Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft und Datenschutz in der Steuerverwaltung – Probleme einer destination-based corporate tax?

Julia Sinnig

I. Einleitung

Digitalisierte Geschäftsmodelle stellen die nationale und internationale Steuerrechtsordnung vor neue Herausforderungen, die aus dem an physische Präsenz angelehnten Territorialitätsverständnis bisher anwendbarer Steuerrechtsvorschriften resultieren. Kern der derzeitigen politischen Diskussion ist die Besteuerung multinationaler Großkonzerne, wie z.B. Facebook, Google oder Amazon, die durch digitalisierte Geschäftsmodelle eine Erreichbarkeit von Nutzern und Kunden erzielen, die weit über die traditioneller Unternehmen im Offline-Geschäft hinausgeht.

Da diese Erreichbarkeit allein durch den technologischen Fortschritt und insbesondere das Internet ermöglicht werden, bedarf es kaum noch einer reellen, greifbaren Ausführung der Geschäftstätigkeit »vor Ort« des Dienstleistungsempfängers. Zudem haben sich die Geschäftsbeziehungen und Vergütungsmodelle zwischen Dienstleistungsempfängern und -anbietern verändert. Eine direkte Vergütung der Dienstleistung durch den Empfänger weicht zunehmend einer indirekten Vergütung über Dritte, wie es beispielsweise für Online-Werbung charakteristisch ist.[1]

Um die Steuerrechtsordnung diesen Herausforderungen anzupassen und dem politischen Ruf des Wählers nach »fairer« Besteuerung multinationaler Großkonzerne nachzukommen,[2] wurden in den letzten Jahren verschiedene Lösungsansätze sowohl auf nationaler Ebene als auch in europäischen und internationalen Foren vorgeschlagen und diskutiert. Absicht dieser Vorschläge ist, dass Erträge möglichst dort besteuert werden sollen, wo sich Nutzer aufhalten oder ansässig sind (sog. *destination-based*

1 S. u. Abschnitt II. 2.

2 Vgl. z.B. Europäische Kommission, Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft, abrufbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_de (Stand: 6.5.2020).

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

corporate taxation).[3] Eine Ermittlung dieses Ortes setzt jedoch voraus, dass der Online-Dienstleistugsnutzer zunächst durch den steuerzahlenden Konzern für ebendiese Zwecke lokalisiert werden muss, was möglicherweise gegen europäische Datenschutzgrundsätze verstoßen könnte. Es muss betont werden, dass es hier nicht um die Besteuerung von Daten als solche geht, sondern um eine Besteuerung der Erträge, die u.a. auf Grundlage einer Datenverarbeitung seitens des Unternehmens erwirtschaftet wurden.

Ziel dieses Beitrages ist es, mögliche datenschutzrechtliche Verstöße bei der ertragsteuerlichen Erfassung zu ermitteln und einzuordnen, um so eine genaue Ausgestaltung unterschiedlicher steuerrechtlicher Lösungsansätze konkreter einzugrenzen.

Bevor die datenschutzrechtlichen Konsequenzen einer solchen Steuerpolitik (*IV.*) beleuchtet werden, werden zunächst die steuerrechtliche Grundproblematik (*II.*) sowie verschiedene Modelle einer am Bestimmungsland ausgerichteten Ertragsteuer erläutert (*III.*). Der Beitrag schließt mit einer Zusammenfassung, einem Fazit und einem Ausblick auf weitere Entwicklungen und Rechtsfragen (*V.*).

II. Überblick der steuerrechtlichen Problematik

Ein grober Überblick der steuerrechtlichen Problematik, die den datenschutzrechtlichen Überlegungen in der Steuerverwaltung zugrunde liegt, setzt die Kenntnis der derzeitigen Besteuerung von Unternehmensgewinnen (1.) und der Problematik dieser Besteuerung bei Anwendung auf digitalisierte Geschäftsmodelle (2.) voraus. Um künftige Entwicklungen bewerten zu können, ist ebenfalls eine kurze Vorstellung politischer Lösungsansätze dieser Problematik erforderlich (3.).

3 Während die Umsatzsteuer traditionell auf das Bestimmungsland abstellt, ist dieser Ansatz in der Ertragbesteuerung durchaus neu. Hier wurde nämlich bislang auf Ansässigkeits- und Quellenstaat abgestellt, um Besteuerungsrechte aufzuteilen. Der Begriff des Bestimmungslandes ist geltenden Vorschriften dementsprechend fremd. Vgl. Abschnitt II. 1.

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Internationale Besteuerung von Unternehmensgewinnen heute

Derzeit können Unternehmensgewinne gemäß Art. 7 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens (nachfolgend »OECD-MA«)[4] nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden, außer wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt. In diesem Fall können die Gewinne des Unternehmens, die der Betriebsstätte zuzuordnen sind, in diesem Vertragsstaat besteuert werden. Der Sitzstaat des Unternehmens muss in diesen Fällen eine Doppelbesteuerung vermeiden, was in deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (nachfolgend »DBA«) zumeist durch die Freistellungsmethode des Art. 23A OECD-MA geschieht.[5] Art. 5 Abs. 1 OECD-MA definiert eine Betriebsstätte als »feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird«.

Grundsätzlich ist eine Besteuerung von Unternehmensgewinnen also jedenfalls im Sitzstaat sichergestellt. Die eingeschränkte Besteuerung durch den Betriebsstättenstaat beruht auf der Absicht, ebendiesem Staat nur dann ein Besteuerungsrecht einzuräumen, wenn das Unternehmen eine »intensive[n] geschäftliche[n] Bindung an diesen Staat geführt hat«.[6] Ziele sind eine Liberalisierung des zwischenstaatlichen Wirtschaftsverkehrs, die Geringhaltung administrativer Kosten auf Seiten sowohl der Finanzbehörden als auch der steuerzahlenden Unternehmen sowie die Minimierung des Risikos einer Doppelbesteuerung.[7]

Der vergleichsweise eng definierte Betriebsstättenbegriff, der z.B. keine Ertragbesteuerung von reinen Warenlieferungen im Zielland ermöglicht, wird insbesondere aus Sicht von (kapitalimportierenden) Entwicklungsländern bereits seit längerer Zeit kritisiert.[8] Es ist ebenfalls eine Tendenz zur Ausdehnung des Begriffes zu beobachten, um die Entwicklung verschiedener, darunter auch digitaler, Geschäftsmodelle zu begleiten und abzudecken.[9]

---

4 OECD, OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Fassung v. 21.11.2017.

5 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.230.

