikanische Digitaldienstleister, die mit ihren Inhalten für einen Großteil des Datenstroms im Netz verantwortlich sind. Die aus der Netzauslastung resultierenden Kosten werden gegenwärtig jedoch von Netzbetreibern und Staat (Förderung) finanziert, und damit letztlich von der Allgemeinheit der Nutzer getragen. Auch indirekt leisten multinationale Digitaldienstleister hierzu über das Steuersystem nur geringe Beiträge, aufgrund der oben diskutierten Steuervermeidungsproblematik.

Abbildung 10 stellt die beschriebenen Konsequenzen der gegenwärtigen Marktsituation zusammengefasst dar.

#### Abbildung 10: Drei gesellschaftliche Probleme der gegenwärtigen Marktsituation

- ① Multinationale Digitaldienstleister profitieren von öffentlichen Gütern im EU-Raum (z. B. Rechtssicherheit, Bildung), tragen aber kaum zur Finanzierung bei
- ② Multinationale Digitaldienstleister verursachen hohen Traffic in den europäischen Netzen, erhöhen so den Bedarf für Ausbauinvestitionen, ohne dass sie an deren Finanzierung beteiligt sind
- ③ Multinationale Digitaldienstleister beeinträchtigen die digitale Souveränität Europas, indem sie die Entwicklung im digitalen Bereich steuern

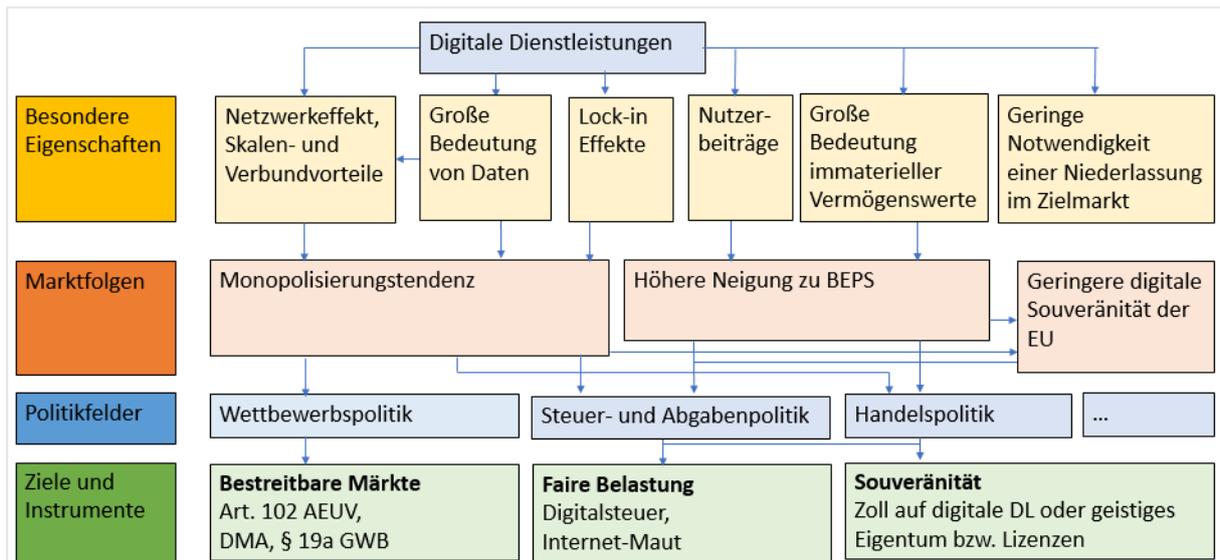
Quelle: Eigene Darstellung.

### 4.3 Regulierungsfragen

Die vorstehend beschriebenen Eigenschaften digitaler Dienstleistungen führen zu schwerwiegenden wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Konsequenzen. Um diese einzudämmen, bedarf es einer adäquaten Regulierung. Regulierungsziele bestehen in der Sicherstellung bestreitbarer Märkte, einer fairen Besteuerung und der digitalen Souveränität.

In Abbildung 11 sind die Eigenschaften digitaler Dienstleistungen, ihrer Folgen sowie Ziele und Instrumente politischer Regulierung zusammenfassend dargestellt. Die betroffenen Politikfelder umfassen dabei i) die Wettbewerbspolitik ii) die Steuer- und Abgabenpolitik und iii) die Außenhandelspolitik. Die Wettbewerbspolitik hat die Aufgabe, bestreitbare Märkte sicherzustellen. Die Steuer- und Abgabenpolitik soll eine Finanzierung der öffentlichen Ausgaben sicherstellen und hierbei den Wettbewerb möglichst wenig verzerren. Die Handelspolitik kann sowohl Einnahmen generieren als auch Souveränität in wichtigen wirtschaftlichen Bereichen sicherstellen. Im folgenden Kapitel werden diesbezüglich Regulierungsansätze und mögliche Instrumente hergeleitet und diskutiert.

**Abbildung 11: Digitale Dienstleistungen – Eigenschaften, Marktfolgen und Regulierungsziele**



Quelle: Eigene Darstellung.

## 5 Politische Instrumente

### 5.1 Theoretischer Rahmen

In den vorangegangenen Kapiteln wurde gezeigt, dass die Erbringung digitaler Dienstleistungen mit zahlreichen ökonomischen Besonderheiten einhergeht. Einige dieser Besonderheiten führen dazu, dass Märkte für digitale Dienstleistungen, allen voran Plattformdienstleistungen, eine Tendenz zu Marktkonzentration aufweisen. So wird die Erbringung bestimmter Plattformdienstleistungen in der EU von wenigen US-amerikanischen Dienstleistern dominiert. Die Marktdominanz US-amerikanischer Dienstleister hat zur Folge, dass die digitale Souveränität der EU eingeschränkt ist. Zudem erzeugen diese Dienstleister einen Großteil des globalen Datenverkehrs und sind daher mitverantwortlich für die hohe Netzauslastung. Anreize zur Senkung des Datenverkehrs haben diese Digitaldienstleister nur bedingt, da sie an den Kosten des Netzausbaus bislang nicht beteiligt sind.

#### Box 5: Regulierung bei Marktunvollkommenheiten

Die Ziele und Instrumente von Regulierung sauber zu analysieren, ist deshalb wichtig, weil die Effekte der Regulierung bisweilen advers, also gegen die eigentliche Intention der Regulierung gerichtet sein können. Das gilt insbesondere dann, wenn eine wichtige Bedingung einer Vielzahl von mikroökonomischen Sätzen nicht gilt: vollständiger oder gar perfekter Wettbewerb. Die Besteuerung eines Monopols etwa kann dazu führen, dass die Konsumentenpreise um mehr als den Steuersatz steigen, die versuchte Abschöpfung von Monopolrenten also zu Lasten der Konsumenten geht. Im Sinne des Ökonomen Tinbergen gilt also, für unterschiedliche Regulierungsziele voneinander unabhängig steuerbare Instrumente zu entwickeln.

Darüber hinaus führen die Besonderheiten bei der Erbringung digitaler Dienstleistungen dazu, dass insbesondere multinational agierende Digitaldienstleister häufig – gewollt oder ungewollt – keinen angemessenen Beitrag zur Finanzierung öffentlicher Ausgaben in ihren Marktstaaten<sup>75</sup> leisten, obwohl sie von öffentlichen Leistungen wie Rechtspflege und Schulbildung profitieren. Insbesondere die mangelnde Verortbarkeit der Leistungserbringung, die geringe Notwendigkeit einer Niederlassung im Zielmarkt und die große Bedeutung immaterieller Vermögenswerte bei der Erbringung digitaler Dienstleistungen stellen das gegenwärtige Steuersystem vor Herausforderungen, denen es nicht gewachsen ist.

Diese ökonomischen und gesellschaftlichen Konsequenzen werden zukünftig größer werden, da sowohl die Trends hin zur Digitalisierung als auch zur Dienstleistungsgesellschaft ungebrochen sind. Der Aufbau digitaler Welten zeigt dies deutlich. Vor diesem Hintergrund gilt es, Instrumente zu entwickeln, die

- eine angemessene Beteiligung Digitaldienstleister an den öffentlichen Ausgaben in ihren Marktstaaten sicherstellen,
- die digitale Souveränität der EU erhöhen und
- Anreize zum Datensparen setzen.

---

<sup>75</sup> Sieh hierzu Abschnitt. 5.2.1.

In den folgenden Abschnitten 5.2 und 5.3 werden hierzu verschiedene Instrumente diskutiert und evaluiert.

In Abschnitt 5.2 wird die 2-Säulen-Einigung der OECD dargestellt und hinsichtlich der drei genannten Ziele bewertet. Die 2-Säulen-Einigung ist eine globale Lösung, deren Umsetzung gegenwärtig angestrebt wird. Sollte die 2-Säulen-Einigung nicht umgesetzt werden oder die zuvor genannten Ziele nicht in ausreichendem Maß erreichen, kann die EU eigene Instrumente nutzen, um die oben genannten Ziele zu erreichen. Mögliche Instrumente der EU werden in Abschnitt 5.3 dargestellt und bewertet. Konkret handelt es sich dabei um Zölle auf den Import von Software und Software-Lizenzen, eine Digitalsteuer auf die Umsätze mit bestimmten digitalen Dienstleistungen und um eine Infrastrukturabgabe für digitale Dienstleister. Alle Instrumente werden nach demselben Schema bewertet (s. Abbildung. 12).

**Abbildung 12: Digitalisierung von Dienstleistungen**

| Instrument   | Implementierung                        |                   | Folgenabschätzung |                                     |                                      |                               |
|--------------|--|-------------------|-------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------|
|              | Herausforderungen praktische Umsetzung | Rechtliche Hürden | Treffsicherheit   | Folgen für die Abgabengerechtigkeit | Folgen für die digitale Souveränität | Folgen für die Netzauslastung |
| Instrument 1 | ....                                   | ...               | gering bis hoch   | negativ bis positiv                 | negativ bis positiv                  | negativ bis positiv           |

Quelle: Eigene Darstellung.

Im ersten Schritt werden sowohl praktische als auch rechtliche Implementierungshürden des diskutierten Instruments dargestellt. Im zweiten Schritt werden die Folgen des Instruments bewertet. Hierbei werden, (1) die Treffsicherheit eines Instruments bewertet, (2) dessen Folgen für die Abgabengerechtigkeit, (3) dessen Folgen für die digitale Souveränität der EU und (4) dessen Folgen für die Netzauslastung.

Ein Instrument ist treffsicher, wenn es

- alle Digitaldienstleister trifft, die sich gegenwärtig nicht in angemessenem Umfang an den öffentlichen Ausgaben in ihren Marktstaaten beteiligen, und diese Dienstleister keine Möglichkeit haben, dem Instrument auszuweichen, sowie
- Digitaldienstleister, die sich bereits in angemessenem Umfang an der Finanzierung öffentlicher Ausgaben in ihren Marktstaaten beteiligen, nicht zusätzlich belastet.

Ein Instrument hat positive Folgen für die Abgabengerechtigkeit, wenn es sicherstellt, dass Digitaldienstleister, die sich bislang nicht in angemessenem Umfang an den öffentlichen Ausgaben in ihren Marktstaaten beteiligen, dies aufgrund des Instruments dann doch tun.

Ein Instrument hat positive Folgen für die Souveränität der EU, wenn es die relative Wettbewerbsposition europäischer Digitaldienstleister gegenüber multinationalen US-amerikanischen Digitaldienstleistern verbessert. Dies wäre etwa der Fall, wenn ein Instrument dazu führt, dass bestehende

Wettbewerbsverzerrungen zwischen solchen Digitaldienstleistern, die ihre Gewinne in Niedrigsteuergeländer verschieben können, und solchen, die dies nicht tun, verringert werden.

Ein Instrument hat schließlich positive Auswirkungen auf die Netzauslastung, wenn es für Digitalunternehmen, die viel Datenverkehr erzeugen, Anreize zum Datensparen setzt.

## 5.2 Globale Lösung: 2-Säulen-Einigung der OECD

Im Oktober 2021 einigten sich im Rahmen des sog. Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting der OECD und der G20 137 Steuerhoheitsgebiete<sup>76</sup> auf ein Modell zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen, die die Digitalisierung mit sich bringt.<sup>77</sup> Dieses Modell besteht aus zwei Säulen: Säule 1 sieht eine begrenzte Neuverteilung von Besteuerungsrechten vor, Säule 2 eine effektive Mindestbesteuerung in Höhe von 15 % des Gewinns.

---

<sup>76</sup> Für eine Liste siehe <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf> (01.07.2022). Die Studie spricht von "Steuerhoheitsgebieten", weil die Teilnehmer nicht zwangsläufig unabhängige Staaten sein müssen. Zu ihnen gehören auch Nicht-Staaten wie die Färöer-Inseln, Hongkong, oder Guernsey, die zwar keine Staaten sind, aber dennoch über ein Maß an Eigenständigkeit in Steuerfragen verfügen.

<sup>77</sup> Ein Überblick ist verfügbar 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> (01.07.2022).

### Box 6: Aktueller Stand der Umsetzung der 2-Säulen-Einigung

Die Ausarbeitung und Umsetzung der beiden Säulen sind unterschiedlich weit gediehen. Säule 1 soll über einen multilateralen völkerrechtlichen Vertrag umgesetzt werden. Der Text dieses Vertrages wurde im Oktober 2023 veröffentlicht.\* Zudem wurde ein „vereinfachter und gestraffter Ansatz für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Marketing- und Vertriebsaktivitäten im Inland in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien aufgenommen.\*\* Die Unterzeichnung soll bis Juni 2024 erfolgen.\*\*\* Zu Säule 2 liegen vor die sog. Subject to Tax Rule – Musterregeln der OECD,\*\*\*\* ein multilaterales Übereinkommen zur Erleichterung der Umsetzung der Subject to Tax Rule\*\*\*\*\*, ein Handbuch zur Umsetzung der Säule 2\*\*\*\*\* sowie eine Verwaltungsrichtlinie\*\*\*\*\*.

In Bezug auf Säule 1 ist es zweifelhaft, ob die Unterzeichnung des Vertrags bis Juni 2024 tatsächlich erfolgen wird, da die USA vor den Präsidentschaftswahlen im November den Vertrag wohl nicht unterzeichnen werden. Auch andere Staaten haben Bedenken hinsichtlich Säule 1 geäußert, etwa Brasilien, Indien und Kolumbien.\*\*\*\*\*

Die EU hat – nach Vetos zunächst durch Polen und anschließend durch Ungarn – eine Richtlinie zur Umsetzung von Säule 2 verabschiedet.\*\*\*\*\*

\* OECD (2023), International tax reform: Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one>. (10.04.2024).

\*\* OECD (2024), Pillar One – Amount B, <https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-b.htm> (10.04.2024).

\*\*\* Bundesministerium der Finanzen (2024), Auf dem Weg zu einer fairen internationalen Besteuerung, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrrecht/BEPS/schaedlichen-steuerwettbewerb-bekaempfen.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrrecht/BEPS/schaedlichen-steuerwettbewerb-bekaempfen.html) (10.04.2024).

\*\*\*\* OECD (2023), Subject to Tax Rule (Pillar Two), <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-subject-to-tax-rule-pillar-two-9afd6856-en.htm> (10.04.2024).

\*\*\*\*\* OECD (2023), Multilateral Convention to Facilitate the Implementation of the Pillar Two Subject to Tax Rule, <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-facilitate-the-implementation-of-the-pillar-two-subject-to-tax-rule.htm> (10.04.2024).

\*\*\*\*\* OECD (2023), Minimum Tax Implementation Handbook, <https://www.oecd.org/tax/beps/minimum-tax-implementation-handbook-pillar-two.htm> (10.04.2024).

\*\*\*\*\* OECD (2023), Agreed Administrative Guidance for the Pillar Two GloBE Rules, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm> (10.04.2024).

\*\*\*\*\* EUI (2024), The OECD global tax deal still hangs in the balance, <https://www.eiu.com/n/the-oecd-global-tax-deal-still-hangs-in-the-balance/> (10.04.2024).

\*\*\*\*\* Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 14. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj> (01.03.2023).

## 5.2.1 Säule 1: Neuverteilung von Besteuerungsrechten<sup>78</sup>

### Konzept

Säule 1 soll multinationale Unternehmen erfassen, die einen globalen Umsatz von mehr als EUR 20 Mrd.<sup>79</sup> und eine Umsatzrendite<sup>80</sup> von mehr als 10 %<sup>81</sup> aufweisen. Geplant ist, sieben Jahre nach Abschluss des multilateralen völkerrechtlichen Vertrags einen Prozess zur Absenkung der Umsatzschwelle auf EUR 10 Mrd. einzuleiten. Nicht erfasst von Säule 1 sind der Rohstoffsektor<sup>82</sup> und regulierte Finanzdienstleistungen<sup>83</sup>.

Wenn ein Unternehmen von Säule 1 erfasst ist, werden 25 % seines Residualgewinns – also jenes Gewinns, der die Umsatzrendite von 10 % übersteigt – zur Besteuerung an die Steuerhoheitsgebiete umverteilt, in denen das Unternehmen in hinreichendem Ausmaß wirtschaftlich tätig ist („Marktstaaten“).<sup>84</sup> Ein hinreichendes Ausmaß liegt vor, wenn das Unternehmen im Steuerhoheitsgebiet einen Umsatz von mindestens EUR 1 Mio.<sup>85</sup> – bzw. EUR 250.000 in Steuerhoheitsgebieten mit einem BIP von unter EUR 40 Mrd.<sup>86</sup> – erzielt.

Steht fest, welche Marktstaaten an der Verteilung der Besteuerungsrechte teilnehmen, ist zu bestimmen, welcher Anteil des Residualgewinns in welchem Marktstaat zu versteuern ist. Der Verteilungsschlüssel hierfür steht noch nicht final fest. Als Grundsatz soll die Besteuerung dort erfolgen, wo der Umsatz erzielt wird. Dafür werden Umsätze einzelnen Steuerhoheitsgebieten zugeordnet. Beispielsweise soll der Umsatz aus dem Verkauf von Endprodukten an Endverbraucher jenem Steuerhoheitsgebiet zugeordnet werden, in dem diese Produkte dem Endverbraucher übergeben bzw. zugestellt werden,<sup>87</sup> der Umsatz aus Online-Werbung jenem Steuerhoheitsgebiet, in dem der Betrachter der Werbung sich befindet<sup>88</sup>, der Umsatz aus Online-Vermittlungsdienstleistungen von Waren je zur Hälfte den Steuerhoheitsgebieten, in denen Käufer und Verkäufer sich befinden<sup>89</sup>, und Umsätze aus Online-Vermittlungsdienstleistungen von Dienstleistungen je zur Hälfte dem Steuerhoheitsgebiet, in dem der

<sup>78</sup> Soweit nicht anders angegeben ist die Quelle für diesen Abschnitt OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, <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> (04.07.2022), S. 1 ff.

<sup>79</sup> Art. 1 Abs. 2 lit. a gem. OECD (2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf> (28.11.2022). In der Darstellung von Säule 1 beziehen sich im Folgenden Artikelangaben ohne weitere Angaben sowie Scheduleangaben auf diese Quelle.

<sup>80</sup> Verstanden als Verhältnis zwischen Vorsteuergewinn und Umsatz.

<sup>81</sup> Art. 1 Abs. 2 lit. b.

<sup>82</sup> Art. 1 Abs. 3. Zum angedachten Umfang dieser Ausnahme siehe Schedule B sowie OECD (2022), Public Consultation Document. Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-extractives-exclusion.pdf> (04.07.2022).

<sup>83</sup> Art. 1 Abs. 4. Zum angedachten Umfang dieser Ausnahme siehe Schedule C sowie OECD (2022), Public Consultation Document. Pillar One – Amount A: Regulated Financial Services Exclusion, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-regulated-financial-services-exclusion.pdf> (04.07.2022).

<sup>84</sup> Art. 6 Abs. 2.

<sup>85</sup> Art. 3 Abs. 1.

<sup>86</sup> Art. 3 Abs. 2.

<sup>87</sup> Art. 4 Abs. 5.

<sup>88</sup> Abs. 4 Abs. 8 lit. b.

<sup>89</sup> Art. 4 Abs. 8 lit. c sublit. i.

Käufer der Dienstleistung sich befindet, und dem Steuerhoheitsgebiet, in dem die Dienstleistung erbracht wird<sup>90, 91</sup>.

Wenn der Residualgewinn eines Unternehmens bereits in einem Marktstaat besteuert wird, wird der dem Marktstaat zugewiesene Residualgewinn durch einen "Safe Harbour" für Marketing- und Vertriebsgewinne begrenzt.<sup>92</sup> Die Ausgestaltung des Safe Harbour im Einzelnen regelt Art. 6 Abs. 5 der im Progress Report vorgeschlagenen Regeln. Der Grundgedanke ist, dass von der Umverteilung der Besteuerungsrechte jene Steuerhoheitsgebiete profitieren sollen, in denen die erfassten Unternehmen bisher keine Steuern auf ihren Gewinn bezahlen. Wenn nun ein erfasstes Unternehmen in einem Marktstaat bereits durch Marketing- und Vertriebsaktivitäten Gewinne erzielt und versteuert, soll dies Auswirkungen darauf haben, wie viel umzuverteilender Residualgewinn einem solchen Marktstaat zugewiesen wird.<sup>93</sup>

Darüber hinaus enthält Säule 1 vereinfachte und gestraffte Regeln für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Marketing- und Vertriebsaktivitäten im Inland. Ziel ist es, die Anwendung der Transferpreisregeln durch Steuerbehörden zu vereinfachen und die Verwaltungskosten für Unternehmen zu reduzieren. Gleichzeitig soll dies die Rechtssicherheit erhöhen und Rechtsstreite zwischen Steuerbehörden und Unternehmen reduzieren.<sup>94</sup>

Der multilaterale völkerrechtliche Vertrag enthält eine Verpflichtung für die Vertragsparteien enthalten, alle bestehenden Steuern auf digitale Dienstleistungen und ähnliche Maßnahmen ("Digital Services Taxes and other relevant similar measures") abzuschaffen und keine solchen Maßnahmen einzuführen. Bis 2023 galt für Steuerhoheitsgebiete, die Teil der 2-Säulen-Einigung sind, die Verpflichtung, Unternehmen keine neuen Steuern auf digitale Dienstleistungen oder ähnliche Maßnahmen aufzuerlegen. Nunmehr ist geplant, den multilateralen völkerrechtlichen Vertrag in der ersten Jahreshälfte 2024 zu unterzeichnen.<sup>95</sup>

## Rechtliche Bewertung

Wie dargestellt soll Säule 1 durch einen völkerrechtlichen Vertrag etabliert werden. Ihr Erfolg hängt davon ab, dass möglichst viele Staaten den Vertrag ratifizieren und umsetzen.

Hinsichtlich der Kompetenz der EU zum Abschluss völkerrechtlicher Verträge regelt Art. 216 AEUV, dass die EU völkerrechtliche Verträge schließen kann, wenn dies im EU-Primärrecht explizit vorgesehen ist, wenn der Abschluss eines Vertrags „zur Verwirklichung eines der in den Verträgen festgesetzten Ziele erforderlich“ ist, in einem verbindlichen EU-Rechtsakt vorgesehen ist, oder wenn

---

<sup>90</sup> Art. 4 Abs. 8 lit. c sublit. ii.

<sup>91</sup> Für Details siehe Schedule E.

<sup>92</sup> Art. 6 Abs. 3.

<sup>93</sup> OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint.pdf> (04.07.2022), S. 124 f.

<sup>94</sup> OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint.pdf> (04.07.2022), S. 155.

<sup>95</sup> Bundesministerium der Finanzen (2024), Auf dem Weg zu einer fairen internationalen Besteuerung, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrecht/BEPS/schaedlichen-steuerwettbewerb-bekaempfen.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/BEPS/schaedlichen-steuerwettbewerb-bekaempfen.html) (10.04.2024).

Vertragsschlüsse durch die Mitgliedstaaten EU-Rechtsvorschriften beeinträchtigen oder deren Anwendungsbereich ändern könnte<sup>96</sup>. Einschlägig scheint der zweite Fall (erforderlich zur Verwirklichung der Ziele der EU). Hier gilt die sog. Parallelität von Innen- und Außenkompetenz. Mit anderen Worten: Wenn eine Kompetenz zur Erlassung eines EU-Rechtsakts besteht, besteht auch die Kompetenz zum Abschluss eines entsprechenden völkerrechtlichen Vertrags.<sup>97</sup> Ein Richtlinienvorschlag mit ähnlicher Stoßrichtung, der innerhalb der EU die Zuordnung von Gewinnen zur Besteuerung neu regeln sollte,<sup>98</sup> wurde auf Art. 115 AEUV gestützt. In diesem Sinne ließe sich auch eine Kompetenz der EU zum Abschluss des völkerrechtlichen Vertrages zur Umsetzung von Säule 1 bejahen. Denn das die EU ihre Kompetenz intern bereits ausgeübt hat, ist nicht notwendig.<sup>99</sup> Sollte für einen Teil des Vertragsinhalts die Vertragsschlusskompetenz der EU fehlen, wäre ein gemischter Vertrag zu schließen, d.h., dass sowohl EU als auch Mitgliedstaaten Vertragsparteien werden.<sup>100</sup>

Jedenfalls liegt keine ausschließliche Kompetenz der EU vor. Für eine solche wäre Voraussetzung, dass der Abschluss des völkerrechtlichen Vertrags notwendig ist, damit die EU ihre interne Rechtssetzungskompetenz ausüben kann.<sup>101</sup> Daher wäre es rechtlich zulässig, dass die Mitgliedstaaten und nicht die EU Parteien des völkerrechtlichen Vertrags werden. Wenn man die Vertragsschlusskompetenz der EU verneint, liegt die Zuständigkeit für die Umsetzung von Säule 1 allein bei den Mitgliedstaaten.

