

ESSAY-WETTBEWERB

INTERNATIONALER STEUERWETTBEWERB
RISIKO ODER CHANCE?

PROMETHEUS
-
DAS FREIHEITSINSTITUT

Die EU-Digitalsteuer
Ein Weg zum fairen Wettbewerb?

Abgegeben am 14.09.2020 von:

Florian Rösch

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
2	Die EU-Digitalsteuer	1
2.1	Wie soll die Steuer gestaltet werden?	1
2.2	Welche Ziele verfolgt die europäische Kommission mit der Besteuerung des Digitalsektors? . .	2
3	Die zentralen Konstruktionsfehler der EU-Digitalsteuer	3
3.1	Zahlen Unternehmen des digitalen Sektors wirklich kaum Steuern?	3
3.2	Kann die Steuer vermeintliche Wettbewerbsverzerrung bekämpfen?	4
3.3	Ist der europäische Wohlfahrtsstaat aufgrund fehlender Finanzierung gefährdet?	5
4	Die Wertschöpfung in digitalen Unternehmen	7
4.1	Sind Nutzerdaten etwas Wert?	7
4.2	Kann eine signifikante digitale Präsenz etwas Wert sein?	8
5	Fazit und Ausblick	9
	Referenzen	II
	Ehrentwörtliche Erklärung	III

1. Einleitung

„Die politischen Entscheidungsträger haben [...] derzeit damit zu kämpfen, Lösungen zu finden, die eine faire und wirksame Besteuerung der sich immer rascher wandelnden digitalen Gesellschaft sicherstellen können, da die bestehenden Körperschaftsteuervorschriften überholt sind und dieser Entwicklung nicht Rechnung tragen. Die derzeitigen Vorschriften passen insbesondere deshalb nicht mehr in den heutigen Kontext, weil der grenzüberschreitende Online-Handel ohne physische Präsenz erleichtert wurde. Unternehmen sich weitgehend auf schwer zu bewertende immaterielle Vermögenswerte stützen und durch Nutzer generierte Inhalte sowie Datenerfassung zu einer wesentlichen Aktivität der Wertschöpfung digitaler Unternehmen geworden sind.“ (Europäische Kommission 2018c, S.1)

Dieser Auszug aus dem „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen“ stellt die zentralen Beweggründe der Europäischen Kommission für eine Anpassung und Erweiterung der bestehenden steuerlichen Regelungen dar. Mit diesem Ansatz schlägt die Europäische Kommission eine Übergangslösung in Form einer EU-Digitalsteuer vor. Diese Übergangslösung soll als Ausgleichsteuer bis zur internationalen Konsensfindung in Fragen der Harmonisierung der Steuerregelungen dienen. Der schnell wachsende digitale Sektor würde es schaffen sich mit Hilfe von Steuervermeidungstaktiken dem Geltungsbereich bestehender Regeln zu entziehen und so systematisch wenig Steuern zu zahlen. Die Europäische Kommission schätzt den effektiven Steuersatz des digitalen Sektors auf 9,5% im Gegensatz zu 23,2% effektiver Steuerrate im traditionellen nicht-digitalen Sektor (Europäische Kommission 2018a). Das immer wieder scheinbare Problem, dass Tech-Giganten wie Amazon, Apple oder Google kaum bis gar keine Steuern zahlen würden, soll so angegangen werden. Doch stimmt das überhaupt, dass digitale Unternehmen prinzipiell keine Steuern zahlen, die EU-Mitgliedsstaaten unter der Gefahr einer Unterfinanzierung aufgrund fehlender Steuereinnahmen leiden und es eine systematische Wettbewerbsverzerrung zwischen digitalen und nicht-digitalen Unternehmen gibt? Ziel dieser Arbeit ist es, den Vorschlag der Europäischen Kommission für die Einführung einer EU-Digitalsteuer vorzustellen, die zentralen Konstruktionsfehler aufzuzeigen und zu demonstrieren, dass die Einführung einer solchen Steuer mehr Schaden anrichtet, als dass sie Vorteile bringt. Zudem soll der grundlegenden Frage nachgegangen werden, wann Wertschöpfung bei digitalen Dienstleistungen entsteht und ob dies nur auf Basis der Nutzerbeteiligung zu beantworten ist. Es wird gezeigt, dass die Europäische Kommission mit ihrem Vorschlag eine gefährliche Neudefinition der Entstehung von Wertschöpfung digitaler Dienstleistungen vornimmt und so ein Grundprinzip der internationalen Besteuerung angreift.

2. Die EU-Digitalsteuer

In diesem Teil der Arbeit soll die EU-Digitalsteuer vorgestellt werden. Dabei wird zunächst auf die grundlegenden Eigenschaften der Steuer und ihre Ausgestaltung eingegangen. Danach soll dargelegt werden, welche Gründe die Europäische Kommission dazu gebracht haben, eine solche Steuer einführen zu wollen. Der gesamten Darstellung liegt der „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen“ sowie die dazugehörige Folgeabschätzung vom 21. März 2018 zugrunde (Europäische Kommission 2018c; Europäische Kommission 2018a).