6 Vgl. *Görl* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 5 OECD-MA 2014 Rn. 2. S.a. BFH Urt. v. 21.4.1999 – I R 99/97, DStR 1999, 1605 (1607); *Kaeser* in Wassermeyer, DBA, Losebl. (Stand: Oktober 2019), Art. 5 OECD-MA 2017 Rn. 1.

7 Vgl. *Görl* in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 5 OECD-MA 2014 Rn. 3.

8 *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, Rn. 16.231.

9 OECD-Musterkommentar (nachfolgend »OECD-MK«) zu Art. 5 Rn. 6 ff. u. ins. 122-131 zu sog. Serverbetriebsstätten; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht,

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Problematik der Ertragbesteuerung bei der Anwendung auf digitalisierte Geschäftsmodelle

Art. 5 Abs. 1 OECD-MA setzt eine feste Geschäftseinrichtung voraus, durch die die Geschäftsaktivität des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeführt wird.[10] Art. 5 Abs. 2 OECD-MA listet Beispiele für solch feste Geschäftseinrichtungen auf. Digitalisierte Geschäftsmodelle, die durch den Fortschritt der Technologie auch geographisch weit entfernte Nutzer und Kunden erreichen können, erfüllen selten die Voraussetzung einer festen Geschäftseinrichtung im jeweiligen Nutzer- oder Kundenstaat.

Konkrete Beispiele für solche Modelle sind Facebook oder Google, die durch das Sammeln und Analysieren von Nutzerdaten über wertvolle Informationen verfügen, um dritten Unternehmen zielgerichtete Werbeflächen anbieten zu können. Üblicherweise werden die Dienstleistungen, die Nutzer dazu bringen, entweder bewusst ihre Daten preiszugeben oder unbewusst durch ihr Onlineverhalten Rückschlüsse auf ihre (Konsum-) Interessen zu erlauben, diesen Nutzern kostenfrei angeboten.[11] Finanziert wird das digitalisierte Geschäftsmodell allein durch Werbedienstleistungen, die Dritten angeboten werden. Der Vorteil für werbende Unternehmen im Vergleich zu »traditionellen« Marketingstrategien, wie z.B. in Zeitungen oder auf Plakatwerbeflächen, ist eine große und vor allem zielgerichtete Reichweite.[12]

Was die mangelnde Notwendigkeit geographischer Nähe zum Absatzmarkt betrifft, sieht es bei sog. Onlinemarktplätzen oder Vermittlermodellen ähnlich wie bei Online-Werbedienstleistern aus. Diese Plattformen verknüpfen Unternehmen und Verbraucher oder auch Verbraucher untereinander und ermöglichen somit den Handel zwischen diesen Vertragsparteien, der sich ohne die gebotene Plattform wohl nicht ergeben hätte. Beispiele sind eBay Kleinanzeigen, Kleiderkreisel.de oder Zalando Wardrobe. Darüber hinaus gehören klassischere Vermittlermodelle, wie z.B. Reise-

---

3. Aufl. 2011, Rn. 16.231. Für eine weitere Diskussion des Wandels des Betriebsstättenbegriffs, s.a. *Kaeser* in Wassermeyer, DBA, Losebl. (Stand: Oktober 2019), Art. 5 OECD-MA 2017 Rn. 1; *Kaeser* in Wassermeyer, DBA, Losebl. (Stand: Oktober 2019), Art. 7 OECD-MA 2017 Rn. 585-587; *Reimer* IStR 2005, 378; *Tappe* IStR 2011, 870; *Reiser/Cortez* IStR 2013, 6.

10 Vgl. *Wassermeyer/Kaeser* in Wassermeyer, DBA, Losebl. (Stand: Oktober 2019), Art. 5 OECD MA 2017 Rn. 29 ff.

11 Zu nennen sind beispielsweise soziale Netzwerkdienstleistungen oder Suchmaschinen.

12 Vgl. *Kofler/Mayr/Schlager* European Taxation 2017, 523 (527 f.).

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

agenturen, zu dieser Kategorie. Das stationäre Reisebüro kann also vollständig online abgebildet werden, indem das Onlineunternehmen auf einer Internetseite Angebote präsentiert, die vom Nutzer durch Filter und gezielte Suchen durchstöbert werden können. Bei Auswahl eines passenden Angebots kann eine Vermittlungsprovision entweder durch den Nutzer direkt oder aber das Unternehmen, bei dem der Kunde bspw. ein Hotelzimmer gebucht hat, zugunsten der digitalen Plattform beglichen werden. Beispiele für solche Geschäftsmodelle sind Expedia oder Booking.com. Auch Modelle der sog. »Sharing Economy«, in der bspw. privater Wohnraum entgeltlich für kurze Zeiträume zwischen Privatpersonen zur Verfügung gestellt wird, fallen in diese Kategorie der digitalisierten Geschäftsmodelle. In diesen Fällen ist die Aufgabe des digitalisierten Unternehmens nicht etwa die Bereitstellung von Wohnraum, sondern lediglich das Angebot der Onlineplattform, auf der Nutzer Angebote einstellen oder suchen können.

Andere Geschäftsmodelle, wie der Onlinehandel,[13] erreichen ihre Kunden durch Lieferdienste und dem Lieferort nahegelegene Lagerhäuser. Solche Lagereinrichtungen könnten jedoch durch Art. 5 Abs. 4 lit. a OECD-MA als Ausnahme zur Betriebsstättendefinition anerkannt sein, sodass derartige Einrichtungen keine feste Geschäftseinrichtung gemäß Art. 5 Abs. 1 OECD-MA darstellen würden. Im Rahmen der zwischenstaatlichen Verhandlungen zum sog. »Mehrseitigen Übereinkommen zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung«[14] (nachfolgend »MLI«) wurde auch dieser Fall besprochen. Durch Art. 13 MLI sollen ebensolche Ausnahmen zur Betriebsstätte verhindert werden, in denen die Unterhaltung einer Lagereinrichtung eine Hauptfunktion des Unternehmens darstellt.

