

BLOG POST 16.01.2018

Tax me if you can. Zur Besteuerung von digitalen Unternehmen in der EU

Paul-Jasper Dittrich, Pola Schneemelcher

Research Fellows at the Jacques Delors Institut – Berlin



Die angemessene Besteuerung von Digitalunternehmen ist 2017 zur politischen Toppriorität aufgestiegen, auch 2018 steht das Thema im Fokus. In diesem Blogpost skizzieren Paul-Jasper Dittrich und Pola Schneemelcher die europäische Debatte und bewerten die Herausforderungen. Die aktuelle Diskussion könnte zu kurz greifen, da sie sich hauptsächlich um Steuervermeidung und die Regulierung amerikanischer Techgiganten dreht. Die Digitalisierung verändert aber fast jeden Lebensbereich und über kurz oder lang auch die meisten Geschäftsmodelle. Um die Herausforderungen der Digitalisierung an das internationale Steuersystem zu bewältigen, reicht ein isolierter Ansatz daher nicht.

1 Die politische Debatte gewinnt an Fahrt

Im August 2016 [entschied die Europäische Kommission](#), dass die zwischen der irischen Regierung und dem amerikanischen Technologieriesen Apple ausgehandelten Steuervergünstigungen eine unrechtmäßige staatliche Beihilfe darstellen und dass das Unternehmen dem irischen Staat Steuern in Höhe von 13 Milliarden Euro nachzuzahlen hat. Zusammen mit weiteren Ereignissen aus der jüngsten Vergangenheit, wie der Durchsuchung der Google-Büros in Paris, zeugt diese Entscheidung von einer neuen europäischen Entschlossenheit. Sowohl die nationalen Regierungen als auch die Europäische Kommission zeigen sich zunehmend bereit, gegen globale Technologiekonzerne vorzugehen, wenn diese aus ihrer Sicht illegitime Geschäftspraktiken wie Steuervermeidung und Gewinnverschiebung betreiben.

Jenseits von medienwirksamen Razzien und politischen Debatten steht eine weitaus größere technische und politische Herausforderung: Das gegenwärtige internationale Steuersystem ist weiterhin nur unzureichend für die Veränderungen von Wertschöpfungsketten gerüstet, die die digitale Transformation mit sich gebracht hat. Dies führt innerhalb des Binnenmarktes zu Ungleichgewichten in der Unternehmensbesteuerung. Gemäß dem [steuerlichen Digitalisierungsindex 2017](#) liegt in der EU der effektive Steuersatz für traditionelle inländische Geschäftsmodelle deutlich höher (20,9%) als derjenige für digitale inländische Geschäftsmodelle (8,5%). In diesem Blog-Beitrag beleuchten wir die Debatte um die technischen Herausforderungen der Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle innerhalb des EU-Binnenmarkts. Wir konzentrieren uns dabei (1) auf die Problematik der Betriebsstätten und (2) darauf, warum Gewinne aus digitaler Wertschöpfung unter den derzeitigen Steuervorschriften nicht vollständig erfasst werden. Abschließend bewerten und diskutieren wir die aktuelle Debatte und ordnen sie in ihrer Relevanz für den europäischen Binnenmarkt ein.