Im Ergebnis ist jedoch auf jeden Fall die Zustimmung aller Mitgliedstaaten erforderlich, selbst wenn der Vertrag durch die EU und nicht (auch) durch die Mitgliedstaaten abgeschlossen werden sollte. Denn Art. 115 AEUV verlangt Einstimmigkeit im Rat. Daraus folgt gem. Art. 218 Abs. 8 AEUV, dass für den Abschluss eines entsprechenden völkerrechtlichen Abkommens ebenfalls Einstimmigkeit im Rat erforderlich ist.

Entscheidende Voraussetzung für die Umsetzbarkeit ist, dass die Steuerbehörden Kenntnis von der auf einzelnen Zielmärkten erwirtschafteten Umsätze eines Unternehmens haben. Dies stellt im EU-Raum spätestens nach flächendeckender Implementierung von EU-Richtlinie (EU) 2021/2101 durch die Mitgliedstaaten kein Problem mehr dar. Diese verpflichtet alle Unternehmen mit Sitz in EU-Ländern, deren Umsatzhöhe konzernweit in zwei aufeinanderfolgenden Jahren jeweils mindestens 750 Millionen Euro betrug (d.h. sämtliche von Säule 1 erfasste Unternehmen), zu einem öffentlichen Country-by-country reporting, dass u.a. die Nettoumsatzerlöse in den einzelnen Mitgliedstaaten enthalten muss.<sup>102</sup>

### Ökonomische Folgenabschätzung

Die hinter Säule 1 stehende Idee ist die Aufweichung des bislang in der Gewinnbesteuerung angewandten Betriebsstättenprinzips. Zumindest ein Teil der Bemessungsgrundlage der Gewinnbesteuerung soll auf Basis marktbezogener Umsätze umverteilt werden. Dies entspricht dem alternativen Marktstaatsprinzip. Danach würde Gewinn dort versteuert werden, wo die Einnahmehöhe liegt. Eine

<sup>96</sup> Siehe Schmalenbach, K. in: Calliess, C. / Ruffert, M. (Hrsg.), EUV/AEUV Kommentar, 6. Aufl. 2022, Art. 216 AEUV Rn. 16.

<sup>97</sup> Schmalenbach, K. in: Calliess, C. / Ruffert, M. (Hrsg.), EUV/AEUV Kommentar, 6. Aufl. 2022, Art. 216 AEUV Rn. 12.

<sup>98</sup> EU-Kommission (2018), Vorschlag COM(2018) 147 vom 21. März 2018 für eine Richtlinie zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz.

<sup>99</sup> Schmalenbach, K. in: Calliess, C. / Ruffert, M. (Hrsg.), EUV/AEUV Kommentar, 6. Aufl. 2022, Art. 216 AEUV Rn. 12.

<sup>100</sup> Schmalenbach, K. in: Calliess, C. / Ruffert, M. (Hrsg.), EUV/AEUV Kommentar, 6. Aufl. 2022, Art. 216 AEUV Rn. 5.

<sup>101</sup> Schmalenbach, K. in: Calliess, C. / Ruffert, M. (Hrsg.), EUV/AEUV Kommentar, 6. Aufl. 2022, Art. 216 AEUV Rn. 13.

<sup>102</sup> Richtlinie (EU) 2021/2101 vom 24. November 2021 zur Änderung der Richtlinie 2013/34/EU im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2021/2101/oj>.

grundsätzliche Rechtfertigung für einen solchen Ansatz kann mit Blick auf Digitaldienstleister zum einen in der besonderen Bedeutung des Marktzugangs für die Rentabilitätsentwicklung liegen. Denn er ist Voraussetzung für die Ausschöpfung der besonders bedeutsamen Größenvorteile aus Skaleneffekten und Netzwerkeffekten (siehe Kapitel 3). Je größer der Markt, umso wertvoller ist entsprechend der Marktzugang. Da das Heranwachsen eines Marktes für digitale Dienstleistungen zu einem gewissen Teil auch Ergebnis öffentlicher Förderung ist (Aufbau von Telekommunikationsnetzen, Erhöhung der digitalen Kompetenz von Konsumenten durch Bildung), könnte eine Umverteilung nach der Größe des Marktes als Kompensation für die gewährten Vorteile des Marktzugangs betrachtet werden.<sup>103</sup>

Hinzu kommt insbesondere bei Plattformdienstleistungen, dass die Nutzer auf den jeweiligen Märkten auch selbst Beiträge zur Wertsteigerung der angebotenen Dienstleistungen leisten (siehe Abschnitt 3.9). Dies geschieht zum einen, indem sie über ihr Nutzungsverhalten Daten generieren, die von den Plattformdienstleistern zur Verbesserung ihrer Dienstleistungen eingesetzt oder verkauft werden können. Zum anderen stellen sie unmittelbar Inhalte für andere Nutzer bereit, was die Attraktivität des Angebots aus Nutzersicht erhöht. Die Anziehung einer größeren Nutzerzahl wiederum steigert das Einnahmepotenzial der Plattformen aus der Vermittlung von Werbeflächen. Für diesen Beitrag werden die Nutzer von den Plattformen jedoch in vielen Fällen nicht monetär entlohnt. Daher ist eine Besteuerung des durch den Nutzer erzeugten Gewinns durch den Staat, in dem der Nutzer ansässig ist, oft nicht möglich.

Eine spezifischere Frage ist, ob die Umsätze auf den jeweiligen Marktstaaten den geeignetsten Indikator zur Abbildung der Marktgrößen bzw. der Nutzerbeiträge darstellen. Aus theoretischer Perspektive kämen alternativ auch die Zahl an Nutzern oder der Umfang der von Nutzern verursachten Datenströme in Betracht. Insbesondere letztere Größe wäre ein direkteres Maß für die Nutzerbeiträge als der Marktumsatz. In Bezug auf die Gewinnsteuer entscheidend sollte jedoch der mit der Nutzeraktivität verbundene Rentabilitätsbeitrag sein. Und die erzeugte Wertsteigerung von Werbeflächen hängt auch von der Kaufkraft der Nutzer im Marktstaat ab.

Neben diesen fairnessbezogenen Argumenten lässt sich die angestrebte Neuverteilung der Besteuerungsrechte auch aus ökonomischen Effizienzerwägungen heraus begründen. So hätte die Neuverteilung zur Folge, dass die lokalen Steuersysteme aus Unternehmenssicht als Kriterium bei der Standortwahl weniger wichtig werden. Dies gilt in besonderem Maße für Digitaldienstleister, da sie wie beschrieben Märkte weitgehend standortunabhängig bedienen können, ihre Stellung auf verschiedenen Märkten (und damit die Verteilung ihrer umsatzbezogenen Steuerlast) also wenig mit ihrer Standortwahl zu tun hat. Als Folge sinken die Anreize für Staaten, sich einen Standortwettbewerb in Form von Steuerminimierung zu liefern. Das in diesem Zusammenhang häufig geäußerte Risiko eines „Race to the bottom“ bei den Steuersätzen kann so verringert werden. Da hiervon zumindest mittelfristig auch die Finanzierbarkeit öffentlicher Güter abhängt, könnte Säule 1 so einen Beitrag zur Steigerung der globalen Ressourceneffizienz leisten.

Die konkrete Ausgestaltung, so wie sie gemäß 2-Säulen-Einigung vorgesehen ist, wird die Wirkungskraft dieses Instruments jedoch spürbar beschränken. Das beginnt mit dem vorgesehenen doppelten Schwellenwert. Demnach wären auch sehr große Unternehmen von der Neuverteilung ausgenommen,

---

<sup>103</sup> Ditz, X. / Pinkernell, R. (2019), Neudefinition internationaler Besteuerungsrechte durch das OECD Inclusive Framework on BEPS–Eine Würdigung aus deutscher Sicht. Internationale SteuerRundschau, Vol. 8(11), S. 377-389.

sofern sie nicht die geforderte 10 % Umsatzrendite erreichen. Unter den Big Five der US-Digitalunternehmen würde dies den Kennzahlen der Vergangenheit nach zu urteilen mit großer Wahrscheinlichkeit Amazon betreffen.<sup>104</sup> Das vorgeschlagene zweistufige Berechnungsverfahren würde zudem auch bei den erfassten Unternehmen dazu führen, dass nur ein kleiner Teil ihres Gewinns der Neuverteilung unterliegt.

Insgesamt ist vor diesem Hintergrund die **Treffsicherheit** des Instruments als **relativ hoch** zu bewerten. Der Ansatz von Säule 1 mit seinem Fokus auf das Marktstaatsprinzip weist grundsätzlich in die richtige Richtung. Er würde sicherstellen, dass Unternehmen, die bislang aufgrund mangelnder Niederlassungen im EU-Raum oder aggressiver Steuerplanung kaum Steuern in der EU zahlen, stärker zur Finanzierung öffentlicher Ausgaben herangezogen werden. Die Ausweichmöglichkeiten wären dabei sehr gering. Die Nicht-EU-Unternehmen müssten hierfür ihre Umsatzanteile im europäischen Markt reduzieren, um einer Umverteilung der Bemessungsgrundlage ihrer Gewinnbesteuerung in den EU-Raum zu entgehen. Bedeutende Einschränkungen der Wirksamkeit mit Blick auf große multinationale Digitaldienstleister gehen aber von den gesetzten Schwellenwerten im OECD-Vorschlag aus.

Die Folgen für die **Abgabengerechtigkeit** wären **positiv**, denn die teilweise Neuverteilung von Besteuerungsrechten führt dazu, dass die Möglichkeiten zur Senkung der globalen Steuerlast durch Gewinnverschiebung sinken. Große multinationale Digitaldienstleister würden bei Umsetzung von Säule 1 in geringerem Maße von aggressiver Steuerplanung profitieren als bislang. Eine vollständige Abgabengerechtigkeit wird jedoch nicht erreicht, da nur ein kleiner Teil der Besteuerungsrechte umverteilt wird. Die Ungleichbehandlung gegenüber rein national agierenden Digitaldienstleistern würde so verringert, aber nicht abgestellt. Schätzungen gehen davon aus, dass durch Umsetzung von Säule 1 in Deutschland zu zusätzlichen Steuereinnahmen in Höhe von 0,8 bis 1,9 Mrd. Euro führen würden.<sup>105</sup> Daher wären auch die mittelfristigen Auswirkungen auf die **digitale Souveränität** Europas **positiv**. Durch die stärkere finanzielle Belastung multinationaler Digitaldienstleister verbessert sich die Wettbewerbsposition der EU-Konkurrenten.

<sup>104</sup> Macrotrends (2022), Amazon operating margin 2010-2022, <https://www.macrotrends.net/stocks/charts/AMZN/amazon/operating-margin> (05.08.2022).

<sup>105</sup> Fuest, C. / Herold, E. / Neumeier, F. (2021): Die Neuordnung der internationalen Unternehmensbesteuerung, in ifo Schnelldienst 10/2021, S. 34.

**Tabelle 1: OECD Säule 1 – Implementierung und Folgenabschätzung**

| Instrument   | Implementierung   |   | Folgenabschätzung  |  |   |                               |
|--|---|---|--|--|---|-------------------------------|
|  | Herausforderungen praktische Umsetzung  | Rechtliche Hürden   | Treffericherheit   | Folgen für die Abgabengerechtigkeit  | Folgen für digitale Souveränität  | Folgen für die Netzauslastung |
| <b>Umverteilung von Besteuerungsrechten (OECD Säule 1)</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Multilateraler völkerrechtlicher Vertrag erforderlich</li> </ul> | <b>EU-Recht:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Einstimmigkeit im Rat bzw. Vertragsschluss durch Mitgliedstaaten</li> </ul> | <b>Relativ hoch:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Fokus auf Marktstaatsprinzip trifft die richtigen Unternehmen; Aber Einschränkung aufgrund hoher Schwellenwerte und begrenzter Umverteilung</li> </ul> | <b>Positiv:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Sehr große Digitaldienstleister könnten sich einer Finanzierung öffentlicher Ausgaben im Marktstaat nicht mehr entziehen</li> </ul> | <b>Positiv:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Wettbewerbsvorteile durch aggressive Steuerplanung US-amerikanischer Digitalunternehmen würden teilweise ausgeglichen</li> </ul> | <b>Keine direkten Folgen</b>  |

Quelle: Eigene Darstellung.

**Box 7: Einführung einer signifikanten digitalen Präsenz**

Ein der Säule 1 der 2-Säulen-Einigung der OECD ähnliches Instrument ist die von der EU-Kommission vorgeschlagene Einführung einer signifikanten digitalen Präsenz.\* Eine signifikante digitale Präsenz soll Staaten die Möglichkeit zur Gewinnbesteuerung geben, wenn ein Digitaldienstleister in einem Staat Gewinne erwirtschaftet, ohne eine physische Präsenz in dem Staat zu unterhalten. Die EU-Kommission hat am 21. März 2018 einen Richtlinienvorschlag zur Einführung einer signifikanten digitalen Präsenz vorgelegt.

Eine signifikante digitale Präsenz liegt laut Kommissionsvorschlag vor, wenn ein Digitaldienstleister in einem Mitgliedstaat eine Geschäftstätigkeit ausübt und mindestens eine der folgenden Bedingungen erfüllt ist:

- die Gesamteinnahmen aus der Bereitstellung dieser digitalen Dienstleistungen an Nutzer übersteigt EUR 7 Mio. im Steuerzeitraum;
- die Nutzerzahl einer oder mehrerer dieser digitalen Dienstleistungen übersteigt 100.000 im Steuerzeitraum;
- die Zahl der Geschäftsverträge über die Erbringung dieser digitalen Dienstleistungen übersteigt 3.000 im Steuerzeitraum.

Die Gewinne, die einer signifikanten digitalen Präsenz zugeordnet werden sollen, sollen den Gewinnen entsprechen, die ein separates Unternehmen mit der digitalen Präsenz erwirtschaftet hätte, das die gleiche Geschäftstätigkeit unter den gleichen Bedingungen ausgeübt hätte. Dabei sollen bei der Zuordnung die Besonderheiten bei der Erbringung einer digitalen Dienstleistung berücksichtigt werden. Hierzu zählt insbesondere die Möglichkeit, eine digitale Dienstleistung ohne Personal im Marktstaat zu erbringen. Die Kommission schlägt Ausgaben für Forschung, Entwicklung und Vermarktung sowie die Zahl der Nutzer in einem Mitgliedstaat und die je Mitgliedstaat erhobenen Daten als mögliche Kriterien für eine Gewinnzuordnung vor.

Die Richtlinie soll grundsätzlich sowohl für in der EU als auch für in Drittstaaten ansässige Unternehmen gelten. Wenn das Unternehmen in einem Drittstaat ansässig ist, mit dem der betreffende Mitgliedstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, gilt die Richtlinie nur dann, wenn das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Richtlinie vergleichbare Regelungen zur signifikanten digitalen Präsenz und der Zuordnung der Gewinne enthält.

Der Vorschlag der EU ist grundsätzlich zu begrüßen. Wie bei Säule 1 der 2-Säulen-Einigung der OECD bedeutet der EU-Vorschlag eine Aufweichung des bislang in der Gewinnbesteuerung angewandten Betriebsstättenprinzips. Dies kann u.a. mit dem Marktzugang gerechtfertigt werden, da er Voraussetzung für die Ausschöpfung der Netzwerkeffekte sowie der Skalen- und Verbundvorteile ist. Hinzu kommt, dass bei einigen digitalen Dienstleistungen die Nutzer einen Beitrag zur Wertschöpfung leisten. Dieser Beitrag wird jedoch oft nicht monetär entlohnt, sodass er nicht besteuert werden kann. In der Regel erhalten die Nutzer als Kompensation für ihren Beitrag einen kostenlosen Zugang zur Dienstleistung.

Die größte Schwierigkeit bei der praktischen Anwendung des Kommissionsvorschlags sind bestehende Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten, die der Einführung einer signifikanten digitalen Präsenz entgegenstehen. Dem begegnet die EU-Kommission sachgerecht: Sie schlägt vor, dass bei in Drittstaaten ansässigen Digitaldienstleistern, mit deren Ansässigkeitsstaat der betreffende Mitgliedstaat ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, die signifikante digitale Präsenz nur dann gilt, wenn das Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende Regelungen enthält. Da die EU die Einfügung solcher Bestimmungen in Doppelbesteuerungsabkommen nicht anordnen kann, empfiehlt sie den Mitgliedstaaten, entsprechende Anpassungen ihrer Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittstaaten auszuhandeln.

\* EU-Kommission (2018), Vorschlag [COM\(2018\) 147](#) vom 21. März 2018 für eine Richtlinie des Rates für eine Richtlinie zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz.

## 5.2.2 Säule 2: Effektive Mindeststeuer von 15 %

### Konzept

Säule 2 sieht eine effektive Mindeststeuer in Höhe von 15 % des Gewinns vor. Sie wird im Unterschied zu Säule 1 nicht mittels völkerrechtlicher Vereinbarung umgesetzt. Vielmehr haben die vorgelegten Regeln der OECD den Status eines sog. Common Approach. Das bedeutet, dass OECD-Steuerhoheitsgebiete zwar nicht verpflichtet sind, die Regeln umzusetzen. Wenn sie sich aber für eine Umsetzung entscheiden, muss diese Umsetzung so erfolgen, dass sie in Einklang mit Säule 2 erfolgt und die Modellregeln sowie die Auslegung hierzu berücksichtigt.<sup>106</sup>

Die Mindeststeuer ist anwendbar auf multinationale Unternehmensgruppen mit einem Jahreskonzernumsatz von mindestens EUR 750 Mio.<sup>107</sup> Von der Anwendung ausgenommen sind staatliche Rechtsträger, internationale Organisationen, Organisationen ohne Erwerbszweck, Pensionsfonds und Investmentfonds, die oberste Muttergesellschaft einer solchen Unternehmensgruppe sind, sowie Rechtsträger, die zu mindestens 95 % von solchen Rechtsträgern gehalten werden.<sup>108</sup>

Ausgangspunkt für die Mindeststeuer und ihre Berechnung ist der nach anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen erstellte Jahresabschluss.<sup>109</sup> Um ein Mindestmaß an Einheitlichkeit zu gewährleisten, wird der Jahresabschluss nach gewissen OECD-Vorgaben modifiziert. So sind z.B. Wechselkursverluste oder –gewinne, die sich daraus ergeben, dass eine Geschäftseinheit für die Rechnungslegung und für Steuerzwecke unterschiedliche Währungen verwendet und der Wechselkurs zwischen diesen Währungen schwankt, für die Berechnung der Mindeststeuer nicht zu berücksichtigen.<sup>110</sup> Gleiches gilt für unzulässige Aufwendungen wie Bestechungsgelder<sup>111</sup> oder Gewinne und Verluste aus der

<sup>106</sup> OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, <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> (04.07.2022), S. 3.

<sup>107</sup> Art. 1.1.1. Artikelangaben beziehen sich in diesem Abschnitt soweit nicht anders angegeben auf die OECD Musterregeln; siehe CD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf> (01.07.2022).

<sup>108</sup> Art. 1.1.3 i.V.m. Art. 1.5.

<sup>109</sup> Art. 3.1.2 i.V.m. Art. 10.1.1

<sup>110</sup> Art. 3.2.1.f i.V.m. Art. 10.1.1.

<sup>111</sup> Art. 3.2.1.g i.V.m. Art. 10.1.1.

Veräußerung einer Beteiligung von mindestens 10 %.<sup>112</sup> Außerdem sind Erträge aus dem internationalen Seeverkehr von der Anwendung der Mindeststeuerregeln ausgenommen.<sup>113</sup>

Kern von Säule 2 ist, dass erfasste Unternehmensgruppen in jedem Steuerhoheitsgebiet, in dem sie tätig sind, eine effektive Mindeststeuer von 15 % auf ihren Ertrag bezahlen müssen<sup>114</sup> (falls es mehrere Geschäftseinheiten in einem Steuerhoheitsgebiet gibt, werden diese für die Frage, ob die Schwelle von 15 % erreicht ist, zusammengerechnet).<sup>115</sup> Wenn der effektive Steuersatz einer Unternehmensgruppe in einem Steuerhoheitsgebiet unter 15 % liegt, wird eine sog. Ergänzungssteuer ("Top-up Tax") in Höhe der Differenz zwischen dem effektiven Steuersatz und 15 % fällig.<sup>116</sup> Allerdings haben Unternehmen das Recht, für die Zwecke der Berechnung der Ergänzungssteuer den Nettoertrag für ein Steuerhoheitsgebiet um eine sog. Substanzausnahme zu kürzen, sodass die Bemessungsgrundlage der Steuer sinkt.<sup>117</sup> Die Substanzausnahme umfasst zum einen 5 %<sup>118</sup> der Lohnkosten der Beschäftigten, die im betreffenden Steuerhoheitsgebiet für die Unternehmensgruppe tätig sind<sup>119</sup>, zum anderen 5 %<sup>120</sup> des Buchwerts der im Steuerhoheitsgebiet befindlichen materiellen Vermögenswerte<sup>121</sup>.

Als Grundregel muss die Konzernmuttergesellschaft die Ergänzungssteuer bezahlen.<sup>122</sup> Wenn sie in einem Steuerhoheitsgebiet ansässig ist, das nicht an Säule 2 teilnimmt, trifft die Steuerpflicht zwischen-geschaltete Muttergesellschaften – d.h. Gesellschaften, die von der Konzernmuttergesellschaft gehalten werden und ihrerseits andere Konzerngesellschaften halten<sup>123</sup> – die in einem teilnehmenden Steuerhoheitsgebiet ansässig sind.<sup>124</sup>

Wenn sich auf diese Weise keine Mindestbesteuerung sicherstellen lässt, kommt die sog. Umgekehrte Ertragseinbeziehungsregel (UEER) zur Anwendung. Hierbei wird auf Ebene der Tochtergesellschaften, die in einem teilnehmenden Steuerhoheitsgebiet ansässig sind, eine Berichtigung verlangt – z.B. der Abzug einer Zahlung an die Konzernmuttergesellschaft verweigert –, wodurch sich die Steuerbelastung der Tochtergesellschaft erhöht.<sup>125</sup> Im Saldo ergeben die dadurch entstehenden Erhöhungen der Steuerbelastung der Tochtergesellschaften den Betrag, der als Ergänzungssteuer fällig wäre. Der Steueranteil der einzelnen Gesellschaften bemisst sich nach ihrem Anteil an den Vermögenswerten und den Beschäftigten der Unternehmensgruppe.<sup>126</sup>

Darüber hinaus gilt eine De-minimis-Regel, wenn die Gewinne der Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe in einem Steuerhoheitsgebiet unter EUR 1 Mio. und der Umsatz unter EUR 10 Mio. liegen. In einem solchen Fall besteht ein Wahlrecht, von der Ergänzungssteuer ausgenommen zu sein, sodass

<sup>112</sup> Art. 3.2.1.c i.V.m. Art. 10.1.1.

<sup>113</sup> Art. 3.3.

<sup>114</sup> Für die Übergangsregeln für Steuerjahre, die spätestens am 31. Dezember 2026 beginnen, siehe OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf> (01.03.2023).

<sup>115</sup> Art. 5.1.1. i.V.m. Art. 10.1.1.

<sup>116</sup> Art. 5.2.1.

<sup>117</sup> Art. 5.3.1.

<sup>118</sup> Startend mit 10 % im Jahr 2023 mit schrittweiser Absenkung auf 5 % bis 2033.

<sup>119</sup> Art. 5.3.3.

<sup>120</sup> Startend mit 8 % im Jahr 2023 mit schrittweiser Absenkung auf 5 % bis 2033.

<sup>121</sup> Art. 5.3.4.

<sup>122</sup> Art. 2.1.1.

<sup>123</sup> Art. 10.1.1.

<sup>124</sup> Art. 2.1.2. i.V.m. Art. 2.1.3.

<sup>125</sup> Art. 2.4.

<sup>126</sup> Art. 2.6.

keine Ergänzungssteuer fällig wird, selbst wenn der effektive Steuersatz unter 15 % liegen sollte.<sup>127</sup> Außerdem ist in den ersten fünf Jahren der internationalen Tätigkeit einer Unternehmensgruppe keine Ergänzungssteuer fällig, wenn die Unternehmensgruppe in höchstens sechs Steuerhoheitsgebieten über Geschäftseinheiten verfügt und der Nettobuchwert all ihrer materiellen Vermögenswerte höchstens EUR 50 Mio. beträgt.<sup>128</sup>

Die Subject-to-tax-Rule bezieht sich auf Zinsen, Lizenzzahlungen und andere Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen. Wenn gemäß Steuerabkommen zwischen zwei Steuerhoheitsgebieten auf solche Zahlungen eine Quellensteuer von unter 9 % erhoben wird, können Entwicklungsländer eine ergänzungssteuerähnliche Steuer in Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlichen Steuersatz und 9 % erheben. Die Subject-to-tax-Rule beruht auf der Überlegung, dass ein Quellenstaat, der im Rahmen eines Steuerabkommens auf die Besteuerung bestimmter konzerninterner Zahlungen ins Ausland verzichtet hat, in der Lage sein sollte, einen Teil dieser Rechte zurückzuerhalten, wenn die betreffenden Einkünfte im Staat des Zahlungsempfängers mit einem Steuersatz von weniger als 9 % besteuert werden.