---

13 Amazon ist der in Deutschland wohl bekannteste Onlinehändler. Allerdings ist nicht ausgeschlossen, dass Onlinehändler gleichzeitig auch stationäre Handelseinrichtungen unterhalten, wie z.B. der Bekleidungshändler Breuninger oder die Baumarktkette Hornbach. In den Ausführungen dieses Beitrags wird lediglich die Seite des reinen Onlinehandels beleuchtet; die Behandlung von Einkünften aus stationären Verkaufsstellen wird vernachlässigt.

14 Engl. »Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting« (MLI). Der Text des mehrseitigen Übereinkommens wurde am 24.11.2016 nach Verhandlungen mit mehr als 100 beteiligten Staaten durch die OECD angenommen. Unterzeichnet wurde das Übereinkommen am 7.6.2017 zunächst von 67 Staaten. Mittlerweile haben insgesamt 94 Staaten das Übereinkommen unterzeichnet.

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

Somit dürften Onlinehändler nicht mehr von den Ausnahmeregelungen des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA profitieren.[15]

Eine ähnliche Lösung ist für Onlinewerbemodelle, die zumeist mit anderen Dienstleistungen, die primär der Nutzerdatensammlung dienen, einhergehen, oder auch Onlinemarktplätze und -vermittlungsplattformen kaum denkbar. Diese Geschäftsmodelle benötigen nämlich keinerlei feste Geschäftseinrichtung in der Nähe des Absatzmarktes, sodass sie auch derzeit nicht unter eine im Art. 5 Abs. 4 OECD-MA genannte Ausnahmeregelung fallen, sondern schlichtweg nicht vom Anwendungsbereich des Art. 5 OECD-MA betroffen sind.

Da der Sitzstaat eines Unternehmens durch das Unternehmen relativ simpel festgelegt werden kann,[16] bewerten Absatzstaaten, die sich als potentielle Quellenstaaten gemäß Art. 7 Abs. 1 und Art. 5 OECD-MA sehen, den Betriebsstättenbegriff als zu eng. Anders als in der o.g. längerfristigen Debatte um den engen Betriebsstättenbegriff, der sich vor allem kapitalimportierende Entwicklungsländer anschlossen, beteiligen sich an der aktuellen Diskussion vor allem entwickelte Staaten, die keine Sitzstaaten digitaler Unternehmen sind, aber einen Teil des Steueraufkommens für sich beanspruchen wollen.[17] Das zugrundeliegende Argument dieses Anspruchs ist politischer Natur und in die allgemeine politische Debatte zu aggressiven Steueroptimierungsstrategien multinationaler Konzerne einzuordnen.[18]

---

15 S. a. *Kofler/Mayr/Schlager* European Taxation 2017, 523 (526 f.).

16 Vgl. *Wassermeyer/Kaeser*, in Wassermeyer, DBA, Losebl. (Stand: Oktober 2019), Art. 4 OECD MA 2017 Rn. 37 ff.: Der Sitz einer Gesellschaft bezieht sich laut OECD-MA unter Verweis auf innerstaatliches Recht auf den Ort der Geschäftsleitung oder ein »anderes ähnliches Merkmal« (s. inbs. §§ 10, 11 AO für Deutschland).

17 Die Wichtigkeit der Nachfrage zur Realisierung von Erträgen rückt zunehmend in den Mittelpunkt der Diskussion um Ertragbesteuerung; s. *Kofler/Sinnig* in Haslehner/Kofler/Pantazatou ua (Hrsg.), Tax and the Digital Economy – Challenges and Proposals for Reform, 2019, 101 (105).

18 Vgl. z.B. *Brauner* Intertax 2018, 462 (462 f., 464); *Devereux/Vella* Intertax 2018, 550 (550 u. 559); *Schön* Bulletin for International Taxation 2018, 278 (278-280).

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

3. Politische Lösungsansätze auf internationaler Ebene

Im Rahmen des durch die OECD angeführten »BEPS-Projektes«[19] und des darin enthaltenen ersten Aktionspunktes wurden zwei Berichte in den Jahren 2015 und 2018 veröffentlicht,[20] die zunächst die Funktionsweise digitalisierter Geschäftsmodelle und grob umrissene mögliche steuerrechtliche Lösungsansätze festhalten. Im Jahr 2019 folgte die Veröffentlichung einer »Policy Note«,[21] ein Öffentlichkeitsbeteiligungsverfahren[22] und die anschließende Veröffentlichung eines Arbeitsprogramms,[23] die im Wesentlichen vorschlagen, die konstatierten Herausforderungen über einen Lö-

---

19 Das »Base Erosion and Profit Shifting« Projekt findet seinen Ursprung im Jahr 2012 und beinhaltet 15 Aktionspunkte, die verschiedene Steuerplanungs- und -optimierungsstrategien eindämmen sollen. Jeder Aktionspunkt befasst sich inhaltlich mit einem Thema. Der erste Aktionspunkt beschäftigt sich mit den steuerrechtlichen Herausforderungen der sog. Digitalen Wirtschaft. In Arbeitsgruppen, an denen Finanzministerien und -behörden von OECD-Mitglied- und Nicht-Mitgliedstaaten beteiligt waren, wurden Lösungsansätze für die Bekämpfung der verschiedenen Gewinnverkürzungs und -verlagerungsstrategien ausgearbeitet. Resultat dieser Arbeit ist das oben genannte MLI. Einige der Aktionspunkte führten jedoch bislang noch nicht zu einer Einigung der verhandelnen Staaten, darunter auch Aktionspunkt 1. Dementsprechend beinhaltet das MLI noch keine Regelung zu der in Abschnitt II. erläuterten Problematik.

20 OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report, 5.10.2015, abrufbar unter https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en (Stand: 15.2.2020); OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, 16.3.2018, abrufbar unter https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en (Stand: 15.2.2020).

21 OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note, 23.1.2019, abrufbar unter http://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf (Stand: 15.2.2020).

22 OECD, OECD Invites Public Input on the Possible Solutions to the Tax Challenges of Digitalization, v. 19.2.2019, abrufbar unter: https://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm (Stand: 15.2.2020); OECD, Public Consultation Document: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – 13 February – 6 March 2019, 13.2.2019, abrufbar unter http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf (Stand: 15.2.2020; nachfolgend »Public Consultation Document 1«).