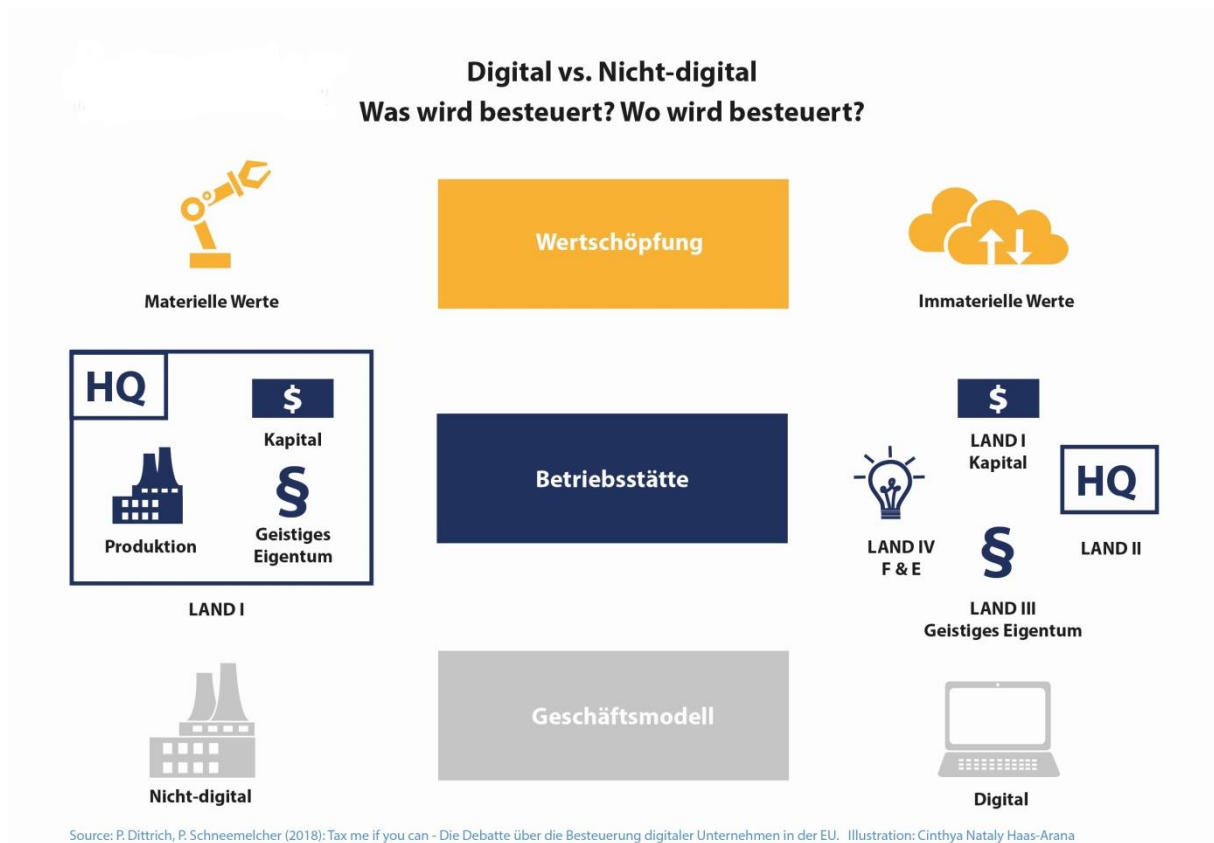
Die politische Debatte um die Besteuerung digitaler Unternehmen hat im Laufe von 2017 eine immer wichtigere Rolle gespielt. Sowohl für den französischen Staatschef [Emmanuel Macron](#) als auch für den Präsidenten der Europäischen Kommission, [Jean-Claude Juncker](#), hat eine europäische Steuerreform höchste Priorität. Die Frage der Besteuerung digitaler Unternehmen wurde daher bereits auf dem EU Digitalgipfel in Tallinn im September 2017 erörtert und wird im Frühjahr 2018 weiter an Fahrt aufnehmen. Denn dann werden sowohl die OECD als auch die [EU-Kommission](#) neue Vorschläge zur Steuervermeidung und in diesem Zusammenhang auch zur Besteuerung digitaler Unternehmen präsentieren. Diese beiden politischen und technischen Prozesse auf inter- und supranationaler Ebene werden durch Vorschläge von den Mitgliedstaaten ergänzt: Auf Initiative Frankreichs setzten im September 2017 vier europäische Finanzminister die Kommission unter Druck, um die Möglichkeit der Einführung einer „Ausgleichssteuer“ [prüfen zu lassen](#), bei welcher statt des Gewinns der Umsatz als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung von Digitalunternehmen herangezogen wird.

2 Die wichtigsten Herausforderungen - Überblick

Während die Entscheidungsträger also bereits ambitionierte [Lösungen für eine effizientere Besteuerung digitaler Unternehmen im europäischen Binnenmarkt](#) präsentieren, bleiben die Herausforderungen äußerst komplex. Gesetzgeber und Experten sind sich darüber einig, dass das gegenwärtige Steuersystem den Anforderungen im digitalen Kontext nicht mehr genügt und EU-weit zu geringerer Wettbewerbsfähigkeit, unfairer Besteuerung und sinkenden Staatseinnahmen führt. Gegenwärtig werden die Ausgestaltung des Steuersystems und die Regulierung grenzüberschreitender Geschäfte den einzelnen EU-Mitgliedstaaten überlassen. Bilaterale Steuerabkommen zwischen EU-Staaten richten sich im Allgemeinen am [OECD-Musterabkommen](#) zur Vermeidung von Doppelbesteuerung aus, welches den wichtigsten Referenzrahmen für derzeitige und zukünftige EU-Steuervorschriften darstellt. Es handelt sich allerdings lediglich um eine unverbindliche Leitlinie für internationale Steuerabkommen.