### Rechtliche Bewertung

Im Unterschied zu Säule 1 ist für die Umsetzung von Säule 2 kein völkerrechtliches Abkommen vorgesehen. Vielmehr ist die Umsetzung seitens der EU – nach monatelanger Blockade durch Ungarn und Polen – durch Verabschiedung der Richtlinie 2022/2523 am 15. Dezember 2022 erfolgt.<sup>129</sup> Rechtsgrundlage dieser Richtlinie ist – wie bereits in der Vergangenheit für die sog. ATAD-Richtlinie<sup>130</sup>, die ebenfalls in Umsetzung der OECD-Maßnahmen zur BEPS-Bekämpfung ergangen ist<sup>131</sup> – Art. 115 AEUV. Da dieser Einstimmigkeit im Rat erfordert, konnten einzelne Mitgliedstaaten die Verabschiedung so lange hinauszögern. Doch auch nachdem diese Einigung erzielt worden ist, ist der Erfolg von Säule 2 davon abhängig, dass möglichst viele Jurisdiktionen sie umsetzen.

### Ökonomische Folgenabschätzung

Der Grundgedanke einer Harmonisierung durch Mindestbesteuerung ist schlüssig. Ein wesentlicher Impuls für aggressive Steuerplanung liegt in der Ausnutzung von internationalen Unterschieden in der effektiven Besteuerung von Unternehmensgewinnen. Eine zumindest teilweise Angleichung über einen Mindestsatz beschränkt die Möglichkeiten zur Steuerersparnis durch Gewinnverlagerung, wodurch multinationale Digitaldienstleister konzernweit global mehr Steuern zahlen würden. Voraussetzung dafür ist zunächst, dass der Mindestsatz hoch genug ausfällt, um wirksam sein zu können. Aktuelle Daten zur effektiven Gewinnbesteuerung von der OECD selbst suggerieren, dass dies bei einem vorgesehenen Mindeststeuersatz von 15 % durchaus der Fall wäre: Immerhin 18 der 77 erfassten Länder wiesen demnach im Jahr 2020 eine niedrigere effektive Gewinnbesteuerung als 15 % auf, darunter Irland als wichtiger Standort für Digitalunternehmen in der EU.<sup>132</sup> Damit kann Säule 2

---

<sup>127</sup> Art. 5.5.

<sup>128</sup> Art. 9.3.

<sup>129</sup> Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates vom 15. Dezember 2022 zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj>.

<sup>130</sup> Richtlinie (EU) 2016/114 vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dir/2016/114/oj>.

<sup>131</sup> Erwägungsgrund 1.

<sup>132</sup> OECD (2022), Tax database. Corporate tax statistics – effective tax rates. [https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table\\_II1#](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_II1#) (05.08.2022).

grundsätzlich in ähnlicher Weise zur Beseitigung steuerbedingter Ineffizienzen im Investitionsverhalten beitragen wie Säule 1 (siehe Abschnitt 5.2.1).

Der für die Beteiligung an Säule 2 vorgesehene Größen-Schwellenwert für Unternehmen liegt deutlich niedriger als die Anforderungen bei Säule 1. Damit dürften die Bestimmungen von Säule 2 für eine vergleichsweise deutlich größere Zahl an Unternehmen relevant werden. Insbesondere die großen Digitaldienstleister sollten alle in sämtlichen Perioden von der Regelung betroffen sein.

Ein wesentlicher Unterschied besteht auch im Hinblick auf die Einnahmeverteilung. Denn die Umsetzung von Säule 2 bringt anders als Säule 1 keinen Übergang zum Prinzip der Marktstaatsbesteuerung mit sich. Einnahmeseitig profitieren können von Säule 2 grundsätzlich nur Länder, die zu den Standorten der betroffenen Unternehmen gehören. Unmittelbare Mehreinnahmen aus der vorgesehenen Verteilung der Ergänzungsteuer könnten sogar fast ausschließlich nur solche Länder erwarten, die Standorte der jeweiligen Konzernmütter bzw. dazwischengeschalteten Muttergesellschaften sind. Dies beträfe im Bereich der Digitalunternehmen vor allem die USA. Mittelbar dürften jedoch auch die Steuereinnahmen an Standorten in der EU steigen. Denn um ein Abfließen der Einnahmen aus der Ergänzungsteuer an die Mutterstandorte zu verhindern, hätten EU-Länder mit effektiver Besteuerung unter 15 % einen natürlichen Anreiz, ihre Gewinnbesteuerung auf ein Niveau in Höhe des Mindestsatzes zu erhöhen.

Dies erhöht zugleich die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der übrigen EU-Länder. Steuerliche Mehreinnahmen können Länder, die gegenwärtig keine Standorte multinationaler Digitaldienstleister darstellen, anders als im Fall von Säule 1 aber nur dann generieren, wenn dieser Effekt zu einer Standortverlagerung zu diesen Ländern führen würde. Dies kann mit Blick auf große Digitalunternehmen bezweifelt werden. Denn die Mindestbesteuerung selbst wird nicht dazu führen, dass Irland nun steuerpolitisch unattraktiver würde als andere EU-Länder, bestenfalls käme es zu einer Angleichung.

Die **Treffsicherheit** von Säule 2 des OECD-Vorschlags ist – isoliert betrachtet – **hoch**. Denn sie betrifft alle großen Unternehmen, die gegenwärtig eine aggressive Steuerplanung betreiben. Unternehmen, die keine aggressive Steuerplanung betreiben, sind zwar auch betroffen, werden in der Regel jedoch nicht zusätzlich belastet. Die Ausweichmöglichkeiten sind ähnlich gering wie im Fall von Säule 1.

Der Beitrag zur **Abgabengerechtigkeit** wäre **schwach positiv**. Denn durch die Mindeststeuer kann nur indirekt ein Anstieg der Steuerzahlungen von multinationalen Digitaldienstleistern in den EU-Mitgliedstaaten erreicht werden, in denen sie sich bisher nicht an der Finanzierung öffentlicher Ausgaben beteiligen. Daher würden hierüber nicht alle Mitgliedstaaten eine Kompensation für die Bereitstellung der von Digitaldienstleistern genutzten öffentlichen Güter erhalten.

Die Mindestbesteuerung verringert jedoch die Steuervorteile multinationaler Digitaldienstleister gegenüber der heimischen Konkurrenz. Die Ungleichbehandlung gegenüber rein national agierenden Digitaldienstleistern würde so verringert. Aus diesem Grund wären auch die mittelfristigen Auswirkungen auf die **digitale Souveränität** Europas **positiv**. Durch die stärkere finanzielle Belastung multinationaler Digitaldienstleister verbessert sich die Wettbewerbsposition der EU-Konkurrenten.

Tabelle 2: OECD Säule 2 – Implementierung und Folgenabschätzung

| Instrument   | Implementierung                            |                   | Folgenabschätzung |  |  |                               |
|--|--|-------------------|-------------------|--|--|-------------------------------|
|  | Herausforderungen praktische Umsetzung     | Rechtliche Hürden | Trefferbarkeit    | Folgen für die Abgabengerechtigkeit  | Folgen für digitale Souveränität   | Folgen für die Netzauslastung |
| <b>Effektive Mindeststeuer</b> von 15 % (OECD Säule 2) | – Möglichst globale Umsetzung erforderlich |                   | <b>Hoch</b>       | <b>Schwach positiv:</b><br>– Nur mittelbar Beitrag zur verstärkten Finanzierung öffentlicher Güter; Nicht alle Mitgliedstaaten profitieren | <b>Positiv:</b><br>– Wettbewerbsvorteile aufgrund aggressiver Steuerplanung werden reduziert | <b>Keine direkten Folgen</b>  |

Quelle: Eigene Darstellung.

### 5.3 Unilaterale Instrumente der EU

Die Umsetzung der 2-Säulen-Einigung der OECD ist trotz der mittlerweile erfolgten Umsetzung von Säule 2 durch die EU fraglich. Insbesondere wäre die nicht unwahrscheinliche Blockade der USA, Indiens und Brasiliens ein großes Problem für die Umsetzung der 2-Säulen-Einigung (siehe hierzu Box 6).

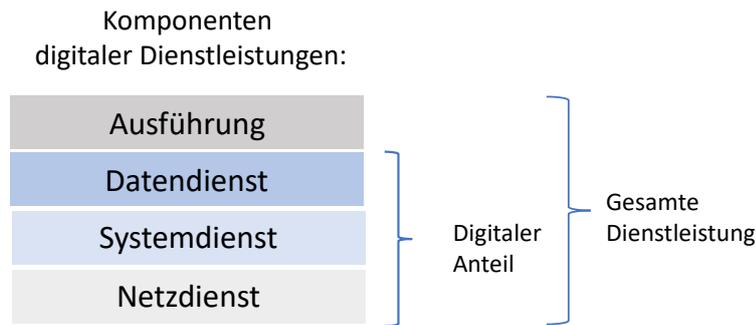
Aufgrund der zu erwartenden Probleme bei der Umsetzung der 2-Säulen-Einigung werden im Folgenden drei Instrumente diskutiert, die die EU unilateral einführen kann. Konkret wird diskutiert, inwieweit die Instrumente geeignet sind, die in Abschnitt 4.2 dargelegten negativen Konsequenzen zu verringern. Die von der EU-Kommission vorgeschlagene Einführung einer signifikanten digitalen Präsenz ist darin nicht enthalten. Denn vor einer umfassenden Anwendung einer signifikanten digitalen Präsenz müssen die Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten mit Drittstaaten angepasst werden (siehe Box 7).

#### 5.3.1 Konzeptionelle Überlegungen

Bei einem lückenlosen internationalen Steuerabkommen gibt es per Definition kein BEPS, denn überall bestehen im Prinzip gleiche Steuerpflicht und Steuerschuld. Doch eine schnelle Durchsetzung solcher Abkommen wie des OECD-Vorschlags ist nicht zu erwarten. Daher muss parallel über unilaterale Instrumente nachgedacht werden, die nicht die Absicht verfolgen, protektionistisch zu wirken, sondern – etwa wie die DSGVO – Standards setzen wollen, um ein steuerliches und wettbewerbliches Level-Playing Field sowie grundsätzlich das Besteuerungsrecht durchzusetzen. Es handelt sich bei unilateralen Instrumenten um Second-Best-Lösungen, die keine perfekte, aber die unter den gegebenen Umständen beste und im Sinne der Umsetzung pragmatische Näherung an die komplexen Umstände darstellen.

Ansatzpunkte für eine Besteuerung ergeben sich aus einer Dekomposition digitaler Dienstleistungen (vgl. Abbildung 13). Es wird argumentiert, dass eine hybride Dienstleistung aus einem analogen und mehreren digitalen Komponenten besteht: i) der unmittelbaren Dienstleistung gegenüber dem Nutzer, der durch seinen Konsum diese auslöst („Prosumer“), ii) dem Systemdienst, der aus der Plattform und Software, Lizenzen, Algorithmen, Servern etc. besteht, und iii) dem Netzdienst, der in der Nutzung von digitalen Netzen besteht.

**Abbildung 13: Dekomposition von Dienstleistungen**



Quelle: Eigene Darstellung.

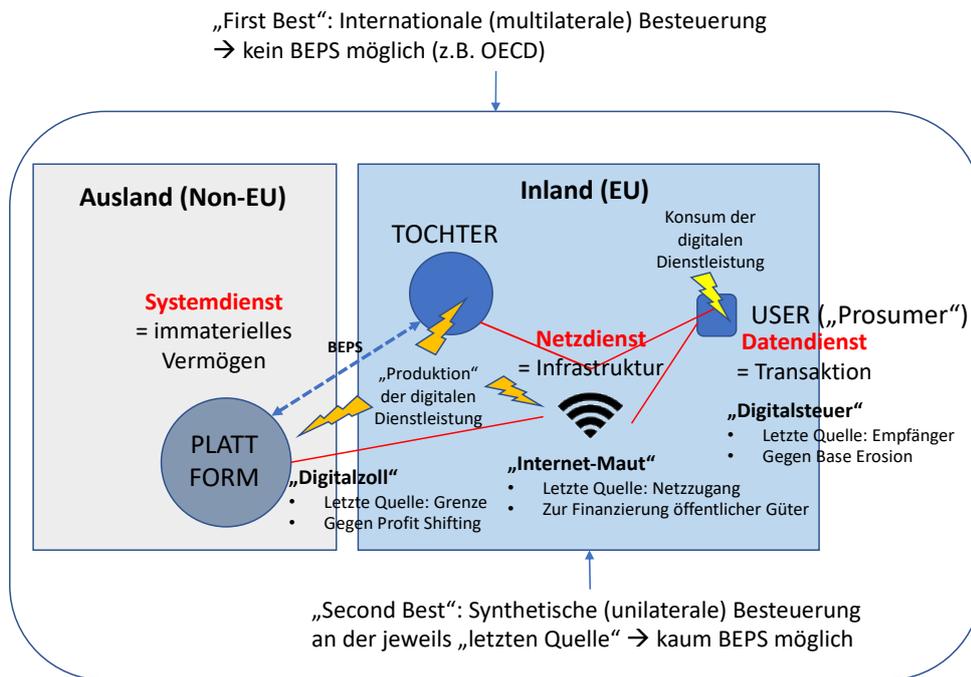
Die einzelnen Komponenten der digitalen Dienstleistung können im Inland oder im Ausland oder in verschiedenen Kombinationen erstellt oder konsumiert werden. Dies basiert auf den Konzept einer „signifikanten digitalen Präsenz“, die sich nie räumlich eindeutig, aber synthetisch erfassen lassen kann. Entsprechend lassen sich drei Ansätze für eine Besteuerung finden:

1. Eine „Digitalsteuer“ auf die tatsächlich erbrachte Dienstleistung an einem inländischen Nutzer,
2. Ein „Digitalzoll“ für eine aus dem Ausland importierte Systemdienstleistung,
3. Eine „Netzzugangsgebühr“ für eine im Inland in Anspruch genommene Netzdienstleistung.

Ein alternativer Ansatz der Besteuerung ergibt sich aus dem Unternehmenswert, der – zumindest theoretisch – dem diskontierten Wert aller zukünftigen Gewinne entspricht. Wenn also der Wert digitaler Dienstleistungen (als Stromgröße) nicht direkt gemessen oder zugerechnet werden kann, so kann doch der bekannte Wert der Marktkapitalisierung (als Bestandsgröße) als Proxy herangezogen werden.<sup>133</sup>

<sup>133</sup> Vgl. Saez, E. / Zucman, G. (2022), A wealth tax on corporations' stock, Economic Policy, Vol. 27, S. 213-227.

**Abbildung 14: Ansatzpunkte der Besteuerung digitaler Dienstleistungen**



Quelle: Eigene Darstellung.

Konkret werden folgende Instrumente diskutiert: ein Zoll auf den Import von Software und Software-Lizenzen aus Drittstaaten, eine Abgabe auf die mit bestimmten Formen digitaler Dienstleistungen erzielten Umsatzerlöse im EU-Raum und eine Gebühr auf die Nutzung der europäischen Telekommunikationsnetze durch Digitaldienstleister aus Drittstaaten. Tabelle 3 stellt die Charakteristika der einzelnen Instrumente gegenüber. Im Hinblick auf ihre sachlichen wie räumlichen Ansatzpunkte sind sie grundsätzlich komplementär. Auch setzen sie mit ihrem jeweiligen Design einen unterschiedlichen Fokus auf die Erreichung der drei verfolgten Ziele (siehe Abschnitt 5.1), ohne dabei allerdings frei von Überlappung zu sein.

**Tabelle 3: Europäische Instrumente – Ausgestaltung**

| Bezeichnung          | Digitalzoll                           | Digitalsteuer   | Infrastrukturabgabe                             |
|----------------------|---------------------------------------|---|---|
| Art des Instruments  | Zoll                                  | Steuer  | Gebühr  |
| Ansatzpunkt sachlich | Import von Software/Software-Lizenzen | Verkauf von Daten und Online-Werbung, Vermittlung auf Online-Marktplätzen | Zugang zu europäischen Telekommunikationsnetzen |
| Ansatzpunkt räumlich | Grenzübertritt von Drittstaaten in EU | Verkauf im EU-Raum  | Schnittstelle zu europäischen Netzen            |
| Bemessungsgrundlage  | Höhe Importwert                       | Höhe Umsatzerlöse   | 1. Marktzugang oder 2. Kapazitätskontingente    |
| Bestimmung Höhe      | Durch Regulator (exogen)              | Durch Regulator (exogen)  | Über Versteigerung (endogen)                    |
| Betroffenes Subjekt  | Importeure                            | Große Digitaldienstleister aus Drittstaaten (Schwellenwerte)              | Digitaldienstleister aus Drittstaaten           |

Quelle: Eigene Darstellung.

### 5.3.2 Einführung von Importzöllen auf Software und Software-Lizenzen („Digitalzoll“)

#### Konzept

Eine Möglichkeit, um auch jenseits einer globalen Einigung EU-seitig Korrekturen am gegenwärtigen System vorzunehmen, bietet die Handelspolitik. Anders als bei der Gewinnsteuer steht hier nicht das Unternehmen, sondern das einzelne Produkt im Vordergrund. Über die Zollbelastung grenzüberschreitender Transaktionen in den EU-Raum kann der Versuch unternommen werden, einen Teil der von auswärtigen Digitaldienstleistern erzielten Renten abzuschöpfen.

Dafür sind zunächst die Produktgruppen zu definieren, auf die ein solcher Zoll erhoben werden soll. Dies könnten unmittelbar die gegenüber Endkunden erbrachten digitalen Dienstleistungen sein. Die ökonomischen Charakteristika dieser Produkte erschweren jedoch die praktische Implementierung. So ist im Falle von digitalen Plattformen ein bedeutender Teil der gegenüber Plattformnutzern erbrachten Dienstleistungen unentgeltlicher Natur. Hier fehlt es für die Erhebung eines Zolls an einer Bewertungsgrundlage. Aber auch bei gegen Entgelt erbrachten digitalen Leistungen, z.B. der Bereitstellung von Werbeflächen durch Plattformen an externe Werbetreibende, bereiten die ökonomischen Charakteristika Probleme. Da diese Dienstleistungen nicht eindeutig verortet werden können, könnten die Digitaldienstleister einen Importzoll umgehen, indem sie die Abrechnungen über EU-interne Niederlassungen vornehmen lassen.

Deshalb ist daran zu denken, alternativ am grenzüberschreitenden Handel solcher Güter anzusetzen, die eine wesentliche Grundlage für Steuervermeidungspraktiken multinationaler Digitaldienstleister darstellen: dem Transfer von Software bzw. Software-Lizenzen. Dieser Handel ist zum Teil konzerninterner Natur. Multinationale Digitaldienstleister transferieren zwischen ihren Niederlassungen Eigentums- und Nutzungsrechte an selbstprogrammierter Software. Die ist zumindest teilweise durch das Bestreben der Steueroptimierung motiviert (siehe Kapitel 4). Multinationale Digitaldienstleister können ihre globale Gesamtsteuerbelastung senken, indem sie u.a. Nutzungsrechte an Software von Niederlassungen in Niedrigsteuerstandorten an Niederlassungen in Hochsteuerstandorten zu verkaufen, um so Buchgewinne in Richtung von Orten mit niedriger Besteuerung zu verlagern.<sup>134</sup>

Solche Handelsströme betreffen auch die EU-Länder als Importpartner in umfassender Form. Indem auf die Importe solcher Güter in die EU ein Zoll erhoben wird, können BEPS-Praktiken zwar nicht völlig vermieden, aber zumindest ein Teil der daraus erzielten Renten für die Allgemeinheit in Europa abgeschöpft werden. Als Bemessungsgrundlage des Zolls wird im Falle des Erwerbs von Eigentumsrechten der von den empfangenden Niederlassungen gebuchte Anschaffungswert, im Falle des Erwerbs von Nutzungslizenzen die gebuchten Lizenzausgaben veranschlagt. Die angemessene Höhe des Zollsatzes ist deutlich schwieriger zu bestimmen. Der Zollsatz sollte so hoch gesetzt werden, dass er die Steuerersparnis aus BEPS-Praktiken möglichst stark abschöpft. Zugleich sollte er nicht so hoch gesetzt werden, dass der grenzüberschreitende Handel mit Software und Software-Lizenzen prohibitiv teuer wird, zumal nicht alle Formen dieses Handels primär der Steuervermeidung dienen.

---

<sup>134</sup> Um diesem Problem zu begegnen, hatte im Jahr 2015 das von OECD/G20 durchgeführte BEPs-Projekt im Rahmen seines Aktionsplans auch neue Leitlinien zur Anwendung des arm's length principles in der Unternehmensbesteuerung herausgegeben. Nach Einschätzung von Transfer Price Experten sind diese Empfehlungen aber noch zu vage, um für eine internationale Harmonisierung zu sorgen. Siehe: Bickel, D. / Kircher, M. (2022), Neue Verrechnungspreisrichtlinien konsolidieren diverse BEPS-Veröffentlichungen, [https://www.haufe.de/controllers/rechnungslegung/veroeffentlichung-neuer-oecd-verrechnungspreisrichtlinien\\_110\\_570174.html](https://www.haufe.de/controllers/rechnungslegung/veroeffentlichung-neuer-oecd-verrechnungspreisrichtlinien_110_570174.html) (07.03.2023).

Die Erhebung dieses „Digitalzolls“ müsste in grundsätzlich anderer Form als im Warenverkehr gestaltet werden, da kein physischer Grenzübertritt stattfindet. Da der Tatbestand des Handels hier erst über die Verbuchung der Leistungen durch die Unternehmen sichtbar wird, müsste die Erhebung ex-post, nach Übermittlung steuerrelevanter Daten an die Finanzämter erfolgen. Dort sollte auch die Zuständigkeit für die Erhebung liegen.

## Rechtliche Bewertung

### EU-Recht

Zölle auf Transaktionen zwischen Mitgliedstaaten sind rechtlich nicht möglich, da die EU eine Zollunion ist. Art. 28 und Art. 30 AEUV verbieten solche Zölle ausdrücklich. Denkbar sind daher allenfalls Zölle, die beim Import in die EU fällig werden.

Die Einführung eines neuen Zolls erfolgt zwar nicht im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren, erfordert aber dennoch keine Einstimmigkeit. Gem. Art. 31 AEUV legt der Rat auf Vorschlag der Kommission die Sätze des Gemeinsamen Zolltarifs fest. Dies umfasst auch die Befugnis, die Zollnomenklatur zu ändern, also auf neue Güter Zölle einzuführen.<sup>135</sup> Zwar befindet sich Art. 31 AEUV in Titel II des AEUV, welcher mit „Der freie Warenverkehr“ überschrieben ist. Dennoch sprechen die besseren Gründe dafür, dass Art. 31 AEUV auch die Einführung von Zöllen auf Dienstleistungen erlaubt. Denn Art. 28 und Art. 31 AEUV verbieten den Mitgliedstaaten nicht nur, wie dargestellt, die Erhebung von Zöllen zwischen den Mitgliedstaaten, sondern fordern auch einen Gemeinsamen Zolltarif gegenüber Drittstaaten. Mitgliedstaaten dürfen also nicht eigenständig Zölle auf Dienstleistungen gegenüber Drittstaaten erheben. Würde man aus der systematischen Stellung im AEUV schließen, dass Art. 31 AEUV lediglich Warenzölle zum Gegenstand hat, hätte dies zur Folge, dass weder die EU noch ihre Mitgliedstaaten die Kompetenz haben, Zölle auf Dienstleistungen zu erheben.

Mangels anderer Bestimmung entscheidet der Rat über den Gemeinsamen Zolltarif mit qualifizierter Mehrheit (Art. 16 Abs. 3 EUV). Soweit die Einführung eines Zolls Teil der Handelspolitik ist wie bei Anti-Dumping-Zöllen<sup>136</sup>, ist Art. 207 AEUV die passende Rechtsgrundlage.<sup>137</sup> Gem. Art. 207 Abs. 2 AEUV erfolgt hier die Rechtssetzung im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren, also durch Rat (mit qualifizierter Mehrheit) und Parlament.

Sekundär stellt sich die Frage nach der Verwendung der durch den Zoll eingenommenen Mittel. Nach Art. 2 Abs. 1 lit. a des Eigenmittelbeschlusses<sup>138</sup> sind Einnahmen aus Zöllen Eigenmittel der EU (25 % behalten die Mitgliedstaaten gem. Art. 9 Abs. 2 als Erhebungskosten ein.). Sie fließen also in den EU-Haushalt und – abgesehen von den Erhebungskosten – nicht in die nationalen Haushalte. Eine Änderung des Eigenmittelbeschlusses erfordert gem. Art. 311 AEUV Einstimmigkeit im Rat und die Zustimmung der Mitgliedstaaten nach ihren jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorschriften. Aber auch die Festlegung des mehrjährigen Finanzrahmens erfordert gem. Art. 312 Abs. 2 AEUV Einstimmigkeit im Rat und zusätzlich die Zustimmung der Mehrheit der Mitglieder des Europäischen Parlaments.

<sup>135</sup> Waldhoff, C. in: Calliess, C. / Ruffert, M. (Hrsg.), EUV/AEUV Kommentar, 6. Aufl. 2022, Art. 31 AEUV Rn. 3.

<sup>136</sup> Siehe Hahn, M. in: Calliess, C. / Ruffert, M. (Hrsg.), EUV/AEUV Kommentar, 6. Aufl. 2022, Art. 207 AEUV Rn. 136 ff.

<sup>137</sup> Waldhoff, C. in: Calliess, C. / Ruffert, M. (Hrsg.), EUV/AEUV Kommentar, 6. Aufl. 2022, Art. 31 AEUV Rn. 4.

<sup>138</sup> Beschluss (EU, Euratom) 2020/2053 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union und zur Aufhebung des Beschlusses 2014/335/EU, Euratom, ELI: <http://data.europa.eu/eli/dec/2020/2053/oj>.