23 OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, v. 31.5.2019, abrufbar unter https://search.oecd.org/tax/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm (Stand: 15.2.2020).

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

sungsansatz, der sich in zwei Säulen aufteilt, anzugehen. Die erste Säule befasst sich mit neuen Anknüpfungs- und Gewinnaufteilungsregeln, die zweite Säule mit einer globalen Mindestbesteuerung. Relevant für diesen Beitrag sind die Ausführungen zur ersten Säule, die eine Ertragbesteuerung im Konsumstaat vorsehen. Im ersten Halbjahr 2019 wurden zunächst drei mögliche Lösungswege im Rahmen dieser ersten Säule vorschlagen: Die Vorschläge basieren auf »user participation«, »marketing intangibles« und »significant economic presence«. Ziel aller Ansätze ist eine vermehrte Zuteilung der Besteuerungsrechte zugunsten des Nutzer- bzw. Marktstaates, auch ohne dass das Erfordernis der »festen Geschäftseinrichtung« des Art. 7 Abs. 1 S. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfüllt ist.[24]

Der »user participation«-Ansatz sieht einen restriktiven Anwendungsbereich vor, der nur bestimmte hochdigitalisierte Unternehmen betrifft, nämlich soziale Netzwerke, Suchmaschinen und Onlinemarktplätze. Dieser Ansatz beruht auf der Idee, dass Nutzer für diese Geschäftsmodelle einen wesentlichen Bestandteil zur Gewinnerzielung beitragen, weshalb eine Besteuerung durch den Nutzerstaat gerechtfertigt sei.[25] Der »marketing intangibles«-Ansatz sieht eine Anwendung auf sämtliche digitalisierte Geschäftsmodelle vor und begründet den steuerlichen Anknüpfungspunkt in der Vermarktung von und Wertschöpfung durch immaterielle(n) Wirtschaftsgüter(n) im Zielstaat.[26] Der dritte Ansatz der »significant economic presence« beschreibt eine Ausweitung des Betriebsstättenkonzepts um eine Reihe nicht materieller Faktoren, die eine durch digitale oder andere automatische Mittel erreichte, zielgerichtete und andauernde Interaktion nachweisen.[27]

Das Arbeitsprogramm der OECD vom Mai 2019 greift diese drei unterschiedlichen Ansätze bereits nicht mehr auf, nachdem die Verhandlungen auf OECD-Ebene zeigten, dass keiner der drei ursprünglich angedachten Lösungsvorschläge zur Einigung der verhandelnden Staaten führen würde. Folglich wurde der Lösungsansatz einer »einheitlichen Heransgehenswei-

24 Im Rahmen der 2019 und 2020 veröffentlichten Dokumente wird diese feste Geschäftseinrichtung zumeist als »physische Präsenz« (engl. »physical presence«) bezeichnet.

25 OECD, Public Consultation Document 1, 13.2.2019, Rn. 18-19.

26 OECD, Public Consultation Document 1, 13.2.2019, Rn. 30.

27 OECD, Public Consultation Document 1, 13.2.2019, Rn. 50 f. Beispiele für diese Faktoren sind die Existenz einer Nutzergemeinschaft im betroffenen Marktstaat oder die Bereitstellung der Webseite in der Sprache des Marktstaats.

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

se«[28] vorgestellt, deren Ausarbeitung Gegenstand eines weiteren Öffentlichkeitsbeteiligungsverfahrens im Herbst 2019 war.[29]

Ein Anfang 2020 veröffentlichtes Dokument der OECD bestätigt das Ziel des zweiten Öffentlichkeitsbeteiligungsverfahrens,[30] dass eine breit angewendete Besteuerungsmaßnahme nicht nur digitalisierte, sondern auch andere Geschäftsmodelle betreffen sollte.[31] Dies resultiert aus der Feststellung, dass das Problem digitalisierter Geschäftsmodelle, die keine physische Präsenz mehr in der Nähe ihrer Kunden benötigen, um ihre Dienstleistungen zu erbringen, durchaus auch andere kundenorientierte Geschäftsmodelle betrifft.[32]

Kritisiert wird nicht zu Unrecht, dass die Anpassung der Mehrwertsteuer im europäischen Rechtsraum ebenfalls einen geeigneten und simpleren Lösungsansatz darstellen könnte.[33] Politisch ist eine derartige Anpassung allerdings eher unerwünscht, da die Erhöhung einer auf Endverbraucher erhobenen Steuer bei Wählern deutlich unbeliebter ist als eine auf Konzerne erhobene Ertragsteuer.[34]

---

28 Engl. »Unified Approach«.

29 OECD, Public Consultation Document: Secretariat Proposal for a »Unified Approach« under Pillar One – 9 October – 12 November 2019, 9.10.2019, abrufbar unter https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf (Stand: 15.2.2020; nachfolgend »Public Consultation Document 2«).

30 OECD, Public Consultation Document 2, 9.10.2019, Rn. 19-20.

31 OECD, Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 31.1.2020, abrufbar unter https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm (Stand: 15.2.2020, nachfolgend »Statement«), Rn. 21-29.

32 OECD, Public Consultation Document 2, 9.10.2019, Rn. 22-23; OECD, Statement, 31.1.2020, Rn. 18-20. Darüber hinaus ist eine Steuer, die spezifisch auf bestimmte Geschäftsmodelle abstellt, auch nicht besonders anpassungsfähig, was angesichts der rapiden Weiterentwicklung im digitalisierten Zeitalter zunehmend problematisch erscheint. Eine Abgrenzung betroffener digitalisierter Geschäftsmodelle und nicht betroffener Modelle erscheint schwierig. Fraglich ist, ob diese Abgrenzung im Falle der weitreichenderen Definition »kundenorientierter« Geschäftsmodelle tatsächlich einfacher und erfolgreicher durchgeführt werden kann.