Ein wichtiges Merkmal digitaler Geschäftsmodelle (wie z. B. der Betrieb von sozialen Netzwerken, Suchmaschinen oder Cloud-Services) ist ihre große Abhängigkeit und starke Nutzung von immateriellen Vermögenswerten (siehe Abbildung zur Wertschöpfung, rechte Spalte). Immaterielle Vermögenswerte sind im Gegensatz zu materiellen Vermögenswerten wie Maschinen oder Gebäuden nicht an einen bestimmten Gegenstand oder Ort gebunden. Immaterielle Wirtschaftsgüter sind häufig Patente oder Software und zeichnen sich durch Nichtrivalität und Skalierbarkeit aus, können also gleichzeitig von vielen Personen genutzt werden, ohne dass dadurch ihre Verfügbarkeit abnimmt. Ein Beispiel ist eine Software, die weltweit verfügbar ist, unabhängig davon, wie viele Leute gerade auf sie zugreifen. Aufgrund dieser ökonomischen Eigenschaften sind immaterielle Vermögenswerte rechtlich geschützt (z. B. durch Lizenzen, Urheberrechte, Patente, Warenzeichen usw.). Dadurch sollen Investitionen und Innovation gefördert werden. Immaterielle Vermögenswerte, die der wichtigste Werttreiber digitaler Geschäftsmodelle sind, fordern das zentrale Paradigma in der gegenwärtigen Unternehmensbesteuerung, nämlich *dass Gewinne dort besteuert werden, wo sie generiert werden*, heraus. Grund dafür sind zwei wichtige Charakteristika:

- Im Gegensatz zu nicht-digitalen Geschäftsmodellen verfügen digitale Unternehmen in dem Land, wo die Wertschöpfung erbracht wird, meistens über keine „ausreichende physische Präsenz“ (sog. „Betriebsstätte“ oder „steuerlicher Anknüpfungspunkt“), weshalb die rechtlichen Bestimmungen zu den Betriebsstätten, die traditionell als Grundlage für die Steuerbemessung herangezogen werden, keine Anwendung finden.
- Die Gewinne sind bei digitalen Geschäftsmodellen nur schwer abgrenzbar, da sie sich häufig nicht (direkt) auf die angebotenen Güter und Dienstleistungen zurückführen lassen. Zudem stellt sich bei digitalen Unternehmen die Frage, wie die immateriellen Vermögenswerte (wie Software oder Daten) sowie deren Beitrag zur Wertschöpfung bewertet werden sollen.



Vereinfachte Darstellung der wesentlichen Unterschiede zwischen vorwiegend digitalen und nicht-digitalen Geschäftsmodellen in Bezug auf die Wertschöpfung und die Betriebsstätte.

Diese zwei Besonderheiten digitaler Geschäftsmodelle stellen (a) die aktuell geltenden Bestimmungen hinsichtlich der Betriebsstätten und (b) die internationalen Gesetze zu grenzüberschreitenden Transaktionen innerhalb eines Konzerns (Verrechnungspreisvorschriften), die beispielsweise die Weitergabe einer Softwarelizenz von der Mutter- an die Tochtergesellschaft in der EU regeln, in Frage. Diese Probleme müssen dringend angegangen werden, damit ein effektives Steuersystem sichergestellt werden kann.

3 Die Betriebsstätten im Fokus

Das gegenwärtige internationale Steuersystem basiert auf der Besteuerung der Unternehmensgewinne und ist in erster Linie produzentenorientiert. Der steuerliche Anknüpfungspunkt – und damit das Recht zur Erhebung von Unternehmenssteuern – ist also der Ort der Wertschöpfung, die Betriebsstätte, d. h. die Steuern fallen dort an, wo die Produkte entwickelt oder hergestellt bzw. wo die Dienstleistungen erbracht werden (siehe Abbildung Betriebsstätte, linke Spalte). Die entsprechenden Bestimmungen sind auf die Anforderungen des Industriezeitalters zugeschnitten und wurden im Laufe der Zeit auf die globalen Wertschöpfungsketten ausgeweitet. Dennoch kann damit den rapiden Veränderungen in der Wertschöpfung, die sich infolge der fortwährenden digitalen Transformation in der Produktion und Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen ergeben, nicht mehr Rechnung getragen werden.