## WTO-Recht

Zu fragen ist, ob Importzölle auf digitale Dienstleistungen WTO-rechtlich zulässig sind. Hierbei ist zunächst das Zollmoratorium zu betrachten, nach dem WTO-Mitglieder keine Zollabgaben auf elektronische Übertragungen erheben („Members will continue their current practice of not imposing customs duties on electronic transmissions.“). Dieses Moratorium wurde auf der WTO-Ministerkonferenz 1998 mit Wirkung bis zur nächsten WTO-Ministerkonferenz beschlossen und seither von einer Ministerkonferenz zur nächsten verlängert, zuletzt im März 2024. Konkret gilt das Moratorium bis zur nächsten Ministerkonferenz oder bis zum 31. März 2026, je nachdem, welcher Zeitpunkt früher liegt.<sup>139</sup>

Worauf sich das Moratorium erstreckt, ist umstritten.<sup>140</sup> Kern der Streitfrage ist, ob nur die Dienstleistung der Übertragung nicht mit Zöllen belegt werden darf oder auch der übertragene Inhalt. So erklärte Indonesien im Vorfeld der Ministerkonferenz 2017: „The [...] moratorium shall not apply to electronically transmitted goods and services. In other words, the extension of the moratorium applies only to the electronic transmissions and not to products or contents which are submitted electronically.“<sup>141</sup> Auf der Ministerkonferenz selbst beantragte Indonesien die Hinzufügung einer Fußnote, wonach das Moratorium nicht auf elektronisch übertragene Güter anwendbar ist,<sup>142</sup> hatte hiermit jedoch trotz der Unterstützung Südafrikas und Indiens keinen Erfolg<sup>143</sup>. Trotzdem führte Indonesien einen Zoll für elektronisch übertragene Filme, E-Books und Software ein,<sup>144</sup> wengleich mit einem Tarif von Null<sup>145</sup>. Die EU hingegen vertritt die entgegengesetzte Position und tritt dafür ein, dass auch der digital übertragene Inhalt vom Zollmoratorium erfasst ist.<sup>146</sup>

Unabhängig von dieser Streitfrage ist das Zollmoratorium jedoch kein unüberwindliches Hindernis für die Einführung von Zöllen. Da es befristet ist und eine Verlängerung Konsens erfordert, kann die EU schlicht eine neue Verlängerung ablehnen und das Moratorium dadurch auslaufen lassen. Außerdem ist das Moratorium ein rein politisches Übereinkommen und nicht rechtlich bindend.<sup>147</sup> Ein Verstoß

<sup>139</sup> WTO (2024), WT/MIN(24)/38, [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE\\_Search/FE\\_S\\_S006.aspx?DataSource=Cat&query=@Symbol=%22WT/MIN\(24\)/38%22%20OR%20@Symbol=%22WT/MIN\(24\)/38/\\*%22&Language=English&Context=ScriptedSearches&languageUIChange=true#](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?DataSource=Cat&query=@Symbol=%22WT/MIN(24)/38%22%20OR%20@Symbol=%22WT/MIN(24)/38/*%22&Language=English&Context=ScriptedSearches&languageUIChange=true#) (11.04.2024).

<sup>140</sup> Software ist nach h.A. erfasst; siehe International Chamber of Commerce (2019), The WTO Moratorium on Customs Duties on Electronic Transmissions, <https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2019/11/2019-icc-wto-moratorium-custom-duties.pdf> (16.08.2022).

<sup>141</sup> WTO (2017), WT/MIN(17)/68, <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/WT/MIN17/68.pdf&Open=True> (05.08.2022).

<sup>142</sup> WTO (2017), WT/MIN(17)/68, <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/WT/MIN17/68.pdf&Open=True> (05.08.2022).

<sup>143</sup> Kyvik Nordås, H. (2021), The Moratorium on Tariffs on E-commerce Should Stay, <https://www.cepweb.org/the-moratorium-on-tariffs-on-e-commerce-should-stay/> (19.07.2022).

<sup>144</sup> UNCTAD (2021), What is at stake for developing countries in trade negotiations on e-commerce? <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210056366/read> (05.08.2022), S. 39.

<sup>145</sup> UNCTAD (2021), What is at stake for developing countries in trade negotiations on e-commerce? <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210056366/read> (05.08.2022), S. 39; Kyvik Nordås, H. (2021), The Moratorium on Tariffs on E-commerce Should Stay, <https://www.cepweb.org/the-moratorium-on-tariffs-on-e-commerce-should-stay/> (19.07.2022).

<sup>146</sup> Siehe WTO (2019), INF/ECOM/22, [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE\\_Search/FE\\_S\\_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=253794,253801,253802,253751,253696,253697,253698,253699,253560,252791&CurrentCatalogueIdIndex=6&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=253794,253801,253802,253751,253696,253697,253698,253699,253560,252791&CurrentCatalogueIdIndex=6&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True) (15.03.2024).

<sup>147</sup> [What is at stake for developing countries in trade negotiations on e-commerce?](https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210056366/read) <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210056366/read> (05.08.2022), S. 39. Sucker, F. (2009), Audiovisuelle Medien innerhalb der WTO: Waren, Dienstleistungen und/oder geistiges Eigentum? Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht, vol. 13, S. 30-39 (36).

gegen das Moratorium würde vermutlich die anderen Parteien verärgern, zöge aber keine rechtlichen Konsequenzen nach sich.

Stellt das Zollmoratorium kein unüberwindliches Hindernis dar, ist zu prüfen, welche Schranken das aus GATT (General Agreement on Tariffs and Trade), GATS (General Agreement on Trade in Services) und TRIPS (Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights) bestehende WTO-Vertragswerk enthält. In einem ersten Schritt ist zu differenzieren, ob das GATT oder das GATS anwendbar ist, wozu WTO-Mitglieder entgegengesetzte Positionen vertreten haben.<sup>148</sup> Bezüglich Filmen hat der WTO Appellate Body im Fall *China – Audiovisuals* Stellung genommen, ob Filme GATT oder GATS unterliegen. Er kam zum Schluss, dass das GATT zur Anwendung kommt, wenn der Inhalt des Films auf einem physischen Trägermedium transportiert wird.<sup>149</sup> Da der Versand von z.B. Software auf einer CD-ROM oder Filmen auf DVDs zweifellos nicht die gewöhnliche Form der grenzüberschreitenden Übertragung digitaler Inhalte darstellt, betrachtet die folgende Darstellung das GATS und seine für die Zollfrage relevanten Regeln.

Gewiss erheben Staaten für gewöhnlich keine Zölle auf Dienstleistungen.<sup>150</sup> Der WTO-Rat für Dienstleistungshandel konnte in einem Dokument aus dem Jahr 1998 lediglich ein einziges Beispiel nennen.<sup>151</sup> Wie er aber auch sagte: „There is no reason in principle why customs duties should not be applied to services, whether supplied electronically or in any other way.“<sup>152</sup> Das GATS hindert WTO-Mitglieder also nicht per se daran, Zölle oder zollgleiche Abgaben auf Dienstleistungen zu erheben. Der Grund hierfür liegt in der Grundkonzeption des GATS, den WTO-Mitgliedern keine umfassende Pflicht zur Öffnung des Dienstleistungsmarkts aufzuerlegen, sondern auf die sog. spezifischen Verpflichtungen der Mitglieder abzustellen.<sup>153</sup> Mit ihren spezifischen Verpflichtungen können die Mitglieder steuern, inwieweit sie sich verpflichten wollen. Sie können entscheiden, ob sie für einen Sektor überhaupt Verpflichtungen eingehen wollen, können den Marktzugang beschränken oder auf bestimmte Erbringungsmodalitäten eingrenzen.<sup>154</sup> Nun enthält das GATS in Art. XVII den Grundsatz der Inländergleichbehandlung, der die Mitglieder verpflichtet, „den Dienstleistungen und Dienstleistungserbringern eines anderen Mitglieds hinsichtlich aller Maßnahmen, welche die Erbringung von Dienstleistungen beeinträchtigen, eine Behandlung, die nicht weniger günstig ist als die, die es seinen eigenen gleichen Dienstleistungen und Dienstleistungserbringern gewährt“. Dem läuft es zuwider, eine Abgabe nur auf ausländische Dienstleistungen zu erheben.<sup>155</sup> Allerdings gilt diese Verpflichtung gemäß Art. XVII Abs. 1 nur hinsichtlich jener Sektoren, für die das jeweilige Mitglied spezifische Verpflichtungen übernommen hat. Wenn ein Mitglied für einen Sektor keine spezifischen Verpflichtungen übernommen hat, kann die

---

<sup>148</sup> Siehe Sucker, F. (2009), Audiovisuelle Medien innerhalb der WTO: Waren, Dienstleistungen und/oder geistiges Eigentum? Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht, vol. 13, S. 30-39 (34); Leier, K.-P. (2002), Elektronischer Handel in der Welthandelsorganisation (WTO), Multimedia und Recht, vol. 5, S. 781-787 (783).

<sup>149</sup> WTO Appellate Body, AB-2009-3, paras. 188, 196.

<sup>150</sup> Siehe Sucker, F. (2009), Audiovisuelle Medien innerhalb der WTO: Waren, Dienstleistungen und/oder geistiges Eigentum? Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht, vol. 13, S. 30-39 (36); Leier, K.-P. (2002), Elektronischer Handel in der Welthandelsorganisation (WTO), Multimedia und Recht, vol. 5, S. 781-787 (782).

<sup>151</sup> WTO Council for Trade in Services (1998), WT/S/C/W/68, <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=Q:/S/C/w68.pdf&Open=True> (05.08.2022), Rn. 34.

<sup>152</sup> WTO Council for Trade in Services (1998), WT/S/C/W/68, <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=Q:/S/C/w68.pdf&Open=True> (05.08.2022), Rn. 34.

<sup>153</sup> Michaelis, M. (2010), Dienstleistungshandel (GATS), in: Hilf, M. / Oeter, S. (Hrsg.), WTO-Recht, 2. Aufl., § 20 Rn. 44.

<sup>154</sup> Michaelis, M. (2010), Dienstleistungshandel (GATS), in: Hilf, M. / Oeter, S. (Hrsg.), WTO-Recht, 2. Aufl., § 20 Rn. 47.

<sup>155</sup> WTO Council for Trade in Services (1998), WT/S/C/W/68, <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=Q:/S/C/w68.pdf&Open=True> (05.08.2022), Rn. 35.

Einführung von Zöllen oder zollgleichen Abgaben auf solche Dienstleistungen nicht gegen das GATS verstoßen.<sup>156</sup>

Die EU hat für die meisten in der WTO-Liste aufgeführten Dienstleistungssektoren Verpflichtungen übernommen, insbesondere für die Sektoren Telekommunikationsdienstleistungen und Computerdienstleistungen.<sup>157</sup> Keine Verpflichtungen übernommen hat sie hingegen für den Sektor audiovisuelle Dienstleistungen, unter den z.B. Filme fallen<sup>158, 159</sup>. In Bezug auf audiovisuelle Dienstleistungen wäre es also bereits heute möglich, Zölle oder zollgleiche Abgaben einzuführen. In Bezug auf aktuell erfasste Dienstleistungen müsste die EU zuerst gem. Art. XXI GATS ihre Verpflichtungen mit einer dreimonatigen Frist zurücknehmen. Wenn ein anderes WTO-Mitglied, dessen Handelsvorteile von einer solchen Rücknahme betroffen sein können („betroffenes Mitglied“), dies beantragt, muss die EU mit diesem Mitglied Verhandlungen aufnehmen, um eine Einigung über notwendige Ausgleichsmaßnahmen zu erreichen. Wenn keine Einigung erzielt wird, kann das betroffene Mitglied die Angelegenheit einem Schiedsverfahren unterwerfen. Geschieht dies, so darf die EU ihre Verpflichtungen erst dann zurücknehmen, wenn es die Ausgleichsmaßnahmen entsprechend dem Ergebnis des Schiedsverfahrens getroffen hat. Widrigenfalls kann ein betroffenes Mitglied, das am Schiedsverfahren teilgenommen hat, gegenüber der EU seinerseits in Übereinstimmung mit dem Ergebnis des Schiedsverfahrens gegenüber der EU gleichwertige Vergünstigungen zurücknehmen. Das Prozedere des Art. XXI kann langwierig sein, stellt aber letztlich kein unüberwindliches Hindernis für die Einführung von Zöllen dar.

Auch das TRIPS steht der Erhebung von Zöllen nicht im Wege. Es enthält in Art. 3 zwar auch eine Inländergleichbehandlungsklausel, bezogen aber auf den Schutz des geistigen Eigentums (worunter auch Software fällt<sup>160</sup>). Diese Bestimmung verpflichtet also dazu, Staatsangehörige anderer Mitglieder beim Schutz geistigen Eigentums, wozu auch u.a. der Erwerb, der Umfang und die Durchsetzung von Rechten des geistigen Eigentums gehört, gleich zu behandeln wie die eigenen Staatsbürger. Ein Verbot von Zöllen lässt sich jedoch weder dieser Bestimmung noch einer anderen Bestimmung des TRIPS entnehmen.

### OECD-2-Säulen-Einigung

Ein weiteres mögliches Hindernis ist die 2-Säulen-Einigung der OECD. Teil von Säule 1 ist, wie dargestellt, die Verpflichtung, keine neuen Steuern auf digitale Dienstleistungen oder ähnliche Maßnahmen („other relevant similar measures“) einzuführen. Es lässt sich argumentieren, dass ein Zoll auf bestimmte digitale Dienstleistungen eine solche ähnliche Maßnahme darstellt, da unter dem Gesichtspunkt der finanziellen Belastung unerheblich ist, ob eine Maßnahme als Zoll oder als Steuer bezeichnet wird und teilnehmende Staaten versucht sein könnten, das Verbot von Steuern auf digitale Dienstleistungen durch Zölle auf digitale Dienstleistungen zu umgehen. Klarheit darüber kann aber letztlich nur der multilaterale völkerrechtliche Vertrag bringen. Außerdem entfaltet das Verbot der Einführung

<sup>156</sup> Ebenso Sucker, F. (2009), Audiovisuelle Medien innerhalb der WTO: Waren, Dienstleistungen und/oder geistiges Eigentum? Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht, vol. 13, S. 30-39 (35 f); Leier, K.-P. (2002), Elektronischer Handel in der Welthandelsorganisation (WTO), Multimedia und Recht, vol. 5, S. 781-787 (784 f); WT/S/C/W/68, 16.11.1998, Rn. 35.

<sup>157</sup> Siehe die Verpflichtungsliste; ABl. C 2019/278, 1.

<sup>158</sup> Michaelis, M. (2010), Ausgewählte Dienstleistungssektoren, in: Hilf, M. / Oeter, S. (Hrsg.), WTO-Recht, 2. Aufl., § 21 Rn. 35.

<sup>159</sup> Siehe hierzu Leier, K.-P. (2002), Elektronischer Handel in der Welthandelsorganisation (WTO), Multimedia und Recht, vol. 5, S. 781-787 (782, 786 f).

<sup>160</sup> Götting, H.-P. / Lauber-Rönsberg, A. Internationaler Schutz des geistigen Eigentums, in: Tietje, C. / Nowrot, K. (Hrsg.), Internationales Wirtschaftsrecht, 3. Aufl. 2021, § 14 Rn 109.

neuer Steuern auf digitale Dienstleistungen Vorwirkung. Diese Vorwirkung galt allerdings nur bis zum 31. Dezember 2023.

### Ökonomische Folgenabschätzung

Die praktische Eignung von Importzöllen hängt zunächst davon ab, welche Relevanz grenzüberschreitende Transaktionen auf den Märkten für digitale Güter haben und wie diese erfasst werden können. Die Messung des Handels mit digitalen Dienstleistungen ist methodisch deutlich herausfordernder als die Messung des internationalen Warenverkehrs (siehe Box 8). Da der internationale Dienstleistungshandel anders als der grenzüberschreitende Warenverkehr nicht unmittelbar von Zollbehörden an den Landesgrenzen erfasst wird, steht für die Klassifizierung der gehandelten Dienstleistungen keine hochaufgelöste Güterstatistik zur Verfügung. Ausgangspunkt ist stattdessen die Statistik der Zahlungsbilanz zur Messung der wirtschaftlichen Transaktionen zwischen In- und Ausland, konkret das Segment der Dienstleistungsbilanz. Die hier ausgewiesenen Im- und Exporte werden in einzelne Dienstleistungskategorien zerlegt. Dazu kommt die Extended Balance of Payments (EBOPS)-Klassifikation zum Einsatz, eine international vereinbarte Systematik zur Aufschlüsselung von Dienstleistungstypen.<sup>161</sup> Vorhandene Ansätze zur Messung des Handels mit digitalen Dienstleistungen gehen so vor, dass sie einzelne Kategorien der EBOPS-Systematik zu einer eigenen Oberkategorie zusammenfassen. Dabei unterscheiden sie sich in den gewählten Abgrenzungen. Tabelle 4 gibt einen Überblick über die Abgrenzungen verschiedener Institutionen.

---

<sup>161</sup> UN (2010) Manual on Statistics of International Trade in Services 2010, Annex I, <https://unstats.un.org/unsd/classifications/Family/Detail/101> (05.08.2022), S. 145-148.

**Tabelle 4: Abgrenzungen der Produktkategorien in der EBOPS-Klassifikation**

| Kategorie EBOPS |  | ICT-Services (BEA-Definition) | ICT-Services (OECD-Definition) | Potentially ICT-enabled Services (BEA-Definition) |
|-----------------|--|-------------------------------|--------------------------------|---|
| Code            | Bezeichnung  |                               |                                |   |
| 6               | Insurance and Pension Services   |                               |                                | X   |
| 7               | Financial Services   |                               |                                | X   |
| 8.1             | Franchises and trademarks licensing fees                               |                               |                                | X   |
| 8.2             | Licenses for the use of outcomes of research and development           |                               |                                | X   |
| 8.3             | Licenses to reproduce and/or distribute computer software              | X                             |                                | X   |
| 8.4             | Licenses to reproduce and/or distribute audiovisual and other products |                               |                                | X   |
| 9.1             | Telecommunication Services   | X                             | X                              | X   |
| 9.2             | Computer Services  | X                             | X                              | X   |
| 9.3             | Information Services   |                               | X                              | X   |
| 10.1            | Research and Development Services                                      |                               |                                | X   |
| 10.2            | Professional and management consulting service                         |                               |                                | X   |
| 10.3.1          | Architectural, engineering, scientific, and other technical services   |                               |                                | X   |
| 10.3.4          | Trade-related Services   |                               |                                | X   |
| 11.1            | Audiovisual and related Services                                       |                               |                                | X   |
| 11.2            | Other personal, cultural, and recreational services                    |                               |                                | X   |

Quellen: BEA (2024); OECD (2024). x: in der Definition enthalten.

Grundsätzlich lassen sich bei allen Ansätzen „ICT Services“ als Kern der Definition ausmachen. Diese Oberkategorie der EBOPS-Systematik fasst Telekommunikations-, Computer- und Informationsdienstleistungen zusammen. Bereits hier zeigt sich das Problem, dass nicht alle der so erfassten Dienstleistungen vollständig digital erbracht werden. Der Bereich Telekommunikation umfasst die Bereitstellung sämtlicher Arten von Kommunikationsnetzwerken, neben Internet und Mobilfunknetz etwa auch Telefon sowie Radio- und Fernsehübertragung. „Computer Services“ umfasst sämtliche Dienstleistungen im Zusammenhang mit Hardware und Software sowie der Datenverarbeitung allgemein. Hierzu zählen die Bereitstellung von Software, IT-Beratung und Reparatur sowie das Hosting von Daten. Der Bereich Information Services schließlich enthält sowohl die Tätigkeit von Nachrichtenagenturen als auch Einnahmen aus der Online-Bereitstellung von Informationen über Webportale. Zugleich enthält er eine Reihe von analog erbrachten Informationsdienstleistungen wie die Angebote von Büchereien und Archiven. Die OECD folgt dieser EBOPS-Definition für die Abgrenzung von „ICT Services“.<sup>162</sup> Das US Bureau of Economic Analysis (BEA) wählt einen leicht anderen Ansatz. „Information Services“ werden hier aus dem Aggregat „ICT Services“ ausgeschlossen. Dafür werden Gebühren aus der Nutzung intellektuellen Eigentums im Zusammenhang mit der Distribution und Reproduktion von Software hinzugerechnet.<sup>163</sup>

Zugleich sind in „ICT Services“ nicht alle Formen von Dienstleistungen enthalten, die zumindest teilweise digital erbracht oder durch digitalen Datenaustausch ermöglicht werden. Zu diesem Zweck hat das US Bureau of Economic Analysis mit den „Potentially ICT-Enabled Services“ eine weiter gefasste

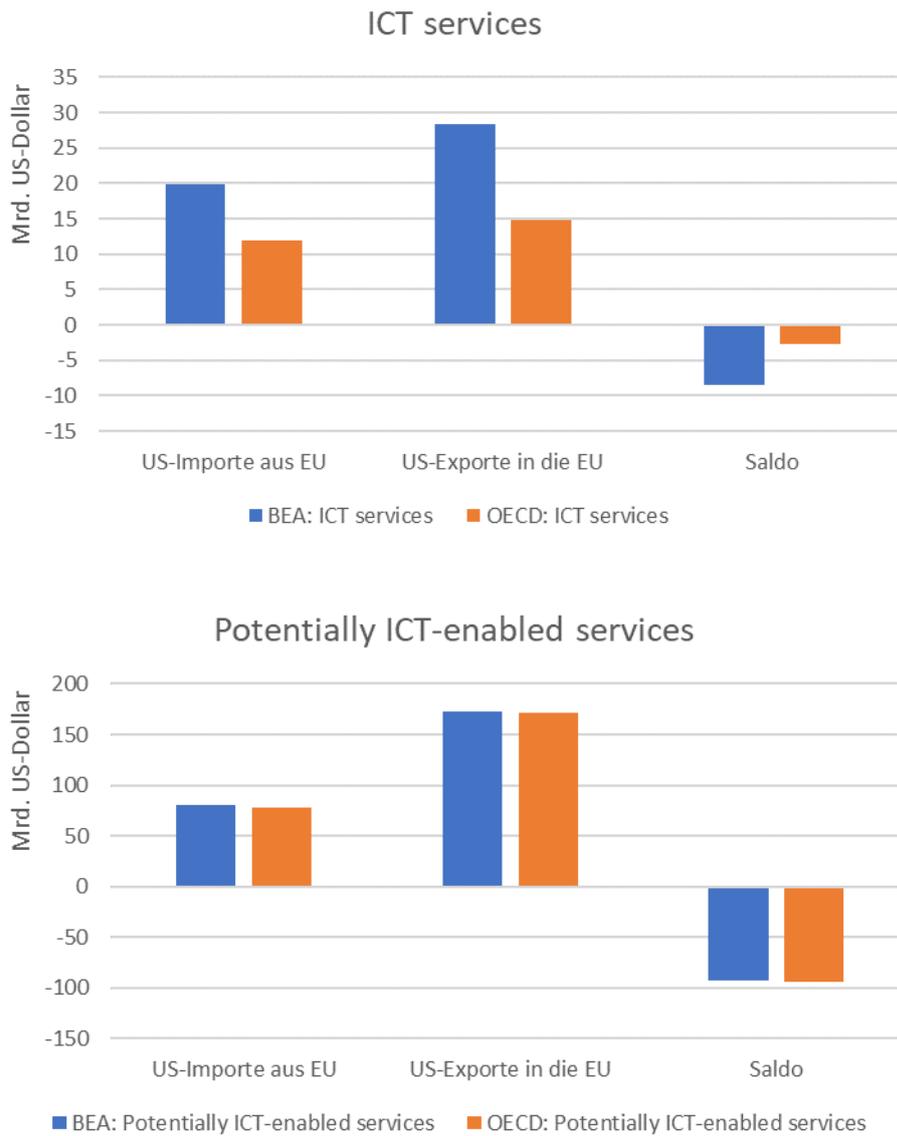
<sup>162</sup> OECD (2024), Trade in services by partner economy. OECD data – trade in goods and services, [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TISP\\_EBOPS2010](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TISP_EBOPS2010) (15.03.2024).

<sup>163</sup> BEA (2024), ICT trade. US Bureau of Economic Analysis, <https://apps.bea.gov/iTable/iTable.cfm?reqid=62&step=9&isuri=1&6210=4#reqid=62&step=9&isuri=1&6210=4> (15.03.2024).

Kategorie entwickelt. Sie ergänzt den ICT-Kern um solche Formen von Dienstleistungen, die traditionell der analogen Welt zuzuordnen sind, aber teilweise durch Nutzung von ICT-Leistungen ermöglicht oder erbracht wurden. Zu welchem Anteil dies geschieht ist jedoch unbekannt. Er kann aufgrund des begrenzten Aufschlüsselungsgrads der EBOPS-Klassifikation auch nicht näherungsweise geschätzt werden kann. Es handelt sich somit um reine Potenzialindikatoren. Insbesondere Analysen im Zeitverlauf sind damit möglicherweise verzerrt, da eine Zunahme im Digitalisierungsgrad einzelner Dienstleistungen nicht abgebildet werden kann. Insgesamt ist bei den vorhandenen Indikatoren somit eine Abweichung vom wahren Ausmaß an digitalem Dienstleistungshandel zu erwarten. Es ist jedoch nicht klar, ob es sich um eine Über- oder eine Unterschätzung handelt.