33 Vgl. z.B. *Schön* Bulletin for International Taxation 2018, 278 (286).

34 Die politische Meinung berücksichtigt hier offensichtlich nicht die Frage der Steuerinzidenz bzw. -überwälzung. Ökonomen beobachten, dass der ernannte Steuerpflichtige einer bestimmten Steuer nicht zwingend derjenige ist, der die effektive Steuerlast auch trägt. Wer genau Steuerträger einer Steuer ist, hängt je-

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

III. Modelle einer am Bestimmungsland orientierten Ertragsteuer

Neben den drei ursprünglich von der OECD angedachten Vorschlägen, die auf »user participation«, »marketing intangibles« und »significant economic presence« abstellen, sowie der »einheitlichen Herangehensweise«, hat auch die Europäische Kommission im März 2018 einen Vorstoß in Richtung Bestimmungslandertragsteuer gewagt. Mit den Vorschlägen einer Digitalsteuer[35] und dem Konzept signifikanter digitaler Präsenz[36] hat die Europäische Kommission eine Übergangs- und eine Langzeitlösung finden wollen. Beide Maßnahmen sehen eine Besteuerung am Ort der Nutzer, die durch die Internet-Protocol-Adresse (nachfolgend »IP-Adresse«) oder andere Geolokalisierungsmethoden geortet werden sollen,[37] vor. Der Anwendungsbereich der signifikanten digitalen Präsenz ist breiter ausgerichtet und soll somit das Betriebsstättenkonzept ausweiten,[38] während die Digitalsteuer eine Umsatzsteuer ohne Vorsteuerabzug ist, die lediglich bestimmte digitalisierte Geschäftsmodelle betreffen soll.[39] Die Besteuerungsgrundlage der Digitalsteuer sowie ihre weitere Ausgestaltung sollten möglichst verhindern, dass sie in den Anwendungsbereich von DBA fiele, sodass eine Anpassung ebendieser zunächst nicht notwendig sein sollte.[40]

Im Jahr 2018 stand insbesondere die Digitalsteuer im Fokus der Aufmerksamkeit des Rates der Europäischen Union. Mangels Konsensfindung unter den Mitgliedstaaten wurde die weitere Ausarbeitung jedoch Ende

---

doch von verschiedenen Faktoren ab und ist somit nicht immer einfach feststellbar.

35 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen, 21.3.2018, COM(2018) 148 final (nachfolgend »RL-V Digitalsteuer«).

36 Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, 21.3.2018, COM(2018) 147 final (nachfolgend »RL-V signifikante digitale Präsenz«).

37 Art. 5 Abs. 5 RL-V Digitalsteuer; Art. 4 Abs. 6 RL-V signifikante digitale Präsenz.

38 Begründung des RL-V signifikante digitale Präsenz, S. 7. Kritisch dazu: *Schanz/Sixt* DStR 2018, 1985 (1990).

39 Art. 3 Abs. 1 RL-V Digitalsteuer.

40 Vgl. *Hohenwarter/Kofler/Mayr/Sinnig* Intertax 2019, 140; *Kofler/Sinnig* Intertax 2019, 176 (195); kritisch: *Kokott* IStR 2019, 123 (129); *Valta* IStR 2018, 765 (771 f.). Für eine weitere Diskussion des RL-V Digitalsteuer, s. auch *Schanz/Sixt* DStR 2018, 1985 (1989 f.); *Luther/Vail* MwStR 2019, 896; *Wünnemann* IStR 2019, 134 (135 f.); *Brauneck* EuZW 2018, 624 (625 ff.); *Farrugia-Weber* DStR 2019, 638 (641 ff.).

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

2018 auf Eis gelegt.[41] Einzelne Mitgliedstaaten führten daraufhin auf nationaler Ebene Digitalsteuern ein, die am europäischen Vorschlag angelehnt sind.[42]

Darüber hinaus wurden insbesondere in der steuerökonomischen Literatur Modelle einer am Bestimmungsland ausgerichteten Unternehmensteuer ausgearbeitet und erörtert. Das bekannteste dieser Modelle ist die sog. »*destination-based cash-flow tax*« (nachfolgend »DBCFT«), die zwei Elemente vereint: Für diese Steuer charakteristisch sind zum einen das Bestimmungslandprinzip und zum anderen ihre Bemessungsgrundlage, die transaktionsbasiert auf Zahlungsströme anstelle des Nettogewinns abstellt. Die DBCFT betrifft nicht nur digitalisierte Geschäftsmodelle und wurde auch nicht im Rahmen der im Abschnitt II. 2. genannten Diskussion entworfen, sondern vielmehr als allgemeine Alternative zur Körperschaftsteuer. Abgrenzungsschwierigkeiten betroffener Steuerzahler, wie z.B. im Falle von Digitalsteuern, dürften somit kaum auftreten. Die Literatur rund um die DBCFT definiert das Bestimmungsland gemeinhin als Ort des Kunden.[43] Zwei Autoren stellen zur genauen Lokalisierung des Kunden auf dessen Ansässigkeit ab.[44] Denkbar sind allerdings auch andere Lokalisierungsmöglichkeiten, wie z.B. die in den Kommissionsvorschlägen erwähnte IP-Adresse und andere Geolokalisierungsmethoden.[45]

---

41 Rat der Europäischen Union, Rat »Wirtschaft und Finanzen«, Besteuerung der digitalen Wirtschaft, 4.12.2018, abrufbar unter https://www.consilium.europa.eu/de/meetings/ecofin/2018/12/04/ (Stand: 15.2.2020); vgl. auch *Kofler/Sinnig* in Haslehner/Kofler/Pantazatou ua (Hrsg.), Tax and the Digital Economy – Challenges and Proposals for Reform, 2019, 101 (144 f.).

42 So z.B. Frankreich, Österreich, Großbritannien, Italien, Tschechien und Ungarn. Vgl. *Keuper* BB 2020, 407 (410 ff.) u. 471 (471 ff.); zu Österreich *Mayr* BB 2019, 1245.

43 S. z.B. *Bond/Devereux,* Cash Flow Taxes in an Open Economy, Centre for Economic Policy Research Discussion Paper no. 3401, 2002, 3; *Auerbach/Devereux/Keen ua* National Tax Journal 2017, 783 (785); *Auerbach/Devereux/Keen ua*, Destination-Based Cash Flow Taxation, Oxford Working paper series WP 17/01, 2017, 17; *Devereux/Vella* Intertax 2018, 550 (555). Die Begründung des steuerlichen Anknüpfungspunktes am Ort des Verbrauchers oder Kunden beruht bei diesen ökonomischen Werken auf der Annahme, dass der Ort des Verbrauchers oder Kunden vergleichsweise unbeweglich und nicht vom Unternehmen beeinflussbar ist.