Digitale Geschäftsaktivitäten sind über verschiedene Rechtsräume verteilt, und die Wertschöpfung muss sich nicht nur auf den Ort beschränken, wo das Unternehmen physisch präsent ist (siehe Abbildung zur Betriebsstätte, rechte Spalte). Grundsätzlich ist diese Problematik des Betriebsstättenprinzips – und damit der Festlegung der Besteuerungsgrundlage – aber nicht ausschließlich ein Merkmal der digitalen Wirtschaft, sondern ein Merkmal globalisierter Märkte im Allgemeinen. Sowohl digitale Unternehmen wie Google als auch nicht-digitale Unternehmen wie Starbucks haben ihre Geschäftstätigkeit mittlerweile auf mehrere Länder verteilt: So betreiben sie beispielsweise ihre Forschung und Entwicklung in den USA, finanzieren sich über Kredite von Schweizer Banken und verlagern ihren steuerbaren Gewinn über die Vergabe von Lizenzgebühren nach Irland. Je stärker die wertschöpfenden Aktivitäten auf verschiedene Standorte verteilt sind, desto stärker können sie die entsprechenden steuerlichen Vorteile nutzen.

In der aktuellen Debatte betonen die OECD und die EU, dass das Betriebsstättenprinzip ein Grundprinzip für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen bleiben wird. Das Prinzip geht auf die erste Globalisierungswelle zurück, als grenzüberschreitende Geschäftsaktivitäten von Unternehmen Staaten dazu zwangen, steuerliche Ansprüche am Unternehmensgewinn zu erheben. Durch das in den bilateralen Steuerabkommen festgelegte Betriebsstättenprinzip wurde garantiert, dass ein Staat eine ausländische Person entsprechend dem Umfang ihrer Tätigkeit im jeweiligen Land besteuern konnte, während gleichzeitig verhindert wurde, dass das Einkommen der Person auch im eigenen Land besteuert wurde (die sogenannte „Doppelbesteuerung“).

Wie bereits erwähnt, wird die Betriebsstätte im OECD-Musterabkommen als „Niederlassung“ in einem rein physischen Sinn definiert. Angesichts der Tatsache, dass bei digitalen Geschäftsmodellen keine Niederlassung besteht, [hat die OECD in den letzten Jahren gewisse Anpassungen vorgenommen](#). Insgesamt wird das Erfordernis einer physischen Präsenz jedoch nicht grundsätzlich aufgegeben, weshalb diese Anpassungen nicht ausreichen, um die größten Herausforderungen der digitalen Wirtschaft zu meistern. Auf EU-Ebene fordern die [Kommission](#) und der [Ecofin-Rat alternative Indikatoren](#) für die Bestimmung der Besteuerungsgrundlage und diskutieren die Möglichkeit von „[virtuellen Betriebsstätten](#)“ als langfristige Lösung. Diese Indikatoren müssen aber zuerst noch genauer ausgearbeitet werden. Letztlich macht der Status quo in der Debatte deutlich, dass eine Neudefinition der Betriebsstätte erforderlich ist.

4 Die Besteuerung von Wertschöpfung im Fokus

Wie oben beschrieben, leiten digitale Geschäftsmodelle ihren Wert in erster Linie aus der Entwicklung und anschließenden Nutzung immaterieller Vermögenswerte ab, zum Beispiel den Algorithmen einer Suchmaschine. Je nach dem spezifischen digitalen Geschäftsmodell gehört hierzu die Verwendung, Analyse, Lizenzierung oder der Vertrieb von Software-Codes und -Algorithmen (Microsoft, Google), Daten (SAP), Cloud-Computing-Lösungen (Salesforce) oder digitalisierten Inhalten wie eBooks (Rakuten) und Videos (Netflix), um nur ein paar Beispiele zu nennen.

Gemäß den bestehenden Regeln sind Gewinne dort zu versteuern, wo die Wertschöpfung stattfindet. Für auf immateriellen Vermögenswerten basierte digitale Geschäftsmodelle ist daher entscheidend, wo ein Software-Programm entwickelt und weiterentwickelt wird, in welchem Land die geistigen Eigentumsrechte verbleiben und wie das Programm zum Umsatz in einem Drittland beiträgt. Wenn die Patente, der Vertrieb, die Software-Entwicklung und die wichtigsten Betriebsaktivitäten eines Unternehmens, sagen wir Facebook, alle in einem Land angesiedelt sind, beispielsweise in den USA, ist dies gemäß den derzeit geltenden Bestimmungen der Ort, an dem der Großteil der Wertschöpfung erzielt wird und der entsprechend den wichtigsten steuerlichen Anknüpfungspunkt darstellt. Infolge dessen haben Unternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen, die außerhalb der EU ansässig sind, keinen wesentlichen steuerlichen Anknüpfungspunkt in der EU, da ihre lokalen Aktivitäten gemäß den aktuellen Bestimmungen als routinemäßig und steuerlich vernachlässigbar erachtet werden. Gemäß den aktuellen OECD-Richtlinien wird die lokale Erfassung, Speicherung und Verarbeitung von Daten für die Analyse (mit Data Mining) [als Routineaufgabe betrachtet](#), die keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt darstellt und nicht als (zu versteuernde) Wertschöpfung betrachtet wird.