Abbildung 15 stellt die Ergebnisse zum bilateralen Handel im Jahr 2021 zwischen der EU und den USA aufgeschlüsselt nach Ex- und Importen gegenüber. Auffällig sind zunächst bei den ICT Services die großen Diskrepanzen zwischen den Ergebnissen nach BEA- und nach OECD-Definition, insbesondere im Hinblick auf die Höhe der EU-Importe aus den USA. Der ausschließlich in der BEA-Definition enthaltene Bereich des Software Licensing spielt offensichtlich eine große Rolle für die Bewertung der Handelsströme. Weiterhin bemerkenswert sind die unterschiedlichen Größenordnungen der Handelsströme nach enger und weiter Definition. Der Wert des Handels mit potenziell auf digitalem Wege ermöglichten Dienstleistungen übersteigt den Handel mit ICT-Dienstleistungen um ein Vielfaches. Auch der Saldo fällt aus EU-Perspektive deutlich negativer aus als bei Beschränkung auf ICT-Services. Eine nähere Aufschlüsselung der Unterkategorien zeigt, dass der Handel mit Nutzungsrechten an geistigem Eigentum hierbei eine wichtige Rolle spielt (siehe Abbildung 16). Darunter fallen Lizenzgebühren für Franchisenehmer, für die Nutzung von Forschungsergebnissen sowie für Reproduktion und Vertrieb von Software, audiovisueller Dienstleistungen und anderer Produkte. Dies deckt sich mit der in Abschnitt 4.1.2 erläuterten Praxis von Digitaldienstleistern, über konzerninternen Handel mit solchen Nutzungsrechten Steuervermeidung zu betreiben.

Abbildung 15: Ex- und Importe im ICT-Handel EU-USA in 2021



Quellen: BEA (2024); OECD (2024).

**Box 8: Messung des Handels mit digitalen Dienstleistungen**

Der Handel mit Dienstleistungen unterscheidet sich in mehreren Aspekten grundlegend vom Warenhandel. Der Export von Waren setzt mindestens zwei getrennte Prozessschritte voraus: Die Herstellung der Ware und ihre Lieferung an die Empfänger. Bei Dienstleistungen dagegen fallen Herstellung und Lieferung des Gutes zusammen: Denn das Gut besteht hier in der Erbringung der Leistung gegenüber den Empfängern. Als Folge lässt sich internationaler Handel nicht wie bei Warenhandel am Grenzübertritt von Lieferungen festmachen. Alternative Kennzeichen sind hier die Mobilität von Leistungserbringern und -empfängern, sowie die Erbringung über Landesgrenzen hinweg. Das Allgemeine Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS) der WTO-Staaten unterscheidet zwischen vier Modes of Supply in Bezug auf Dienstleistungshandel. Konkret liegt danach in folgenden Fällen ein Dienstleistungsexport von Land A nach Land B vor:

**Modus 1:** Grenzüberschreitend - Ein Unternehmen in Land A erbringt grenzüberschreitende Leistungen für Empfänger in Land B

**Modus 2:** Konsum im Ausland - Staatsangehörige von Land B reisen nach Land A, um dort Dienstleistungen von lokalen Unternehmen zu konsumieren

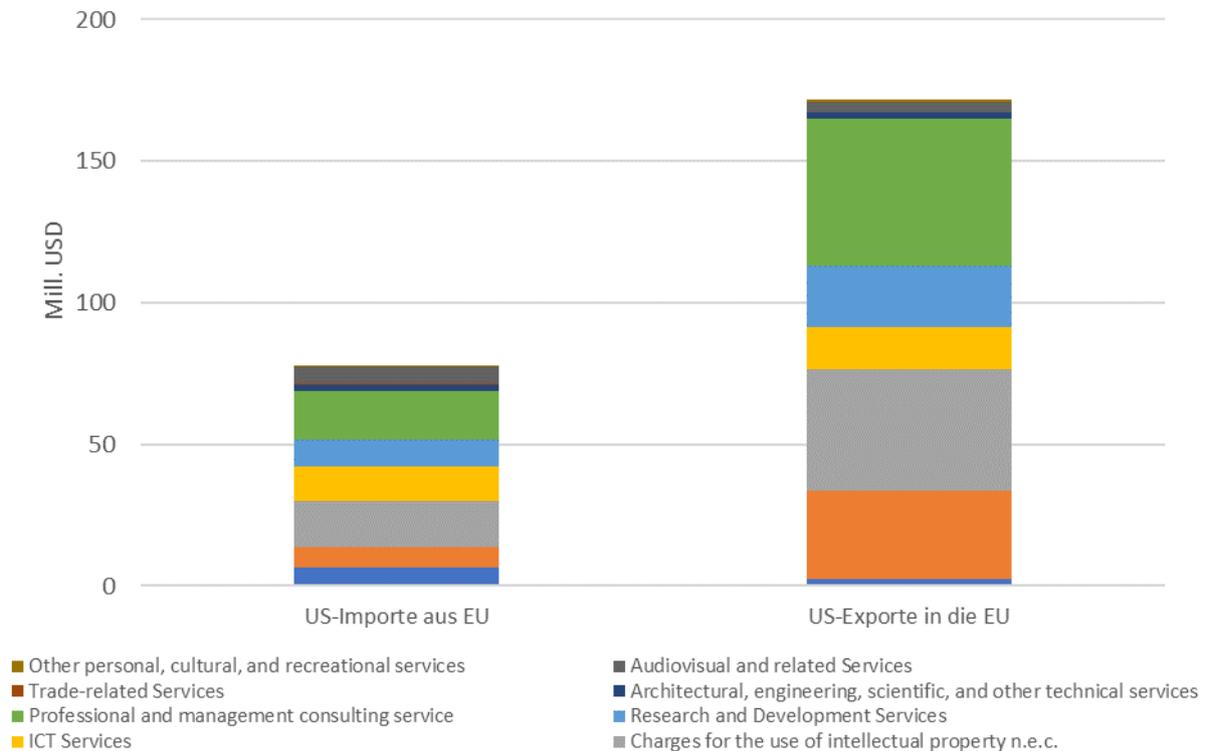
**Modus 3:** Kommerzielle Präsenz - Ein Unternehmen in Land A erbringt Leistungen für Empfänger in Land B mittels einer Tochtergesellschaft in Land B

**Modus 4:** Bewegung natürlicher Personen - Staatsangehörige von Land A reisen nach Land B, um dort Dienstleistungen lokalen Empfängern anzubieten

Im Falle digitaler Dienstleistungen kommt hinzu, dass sich die Leistungserbringung im digitalen Raum vollzieht und damit geografisch in der Regel nicht verortbar ist. Es ist damit in vielen Fällen nicht möglich, eine digitale Dienstleistung als eindeutig grenzüberschreitend oder lokal erbracht zu klassifizieren. Anstelle des Ortes der Erbringung können alternativ die Firmen- bzw. Wohnsitze von Erbringern und Empfängern als Kriterien für die Feststellung von internationalem Handel dienen. So kann die Inanspruchnahme von Online-Dienstleistungen ausländischer Digitalunternehmen als Import gewertet werden, unabhängig von der Verortung des damit zusammenhängenden Datentransfers. Werden diese Online-Dienstleistungen durch inländische Töchter internationaler Konzerne erbracht, kann nach Modus 3 ebenfalls von einem Import gesprochen werden.

Die für den Handel mit digitalen Dienstleistungen verwendeten Güterdefinitionen unterscheiden zwischen einer **engen** und einer **weiten** Abgrenzung. In der engen Abgrenzung sind nur solche Dienstleistungen erfasst, die auf digitalen Datenaustausch notwendigerweise angewiesen sind, also erst im Zuge der Entstehung einer Internetökonomie entwickelt wurden. Dazu gehören etwa Social Media Plattformen, Webportale und Webhosting-Anwendungen. Durch ihre Bindung an den Datentransfer ist offensichtlich, dass die Erbringung in jedem Fall auf digitalem Wege erfolgt. In einer weiteren Abgrenzung werden neben diesem „digitalen Kern“ auch solche Dienstleistungskategorien erfasst, die nicht an den digitalen Datenaustausch gebunden sind, aber mittlerweile ebenfalls (teilweise) digital erbracht werden. Dazu zählen etwa Online-Angebote von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen, sowie der wichtige Bereich des Online-Warenhandels (E-Commerce). Ein praktisches Problem bei der Einbeziehung solcher ursprünglich rein analogen Dienstleistungen ist, dass ihr tatsächlicher Digitalisierungsgrad nicht aus den Handelsstatistiken ablesbar ist.

Abbildung 16: Zusammensetzung des Handels mit „Potentially ICT-enabled services“ in 2021



Quelle: OECD (2024).

Ein Zoll auf den Import von Software und Software-Lizenzen sollte damit grundsätzlich über eine breite Einnahmehbasis verfügen. Ein wesentlicher Faktor bei der ökonomischen Wirkung von Zöllen ist jedoch auch ihre Treffsicherheit. Ein Zoll setzt seinem Wesen nach am Auftreten einer grenzüberschreitenden Transaktion an. Er diskriminiert nicht zwischen Unternehmen. Er unterscheidet auch nicht nach den Gründen, die zu dieser Transaktion geführt haben. Von ihm wären auch kleinere Digitalunternehmen betroffen, deren Potenziale zur Gewinnverschiebung begrenzt sind oder generell Unternehmen, deren Software-Lizenzierungspraxis nicht der Maßgabe der Steueroptimierung folgt.

Hier zeigen sich die Grenzen eines solchen Instruments. Gerade diejenigen Akteure, auf die das Instrument schwerpunktmäßig abzielt, große multinationale Digitaldienstleister, verfügen über die besten Ausweichmöglichkeiten. Vermeidung kann hier sowohl in räumlicher als auch sachlicher Form erfolgen. So könnten die Digitaldienstleister versuchen, über eine Umstrukturierung ihrer konzerninternen Lizenzierungspraxis die Zollbelastung zu minimieren. So könnten sie etwa den Handel mit Lizenzen so weit wie möglich auf innereuropäische Transaktionen zwischen Niederlassungen in der EU beschränken, indem Rechte an Software noch stärker als bisher an europäische Niederlassungen übertragen werden.

Auch vor diesem Hintergrund ist es wichtig, die Zollerhebung nicht allein auf den Handel mit Nutzungslizenzen von Software zu begrenzen, sondern auch die grenzüberschreitende Übertragung von Eigentum an Software-Patenten einzubeziehen. Zudem bestehen Ausweichmöglichkeiten auch in sachlicher Form. Insoweit die mit Zoll belasteten Transaktionen durch das Ziel der Steueroptimierung motiviert

sind, könnten die Unternehmen sie durch andere Formen von BEPS-Praktiken wie Debt Shifting oder Treaty Shopping ersetzen.<sup>164</sup> Die **Treffsicherheit** ist daher **gering**.

Aus den eben genannten Gründen trägt ein Digitalzoll auch in geringerem Maße zur Erhöhung der **Abgabengerechtigkeit** bei. Sie ist daher nur **schwach positiv**. Die Ausweichmöglichkeiten für große Digitaldienstleister sind zu vielfältig, zugleich wäre eine Vielzahl an sonstigen Unternehmen unbeabsichtigt betroffen. Die Erhebung eines Zolls trägt daher kaum zu einer höheren digitalen Souveränität Europas bei. Die Folgen für die **digitale Souveränität** sind daher **schwach positiv**. Aufgrund der Vielfalt an Möglichkeiten, einer Verzollung zu entgehen, werden sich große Digitaldienstleister kaum gedrängt fühlen, Kapital effektiv nach Europa zu verlagern.

**Tabelle 5: Digitalzoll – Implementierung und Folgenabschätzung**

| Instrument  | Implementierung   |   | Folgenabschätzung   |  |   |                                     |
|---|---|---|---|--|---|-------------------------------------|
|   | Herausforderungen praktische Umsetzung  | Rechtliche Hürden   | Treffsicherheit   | Folgen für die Abgabengerechtigkeit  | Folgen für digitale Souveränität  | Folgen für die Netzauslastung       |
| Zölle auf Handel mit Software und Software-Lizenzen („Digitalzoll“) | Gefahr der Einführung von Vergeltungszöllen durch die USA<br><br>Höhe des Zollsatzes ist objektiv schwer bestimmbar | <p><b>WTO-Recht:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Moratorium</li> <li>– Spezifische Verpflichtungen nach GATS</li> </ul> <p><b>EU-Recht:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Einführung von Zöllen: Qualifizierte Mehrheit im Rat</li> <li>– Umverteilung Einnahmen: Einstimmigkeit im Rat erforderlich</li> </ul> | <p><b>Gering:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Andere Möglichkeiten für BEPS-Praktiken bleiben bestehen (räumlich und sachlich); auch nicht BEPS betreibende Unternehmen betroffen</li> </ul> | <p><b>Schwach positiv:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Vorteile aus BEPS-Praktiken geringfügig reduziert</li> </ul> | <p><b>Schwach positiv:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Marktdominierende multinationale Anbieter finanziell nur geringfügig geschwächt (da Ausweichmöglichkeiten)</li> </ul> | <p><b>Keine direkten Folgen</b></p> |

Quelle: Eigene Darstellung.

<sup>164</sup> Goerdt, G. (2021), Regulierung der Gewinnbesteuerung multinationaler Unternehmen-Quo vadis? (Doctoral dissertation, Dissertation, Universität Freiburg, 2021), Zur Diskussion betreffend der Leitlinien für Verrechnungspreise siehe auch Fußnote 134.

### 5.3.3 Einführung einer Umsatzsteuer auf digitale Dienstleistungen („Digitalsteuer“)

#### Konzept

Ein weiteres Instrument zur Beteiligung multinationaler Digitalunternehmen an den öffentlichen Ausgaben in den Marktstaaten ist eine Steuer auf die mit digitalen Dienstleistungen erwirtschafteten Umsätze. Die EU-Kommission hat eine solche Steuer am 21. März 2018 vorgeschlagen.<sup>165</sup> Sie begründet ihren Vorschlag mit den ökonomischen Besonderheiten bei der Erbringung digitaler Dienstleistungen. Konkret nennt sie hier die geringe Notwendigkeit einer Niederlassung im Marktstaat, die Bedeutung der Nutzerbeiträge sowie die große Bedeutung immaterieller Vermögenswerte.<sup>166</sup> Diese drei Besonderheiten führen laut Kommission dazu, dass der Ort der Besteuerung der Gewinne und der Ort der Wertschöpfung auseinanderfallen. Zudem beklagt die Kommission, dass Digitaldienstleister, selbst wenn sie im Marktstaat über eine Betriebsstätte verfügen, durch eine aggressive Steuerplanung nicht zwingend Steuern zahlen.

Der Kommissionsvorschlag erfasst nicht alle digitalen Dienstleistungen, sondern lediglich die Umsätze, die durch den Verkauf von Nutzerdaten und Online-Werbung sowie durch die Vermittlung auf Online-Marktplätzen erwirtschaftet werden. Die EU-Kommission begründet die Auswahl dieser drei Transaktionsarten damit, dass der Beitrag der Nutzer eine „entscheidende Rolle spielt“<sup>167</sup>. Gemäß der Kommission sollte der Nutzerbeitrag zur Wertschöpfung im Land der Nutzer besteuert werden, sodass der Ort der Besteuerung und der Ort der Wertschöpfung zusammenfallen.

Die Höhe der Steuer soll 3 % betragen, wobei die konkrete Höhe nicht begründet wird. Die Kommission weist allerdings darauf hin, dass die Steuer gering sein sollte, da sie auf den Umsatz gezahlt werden soll.<sup>168</sup>

Die Steuer soll nur für Unternehmen gelten, die im letzten abgeschlossenen Geschäftsjahr einen weltweiten Umsatz von mehr als 750 Mio. Euro erwirtschafteten. Zudem müssen sie über 50 Mio. Euro Umsätze mit den drei genannten Tätigkeiten in der EU erwirtschaftet haben. Den ersten Schwellenwert begründet die Kommission damit, dass größere und mithin marktmächtigere Unternehmen einen größeren Nutzen aus Netzwerkeffekten und den generierten Nutzerdaten ziehen. Damit diese Geschäftsmodelle tragfähig sind, benötigen Unternehmen eine bestimmte Größe. Zudem weist die Kommission darauf hin, dass größere Unternehmen über mehr Möglichkeiten zur aggressiven Steuerplanung verfügen. Der zweite Schwellenwert wird damit begründet, dass durch die betroffenen Unternehmen ein „signifikanter digitaler Fußabdruck“<sup>169</sup> in der EU entsteht.

---

<sup>165</sup> Vgl. EU-Kommission (2018), Vorschlag COM(2018) 148 vom 21. März 2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter Dienstleistungen.

<sup>166</sup> Vgl. EU-Kommission (2018), Vorschlag COM(2018) 148 vom 21. März 2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter Dienstleistungen, S. 2.

<sup>167</sup> Vgl. EU-Kommission (2018), Vorschlag COM(2018) 148 vom 21. März 2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter Dienstleistungen, S. 7.

<sup>168</sup> Vgl. EU-Kommission (2018), Arbeitsunterlage der Kommissionsdienststellen SWD(2018) 81 final/2 vom 21. März 2021, Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services, S. 58.

<sup>169</sup> Vgl. EU-Kommission (2018), Vorschlag COM(2018) 148 vom 21. März 2018 für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter Dienstleistungen, S. 12.

Die Steuer soll dem Staat zufallen, in dem der Nutzer ansässig ist. Dies gilt unabhängig davon, ob der Nutzer monetär zum Umsatz des Unternehmens beigetragen hat. Im Fall von Online-Werbung ist der Nutzer derjenige, dem die Werbung angezeigt wird, im Fall der Vermittlung auf Online-Marktplätzen die Nutzer, die durch den Marktplatz verbunden wurden. D.h. ein Nutzer kann auch ein Unternehmen sein. Im Fall des Datenverkaufs ist der Nutzer derjenige, dessen Daten gesammelt wurden.

Um den bürokratischen Aufwand zu minimieren, kann ein Unternehmen die Steuer und Steuererklärung in einem Mitgliedstaat abführen bzw. abgeben. Dieser Mitgliedstaat verteilt die Einnahmen gemäß der Steuererklärung zwischen den Mitgliedstaaten.<sup>170</sup>

### Rechtliche Bewertung

Teil der 2-Säulen-Einigung ist, wie dargestellt, als Teil von Säule 1 die Verpflichtung, keine neuen Steuern auf digitale Dienstleistungen einzuführen. Bei Inkrafttreten des Säule 1 enthaltenden völkerrechtlichen Vertrags wäre die Einführung einer Steuer auf digitale Dienstleistungen also völkerrechtswidrig. Die Verpflichtung, keine neuen Steuern auf digitale Dienstleistungen einzuführen, enthält, wie ebenfalls dargestellt, darüber hinaus eine Vorwirkung. Diese Vorwirkung galt allerdings nur bis zum 31. Dezember 2023

Die von der Kommission ins Auge gefasste Rechtsgrundlage ist Art. 113 AEUV. Art. 113 AEUV verlangt Einstimmigkeit im Rat. Das Europäische Parlament wird lediglich angehört.

Art. 113 AEUV ermöglicht die Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern, die Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern, soweit diese Harmonisierung für die Errichtung und das Funktionieren des Binnenmarkts und die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen notwendig ist. Voraussetzung ist also zunächst, dass in den Mitgliedstaaten bereits derartige Steuern bestehen.<sup>171</sup> Dies ist gegeben. Beispielsweise hat Frankreich<sup>172</sup> eine Steuer eingeführt auf in Frankreich erwirtschaftete Einnahmen aus Dienstleistungen zur gezielten Werbung, die sich auf Daten stützen, die von Internetnutzern insbesondere über Suchmaschinen und soziale Netzwerke gesammelt werden, und aus Dienstleistungen zur Herstellung von Kontakten zwischen Internetnutzern, insbesondere über Marktplätze. Spanien<sup>173</sup> hat eine dem französischen Modell entsprechende Steuer eingeführt sowie

---

<sup>170</sup> Zur Diskussion um eine Neuordnung der EU-Kompetenzen bezüglich der Umsatzsteuer zur besseren Vermeidung von Steuerbetrug vgl. z.B. Gerken, L. / Schick, G. (2004), Weniger Steuerbetrug durch sachgerechte EU-Kompetenzen bei der Umsatzbesteuerung, Argumente zu Marktwirtschaft und Politik, Nr. 81, Stiftung Marktwirtschaft.

<sup>171</sup> Wernsmann, R. / Zirkl, C. (2014), Die Regelungskompetenz der EU für eine Finanztransaktionssteuer, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, vol. 17, S. 167-172 (168).

<sup>172</sup> Siehe hierzu Handelskammer Hamburg (oJ), Frankreich führt eigene Digitalsteuer ein, <https://www.hk24.de/produktmarken/beratung-service/recht-und-steuern/steuerrecht/allgemeine-informationen/frankreich-fuehrt-eigene-digitalsteuer-ein-5019834>; Leroy, P. (2020), Taxe numérique: la France l'appliquera en 2020, <https://www.silicon.fr/taxe-numerique-la-france-lappliquera-en-2020-339803.html> (jeweils 22.07.2022).

<sup>173</sup> Siehe hierzu z.B. Yanes, G. (2020), Die steuerlichen Auswirkungen der Digitalsteuer in Spanien, <https://lex.ahk.es/de/aktuelles-recht/die-steuerlichen-auswirkungen-der-digitalsteuer-spanien>; Tagesspiegel (2020), Auch Spanien bittet jetzt Google, Facebook und Co. zur Kasse, <https://www.tagesspiegel.de/wirtschaft/digitalsteuer-auch-spanien-bittet-jetzt-google-facebook-und-co-zur-kasse/25562750.html> (jeweils 08.08.2022).

Italien,<sup>174</sup> Österreich<sup>175</sup> und Tschechien<sup>176</sup> Steuern auf Einnahmen aus Online-Werbung. Unter anderem aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze – 3 % in Italien, 5 % in Österreich, 7 % in Tschechien – und Anwendungsbereiche – nur Werbeeinnahmen bzw. auch andere Einnahmen – spricht einiges dafür, dass eine Harmonisierung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen und für das Funktionieren des Binnenmarkts geboten ist.

Die Rechtsgrundlage des Art. 113 AEUV wird jedoch auch in Zweifel gezogen. So argumentiert der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen,<sup>177</sup> dass die angedachte Digitalumsatzsteuer keine indirekte Steuer i.S.d. Art. 113 AEUV sei. Denn nach den Plänen der Kommission sollten die Kosten der Steuer nicht auf die Verbraucher übergewälzt, sondern von den Digitalunternehmen getragen werden, die ihren fairen Beitrag leisten sollten. Daher stelle sie vielmehr eine neue Spielart der Ertragsbesteuerung dar. Als solche verstanden sei fraglich, ob Deutschland im Rat der Einführung dieser Steuer zustimmen könnte. Denn in seiner Entscheidung zur Kernbrennstoffsteuer habe das Bundesverfassungsgericht ausgesprochen, dass Bund und Länder kein freies Steuerfindungsrecht hätten, sondern nur innerhalb der durch die Finanzverfassung gesetzten Kompetenzordnung neue Steuern einführen dürften. Die Digitalumsatzsteuer sei jedoch eine Steuer hybriden Charakters mit Zügen sowohl einer Ertrags- als auch einer Umsatzsteuer. Daher sei fraglich, ob Deutschland im Rat einer Richtlinie zustimmen dürfe, die die Einführung einer Steuer vorsehe, die nach deutschem Verfassungsrecht nicht eingeführt werden dürfte.

Dem ließe sich entgegenhalten, dass z.B. nach der Einführung der Steuer auf Online-Werbung in Österreich Google sehr wohl die Kosten an seine Kunden weitergab<sup>178</sup> und auch in Großbritannien und der Türkei bei der Einführung der dortigen Digitalsteuer ähnlich Effekte zu beobachten waren<sup>179</sup>, was für die Einordnung als indirekte Steuer spricht. Ein gewisses rechtliches Risiko hinsichtlich der Rechtsgrundlage besteht jedoch.

<sup>174</sup> Siehe hierzu z.B. Schwalger, P. (2019), Tschechien und Italien führen Digitalsteuer ein, <https://www.onlinehaendler-news.de/e-commerce-trends/internationales/132051-tschechien-italien-digitalsteuer>; IWW-Institut (2019), Italien und Tschechien planen die Einführung einer eigenen Digitalsteuer, <https://www.iww.de/pistb/steuerrecht-aktuell/digitalsteuer-italien-und-tschechien-planen-die-einfuehrung-einer-eigenen-digitalsteuer-n125605> (jeweils 08.08.2022).

<sup>175</sup> Siehe hierzu z.B. Bundesministerium für Finanzen (2022), Digitalsteuergesetz 2020, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/steuern-von-a-bis-z/digitalsteuergesetz-2020.html%5e>; Bundesministerium für Finanzen (2022), Digitalsteuergesetz, <https://www.usp.gv.at/steuern-finanzen/weitere-steuern-und-abgaben/digitalsteuergesetz.html> (jeweils 08.08.2022).

<sup>176</sup> Siehe hierzu z.B. Janzer, T. / Beránková, T. (2020), Digitalsteuer? USA drohen Tschechien, <https://deutsch.radio.cz/digitalsteuer-usa-drohen-tschechien-8110029>; Schwalger, P. (2019), Tschechien und Italien führen Digitalsteuer ein, <https://www.onlinehaendler-news.de/e-commerce-trends/internationales/132051-tschechien-italien-digitalsteuer>; IWW-Institut (2019), Italien und Tschechien planen die Einführung einer eigenen Digitalsteuer, <https://www.iww.de/pistb/steuerrecht-aktuell/digitalsteuer-italien-und-tschechien-planen-die-einfuehrung-einer-eigenen-digitalsteuer-n125605> (jeweils 08.08.2022).