44 *Devereux/de la Feria*, Designing and implementing a destination-based corporate tax, Oxford Working paper series WP 14/07, 2014, 3.

45 S. hierzu auch *Devereux/Vella* Intertax 2018, 550 (558).

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

IV. Datenschutzrechtliche Herausforderungen einer am Bestimmungsland orientierten Ertragsteuer

Da eine Besteuerung digitalisierter Geschäftsmodelle momentan auf internationaler und europäischer Ebene erörtert wird und auch im Fokus dieses Beitrags steht, erscheint es sinnvoll, sich auch bei den datenschutzrechtlichen Anforderungen an die Steuerverwaltung einer möglichen am Bestimmungslandprinzip ausgerichteten Ertragsteuer an internationalen und europäischen Datenschutzgrundsätzen zu orientieren. Im Falle der Beleuchtung einer bestimmten Steuer müsste selbstverständlich das spezifische (nationale) Regelwerk zugrunde gelegt werden. Ebenfalls muss die Anwendbarkeit der hier beschriebenen Normen gegeben sein, die nachfolgend vorausgesetzt wird.[46] Da dies jedoch nicht das Ziel dieses Beitrags darstellt, ist eine abstrakte Auswertung anhand der erwähnten Rechtsgrundlagen zunächst vorzuziehen.

Einerseits gilt es hier die Rechtsprechung des EGMR bzgl. in der EMRK verankerter datenschutzrechtlicher Grundrechte, aber auch des EuGH zur europäischen Grundrechtecharta (nachfolgend »GR-Charta«), zu beachten (1.). Darüber hinaus sollte die ab 2018 anwendbare DSGVO als eines der anspruchsvollsten und detailliertesten Datenschutzregelwerke berücksichtigt werden, um die datenschutzrechtlichen Anforderungen an eine am Bestimmungsland orientierte Ertragsteuer zu bewerten (2.).

Dieser Teil ist keineswegs als erschöpfende Auswertung sämtlicher datenschutzrechtlicher Grundsätze anzusehen. Absicht ist lediglich, einen Überblick über ebendiese zu verschaffen und eine weitere Diskussion anzuregen.

---

46 Zu beachten ist dies insbesondere für die Grundrechte-Charta, die gemäß ihres Art. 51 Abs. 1 S. 1 ausschließlich bei der Durchführung des Unionsrechts anwendbar ist. Dies wäre jedenfalls gegeben, wenn die im Bestimmungsland erhobene Ertragsteuer durch einen europäischen Rechtsakt eingeführt würde. Gleichermaßen wird die Anwendbarkeit der DSGVO durch Art. 2 und 3 DSGVO bedingt. Hier ist das Verhältnis zwischen Nutzer und digitalisiertem Unternehmen (Steuerzahler) und zwischen Nutzer und Finanzbehörde, die über personenbezogene Daten des Nutzers im Zuge der Steuerermittlung des digitalisierten Unternehmens verfügt, zu unterscheiden.

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

1. Lektionen aus der Rechtsprechung des EuGH und EGMR

Allgemein lässt sich wohl sagen: Je breiter, umfassender und weniger zielgerichtet die Sammlung und Speicherung von Daten erfolgen, desto wahrscheinlicher ist es, dass Gerichte sie für unvereinbar mit europäischen Datenschutzgrundrechten halten.[47] Zu differenzieren gilt es nach der jeweiligen Begründung der Datenverarbeitung und -speicherung. In der konkreten Frage dieses Beitrags geht es um eine Sammlung, Verarbeitung und Speicherung von Nutzerlokalisierungsdaten, um dem (digitalisierten) steuerzahlenden Unternehmen und den Finanzbehörden eine Ermittlung der Steuerjurisdiktion bzw. -zuständigkeit und der betreffenden Steuerbemessungsgrundlage zu ermöglichen.

Die anwendbaren Grundrechte sind zum einen das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens (Art. 8 EMRK[48] und Art. 7 GR-Charta) und zum anderen das Recht auf den Schutz personenbezogener Daten (Art. 8 GR-Charta).

Gemäß Art. 8 Abs. 2 EMRK kann ein Eingriff in das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens, der Wohnung und der Korrespondenz, wie die im Bestimmungsland erhobene Ertragsteuer darstellen könnte, gesetzlich begründet sein.[49] Darüber hinaus muss einer der aufgezählten Rechtfertigungsgründe erfüllt sein, was im vorliegenden Falle die Notwendigkeit für das wirtschaftliche Wohl des Landes sein könnte. Laut Rechtsprechung des EGMR muss der Eingriff erforderlich sein sowie im Verhältnis zum verfolgten Ziel stehen.[50] Zur Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit ist zu erwähnen, dass der EGMR beispielsweise bei Daten, die eine Möglichkeit für den Staat darstellen, »detaillierte Profile der intimsten Aspekte des Lebens der Bürger zu erlangen«, besonders invasiv in das Privatleben der Betroffenen eingreifen.[51] Ein Aufzeichnen der Lokalisierungsda-

---

47 *Cole/Quintel* in Weaver/Reichel/Friedland, Comparative Perspective on Privacy in an Internet Era, 2019, 33 (34).

48 S. hierzu auch das Übereinkommen zum Schutz des Menschen bei der automatischen Verarbeitung personenbezogener Daten, 28.1.1981, Sammlung Europäischer Verträge – Nr. 108.

49 Art. 7 GR-Charta beschreibt lediglich den Schutz des Rechts, sieht jedoch in derselben Vorschrift keine Anforderungen an mögliche Eingriffe vor. Diese sind in Art. 52 Abs. 1 GR-Charta geregelt. Art. 8 Abs. 2 S. 1 GR-Charta formuliert einen ähnlichen Gesetzesvorbehalt wie Art. 8 Abs. 2 EMRK.

50 S. z.B. EGMR Urt. v. 6.9.1978 – 5029/71, Rn. 42, 50 – Klaas ua/Bundesrepublik Deutschland; EGMR (Große Kammer) Urt. v. 4.12.2008 – 30562/04 u. 30566/04, Rn 101 ff. – S. u. Marper/Großbritannien.