Tochtergesellschaften digitaler Unternehmen in der EU machen geltend, dass sie lediglich eine untergeordnete Rolle spielen und dabei vornehmlich für die Durchführung der Betriebsabläufe ihrer Muttergesellschaften auf lokaler Ebene zuständig sind, weshalb sie kaum zur Gesamtwertschöpfung beitragen. Derartige Behauptungen, obwohl formal richtig, scheinen häufig in keinem Verhältnis zu der tatsächlichen unternehmerischen Bedeutung der Tochtergesellschaften zu stehen, beispielsweise in ihrer [wesentliche Rolle bei der Erfassung der Daten lokaler Konsumenten](#).

Unternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen profitieren außerdem in hohem Maße von Steueroptimierungs- und Gewinnverschiebungsstrategien, die auf Verrechnungspreisregeln von immateriellen Vermögenswerten wie beispielsweise Lizenzen basieren. Solche Strategien sind im Allgemeinen nicht neu: Die Unterlizenzierung von Eigentumsrechten (Patente, Software, Marken) an eine lokale Tochtergesellschaft zu unangemessen hohen Lizenzierungskosten ist ein typisches Beispiel der Nutzung von Verrechnungspreisen zwischen verschiedenen rechtlichen Einheiten eines globalen Unternehmens zum Zwecke der Steueroptimierung. Nachdem Lizenz- und andere Gebühren an die Muttergesellschaft gezahlt sind, die die Rechte hält, erklärt die Tochtergesellschaft gegenüber den lokalen Steuerbehörden Gewinne von nahe Null. Selbstverständlich gibt es Regeln für solche Transaktionen: Gemäß den derzeitigen OECD-Richtlinien müssen interne Transaktionen zu vergleichbaren Marktpreisen durchgeführt werden, unter dem Fremdvergleichsgrundsatz ("arm's length principle") für Verrechnungspreise. Digital abgeleitete immaterielle Vermögenswerte wie Algorithmen sind aber oft einzigartige Strukturen (wie zum Beispiel Google-Suchalgorithmen). Es ist daher sehr schwierig, für sie einen vergleichbaren Wert festzulegen und den Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden, der anderenfalls die Berechnung von unzulässig hohen Lizenzgebühren auf die im Unternehmen verwendeten Vermögenswerte verbieten würde.

Wie können die digitale Wertschöpfung und das verständliche Beharren der Mitgliedstaaten auf höheren Einnahmen aus der Besteuerung digitaler Unternehmen in Einklang miteinander gebracht werden? Eine mögliche Lösung besteht darin, sich auf die Definition und funktionale Analyse von aus Daten generiertem Wert in den jeweiligen Steuerjurisdiktionen zu konzentrieren. Wie oben beschrieben, wird Mehrwert oft durch die Bearbeitung und Analyse lokal beschaffter Informationen (Data Mining) geschaffen, die beispielsweise in

Werbeeinnahmen verwandelt werden. Neue Regeln, basierend auf einer unterschiedlichen Definition von datenbasierter Wertschöpfung, könnten dazu beitragen, höhere Steuereinnahmen zu generieren.

5 Bewertung der europäischen Debatte zur Besteuerung von Digitalunternehmen

In der Debatte über die Besteuerung von Digitalunternehmen, die sich in den nächsten Monaten intensivieren wird, sollten folgende vier Punkte nicht außer Acht gelassen werden. Erstens wird die europäische Diskussion dadurch erschwert, dass es keine gemeinsame Definition von „digitaler Wirtschaft“ gibt. Das führt oft zu einer inhaltlich engen und begrenzten Debatte, die oft um eine kleine Anzahl amerikanischer Technologiekonzerne kreist. Da immer mehr Unternehmen aus der „traditionellen“, nicht-digitalen Wirtschaft im Begriff stehen, ihre Geschäftsmodelle zu digitalisieren, wird die „digitale Wirtschaft“ immer allgegenwärtiger, und die steuerlichen Herausforderungen für die EU nehmen weiter zu. Autohersteller beispielsweise werden allmählich zu Software-Unternehmen, da ein immer größerer Teil ihrer Gewinne aus Software-Anwendungen, Datenerfassung und Algorithmen in vernetzten Fahrzeugen stammen wird.