<sup>177</sup> Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018), Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher-Beirat/Gutachten-und-Stellungnahmen/Ausgewaehlte-Texte/2018-09-27-digitale-Wirtschaft-anl.pdf?blob=publicationFile&v=3> (05.08.2022).

<sup>178</sup> Falter (2020), Digitalsteuer: Google lässt Österreich zahlen, [https://www.falter.at/zeitung/20200909/digitalsteuer-google-laesst-oesterreich-zahlen/\\_750025132f](https://www.falter.at/zeitung/20200909/digitalsteuer-google-laesst-oesterreich-zahlen/_750025132f) (05.08.2022).

<sup>179</sup> Bielawa, H. (2020), Apple, Google und Amazon geben Digitalsteuer an Kunden weiter, <https://t3n.de/news/apple-google-amazon-geben-kunden-1318924/> (12.08.2022).

Außerdem sei darauf hingewiesen, dass die EU-Kommission die Digitalsteuer nur als „Übergangssteuer“<sup>180</sup> betrachtet und in ihr keine langfristige Lösung sieht. Ist eine Steuer jedoch einmal auf Grundlage des Art. 113 AEUV eingeführt, verlangt auch ihre Abschaffung wieder Einstimmigkeit im Rat.

In inhaltlicher Hinsicht erlaubt Art. 113 AEUV sowohl eine Vollharmonisierung als auch eine Teilharmonisierung wie in Form einer Mindeststeuer.<sup>181</sup> Letzteren Weg wählte die Kommission z.B. bei ihrem Vorschlag<sup>182</sup> für eine Finanztransaktionssteuer.<sup>183</sup>

### Ökonomische Folgenabschätzung

Würde die oben beschriebene Digitalsteuer in der EU eingeführt, würden sich die Einnahmen auf rund 4<sup>184</sup> bis 5<sup>185</sup> Mrd. Euro belaufen. Dies wären 0,1 % der gesamten Steuereinnahmen der EU. Falls die Digitalsteuer abzugsfähig ist, d.h. die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer verringert, würden die Gesamtsteuereinnahmen der EU-Mitgliedstaaten um weniger als die genannte Summe ansteigen. Rund die Hälfte des Steueraufkommens müssten US-amerikanische Digitaldienstleister zahlen<sup>186</sup>, für die die Digitalsteuer de facto wie ein Zoll wirkt. Das größte Implementierungshindernis ist daher politischer Natur, nämlich die Einführung eines Vergeltungszolls durch die USA.

Die **Treffsicherheit** der Digitalsteuer hinsichtlich einer angemessenen Beteiligung an den öffentlichen Ausgaben in den Marktstaaten **ist mittelmäßig**. Denn durch die Beschränkung der Digitalsteuer auf Umsätze durch den Verkauf von Daten und Online-Werbung sowie durch die Vermittlung auf Online-Marktplätzen werden zahlreiche digitale Dienstleister, die gegenwärtig keinen angemessenen Beitrag zur Finanzierung der öffentlichen Ausgaben in ihren Marktstaaten leisten, nicht erfasst. Hinzu kommt, dass das Konzept der EU-Kommission, wonach der Ort der Wertschöpfung mit dem Ort der Besteuerung zusammenfallen sollte, auf Dauer kaum aufrecht zu erhalten sein wird. Denn wie zuvor beschrieben, ist der Ort der Leistungserbringung einer digitalen Dienstleistung schwierig zu bestimmen. Dies gilt analog für die einzelnen Wertschöpfungsbeiträge. Auch die Kommission scheint diese Probleme zu sehen. Denn sie betrachtet die Digitalsteuer nur als „Übergangssteuer“<sup>187</sup>. Langfristig wird von ihr die Einführung einer signifikanten digitalen Präsenz angestrebt.<sup>188</sup>

Der Kommissionsvorschlag macht keine Angaben darüber, ob die Digitalsteuer abzugsfähig ist, d.h. ob sie die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer verringert. Eine Abzugsfähigkeit würde die Treffsicherheit deutlich verbessern. Denn Digitaldienstleister, die sich bereits in angemessener Weise an

<sup>180</sup> Vgl. EU-Kommission (2018), Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy\\_de](https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy_de) (05.08.2022).

<sup>181</sup> Siehe Bahns, J. / Brinkmann, J. / Gläser, L. / Sedlaczek, M., in: von der Groeben, H. / Schwarze, J. / Hatje, A. (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 113 AEUV, Rn. 2; Kamann, H.-G., in: Streinz, R. (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 113 AEUV, Rn. 6.

<sup>182</sup> Europäische Kommission (2011), Vorschlag KOM(2011) 594 vom 28. September 2011 für eine Richtlinie über das gemeinsame Finanztransaktionssteuersystem und zur Änderung der Richtlinie 2008/7/EG.

<sup>183</sup> Kamann, H.-G., in: Streinz, R. (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl. 2018, Art. 113 AEUV, Rn. 27.

<sup>184</sup> Vgl. ifo Institut (2018), Die Besteuerung der Digitalwirtschaft, S. 23.

<sup>185</sup> Vgl. EU-Kommission (2018), Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy\\_de](https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy_de) (05.08.2022).

<sup>186</sup> Vgl. ifo Institut (2018), Die Besteuerung der Digitalwirtschaft, S. 30.

<sup>187</sup> Vgl. Vgl. EU-Kommission (2018), Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy\\_de](https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy_de) (05.08.2022).

<sup>188</sup> Vgl. EU-Kommission (2018), Empfehlung der Kommission C(2018) 1650 vom 21.3.2018 bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz.

der Finanzierung öffentlicher Ausgaben beteiligen, würden dann nur in Ausnahmefällen durch die Digitalsteuer belastet, etwa wenn sie keine Gewinne erwirtschaften.

Der hohe Schwellenwert mindert die Treffsicherheit nur geringfügig, da es tendenziell große multinationale Digitaldienstleister sind, die sich der Besteuerung im Zielland entziehen.

Die hohen Schwellenwerte bieten allerdings Ausweichmöglichkeiten für digitalsteuerpflichtige Dienstleister. So könnten Dienstleister versuchen, bewusst unterhalb des Schwellenwertes zu bleiben, etwa indem sie auf Umsätze verzichten oder indem sie Unternehmen aufspalten. Ein solches Verhalten ist nicht unwahrscheinlich, da bei Überschreiten des Schwellenwertes die Steuer auf alle Umsätze fällig wird.<sup>189</sup> Andere Möglichkeiten, die Digitalsteuer zu vermeiden, bestehen nicht. Die **Ausweichmöglichkeiten** für digitalsteuerpflichtige Dienstleister **sind** daher alles in allem **gering**.

Die Digitalsteuer würde dazu führen, dass sich digitalsteuerpflichtige Dienstleister, die sich bislang nicht oder nur in geringem Umfang an der Finanzierung öffentlicher Ausgaben in ihren Marktstaaten beteiligen, stärker beteiligen müssen. Digitalsteuerpflichtige Dienstleister, die sich bereits angemessen an der Finanzierung öffentlicher Ausgaben in den Marktstaaten beteiligen, würden hingegen nicht zusätzlich belastet, wenn die Digitalsteuer abzugsfähig wäre. Die **Folgen für die Abgabengerechtigkeit sind** daher **positiv**.

Da die Steuer zu einem Großteil US-amerikanische Digitaldienstleister treffen würde, würde sie die Wettbewerbsvorteile verringern, die diese Unternehmen dadurch erreichen, dass sie sich nicht in angemessener Weise an der Finanzierung öffentlicher Ausgaben in EU-Marktstaaten beteiligen. Die relative Wettbewerbsposition europäischer Digitaldienstleister würde sich mithin verbessern. Die **Folgen für die digitale Souveränität der EU sind positiv**.

---

<sup>189</sup> Vgl. ifo Institut (2018), Die Besteuerung der Digitalwirtschaft, S. 17.

**Tabelle 6: Digitalsteuer – Implementierung und Folgenabschätzung**

| Instrument           | Implementierung  |   |  | Folgenabschätzung  |   |  |
|----------------------|--|---|--|--|---|--|
|                      | Herausforderungen praktische Umsetzung   | Rechtliche Hürden   | Treffsicherheit  | Folgen für die Abgabengerechtigkeit  | Folgen für digitale Souveränität  | Folgen für die Netzauslastung  |
| <b>Digitalsteuer</b> | <p>Gefahr der Einführung von Vergeltungszöllen durch die USA</p> <p>Höhe des Steuersatzes ist objektiv schwer bestimmbar</p> | <p><b>EU-Recht:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Einstimmigkeit im Rat</li> <li>– Art. 113 AEUV ist als Rechtsgrundlage fragwürdig</li> </ul> <p><b>2-Säulen-Einigung:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Keine neuen Digitalsteuern</li> </ul> | <p><b>Mittel:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– nicht alle Digitaldienstleister betroffen, die gegenwärtig keinen angemessenen Beitrag zur Finanzierung öffentlicher Ausgaben in ihren Marktstaaten leisten;</li> <li>– nur geringe Ausweichmöglichkeiten für digitalsteuerpflichtige Unternehmen;</li> <li>– bei Abzugsfähigkeit der Digitalsteuer kaum Belastung von Dienstleistern, die sich bereits angemessen an der Finanzierung öffentlicher Ausgaben in ihren Marktstaaten beteiligen.</li> </ul> | <p><b>Positiv:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– alle steuerpflichtigen Digitaldienstleister würden einen angemessenen Beitrag zur Finanzierung öffentlicher Ausgaben in ihren Marktstaaten leisten.</li> </ul> | <p><b>Positiv:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Wettbewerbsvorteile durch aggressive Steuerplanung US-amerikanischer Digitalunternehmen würden teilweise ausgeglichen.</li> </ul> | <p><b>Keine direkten Folgen:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Anreize zur Reduzierung des Datenverkehrs werden keine gesetzt.</li> </ul> |

Quelle: Eigene Darstellung.

### 5.3.4 Einführung einer Infrastrukturabgabe („Netzzugangsgebühr“)

#### Konzept

Ein weiteres regulatorisches Instrument, um gesellschaftliche Probleme aus der Tätigkeit multinationaler Digitaldienstleister zu adressieren, könnte die Einführung einer Infrastrukturabgabe darstellen. Die Idee ist hier, Digitaldienstleister aus Drittstaaten für das Recht, Daten durch das europäische Festnetz- und Mobilfunknetz leiten zu dürfen, zahlen zu lassen. Eine solche Sondergebühr für auswärtige Dienstleister kann zum einen als Form von Kompensation für die Tatsache begründet werden, dass sie anders als europäische Unternehmen in geringerem Maße zur Finanzierung öffentlicher Ausgaben

beitragen, wie oben diskutiert. Zum anderen kann sie aber auch eine gezielte Antwort auf die Problematik der von großen multinationalen Digitaldienstleistern mitverursachten Stau-Externalitäten (siehe Abschnitt 4.1.3) darstellen. Um Renten möglichst effektiv abzuschöpfen und die Lenkungswirkung des Instruments zu optimieren, bietet sich die Erhebung der Abgabe über das Format einer Versteigerung an. Angesichts der Neuartigkeit dieses Instruments ist dabei zunächst ein stufenweises Vorgehen empfehlenswert.

Abgabepflichtig sollten in der Einführungsphase zunächst nur besonders große Digitaldienstleister mit Hauptsitz außerhalb der EU sein. Das versteigerte Gut könnte zunächst in dem grundsätzlichen Recht der Durchleitung von Daten durch das europäische Festnetz und Mobilfunknetz über einen begrenzten Zeitraum (z.B. einem Jahr) bestehen, d.h. einer Form von Pauschalgebühr. Eine solche Lösung kann zur Abschöpfung von Renten beigetragen, ist jedoch mit Blick auf die Netzauslastung wenig zielgerichtet. Mittelfristig sollte das Modell deshalb in eine Versteigerung von Netz-Kapazitäten überführt werden. Auch sollten in dieser Phase sämtliche Digitaldienstleister mit Hauptsitz außerhalb der EU zur Teilnahme am Auktionsverfahren verpflichtet werden.

Für ein effizientes Auktionsverfahren ist über das Design sicherzustellen, dass die Auktionsteilnehmer ihre wahre Zahlungsbereitschaft für den Netzzugang offenbaren. Zu diesem Zweck empfehlen wir die Wahl eines Einheitspreisverfahrens (uniform pricing auction): Bieter, deren Angebote oberhalb des gerade noch den Zuschlag erhaltenden Grenzangebotes liegen, zahlen alle einen Preis in Höhe des Grenzangebots. Auf diese Weise sollen mögliche Informationsvorteile großer Anbieter, die sie bei alternativen pay-as-bid Verfahren ausnutzen können, möglichst neutralisiert werden.<sup>190</sup>

Um der Gefahr, Anbieter über die Versteigerung vom europäischen Markt unbeabsichtigt auszuschließen, vorzubeugen, sollten daneben auch die Voraussetzungen für einen Sekundärmarkt geschaffen werden. Dazu sollte das über die Versteigerung erworbene Nutzungsrecht als Zertifikat handelbar gemacht werden. Als Vorbild könnte hier der EU-Emissionszertifikatehandel (EU-ETS) dienen. Zudem sollte die Sanktionierung so ausgestaltet sein, dass sie keinen physischen Ausschluss von Digitaldienstleistern ohne Zertifikate praktiziert. Stattdessen sollte über die Einführung eines Monitoring-Systems das Vorliegen einer ausreichenden Menge an Zertifikaten bei den Unternehmen ex-post am Ende jeder Abrechnungsperiode geprüft werden. Liegt keine ausreichende Zertifikatmenge vor, könnte die Sanktionierung rein monetär über die Zahlung einer Strafgebühr erfolgen, ohne dass Marktausschluss praktiziert wird. Dies könnte auch die rechtliche Problematik im Zusammenhang mit der Vorgabe der Netzneutralität entschärfen (siehe rechtliche Bewertung). Auch in dieser Hinsicht demonstriert das EU-ETS die grundsätzliche Funktionsfähigkeit eines solchen Systems.<sup>191</sup>

Schließlich bietet ein Auktionsmodell auch die Möglichkeit, weitere regulatorische Schwachstellen im Zusammenhang mit Digitaldienstleistungen zu adressieren. So könnte das Recht auf Teilnahme an einer Auktion bzw. am Sekundärmarkt an die Erfüllung spezifischer Bedingungen auf Seiten der Digitaldienstleister geknüpft werden. Dies könnte etwa die Verminderung technischer Markteintrittsbarrieren über höhere Anforderungen z.B. an die Interoperabilität der von Digitaldienstleistern genutzten Systeme (Schaffung von Schnittstellen) und der Portabilität von Nutzerdaten beinhalten. Die Auktionsverfahren können sich auf bestimmte Dienste bzw. Teilmärkte beziehen, wie Suchmaschinen. Auch die

<sup>190</sup> Kahn, A. E. et al. (2001), Uniform pricing or pay-as-bid pricing: a dilemma for California and beyond. *The electricity journal*, Vol. 14(6), S. 70-79.

<sup>191</sup> Borghesi, S. / Montini, M. / Barreca, A. (2016), The EU ETS: The Pioneer—Main Purpose, Structure and Features, in: Borghesi, S. / Montini, M. / Barreca, A. (Hrsg.), *The European Emission Trading System and Its Followers*, S. 1-28).

Infrastrukturabgabe sollte zudem als steuerabzugsfähiger Kostenpunkt ausgestaltet sein, um die Belastung für Unternehmen, die in der EU Gewinnsteuern zahlen, zu begrenzen.

Unser Konzept schließt sich damit an die europapolitische Debatte über die Einführung des „sending-party-pays“-Prinzips in der Entgeltregulierung europäischer Telekommunikationsnetze an. Losgetreten wurde diese Debatte im Mai 2022 durch ein Interview von EU-Binnenmarktkommissar Thierry Breton in der französischen Zeitung *Les Echos*, in dem er eine EU-Gesetzesinitiative für die „Neuordnung der fairen Vergütung der Netze“ in Aussicht stellte.<sup>192</sup> Die Debatte wurde durch Studien von Frontier Economics (2022)<sup>193</sup> und Axon Partners Group (2022)<sup>194</sup> befeuert, die auf die durch sogenannte „over-the-top“ (OTT)-Dienstleistungsanbieter entstehenden Netzkosten für die Allgemeinheit hinweisen. Im September 2022 kündigte Kommissar Breton dann ein Konsultationsverfahren zur Initiative und einen Gesetzesvorschlag der Kommission für 2023 an.<sup>195</sup> Als Vorbereitung wurden zwei externe Gutachten in Auftrag gegeben. Das erste Gutachten wurde vom Ausschuss der europäischen Regulierungsbehörden für elektronische Kommunikation (GEREK) erstellt und beschäftigt sich mit der Notwendigkeit der Maßnahme. Das zweite Gutachten fokussiert sich auf die Folgen für Innovation und Wettbewerb und soll ebenfalls zeitnah fertiggestellt werden.<sup>196</sup> Nach mehreren Verschiebungen hat die Kommission am 23. Februar 2023 die angekündigte Konsultation eingeleitet. Sie lief bis zum 19. Mai.<sup>197</sup> Im Unterschied zum hier vorgestellten Konzept denkt die Kommission hingegen Direktzahlungen von Online-Akteuren wie Anbietern von Online-Inhalten bzw. von elektronischen Kommunikationsnetzen an Anbieter von Internetzugangsdiensten zur Finanzierung des Netzanbaus an.<sup>198</sup> Am 21. Februar 2024 hat die EU-Kommission ein Weißbuch veröffentlicht, in dem sie die Kosten für den Ausbau der digitalen Infrastruktur in der EU darlegt. Sie weist darin auch darauf hin, dass es für die Telekommunikationsanbieter, die bisher den Ausbau finanzieren, nicht möglich sei, den benötigten Ausbau allein zu finanzieren.<sup>199</sup> Im Rahmen einer öffentlichen Konsultation bittet die Kommission bis zum 30. Juni 2024 um Stellungnahmen zum Weißbuch.

## Rechtliche Bewertung

### EU-Recht

Außer Art. 352 AEUV ist keine passende Rechtsgrundlage ersichtlich. Namentlich ist Art. 114 AEUV nicht einschlägig, da in den Mitgliedstaaten keine vergleichbaren Infrastrukturabgaben bestehen oder

---

<sup>192</sup> Les Echos (2022), Bruxelles veut faire payer les réseaux télécoms aux Gafam, <https://www.lesechos.fr/tech-medias/hightech/bruxelles-veut-taxer-les-gafam-pour-financer-les-reseaux-telecoms-1404614>.

<sup>193</sup> Frontier Economics (2022), Estimating OTT-traffic related costs on European telecommunications networks. A report for Deutsche Telekom, Orange, Telefonica and Vodafone, 07 April 2022.

<sup>194</sup> Vgl. Axon Partners Group (2022).

<sup>195</sup> Reuters (2022), EU to consult on making Big Tech contribute to telco network costs. <https://www.reuters.com/technology/eu-consult-big-tech-contribution-telco-networks-by-end-q1-2023-2022-09-09/>. [https://www.euractiv.de/section/innovation/news/telekommunikation-experten-sprechen-sich-gegen-kostenbeteiligung-grosser-plattformen-aus/?\\_ga=2.16135286.1318576749.1665584030-1609949088.1664537350](https://www.euractiv.de/section/innovation/news/telekommunikation-experten-sprechen-sich-gegen-kostenbeteiligung-grosser-plattformen-aus/?_ga=2.16135286.1318576749.1665584030-1609949088.1664537350).

<sup>196</sup> EURACTIV (2022), Telekommunikation: Experten sprechen sich gegen Kostenbeteiligung großer Plattformen aus. <https://www.euractiv.de/section/innovation/news/telekommunikation-experten-sprechen-sich-gegen-kostenbeteiligung-grosser-plattformen-aus/>.

<sup>197</sup> EU-Kommission (2023), The future of the electronic communications sector and its infrastructure, <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/consultations/future-electronic-communications-sector-and-its-infrastructure>.

<sup>198</sup> EU-Kommission (2023), Sondierungskonsultation. Die Zukunft des elektronischen Kommunikationssektors und seiner Infrastruktur <https://ec.europa.eu/newsroom/dae/redirection/document/94020>.

<sup>199</sup> EU-Kommission (2024), How to master Europe's digital infrastructure needs?, <https://ec.europa.eu/newsroom/dae/redirection/document/102533> (12.04.2024).

geplant sind, die auf EU-Ebene harmonisiert werden könnten. Aus demselben Grund scheidet Art. 113 AEUV unabhängig von der Antwort auf die Frage, ob Art. 113 AEUV auch die Harmonisierung von Gebühren und Beiträgen erlaubt,<sup>200</sup> aus. Art. 352 AEUV verlangt Einstimmigkeit im Rat und Zustimmung des Europäischen Parlaments.

Gegen eine Infrastrukturabgabe wird häufig vorgebracht, sie verstieße gegen den Grundsatz der Netzneutralität.<sup>201</sup> Dieser besagt in seinem Kern, dass alle Datenpakete im Internet gleichbehandelt werden, unabhängig von Inhalt, Dienst, Absender, Empfänger oder anderen Faktoren.<sup>202</sup> Im EU-Recht ist er in Art. 3 der Telekom-Binnenmarkt-Verordnung<sup>203</sup> enthalten. Abs. 3 besagt, dass Anbieter von Internetzugangsdiensten den gesamten Verkehr bei der Erbringung von Internetzugangsdiensten gleich behandeln müssen. Insbesondere dürfen sie nicht bestimmte Inhalte Anwendungen oder Dienste blockieren verlangsamen, verändern, einschränken, stören, verschlechtern oder diskriminieren, außer wenn es erforderlich ist, um, neben anderen Gründen,<sup>204</sup> EU-Recht zu entsprechen. Wenn das EU-Recht also derartige Maßnahmen vorsieht, liegt kein Verstoß gegen die Netzneutralität nach Telekom-Binnenmarkt-Verordnung vor. Die Netzneutralität hat sekundärrechtlichen und keinen primärrechtlichen Status. Daher kann ein Sekundärrechtsakt sie modifizieren. Darüber hinaus ist nach dem hier vorgestellten Modell nicht vorgesehen, einzelne Digitaldienstleister tatsächlich von der Übertragung ihrer Inhalte auszuschließen. Sie müssten lediglich allenfalls nachträglich eine Strafgebühr bezahlen, wenn sie nicht ausreichend Zertifikate erworben haben.

Je nach Ausgestaltung des Instruments können sich jedoch Konflikte mit der EU-Grundrechtecharta ergeben. Art. 11 GRC schließt das Recht ein, „Informationen und Ideen ohne behördliche Eingriffe und ohne Rücksicht auf Staatsgrenzen zu empfangen und weiterzugeben.“ Wenn die Infrastrukturabgabe dazu führt, dass Informationen und Ideen nicht weitergegeben werden können, weil z.B. der E-Mail-Anbieter bei der Versteigerung nicht zum Zug gekommen ist, wäre dies ein Eingriff in Art. 11 GRC. Außerdem könnte Art. 7 GRC beeinträchtigt sein. Dieser gewährleistet jeder Person u.a. das Recht auf Achtung ihrer Kommunikation. Auch dies wäre beeinträchtigt, wenn eine Person keine E-Mails mehr verschicken kann, aber auch schon, wenn überprüft wird, mit welcher IP-Adresse ihr Gerät kommuniziert. Diesen Problemen lässt sich jedoch entgegenwirken, wenn man – wie hier vorgeschlagen – keinen physischen Ausschluss von Digitaldienstleistern ohne Zertifikate vorsieht.

## WTO-Recht

WTO-rechtlich gilt Ähnliches wie bereits zu den Importzöllen ausgeführt. Eine Abgabe auf den Zugang zur europäischen Infrastruktur, die nur von ausländischen Unternehmen zu bezahlen ist, ist eine Behandlung, die für diese weniger günstig ist als für europäische Unternehmen. Die widerspricht also

---

<sup>200</sup> Bejahend Bahns, J. / Brinkmann, J. / Gläser, L. / Sedlaczek, M., in: von der Groeben, H. / Schwarze, J. / Hatje, A. (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl. 2015, Art. 113 AEUV, Rn. 16; verneinend Seiler, C. in: Grabitz, E. / Hilf, M. / Nettesheim, M. (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, 59. EL 2016, Art. 113, Rn. 20.

<sup>201</sup> Siehe z.B. den Brief zahlreicher Mitglieder des Europäischen Parlaments vom 12. Juli 2022 an die Kommissare Vestager und Breton, abrufbar unter [https://www.patrick-breyer.de/wp-content/uploads/2022/07/20220712\\_COM\\_Access-Fees-MEP-Letter\\_final3.pdf](https://www.patrick-breyer.de/wp-content/uploads/2022/07/20220712_COM_Access-Fees-MEP-Letter_final3.pdf) (22.07.2022).

<sup>202</sup> Siehe Baran, A.-K. / Eckhardt, P. / Kiesow, A. / van Roosebeke, B. (2013), Netzneutralität als Regulierungsziel: Eine ordnungspolitische und juristische Analyse, [cepStudie](#) vom Juli 2013, S. 1.

<sup>203</sup> Verordnung (EU) 2015/2120 vom 25. November 2015 über Maßnahmen zum Zugang zum offenen Internet und zur Änderung der Richtlinie 2002/22/EG über den Universaldienst und Nutzerrechte bei elektronischen Kommunikationsnetzen und -diensten sowie der Verordnung (EU) Nr. 531/2012 über das Roaming in öffentlichen Mobilfunknetzen in der Union, ELI: <http://data.europa.eu/eli/reg/2015/2120/oj>.