51 EGMR Urt. v. 12.1.2016 – 37138/14, Rn. 70 – Szabó u. Vissy/Ungarn.

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND – https://www.nomos-elibrary.de/agb

ten erlaubt jedenfalls ein genaues Bewegungsprofil, auf dessen Grundlage sowohl die datensammelnden Unternehmen als auch die Finanzbehörden Rückschlüsse auf andere Bereiche des Lebens des Nutzers ziehen könnten. Wesentlich ist dementsprechend, ob die Lokalisierungsdaten eine Identifizierung der jeweiligen Person erlauben.[52] Darüber hinaus muss geklärt werden, ob Daten der Nutzer nur zweckgebunden verwendet oder bspw. auch zwischen verschiedenen Behörden weitergeleitet werden dürfen.[53] Grundsätzlich ist der Rechtsprechung des EuGH zu entnehmen, dass ein schwerer Eingriff in die Grundrechte einer Person, wie z.B. das Sammeln, Speichern und Zugänglichmachen von personenbezogenen Daten wie Name, Adresse, und ggf. Lokalisierungsdaten zugunsten öffentlicher Stellen, nur damit begründet werden kann, dass ein Eingriff im Bereich der Verhütung, Ermittlung, Feststellung und Verfolgung von Straftaten nur durch den Zweck der Bekämpfung als »schwer« einzustufender Kriminalität gerechtfertigt sein kann.[54]

Festzuhalten ist, dass die Ausgestaltung der im Bestimmungsland erhobenen Ertragsteuer durch das wirtschaftliche Wohl des Landes gerechtfertigt sein kann, sofern sie zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich und verhältnismäßig ist. Jedenfalls der EuGH scheint in seiner jüngsten Rechtsprechung strenge Anforderungen an die Verhältnismäßigkeit des Eingriffs zu stellen, die es auch im Falle einer im Bestimmungsland erhobenen Ertragsteuer zu beachten gilt.

---

52 Zur Identifizierung durch IP-Adressen, s. EuGH Urt. v. 19.10.2016 – C-582/14, ECLI:EU:C:2016:779, Rn. 38-49 – Patrick Breyer/Bundesrepublik Deutschland; EuGH Urt. v. 21.12.2016 – C-203/15 u. C-698/15, ECLI:EU:C:2016:970, Rn. 98 – Tele2 Sverige AB/Post- och telestyrelsen und Secretary of State for the Home Department gegen Tom Watson ua; EuGH Urt. v. 8.4.2014 – C-293/12 u. C-594/12, ECLI:EU:C:2014:238, Rn. 26 – Digital Rights Ireland Ltd/Minister for Communications, Marine and Natural Resources ua u. Kärnter Landesregierung ua.

53 Dies untersagt bspw. die Rechtsprechung des EuGH, s. EuGH Urt. v. 1.10.2015 – C-201/14, ECLI:EU:C:2015:638 – Smaranda Bara ua/Preşedintele Casei Naţionale de Asigurări de Sănătate, Casa Naţională de Asigurări de Sănătate, Agenţia Naţională de Administrare Fiscală (ANAF).

54 EuGH Urt. v. 2.10.2018 – C-207/16, ECLI:EU:C:2018:788, Rn. 51-56 – Ministerio Fiscal; EuGH Urt. v. 21.12.2016 – C-203/15 u. C-698/15, ECLI:EU:C:2016:970, Rn. 102 – Tele2 Sverige AB/Post- och telestyrelsen und Secretary of State for the Home Department gegen Tom Watson ua; EuGH Urt. v. 8.4.2014 – C-293/12 u. C-594/12, ECLI:EU:C:2014:238, Rn. 47-51, 65 – Digital Rights Ireland Ltd/Minister for Communications, Marine and Natural Resources ua u. Kärnter Landesregierung ua.

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

2. Anwendung der DSGVO

Dieser Abschnitt widmet sich nicht etwa einer Auswertung sämtlicher durch die DSGVO geschützter Rechte, auf die Nutzer sich im Hinblick auf eine im Bestimmungsland erhobene Ertragsteuer auf digitalisierte Unternehmen berufen können. Zu erwähnen ist hier lediglich, dass die konkrete Ausgestaltung dieser Ertragsteuer insbesondere Art. 13 und 14 DSGVO zur Informationspflicht betroffener Personen bei der Erhebung von personenbezogenen Daten berücksichtigen muss. Auch Art. 15 DSGVO, der ein Auskunftsrecht der betroffenen Person vorsieht, und Art. 16 DSGVO zum Berichtigungsrecht müssten ggf. in Betracht gezogen werden. Art. 18 DSGVO könnte die Verarbeitung der Nutzerdaten unter Bedingung der Vorraussetzungserfüllung auf Wunsch des Nutzers einschränken, was den Steuerzahler in die Lage bringen könnte, dass er seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen außerstande wäre.

Hervorzuheben ist jedoch, dass Art. 23 Abs. 1 lit. e DSGVO eine explizite Ausnahme vorsieht, wenn der Schutz wichtiger wirtschaftlicher oder finanzieller Interessen der Union oder eines Mitgliedstaats, wie etwa im Steuerbereich, bedroht ist. Diese Vorschrift erlaubt in solchen Fällen eine Beschränkung der von der DSGVO geschützten Rechte. Fraglich ist, ob Art. 23 Abs. 1 lit. e DSGVO die reine Informationspflicht der Nutzer bereits hemmt, oder ob der Informationspflicht dennoch Folge geleistet werden muss.[55] Hier gilt zu erwähnen, dass der EuGH bislang noch nicht die Gelegenheit hatte, diese Vorschrift in Bezug auf Steuersachen auszulegen. Diese Frage könnte sich also durchaus stellen, wenn eine im Bestimmungsland erhobene Ertragsteuer eingeführt würde.[56]

---

55 Art. 23 Abs. 1 DSGVO scheint dies zu suggerieren: »Durch Rechtsvorschriften der Union oder der Mitgliedstaaten, denen der Verantwortliche oder der Auftragsverarbeiter unterliegt, können die Pflichten und Rechte gemäß den Artikeln 12 bis 22 [...] im Wege von Gesetzgebungsmaßnahmen beschränkt werden, sofern eine solche Beschränkung den Wesensgehalt der Grundrechte und Grundfreiheiten achtet [...]«.