Zweitens wird die Debatte hauptsächlich im Zusammenhang mit Steuervermeidung und Gewinnverschiebung („base erosion and profit shifting“, kurz: BEPS) geführt. Im Zusammenhang mit dem BEPS-Prozess scheint die Lösung verlockend, den Herausforderungen im Rahmen der bereits vorgeschlagenen Maßnahmen wie einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) zu begegnen. Um jedoch die Implikationen für den Binnenmarkt zu bewerten und die politischen Konsequenzen der digitalen Transformation genau zu analysieren, ist es erforderlich, die digitale Transformation als eigenständigen Prozess zu behandeln und nicht nur auf der Ebene einzelner Unternehmen oder Sektoren zu untersuchen. Es ist außerdem wichtig, sich vor Augen zu halten, dass digitale Unternehmen zwar zahlreiche Möglichkeiten haben, ihre Gewinne zu verschieben und ihre Steuerbasis zu minimieren, aber dass sie die aktuellen Steueroptimierungsstrategien nicht erfunden haben. Sie haben lediglich bestehende (veraltete) internationale Richtlinien zu ihrem maximalen Vorteil genutzt.

Drittens ist es wichtig, umfassende funktionelle Analysen spezifischer digitaler Geschäftsmodelle durchzuführen, um überzeugende Argumente für einen steuerlichen Anknüpfungspunkt zu finden, der beispielsweise auf Data Mining basiert. Ein Cloud-Betreiber hat ein Geschäftsmodell und ein Marktrisiko, die sich stark von jenen einer E-Commerce-Plattform oder eines sozialen Netzwerks unterscheiden. Die Implikationen für Wertschöpfung und Steuern können je nach dem spezifischen digitalen Geschäftsmodell erheblich voneinander abweichen. Eine amerikanische Fernsehshow kann als einfacher Import in den Binnenmarkt betrachtet und mit der Mehrwertsteuer belastet werden. Was ist jedoch, wenn der Betreiber (sagen wir Netflix) die Daten seiner europäischen Kunden verwendet, um seine Algorithmen und sein Angebot für europäische Kunden auf der Grundlage des Mining ihrer Daten zu verbessern? Letzteres wäre ein klarer Fall von datengetriebener Wertschöpfung, für die ein steuerlicher Anknüpfungspunkt gefunden werden sollte.

Schließlich sollte sich die EU zu einer gemeinsamen Verhandlungsposition auf der internationalen Ebene verständigen. Angesichts der Tiefe und Komplexität des Themas wäre es riskant, voreilige Schlussfolgerungen zu ziehen. Bevor wir Lösungen wie Ausgleichssteuern oder Änderungen der bestehenden Regeln vorschlagen, müssen wir einen Schritt zurücktreten und die Herausforderungen analysieren. Angesichts unserer globalen Märkte ist ein internationaler Ansatz unter dem Schirm der OECD dringend erforderlich. Dennoch sind die Implikationen für den Binnenmarkt enorm, und die Mitgliedstaaten sollten ihre Positionen abstimmen, um einen größeren Einfluss auf die Arbeit auf globaler Ebene auszuüben. Darüber hinaus hat die Besteuerung des digitalen Binnenmarktes das Potenzial, einen Beitrag zur Debatte über ein neues EU-Budget zu leisten. Wie die hochrangige Expertengruppe um Mario Monti in ihrem [Bericht](#) empfiehlt, könnten Einkünfte aus digitalen Aktivitäten im EU-Binnenmarkt das neue EU Budget ergänzen.

Bild: c_kc_k_man_nun / Flickr - CC BY 2.0, <https://www.flickr.com/photos/107220558@N08/10745726336/>

Herausgeber: Prof. Dr. Henrik Enderlein. Die Publikation gibt ausschließlich die persönliche Auffassung der Autoren wieder. Alle Rechte vorbehalten.

Nachdruck und sonstige Verbreitung – auch auszugsweise – nur mit Quellenangabe zulässig.

Originalfassung © Jacques Delors Institut – Berlin, 2018.