<sup>204</sup> Wahrung der Integrität und Sicherheit des Netzes; Verhinderung oder Milderung der Auswirkungen einer Netzüberlastung.

dem Grundsatz der Inländergleichbehandlung gem. Art. XVII GATS. Allerdings kann die EU sich von dieser Verpflichtung befreien, wenn sie ihre spezifischen Verpflichtungen zurücknimmt. Sie muss freilich gewärtigen, dass in so einem Fall, wie in Abschnitt 5.3.2 beschrieben, andere WTO-Staaten Gegenmaßnahmen ergreifen.

### Ökonomische Folgenabschätzung

Die Tatsache, dass eine Infrastrukturabgabe direkt am Ursprung der Rente ansetzt, den Digitaldienstleister auf dem europäischen Markt erzielen, nämlich am Zugang zu den europäischen Telekommunikationsnetzen, erzeugt ein hohes Abschöpfungspotenzial. Wenn die Pflicht zur Zahlung einer Abgabe am Hauptsitz des jeweiligen Konzerns festgemacht wird, besteht auch keine Möglichkeit, über europäische Niederlassungen der Abgabe zu entgehen. Dies ist ein wesentlicher Unterschied zum Instrument des Digitalzolls. Allerdings besteht wie beim Zoll und einer Digitalsteuer die Gefahr von Vergeltungsmaßnahmen durch Drittstaaten. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Infrastrukturabgabe nicht an Kunden weitergereicht wird, sondern den Gewinn der Digitaldienstleister schmälert.

Die **Treffsicherheit** der Infrastrukturabgabe hängt vom Schwellenwert ab, ab dem Digitaldienstleister eine Pauschalgebühr oder netznutzungsabhängige Gebühr zahlen müssen. Ist dieser Schwellenwert angemessen gesetzt, ist die Treffsicherheit **hoch**. Die Folgen für die **Abgabengerechtigkeit** unterscheiden sich zwischen Pauschalgebühr und kapazitätsabhängiger Gebühr. Im Fall einer Pauschalgebühr ist sie schwach positiv. Im Fall der kapazitätsabhängigen Gebühr ist sie positiv. Denn im letzten Fall leisten große Digitaldienstleister einen größeren Beitrag zur Finanzierung öffentlicher Güter als kleine. Die **digitale Souveränität** schließlich würde grundsätzlich bei beiden Modellen erhöht werden, da die Infrastrukturabgabe nur von Unternehmen außerhalb der EU zu zahlen wäre. Bei einer Versteigerung von Kapazitätskontingenten wäre die Wirkung allerdings noch positiver, da große Anbieter aus dem US-Raum besonders starke Kostenbelastungen erfahren würden.

Zugleich könnten über eine Kontingentierung die Risiken temporärer Engpasssituationen im Netz, und daraus resultierender Stauexternalitäten, besser gemanagt werden. Dazu sind zunächst zu versteigernde Datenkontingente zu definieren. Ein zentraler Vorteil des von uns vorgeschlagenen Versteigerungsmodells wäre, dass der Preis für die Inanspruchnahme dieser Kapazitätskontingente nicht durch die Regulatoren definiert werden müsste, sondern von den Unternehmen selbst über deren Gebote bestimmt würde. Den Auswirkungen sich ändernder technischer und ökonomischer Rahmenbedingungen auf die Höhe der Netzgebühr würde so Rechnung getragen. Voraussetzung ist, dass der Auktionsmechanismus eine Zuordnung von Kapazitätskontingenten auf Basis der wahren Zahlungsbereitschaften der Bieter erzeugt. Zugleich muss die Existenz hinreichend liquider Sekundärmärkte gewährleistet sein, auf denen die in den Auktionen erworbenen Kontingente frei gehandelt werden können. Beides soll sicherstellen, dass die Verteilung von Zugangsrechten möglichst wenig von bestehender Marktmacht oder Zufallsfaktoren beeinflusst wird. So kann den Befürchtungen begegnet werden, dass große Dienstleister in einem solchen System ihre Marktmacht ausnutzen, um kleinere Anbieter vom Markt fernzuhalten. Ebenfalls wichtig ist, dass eine Netznutzung bei unzureichendem Zugangsrecht rein monetär sanktioniert wird. Im Vergleich zu einem physischen Ausschluss oder einer Drosselung von Übertragungsgeschwindigkeit oder Datenvolumen schränkt dies zwar die regulatorische Kontrolle über die tatsächlich genutzten Kapazitäten ein, stellt aber einen geringeren Eingriff in das etablierte Prinzip der Netzneutralität dar (siehe rechtliche Bewertung).

Eine Herausforderung auf Seiten der Regulatoren ist die Bestimmung der zu versteigernden Kapazitätskontingente. Da die Kapazitäts- und Auslastungssituation regional variiert, sollten idealerweise räumlich differenzierte Versteigerungen nach regionalen Netzgebieten veranstaltet werden. Die Menge an versteigerten Zertifikaten ist dabei laufend an Veränderungen im Datenvolumen und an den Ausbau der Netzkapazitäten anzupassen. Die Verwendung der staatlichen Einnahmen aus den Auktionen sollte möglichst sachgerecht erfolgen. Die Einnahmen sollten idealerweise in einen EU-Fonds zur staatlichen Co-Finanzierung des Breitbandausbaus in strukturschwachen und dünnbesiedelten Regionen fließen.

Eine so designte Infrastrukturabgabe kann zur Lösung von gleich zwei Formen von Anreizproblemen beitragen: den Anreiz zur Erhöhung der Dateneffizienz auf Seiten von Plattformbetreibern sowie dem Anreiz zum Netzausbau auf Seiten der Netzbetreiber. Mit einer solchen Zweckbindung hätte die Abgabe den Charakter einer Netzzugangsgebühr.

**Tabelle 7: Infrastrukturabgabe – Implementierung und Folgenabschätzung**

| Instrument   | Implementierung   |  | Folgenabschätzung |   |   |   |
|--|---|--|-------------------|---|---|---|
|  | Herausforderungen praktische Umsetzung  | Rechtliche Hürden  | Treffericherheit  | Folgen für die Abgabengerechtigkeit   | Folgen für digitale Souveränität  | Folgen für die Netzauslastung   |
| Abgabe für das Recht auf Netznutzung durch Digitalunternehmen aus Drittstaaten ("Netzzugangsgebühr") | <p>Gefahr von Vergeltungsmaßnahmen durch Drittstaaten</p> <p>Bemessungsgrundlage:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Wer erfasst die unternehmensbezogenen Datenströme?</li> <li>– Abgrenzung Netzgebiete?</li> </ul> | <p><b>EU-Recht:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Konflikt mit EU-Grundrechtecharta?</li> <li>- Einstimmigkeit im Rat</li> </ul> <p><b>WTO-Recht:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Spezifische Verpflichtungen nach GATS</li> </ul> | <b>Hoch</b>       | <p><b>Bei Pauschalgebühr: Schwach positiv</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Große Digitaldienstleister zahlen nicht mehr als kleine</li> </ul> <p><b>Bei Ausrichtung an Kapazitätsnutzung: Positiv</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Große Digitalunternehmen müssen höhere Beiträge leisten</li> </ul> | <p><b>Bei Pauschalgebühr: Schwach positiv</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Da inländische Unternehmen von Gebühr befreit</li> </ul> <p><b>Bei Ausrichtung an Kapazitätsnutzung: Positiv</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Da inländische Unternehmen von Gebühr befreit und große multinationale Unternehmen besonders stark belastet</li> </ul> | <p><b>Bei Pauschalgebühr: Keine direkten Folgen</b></p> <p><b>Bei Ausrichtung an Kapazitätsnutzung: Positiv</b></p> |

Quelle: Eigene Darstellung.

## 6 Vergleichende Bewertung und Fazit

Die Digitalisierung hat mannigfache Auswirkungen auf die Gesellschaft. Sie verändert das Konsumverhalten und die angebotenen Produkte. Viele Produkte erhalten eine digitale Komponente. Dies gilt für Waren genauso wie für Dienstleistungen. So werden berufliche Meetings oder Arztbesuche zunehmend digital erbracht oder Reisen und Taxifahrten auf einer Online-Plattform gebucht. Der angekündigte Aufbau eines „Metaverse“ durch Meta lässt erwarten, dass zukünftig noch mehr Dienstleistungen digitalisiert werden – ja, eine vollständig virtualisierte Welt entsteht.

Die zunehmende Digitalisierung stellt auch das Steuersystem vor große Herausforderungen. Dies gilt insbesondere für digitale Dienstleistungen. Diese Herausforderungen ergeben sich u.a. daraus, dass digitale Dienstleistungen in Staaten erbracht werden können, ohne dass der Leistungserbringer in diesen Staaten über eine Niederlassung verfügt. Denn im Gegensatz zu zahlreichen anderen Dienstleistungen können bei einer digitalen Dienstleistung die Erbringung und der Konsum räumlich getrennt stattfinden. Dies ist insbesondere darauf zurückzuführen, dass digitale Dienstleistungen im Wesentlichen automatisiert bereitgestellt werden und dabei nur geringe Transportzeiten und -kosten anfallen. Da die Nähe zum Kunden unwichtiger wird, gewinnen andere Faktoren bei der Standortwahl an Bedeutung, etwa die Energiekosten, die Höhe der Steuern<sup>205</sup> oder der regulatorische Rahmen.

Durch die räumliche Trennung zwischen Bereitstellung und Konsum einer digitalen Dienstleistung stößt das Prinzip der Betriebsstätte als Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung an seine Grenze. Denn Dienstleister, die in einem Staat Nutzer haben, ohne in diesem Staat über eine Niederlassung zu verfügen, sind dort trotzdem wirtschaftlich aktiv. So sammeln sie im Staat des Nutzers Daten. Diese wirtschaftliche Aktivität wird allerdings nicht besteuert, da der Nutzer hierfür keine Zahlung erhält. Stattdessen darf der Nutzer die Dienstleistung teilweise oder sogar ganz ohne Gebühr nutzen. Hinzu kommt, dass digitale Dienstleister im Staat des Nutzers von öffentlichen Leistungen profitieren. Dazu gehören etwa Rechtssicherheit und -pflege sowie durch öffentliche Bildung vermittelte (digitale) Kompetenzen. Auch können sie Infrastrukturleistungen in Europa teilweise kostenfrei in Anspruch nehmen, je nach Geschäftsfeld sowohl im digitalen (Telekommunikationsnetz) als auch im analogen (Straßennetz) Bereich. Sind die Digitaldienstleister nicht mit einer physischen Präsenz in einem Land vertreten, tragen sie so nicht zur Finanzierung ihrer Geschäftsgrundlagen bei, obgleich sie eine hohe digitale Präsenz aufweisen und ihr Geschäftsmodell wesentlich von den Bedingungen im Marktstaat abhängen.

Die Besteuerung digitaler Dienstleister wird zudem dadurch erschwert, dass sie sich auch dann einer Besteuerung entziehen können, wenn sie über eine Betriebsstätte in einem Staat verfügen. Eine aggressive Steuerplanung, bei der Gewinne in Niedrigsteuerländer verschoben werden, ist möglich, da immaterielle Vermögenswerte, etwa Software, bei der Erbringung einer digitalen Dienstleistung eine große Rolle spielen. Die Schwierigkeit der Bestimmung eines objektiven Marktwerts für immaterielle Vermögenswerte erzeugt einen großen Spielraum für deren Wertbemessung. Über interne Lizenzierungsmodelle können zudem die Einnahmen aus diesen Vermögenswerten gezielt zur Verlagerung von Gewinnen in Richtung von Niedrigsteuerländern eingesetzt werden. Dazu wird das Eigentum an Software-Patenten oder anderen immateriellen Vermögenswerten an die Tochtergesellschaften in diesen Ländern transferiert. Diese Tochtergesellschaften vergeben im Anschluss Lizenzen für die Nutzung der Assets an Niederlassungen in Ländern mit höheren Gewinnsteuersätzen. Digitaldienstleister sind

---

<sup>205</sup> ZEW (2017), Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle. Steuerlicher Digitalisierungsindex 2017.

zudem oft sehr große multinational agierende Unternehmen. Auch dies begünstigt eine aggressive Steuerplanung. Viele der großen Digitaldienstleister sind in den USA beheimatet.

Aufgrund ökonomischer Besonderheiten, wie Netzwerkeffekte sowie Verbund- und Skalenvorteilen sind viele digitale Dienstleistungsmärkte, allen voran Plattformmärkte, von wenigen großen US-amerikanischen Anbietern dominiert. Dies stellt aus europäischer Sicht eine bedeutende Einschränkung der eigenen digitalen Souveränität dar: US-amerikanische Digitaldienstleister entscheiden gegenwärtig über die Richtung und Geschwindigkeit der Innovation im Bereich digitaler Dienstleistungen in der EU. Die EU selbst kann lediglich versuchen, über Regulierung korrigierend zu wirken.

Die starke Dominanz US-amerikanischer Digitaldienstleister zeigt sich auch bei der Nutzung der Telekommunikationsnetze. So wird ein Großteil des im Rahmen von digitalen Dienstleistungen erzeugten globalen Datenverkehrs von einer kleinen Gruppe von US-Unternehmen verursacht. So erzeugen Alphabet, Apple, Amazon, Meta, Microsoft und Netflix mehr als die Hälfte des gesamten globalen Datenverkehrs. Die dominante Marktstellung dieser Dienstleister schlägt sich somit auch in einer starken Nutzung der digitalen Infrastruktur nieder. Auch hieraus resultieren gesellschaftliche Probleme, und zwar als Folge von Trittbrettfahrerverhalten. Die Telekommunikationsnetzwerke selbst sind zwar weder rechtlich noch ökonomisch betrachtet öffentliche Güter. Sie befinden sich im Eigentum von Privatunternehmen als Netzbetreibern. Die Form der Marktregulierung erzeugt jedoch eine den öffentlichen Gütern ähnliche Anreizproblematik. So erfolgt die Entlohnung der Netzbetreiber für die Gewährung des Netzzugangs an Dritte über regulierte Entgelte, die über die Nutzerseite finanziert werden. Die Konsumenten digitaler Dienstleistungen haben jedoch nur in begrenztem Maße Kontrolle über den Datenverkehr, den sie verursachen, etwa durch eine von Anbietern voreingestellte hohe Auflösung bei Videos. Die Anbieter haben zugleich wenig Anreiz, die Dateneffizienz ihrer Leistungen zu erhöhen, da sie für durch unnötigen Datenverkehr entstehende Kosten, etwa den Ausbaubedarf der Netze, nicht aufkommen müssen. Da die privatwirtschaftlichen Anreize zum Netzausbau vor allem in dünnbesiedelten Regionen begrenzt sind, wird er durch öffentliche Mittel unterstützt, die von der Allgemeinheit bereitgestellt werden. So fördern in Deutschland Bund und Länder mit den Graue-Flecken-Förderprogramm den Breitbandausbau in solchen Gebieten, in denen kein privatwirtschaftlicher Ausbau stattfindet. Die Allgemeinheit trägt so einen Teil der Zusatzkosten, die aus mangelnder Dateneffizienz in der Bereitstellung von digitalen Dienstleistungen resultieren.

Die beschriebenen ökonomischen und gesellschaftlichen Konsequenzen der zunehmenden Digitalisierung werden zukünftig größer werden, da sowohl die Trends hin zur Digitalisierung als auch zur Dienstleistungsgesellschaft ungebrochen sind. Vor diesem Hintergrund gilt es, Instrumente zu entwickeln und umzusetzen, die

- eine angemessene Beteiligung Digitaldienstleister an den öffentlichen Ausgaben in ihren Marktstaaten sicherstellen,
- die digitale Souveränität der EU erhöhen und
- die wettbewerbliche Nutzung von Daten und des Netzes befördern.

Die folgende Tabelle 8 enthält eine Übersicht und Beschreibung der Instrumente, die hierzu grundsätzlich in Frage kommen. Die Umverteilung von Besteuerungsrechten und die globale Mindeststeuer, wie sie im OECD-Vorschlag enthalten sind, können von der EU nicht unilateral eingeführt werden. Bei den restlichen Instrumenten, d.h. dem Digitalzoll, der Digitalsteuer und der Infrastrukturabgabe, ist dies

hingegen möglich. Einige der Instrumente sind bereits recht konkret ausgearbeitet, etwa der Vorschlag zur Einführung einer Digitalsteuer. Andere Instrumente sind eher abstrakt, etwa der Digitalzoll.

**Tabelle 8: Übersicht der Instrumente**

| Ebene                | Multilateral  |   | Unilateral (EU)  |   |  |
|----------------------|---|---|--|---|--|
|                      | Umverteilung von Besteuerungsrechten (OECD Säule 1) | Effektive Mindeststeuer von 15 % (OECD Säule 2) | Zölle auf Handel mit Software bzw. Software-Lizenzen („Digitalzoll“) | Digitalsteuer   | Abgabe für das Recht auf Netznutzung durch Digitalunternehmen aus Drittstaaten ("Netzzugangsgebühr") |
| Art des Instruments  | Umverteilung Bemessungsgrundlage                    | Mindeststeuer                                   | Zoll   | Steuer  | Gebühr   |
| Ansatzpunkt sachlich | Gewinne (Grundlage), Umsätze (Verteilschlüssel)     | Gewinne   | Import von Software/Software-Lizenzen                                | Verkauf von Daten und Online-Werbung, Vermittlung auf Online-Marktplätzen | Zugang zu europäischen Telekommunikationsnetzen  |
| Ansatzpunkt räumlich | Zielmärkte  | Niederlassungen                                 | Grenzübertritt von Drittstaaten in EU                                | Verkauf im EU-Raum  | Schnittstelle zu europäischen Netzen   |
| Bemessungsgrundlage  | Höhe Gewinne  | Höhe Gewinne                                    | Höhe Importwert  | Höhe Umsatzerlöse   | 1. Marktzugang oder 2. Kapazitätskontingente   |
| Bestimmung Höhe      | Mehrstufiger Verteilungsmechanismus                 | 15 %  | Durch Regulator (exogen)   | Durch Regulator (exogen)  | Über Versteigerung (endogen)   |
| Betroffenes Subjekt  | Große Unternehmen (Schwellenwerte)                  | Große Unternehmen (Schwellenwerte)              | Importeure   | Große Digitaldienstleister aus Drittstaaten (Schwellenwerte)              | Digitaldienstleister aus Drittstaaten  |

Quelle: Eigene Darstellung.

Die folgende Tabelle 9 zeigt, inwieweit die genannten Instrumente geeignet sind, die drei ökonomischen und gesellschaftlichen Konsequenzen der zunehmenden Digitalisierung zu mindern. Hier werden zuerst praktische als auch die rechtlichen Implementierungshürden der Instrumente dargestellt. Anschließend werden die ökonomischen Folgen dargestellt. Dabei werden die Treffsicherheit der Instrumente bewertet sowie deren Folgen für die Abgabengerechtigkeit, die digitale Souveränität der EU und die Netzauslastung. Ein Instrument ist treffsicher, wenn es

- alle Digitaldienstleister trifft, die sich gegenwärtig nicht in angemessenem Umfang an den öffentlichen Ausgaben in ihren Marktstaaten beteiligen, und diese Dienstleister keine Möglichkeit haben, dem Instrument auszuweichen, sowie
- Digitaldienstleister, die sich bereits in angemessenem Umfang an der Finanzierung öffentlicher Ausgaben in ihren Marktstaaten beteiligen, nicht zusätzlich belastet.

Ein Instrument hat positive Folgen für die Abgabengerechtigkeit, wenn es sicherstellt, dass Digitaldienstleister, die sich bislang nicht in angemessenem Umfang an den öffentlichen Ausgaben in ihren Marktstaaten beteiligen, dies aufgrund der Instrumente dann doch tun.

Ein Instrument hat positive Folgen für die Souveränität der EU, wenn es die relative Wettbewerbsposition europäischer Digitaldienstleister gegenüber multinationalen US-amerikanischen Digitaldienstleistern verbessert. Dies wäre etwa der Fall, wenn ein Instrument dazu führt, dass bestehende

Wettbewerbsverzerrungen zwischen solchen Digitaldienstleistern, die ihre Gewinne in Niedrigsteuerländer verschieben können, und solchen, die diese Möglichkeit nicht haben, verringert werden.

Ein Instrument hat schließlich positive Auswirkungen auf die Netzauslastung, wenn es für Digitalunternehmen, die viel Datenverkehr erzeugen, Anreize zum Datensparen setzt.

**Tabelle 9: Vergleichende Bewertung der Instrumente**

| Ebene             |  | Multilateral   |   |   | Unilateral (EU)  |   |
|-------------------|--|--|---|---|--|---|
| Instrument        |  | Umverteilung von Besteuerungsrechten (OECD Säule 1)                                  | Effektive Mindeststeuer von 15 % (OECD Säule 2) | Zölle auf Handel mit Software bzw. Software-Lizenzen („Digitalzoll“)  | Digitalsteuer  | Abgabe für das Recht auf Netznutzung durch Digitalunternehmen aus Drittstaaten ("Netzzugangsgebühr")  |
| Implementierung   | Herausforderungen praktische Umsetzung | Multilateraler völkerrechtlicher Vertrag erforderlich                                | Möglichst globale Umsetzung erforderlich        | Gefahr von Vergeltungszöllen durch die USA<br>Höhe des Zollsatzes ist objektiv schwer bestimmbar;   | Gefahr von Vergeltungszöllen durch die USA<br>Höhe des Steuersatzes ist objektiv schwer bestimmbar;  | Gefahr von Vergeltungszöllen durch Drittstaaten<br>Bemessungsgrundlage: Wer erfasst die unternehmensbezogenen Datenströme?<br>Abgrenzung Netzgebiete? |
|                   | Rechtliche Hürden                      | <b>EU-Recht:</b><br>Einstimmigkeit im Rat bzw. Vertragsschluss durch Mitgliedstaaten |   | <b>EU-Recht:</b><br>Einführung von Zöllen mit qualifizierter Mehrheit im Rat<br>Umverteilung der Einnahmen erfordert Einstimmigkeit im Rat<br><b>WTO-Recht:</b><br>Moratorium<br>Spezifische Verpflichtungen nach GATS<br><b>2-Säulen-Einigung:</b><br>Keine neuen Digitalsteuern oder ähnliche Maßnahmen | <b>EU-Recht:</b><br>Einstimmigkeit im Rat<br>Art. 113 AEUV ist als Rechtsgrundlage fragwürdig<br><b>2-Säulen-Einigung:</b><br>Keine neuen Digitalsteuern | <b>EU-Recht:</b><br>Einstimmigkeit im Rat<br>Konflikt mit EU-Grundrechtecharta?<br><b>WTO-Recht:</b><br>Spezifische Verpflichtungen nach GATS         |
| Folgenabschätzung | Treffsicherheit                        | Relativ hoch   | Hoch  | Gering  | Mittel   | Hoch  |
|                   | Folgen für die Abgabengerechtigkeit    | Positiv  | Schwach positiv                                 | Schwach positiv   | Positiv  | Bei Pauschalgebühr: <b>Schwach positiv</b><br>Bei Ausrichtung an Kapazitätsnutzung: <b>Positiv</b>  |
|                   | Folgen für digitale Souveränität       | Positiv  | Positiv   | Schwach positiv   | Positiv  | Bei Pauschalgebühr: <b>Schwach positiv</b><br>Bei Ausrichtung an Kapazitätsnutzung: <b>Positiv</b>  |
|                   | Folgen für die Netzauslastung          | Keine direkten Folgen  | Keine direkten Folgen                           | Keine direkten Folgen   | Keine direkten Folgen  | Bei Pauschalgebühr: <b>Keine direkten Folgen</b><br>Bei Ausrichtung an Kapazitätsnutzung: <b>Positiv</b>  |

Quelle: Eigene Darstellung.

Hinsichtlich der praktischen Herausforderung sind die Hürden für eine Umsetzung der Säule 1 und 2 besonders groß, da es hierfür einer multilateralen Einigung bedarf, die derzeit nicht in Sicht ist. Die Wahrscheinlichkeit einer Umsetzung ist vor diesem Hintergrund gering (s. hierzu Box 6). Doch auch die

Instrumente, die die EU allein einführen kann, sind mit hohen Hürden versehen. So erfordert sowohl die Einführung einer Digitalsteuer als auch einer Infrastrukturabgabe Einstimmigkeit in Rat. Die Einführung eines „Digitalzolls“ ist zwar mit qualifizierter Mehrheit möglich, sie würde aber das WTO-Moratorium, keine Zölle auf digitale Dienstleistungen zu verhängen, verletzen. Gleiches gilt für die Bestimmung in Säule 1, keine neuen Digitalsteuern oder ähnliche Maßnahmen einzuführen. Außerdem besteht bei allen drei diskutierten Maßnahmen die Gefahr, dass Vergeltungszölle eingeführt werden.

Betrachtet man die Folgen der einzelnen Instrumente zeigt sich, dass die Treffsicherheit von Säule 1 der OECD relativ hoch ist. Denn dieses Instrument würde tatsächlich die meisten sehr großen Digitaldienstleister treffen. Dass nicht alle sehr großen Dienstleister getroffen werden, liegt an den hohen Schwellenwerten. Die höchste Treffsicherheit haben jedoch die Säule 2 der 2-Säulen-Einigung und die Infrastrukturabgabe. Die geringste Treffsicherheit hat der Digitalzoll. Bei ihm wären zahlreiche Unternehmen betroffen, die keine sehr großen Digitaldienstleister sind. Zudem sind die Ausweichmöglichkeiten groß.

Auch hinsichtlich der Auswirkungen auf die Abgabengerechtigkeit sind die Instrumente unterschiedlich zu bewerten. Die Säule 1 der OECD, die Digitalsteuer sowie eine an die Kapazitätsnutzung gebundene Infrastrukturabgabe könnten bewirken, dass sehr große Digitaldienstleister einen Beitrag zur Finanzierung öffentlicher Ausgaben in den Marktstaaten leisten. In geringerem Maß könnten dies auch die Säule 2 sowie der „Digitalzoll“. Der Digitalzoll erfasst nur den Import von Software und Software-Lizenzen und weist zudem große Ausweichmöglichkeiten auf.