56 Auch die Rechtsprechung zur Datenschutzrichtlinie (Richtlinie 96/46/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 24. Oktober 1995 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten und zum freien Datenverkehr, ABl. 1995 L 281, 31), die im Art. 13 Abs. 1 lit. e eine dem Wortlaut des Art. 23 Abs. 1 lit. e DSGVO gleiche Regelung enthielt, gab bislang keinen genauen Aufschluss über deren Auslegung. S. z.B. EuGH Urt. v. 27.9.2017 – C-73/16, ECLI:EU:C:2017:549, Rn. 116 – Peter Puškár/Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky und Kriminálny úrad finančnej správy. Der Gerichtshof

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

Unabhängig der Anwendung des Art. 23 Abs. 1 lit. e DSGVO könnte auch Art. 11 Abs. 1 DSGVO greifen, sodass das digitalisierte Unternehmen die in Art. 15 bis 20 DSGVO verankerten Nutzerrechte nicht berücksichtigen müsste, sofern die Steuer so ausgestaltet ist, dass keine Identifizierung des Nutzers erforderlich ist.

V. *Zusammenfassung, Fazit und Ausblick*

Der Beitrag beleuchtet einerseits die bisherigen steuerrechtlichen Probleme und Entwicklungen in der Ertragbesteuerung digitalisierter Geschäftsmodelle. Kern des Problems ist der enge Anwendungsbereich des Betriebsstättenbegriffs, der gerade im Bereich digitalisierter Geschäftsmodelle lediglich eine Besteuerung im Sitzstaat des Unternehmens, nicht jedoch in möglichen Quellenstaaten erlaubt. Problematisch ist, dass der Sitzstaat eines Unternehmens relativ frei von ebendiesem bestimmt werden kann.

Die langwierigen politischen Verhandlungen auf Ebene der OECD und EU zeigen, wie uneinig Staaten in der Herangehensweise zur Lösung dieser Problematik sind. Eine mögliche Neuregelung der Besteuerung digitalisierter Geschäftsmodelle gestaltet sich deshalb so schwierig, weil es im Grunde um eine Neuteilung des Gesamtsteueraufkommens geht. Einigkeit besteht bislang lediglich darüber, dass Bestimmungsländer digitaler Dienstleistungen, also Nutzer- oder Marktstaaten, vermehrt am Steueraufkommen beteiligt werden. Fraglich ist jedoch, wie genau die neue Steuerregelung ausgestaltet ist, was wiederum schlussendlich über die Höhe des durch den Bestimmungsstaat generierten Steueraufkommens entscheidet.

Unabhängig von der genauen steuerlichen Ausarbeitung der *destination-based corporate tax* steht fest, dass eine Bestimmung des Ziellandes grundsätzlich eine Lokalisierung des Nutzers oder Kunden voraussetzt, ähnlich des Umsatzsteuerrechts. Hier stellt sich zunächst die Frage, wie genau Nutzer als in einem Staat lokalisierbar definiert werden. Vorstellbar ist, auf den Ansässigkeitsort oder den genauen Aufenthaltsort der Nutzer zum Zeitpunkt der Erbringung der digitalisierten Dienstleistung abzustellen.

Diesbezüglich sind in der Steuerverwaltung im Hinblick auf datenschutzrechtliche Vorschriften im Wesentlichen folgende Elemente zu beachten. Beim Schutz datenschutzrechtlicher Grundrechte wendet jedenfalls der EuGH einen strengen Maßstab an, sodass die genaue Ausgestal-

führte hier die Definition »wichtiger finanzieller Interessen in Steuerangelegenheiten« nicht weiter aus.

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

tung der im Bestimmungsland erhobenen Ertragsteuer eine Identifizierbarkeit der Nutzer vermeiden sollte. Wenn Nutzerlokalisierungsdaten zum Zwecke der Steuerlastbestimmung erhoben werden, sollten diese Daten jedenfalls anonymisiert vom Steuerzahler an die jeweilige Finanzbehörde übermittelt werden. Fraglich ist, inwiefern die Finanzbehörden folglich bei einer Kontrolle der Daten eingeschränkt sind. Ähnliche Fragestellungen dürfte es auch im Bereich der Bestimmung des Ortes elektronisch erbrachter Dienstleistungen bei der Umsatzsteuer geben. Jedoch kann ein großer Unterschied zur Umsatzsteuer darin bestehen, dass die im Bestimmungsland erhobene Ertragsteuer unter anderem auch dann Anwendung findet, wenn nicht der Nutzer direkt das Entgelt an das digitalisierte Unternehmen zahlt (Bsp. Onlinewerbung und soziale Netzwerke/Suchmaschinen), welches letztendlich die Bemessungsgrundlage formt. Es ist fraglich, inwiefern die Finanzbehörden die Angaben des Steuerzahlers kontrollieren können, wenn Lokalisierungsdaten der – die Steuerjurisdiktion begründenden – Nutzerdaten anonymisiert werden und Zahlungsströme nicht direkt mit diesen Lokalisierungsdaten assoziierbar sind.

Die genaue Ausgestaltung der Steuer kann ebenfalls die Anwendung der DSGVO hindern, indem etwa davon auszugehen ist, dass die Beschränkung des Art. 23 Abs. 1 lit. e DSGVO (i.V.m. Art. 6 Abs. 4 DSGVO) greift. Darüber hinaus könnte die Steuererhebung so gestaltet sein, dass eine Identifizierung des Nutzers nicht erforderlich ist, sodass Art. 11 Abs. 1 DSGVO die Ausübung der in Art. 15 bis 20 DSGVO gewährten Rechte des Nutzers beschränkt. Alternativ könnten auf die DSGVO gestützte Einwände gegen eine Steuer auch durch eine strikte Zweckbindung i.S.d. Art. 5 Abs. 1 lit. b DSGVO ausgeräumt werden.

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – (cc) BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb

https://doi.org/10.5771/9783748907497-375, am 12.10.2024, 07:08:55
Open Access – BY-NC-ND - https://www.nomos-elibrary.de/agb