Die Folgen für die digitale Souveränität sind bei Säule 1 und 2 der 2-Säulen-Einigung, der Digitalsteuer sowie der kapazitätsabhängigen Infrastrukturabgabe positiv. Denn in all diesen Fällen würden Wettbewerbsnachteile verringert, die kleinere Digitaldienstleister haben, wenn sie regulär Steuern zahlen, während sehr große Digitaldienstleister ihre Steuerlast durch eine aggressive Steuerplanung minimieren können. Die Folgen des „Digitalzolls“ und der Infrastrukturabgabe in Form einer Pauschalgebühr wären schwach positiv, da sich die relative Wettbewerbsposition europäischer Digitalanbieter nur wenig verbessert. Direkte Folgen für die Netzauslastung hat lediglich eine kapazitätsabhängige Infrastrukturabgabe. Denn sie setzt Anreize für Digitaldienstleister zur Erhöhung der Dateneffizienz.

Über die hier diskutierten Ansätze hinaus gilt es – auch vor dem Hintergrund, dass mit dem Metaverse die nächste große Entwicklung in den Startlöchern steht –, die konzeptionellen Probleme zu lösen, die in der Feststellung der Steuerpflicht, der Berechnung der Steuerschuld und deren wirksamer Durchsetzung bestehen. Dazu gehören z.B. Konzepte wie die „signifikante digitale Präsenz“. Für grenzüberschreitende digitale, demnächst rein virtuelle Dienstleistungen bedarf es letztlich einer Weiterentwicklung der Steuersystematik – ja, sogar eines völlig neuen Ansatzes – für das digitale Zeitalter.

## Anhang

### Liste an Unternehmen als Basis für die Schätzung digitaler Auslandsumsätze (siehe Box 2)

| Unternehmen            | Hauptsitz       | Tätigkeitsfeld                                | Segment Plattformdienstleistungen |
|------------------------|-----------------|---|-----------------------------------|
| Adobe                  | USA             | Software                                      | Nein                              |
| ADP                    | USA             | Software                                      | Nein                              |
| Airbnb                 | USA             | Sharing Platform                              | Ja                                |
| Akamai Technologies    | USA             | Cybersecurity                                 | Nein                              |
| Alphabet               | USA             | Web Portal                                    | Ja                                |
| Amadeus                | EU (Spanien)    | Software                                      | Nein                              |
| Amazon                 | USA             | Ecommerce                                     | Ja                                |
| ANGI Homeservices Inc, | USA             | Ecommerce, Social Media                       | Ja                                |
| Apple                  | USA             | Hardware, Software, Streaming, Cloud Services | Nein                              |
| Atos                   | EU (Frankreich) | Financial Services, IT-Beratung               | Nein                              |
| Bloomberg L,P,         | USA             | Financial Services                            | Nein                              |
| Booking                | USA             | Travel Services                               | Nein                              |
| Carvana                | USA             | Ecommerce                                     | Ja                                |
| Chewy                  | USA             | Ecommerce                                     | Ja                                |
| Cisco                  | USA             | Telecommunications                            | Nein                              |
| Compass (company)      | USA             | Real Estate Services                          | Nein                              |
| Copart                 | USA             | Ecommerce                                     | Ja                                |
| Craigslist             | USA             | Social Media                                  | Ja                                |
| DocuSign               | USA             | Software                                      | Nein                              |
| DoorDash               | USA             | Logistics Services                            | Nein                              |
| Dropbox                | USA             | Cloud Services                                | Nein                              |
| eBay                   | USA             | Ecommerce                                     | Ja                                |
| Endurance Int. Group   | USA             | Web Hosting                                   | Nein                              |
| EPAM Systems           | USA             | Software, IT-Beratung                         | Nein                              |
| Epic Games             | USA             | Software                                      | Nein                              |
| Expedia                | USA             | Travel Services                               | Nein                              |
| Facebook               | USA             | Social Media                                  | Ja                                |
| Fanatics               | USA             | Ecommerce                                     | Ja                                |
| GoDaddy                | USA             | Web Hosting                                   | Nein                              |
| Groupon                | USA             | Ecommerce                                     | Ja                                |
| Grubhub                | USA             | Logistics Services                            | Nein                              |
| IBM                    | USA             | Hardware, Software                            | Nein                              |
| Instacart              | USA             | Logistics Services                            | Nein                              |
| Intuit                 | USA             | Software                                      | Nein                              |
| J2 Global              | USA             | Software, Cloud Services                      | Nein                              |
| LogMeIn                | USA             | Software                                      | Nein                              |
| Lyft                   | USA             | Sharing Platform                              | Ja                                |
| Match Group            | USA             | Social Media                                  | Ja                                |
| Microsoft              | USA             | Software                                      | Nein                              |
| NetApp                 | USA             | Hardware, Software                            | Nein                              |
| Netflix                | USA             | Streaming                                     | Nein                              |
| Newegg                 | USA             | Ecommerce                                     | Ja                                |
| Opendoor               | USA             | Real Estate Services                          | Nein                              |

|                   |                  |                             |      |
|-------------------|------------------|-----------------------------|------|
| Oracle            | USA              | Hardware, Software          | Nein |
| Overstock         | USA              | Ecommerce                   | Ja   |
| PayPal            | USA              | Financial Services          | Nein |
| Pinterest         | USA              | Social Media                | Ja   |
| Rackspace         | USA              | Web Hosting, Cloud Services | Nein |
| Sabre Corporation | USA              | Travel Services             | Nein |
| Salesforce        | USA              | Software, Cloud Services    | Nein |
| SAP               | EU (Deutschland) | Software                    | Nein |
| ServiceNow        | USA              | Software                    | Nein |
| Snap              | USA              | Social Media                | Ja   |
| Spotify           | EU (Schweden)    | Streaming                   | Nein |
| Square            | USA              | Financial Services          | Nein |
| SS&C Technologies | USA              | Software                    | Nein |
| Stitch Fix        | USA              | Ecommerce                   | Ja   |
| Stripe            | USA              | Financial Services          | Nein |
| Twilio            | USA              | Cloud Services              | Nein |
| Twitter           | USA              | Social Media                | Ja   |
| Uber              | USA              | Sharing Platform            | Ja   |
| Ultimate Software | USA              | Software                    | Nein |
| Verisign          | USA              | Web Hosting, Software       | Nein |
| VMware            | USA              | Software                    | Nein |
| Vroom,com         | USA              | Ecommerce                   | Ja   |
| Wish              | USA              | Ecommerce                   | Ja   |
| Workday           | USA              | Software                    | Nein |
| Zillow            | USA              | Real Estate Services        | Nein |
| Zoom Video        | USA              | Software                    | Nein |
| Zynga             | USA              | Software                    | Nein |

---

Quellen: Burda (2021); cep (2022)

## Literaturverzeichnis

- Ahmad, N. / Ribarky, J. (2018), Towards a Framework for Measuring the Digital Economy. Paper prepared for the 16<sup>th</sup> Conference of IAOS.
- Axon Partners Group (2022), Europe's internet ecosystem: socioeconomic benefits of a fairer balance between tech giants and telecom operators.
- Bahns, J. / Brinkmann, J. / Gläser, L. / Sedlaczek, M. (2015), in: von der Groeben, H. / Schwarze, J. / Hatje, A. (Hrsg.), Europäisches Unionsrecht, 7. Aufl., Kommentierung von Art. 113 AEUV.
- Baran, A.-K. / Eckhardt, P. / Kiesow, A. / van Roosebeke, B. (2013), Netzneutralität als Regulierungsziel: Eine ordnungspolitische und juristische Analyse, [cepStudie](#) vom Juli 2013.
- BEA (2024), ICT trade. US Bureau of Economic Analysis, <https://apps.bea.gov/iTable/iTable.cfm?reqid=62&step=9&isuri=1&6210=4#reqid=62&step=9&isuri=1&6210=4>.
- Bickel, D. / Kircher, M. (2022), Neue Verrechnungspreisrichtlinien konsolidieren diverse BEPS-Veröffentlichungen, [https://www.haufe.de/controllers/rechnungslegung/veroeffentlichung-neuer-oecd-verrechnungspreisrichtlinien\\_110\\_570174.html](https://www.haufe.de/controllers/rechnungslegung/veroeffentlichung-neuer-oecd-verrechnungspreisrichtlinien_110_570174.html).
- Bielawa, H. (2020), Apple, Google und Amazon geben Digitalsteuer an Kunden weiter, <https://t3n.de/news/apple-google-amazon-geben-kunden-1318924/>.
- Borghesi, S. / Montini, M. / Barreca, A. (2016), The EU ETS: The Pioneer—Main Purpose, Structure and Features, in Borghesi, S. / Montini, M. / Barreca, A. (Hrsg.), The European Emission Trading System and Its Followers, S. 1-28.
- Brandirectory (2021), GIFT 2021, S. 32.
- Bundesministerium der Finanzen (2024), Auf dem Weg zu einer fairen internationalen Besteuerung, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Ssteuerrecht/BEPS/schaedlichen-steuerwettbewerb-bekaempfen.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Ssteuerrecht/BEPS/schaedlichen-steuerwettbewerb-bekaempfen.html).
- Bundesministerium für Digitales und Verkehr (2022), Die Breitbandförderung des Bundes, <https://www.bmvi.de/DE/Themen/Digitales/Breitbandausbau/Breitbandfoerderung/breitbandfoerderung.html>.
- Buchhaltung-Tipps.de (2016), Double Irish with a Dutch Sandwich am Beispiel von Google, <https://www.buchhaltung-tipps.de/steuerrecht/double-irish-with-a-dutch-sandwich-am-beispiel-von-google>.
- Ditz, X. / Pinkernell, R. (2019), Neudefinition internationaler Besteuerungsrechte durch das OECD Inclusive Framework on BEPS – Eine Würdigung aus deutscher Sicht, Internationale SteuerRundschau, Vol. 8(11), S. 377-389.
- Die Presse (2018), Warum Facebook studivZ ablöste, [www.diepresse.com/5485439/warum-facebook-studivz-abloeste](http://www.diepresse.com/5485439/warum-facebook-studivz-abloeste).
- EU-Kommission (2016), Staatliche Beihilfe: Irland gewährt Apple unzulässige Steuervergünstigen von bis zu 13 Mrd. EUR, Pressemitteilung vom 30. August 2016.
- EU-Kommission (2017), Bekämpfung aggressiver Steuerplanung – Europäisches Semester Themenblatt, [https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file\\_import/european-semester-thematic-factsheet\\_curbing-aggressive-tax-planning\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file_import/european-semester-thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_de.pdf).
- EU-Kommission (2017), Staatliche Beihilfe: Kommission stellt fest, dass Luxemburg Amazon unzulässige Steuervergünstigen von rund 250 Mio. EUR gewährt hat, Pressemitteilung vom 30. August 2016.

- EU-Kommission (2018), Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, [https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy\\_de](https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy_de).
- EU-Kommission (2018), Questions and answers on a fair and efficient tax system in the EU for the digital single market. European Commission – Fact Sheet, 21 March 2018, MEMO/18/2141, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_18\\_2141](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141).
- EU-Kommission (2023), The future of the electronic communications sector and its infrastructure, <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/consultations/future-electronic-communications-sector-and-its-infrastructure>.
- EU-Kommission (2023), Sondierungskonsultation. Die Zukunft des elektronischen Kommunikationssektors und seiner Infrastruktur, <https://ec.europa.eu/newsroom/dae/redirection/document/94020>.
- EU-Kommission (2024), How to master Europe’s digital infrastructure needs? <https://ec.europa.eu/newsroom/dae/redirection/document/102533>.
- Euractiv (2022), Telekommunikation: Experten sprechen sich gegen Kostenbeteiligung großer Plattformen aus, <https://www.euractiv.de/section/innovation/news/telekommunikation-experten-sprechen-sich-gegen-kostenbeteiligung-grosser-plattformen-aus/>.
- Falter (2020), Digitalsteuer: Google lässt Österreich zahlen, [https://www.falter.at/zeitung/20200909/digitalsteuer--google-laesst-oesterreich-zahlen/\\_750025132f](https://www.falter.at/zeitung/20200909/digitalsteuer--google-laesst-oesterreich-zahlen/_750025132f).
- Floridi, L. (2020), The fight for digital sovereignty: What it is, and why it matters, especially for the EU, *Philosophy & Technology*, Vol. 33(3), S. 369-378.
- Fritsch, M. / Lichtblau, K. (2021), Die digitale Wirtschaft in Deutschland: Grenzen der Datenverfügbarkeit und erste Schätzungen, *IW-Trends*, Vol. 48/1.
- Frontier Economics (2022), Estimating OTT-traffic related costs on European telecommunications networks. A report for Deutsche Telekom, Orange, Telefonica and Vodafone. 07 April 2022.
- Fuest, C. et al. (2013), Profit Shifting and ‘Aggressive’ Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for reform, ZEW Discussion Paper No. 13-004.
- Fuest, C. et al. (2018), Die Besteuerung der Digitalwirtschaft. Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer.
- Gerken, L. / Schick, G. (2004), Weniger Steuerbetrug durch sachgerechte EU-Kompetenzen bei der Umsatzbesteuerung, *Argumente zu Marktwirtschaft und Politik*, Nr. 81, Stiftung Marktwirtschaft.
- Goerdts, G. (2021), Regulierung der Gewinnbesteuerung multinationaler Unternehmen - Quo vadis? (Doctoral dissertation, Dissertation, Universität Freiburg, 2021).
- Google (2022), Zusätzliche Lokale Dienstleistungen-Nutzungsbedingungen für Dienstleister, <https://www.google.com/ads/localservices/TC-BE-de-2020-09.html>.
- Götting, H.-P. / Lauber-Rönsberg, A. (2021), Internationaler Schutz des geistigen Eigentums, in: Tietje, C. / Nowrot, K. (Hrsg.), *Internationales Wirtschaftsrecht*, 3. Aufl.
- Good Jobs First (2022), Subsidy Tracker, <https://subsidytracker.goodjobsfirst.org/>.
- Hahn, M. in: Calliess, C. / Ruffert, M. (Hrsg.), *EUV/AEUV Kommentar*, 6. Aufl., Kommentierung von Art. 31 AEUV.
- Handelskammer Hamburg (oJ), Frankreich führt eigene Digitalsteuer ein, <https://www.hk24.de/produktmarken/beratung-service/recht-und-steuern/steuerrecht/allgemeine-informationen/frankreich-fuehrt-eigene-digitalsteuer-ein-5019834> (22.07.2022).

- Heckemeyer, J. H., & Spengel, C. (2013). Maßnahmen gegen Steuervermeidung: Steuerhinterziehung versus aggressive Steuerplanung. *Wirtschaftsdienst*, 93(6), 363-366.
- Ifo Institut (2018), Die Besteuerung der Digitalwirtschaft – Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer.
- IWW-Institut (2019), Italien und Tschechien planen die Einführung einer eigenen Digitalsteuer, <https://www.iww.de/pistb/steuerrecht-aktuell/digitalsteuer-italien-und-tschechien-planen-die-einfuehrung-einer-eigenen-digitalsteuer-n125605>.
- International Chamber of Commerce (2019), The WTO Moratorium on Customs Duties on Electronic Transmissions, <https://iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2019/11/2019-icc-wto-moratorium-custom-duties.pdf>.
- Janzer, T. / Beránková, T. (2020), Digitalsteuer? USA drohen Tschechien, <https://deutsch.radio.cz/digitalsteuer-usa-drohen-tschechien-8110029>.
- Kahn, A. E. et al. (2001), Uniform pricing or pay-as-bid pricing: a dilemma for California and beyond, *The electricity journal*, Vol. 14(6), 70-79.
- Kamann, H.-G. (2018), in: Streinz, R. (Hrsg.), EUV/AEUV, 3. Aufl., Kommentierung von Art. 113 AEUV.
- Kyvik Nordås, H. (2021), The Moratorium on Tariffs on E-commerce Should Stay, <https://www.cepweb.org/the-moratorium-on-tariffs-on-e-commerce-should-stay/>.
- Leier, K.-P. (2002), Elektronischer Handel in der Welthandelsorganisation (WTO), *Multimedia und Recht*, Vol. 5, S. 781-787.
- Leroy, P. (2020), Taxe numérique: la France l'appliquera en 2020, <https://www.silicon.fr/taxe-numerique-la-france-lappliquera-en-2020-339803.html>.
- Les Echos (2022), Bruxells veut faire payer les réseaux télécoms aux Gafam, <https://www.lesechos.fr/tech-medias/hightech/bruxelles-veut-taxer-les-gafam-pour-financer-les-reseaux-telecoms-1404614>.
- Macrotrends (2022), Amazon operating margin 2010-2022, <https://www.macrotrends.net/stocks/charts/AMZN/amazon/operating-margin>.
- Marsden, P. / Podszun, R. (2020), Restoring Balance to Digital Competition – Sensible Rules, Effective Enforcement.
- Michaelis, M. (2010), Ausgewählte Dienstleistungssektoren, in: Hilf, M. / Oeter, S. (Hrsg.), *WTO-Recht*, 2. Aufl.
- Michaelis, M. (2010), Dienstleistungshandel (GATS), in: Hilf, M. / Oeter, S. (Hrsg.), *WTO-Recht*, 2. Aufl.
- Nabben, R. (2017), Intellectual Property Tax Planning in the light of Base Erosion and Profit Shifting, <https://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=143915>.
- OECD (2014), OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft. Aktionspunkt 1: Arbeitsergebnisse 2014.
- OECD (2014), OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project – Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2014 Deliverable, [https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-en.pdf?expires=1660298151&id=id&ac\\_name=guest&checksum=16679F8393B256E0487F9C8CBD737D6C](https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-en.pdf?expires=1660298151&id=id&ac_name=guest&checksum=16679F8393B256E0487F9C8CBD737D6C).
- OECD (2018), Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung – Zwischenbericht 2018.
- OECD (2020), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint.pdf>.

- OECD (2021), Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, <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>.
- OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>.
- OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-commentary.pdf>.
- OECD (2022), Patents Statistics, [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=PATS\\_IPC#](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=PATS_IPC#).
- OECD (2022), Public Consultation Document. Pillar One – Amount A: Extractives Exclusion, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-extractives-exclusion.pdf>.
- OECD (2022), Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One, <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-administration-tax-certainty-aspects-of-amount-a-pillar-one-october-2022.pdf>.
- OECD (2022), Progress Report on Amount A of Pillar One, <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>.
- OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two-examples.pdf>.
- OECD (2022), Tax database. Corporate tax statistics – effective tax rates, [https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table\\_II1#](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_II1#).
- OECD (2022), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report September 2021 – September 2022, <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2021-september-2022.pdf>.
- OECD (2022), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), <https://www.oecd.org/tax/beps/safe-harbours-and-penalty-relief-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two.pdf>.
- OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-global-rules.pdf>.
- OECD (2024), Trade in services by partner economy. OECD data – trade in goods and services, [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TISP\\_EBOPS2010](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TISP_EBOPS2010).
- OECD/WTO/IWF (2020), Handbook on Measuring Digital Trade, <https://www.oecd.org/sdd/its/Handbook-on-Measuring-Digital-Trade-Version-1.pdf>.
- Owen, R. (2013), The "Amazon Tax" Issue: Washing Away the Requirement of Physical Presence for Sales Tax Jurisdiction Over Internet Businesses, U. Ill. JL Tech. & Pol'y, 231.
- PWC (2022), Netherlands. Corporate - Withholding taxes, <https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/corporate/withholding-taxes>.

- Real Instituto Elcano (2019), An unfair tax policy de-legitimizes the EU, <https://www.realinstitutoelcano.org/en/commentaries/an-unfair-tax-policy-de-legitimizes-the-eu/>.
- Ritzer, G. (2015), Prosumer capitalism. *The Sociological Quarterly*, Vol. 56(3), S. 413-445.
- Saez, E. / Zucman, G. (2022), A wealth tax on corporations' stock, *Economic Policy*, Vol. 37, S. 213-227.
- Sandvine (2022), The Mobile Internet Phenomena Report, <https://www.sandvine.com/phenomena>.
- Schmalenbach, K. (2022), in: Calliess, C. / Ruffert, M. (Hrsg.), *EUV/AEUV Kommentar*, 6. Aufl., Kommentierung von Art. 216 AEUV.
- Schwalger, P. (2019), Tschechien und Italien führen Digitalsteuer ein, <https://www.onlinehaendler-news.de/e-commerce-trends/internationales/132051-tschechien-italien-digitalsteuer>.
- Schweitzer, H. et al. (2018), Modernisierung der Missbrauchsaufsicht für marktmächtige Unternehmen.
- Seiler, C. (2016), in: Grabitz, E. / Hilf, M. / Nettesheim, M. (Hrsg.), *Das Recht der Europäischen Union*, 59. EL, Kommentierung von Art. 113 AEUV.
- Sucker, F. (2009), Audiovisuelle Medien innerhalb der WTO: Waren, Dienstleistungen und/oder geistiges Eigentum? *Zeitschrift für Urheber- und Medienrecht*, Vol. 13, S. 30-39.
- Tagesspiegel (2020), Auch Spanien bittet jetzt Google, Facebook und Co. zur Kasse, <https://www.tagesspiegel.de/wirtschaft/digitalsteuer-auch-spanien-bittet-jetzt-google-facebook-und-co-zur-kasse/25562750.html>.
- Tax Policy Center (2020), What is the TCJA repatriation tax and how does it work? <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-tcja-repatriation-tax-and-how-does-it-work>.
- Tørsløv, T./ Wier L. / Zucman G. (2022), The Missing Profits of Nations, *The Review of Economic Studies*, rdac049, <https://doi.org/10.1093/restud/rdac049>.
- UN (2010), Manual on Statistics of International Trade in Services 2010, Annex I, <https://unstats.un.org/unsd/classifications/Family/Detail/101>.
- UNCTAD (2021), What is at stake for developing countries in trade negotiations on e-commerce? <https://www.un-ilibrary.org/content/books/9789210056366/read>.
- Waldhoff, C. (2022), in: Calliess, C. / Ruffert, M. (Hrsg.), *EUV/AEUV Kommentar*, 6. Aufl., Kommentierung von Art. 31 AEUV.
- Wernsmann, R. / Zirkl, C. (2014), Die Regelungskompetenz der EU für eine Finanztransaktionssteuer, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht*, Vol. 17, S. 167-172.
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen (2018), Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher\\_Beirat/Gutachten\\_und\\_Stellungnahmen/Ausgewaehlte\\_Texte/2018-09-27-digitale-Wirtschaft-anl.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2018-09-27-digitale-Wirtschaft-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=3).
- WTO Council for Trade in Services (1998), WT/S/C/W/68, <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=Q:/S/C/w68.pdf&Open=True>.
- WTO (2017), WT/MIN(17)/68, <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=q:/WT/MIN17/68.pdf&Open=True>.

- WTO (2019), INF/ECOM/22, [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE\\_Search/FE\\_S\\_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=253794,253801,253802,253751,253696,253697,253698,253699,253560,252791&CurrentCatalogueIdIndex=6&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=253794,253801,253802,253751,253696,253697,253698,253699,253560,252791&CurrentCatalogueIdIndex=6&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True) (15.03.2024).
- WTO (2024), WT/MIN(24)/38, [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE\\_Search/FE\\_S\\_S006.aspx?DataSource=Cat&query=@Symbol=%22WT/MIN\(24\)/38%22%20OR%20@Symbol=%22WT/MIN\(24\)/38/\\*%22&Language=English&Context=ScriptedSearches&languageUIChanged=true#](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?DataSource=Cat&query=@Symbol=%22WT/MIN(24)/38%22%20OR%20@Symbol=%22WT/MIN(24)/38/*%22&Language=English&Context=ScriptedSearches&languageUIChanged=true#).
- Yanes, G. (2020), Die steuerlichen Auswirkungen der Digitalsteuer in Spanien, <https://lex.ahk.es/de/aktuelles-recht/die-steuerlichen-auswirkungen-der-digitalsteuer-spanien>.
- ZEW (2017), Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle. Steuerlicher Digitalisierungsindex 2017.

**Autoren:**

Dr. Lukas Harta, Wissenschaftlicher Referent

Dr. André Wolf, Fachbereichsleiter

[wolf@cep.eu](mailto:wolf@cep.eu)

Dr. Matthias Kullas, Fachbereichsleiter

[kullas@cep.eu](mailto:kullas@cep.eu)

Prof. Dr. Henning Vöpel, Direktor Centrum für Europäische Politik und  
Vorstand der Stiftung Ordnungspolitik

[voepel@cep.eu](mailto:voepel@cep.eu)

**Centrum für Europäische Politik** FREIBURG | BERLIN

Kaiser-Joseph-Straße 266 | D-79098 Freiburg

Schiffbauerdamm 40 Räume 4205/4206 | D-10117 Berlin

Tel. + 49 761 38693-0

Das **Centrum für Europäische Politik** FREIBURG | BERLIN, das **Centre de Politique Européenne** PARIS, und das **Centro Politiche Europee** ROMA bilden das **Centres for European Policy Network** FREIBURG | BERLIN | PARIS | ROMA.

Das gemeinnützige Centrum für Europäische Politik analysiert und bewertet die Politik der Europäischen Union unabhängig von Partikular- und parteipolitischen Interessen in grundsätzlich integrationsfreundlicher Ausrichtung und auf Basis der ordnungspolitischen Grundsätze einer freiheitlichen und marktwirtschaftlichen Ordnung.