2.1. Wie soll die Steuer gestaltet werden?

Im Sinne der Richtlinie sind sämtliche Erträge beststeuerbar, in denen die Wertschöpfung durch einen signifikanten Beitrag des Nutzers entsteht. Falls ein Nutzer durch seine „digitale Aktivität einen wesentlichen Input für das Unternehmen“ darstellt und aus dieser Aktivität etwas erwirtschaftet werden kann, fällt der entstehende Betrag unter den Geltungsbereich der EU-Digitalsteuer (Europäische Kommission 2018c, S.8). Die Europäische Kommission definiert somit, dass der Nutzerbeitrag den entscheidenden Akt der zu besteuernenden Wertschöpfung darstellt. Steuerbare Erträge leiten laut der Richtlinie aus den folgenden Dienstleistungen ab:

1. Dienstleistungen, die der Platzierung von Werbung auf einer digitalen Schnittstelle, die sich an die Nutzer dieser Schnittstelle richtet, dienen.
2. Dienstleistungen, die zur Übermittlung gesammelter Nutzerdaten, die aus diesen Aktivitäten der Nutzer auf digitalen Schnittstellen generiert werden, dienen.
3. Dienstleistungen, die es den Nutzern erlauben andere Nutzer zu finden und mit diesen zu interagieren, sowie den Austausch von Waren und Dienstleistungen zu ermöglichen und zu planen.
(Europäische Kommission 2018c, S.8)

Die Europäische Kommission hat zusätzlich zwei Umsatzgrenzen festgelegt, welche erreicht werden müssen, damit ein Unternehmen in den Geltungsbereich der EU-Digitalsteuer fallen:

1. Überschreitung des Jahresgesamtumsatzes weltweit durch unter die Digitalsteuer fallenden Dienstleistungen von 750 Mio. EUR.
2. Überschreitung des in der EU erwirtschafteten und steuerpflichtigen unter die Digitalsteuer fallenden Umsatz von 50 Mio. EUR.
(Europäische Kommission 2018c, S.11f)

Ziel ist es, Unternehmen mit starker Marktmacht zu besteuern. Dabei soll es sich um Unternehmen mit einem „signifikanten digitalen Fußabdruck auf Unionsebene“ handeln, deren Marktmacht auf starken Netzwerkeffekten aus Nutzerbeteiligung basiert (Europäische Kommission 2018c, S.12). Kleine Unternehmen und Start-Ups sollen vor der Steuer geschützt werden, um deren anfängliches Wachstum nicht zu hemmen. Werden die genannten Grenzen nicht erreicht, fällt kein Umsatz des Unternehmens in den Geltungsbereich der EU-Digitalsteuer. Ein wesentliches Merkmal der EU-Digitalsteuer ist zudem, dass der innerhalb der EU erwirtschaftete Bruttoumsatz, unabhängig vom Unternehmenssitz, besteuert werden soll. Der entsprechende Steuersatz soll 3% betragen.

2.2. Welche Ziele verfolgt die europäische Kommission mit der Besteuerung des Digitalsektors?

Die Europäische Kommission geht in ihrem Vorschlag davon aus, dass die EU-Digitalsteuer nur als Übergangslösung eingeführt werden soll. Ihrer Auffassung nach wäre ein multilateraler weltweiter Ansatz zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft ideal. Eine internationale Konsensfindung wird als sehr unwahrscheinlich eingestuft und benötigt sehr viel mehr Zeit. Daher soll die EU-Digitalsteuer bis zu einem „harmonisierten Ansatz [...] als] Zwischenlösung“ in Form einer Ausgleichssteuer wirken (Europäische Kommission 2018c). Zusätzlich sollen mit einem gemeinsamen Vorgehen Einzelmaßnahmen einiger Mitgliedsstaaten der EU verhindert werden. Diese würden zu einer Fragmentierung des Binnenmarktes und zu Wettbewerbsverzerrung führen und sind daher nicht vereinbar mit den Zielen der Union. Ein Steuerwettbewerb zwischen Mitgliedsstaaten ist aus diesem Grund ausdrücklich nicht gewollt. Obwohl dies nur die EU-Digitalsteuer betrifft, lässt sich aus diesem Vorschlag gut erkennen, dass ein Wettbewerb zwischen den Mitgliedsstaaten über ihre Steuersysteme als Gefährdung des Binnenmarktes eingestuft wird. Die genauen Ziele des Vorschlages sind wie folgt definiert:

1. Schutz der Integrität des Binnenmarkts und Gewährleistung seines reibungslosen Funktionierens.
2. Gewährleistung der Nachhaltigkeit der öffentlichen Haushalte in der Union und Schutz der nationalen Steuerbemessungsgrundlagen.
3. Sicherung der sozialen Gerechtigkeit und gleicher Wettbewerbsbedingungen für alle in der Union tätigen Unternehmen.
4. Bekämpfung der aggressiven Steuerplanung und Schließung internationalen Vorschriften bestehenden Lücken, die es einigen digitalen Unternehmen ermöglichen, sich der Besteuerung in den Ländern zu entziehen, in denen sie ihre Wertschöpfung erzielen.
(Europäische Kommission 2018c, S.4)

Aus diesen Zielen ist klar zu erkennen, dass die Europäische Kommission auf der Grundlage des Schutzes des gemeinsamen Binnenmarktes versucht, in die Besteuerungsmechanismen der Mitgliedsstaaten einzugreifen. Es ist höchst fragwürdig, ob die Einführung einer Steuer auf einen spezifischen Sektor und der Versuch, damit die Steuerunterschiede in der Union zu harmonisieren, zu den gewünschten Effekten führt. Im nächsten Kapitel wird auf die spezifischen Konstruktionsfehler der EU-Digitalsteuer näher eingegangen.

3. Die zentralen Konstruktionsfehler der EU-Digitalsteuer

Im folgenden Kapitel wird auf einige zentrale Gründe für die Einführung der EU-Digitalsteuer eingegangen und gezeigt, wieso der Vorschlag der Europäischen Kommission nicht die gewünschten Ziele erreicht. Im August 2018 brachte das ifo-Institut im Auftrag des IHK München und Oberbayern eine Studie zur Besteuerung der Digitalwirtschaft heraus. Diese Studie analysiert sehr genau, welche Probleme mit der Einführung der sektorspezifischen EU-Digitalsteuer verbunden sind. Im Folgenden werden die zentralen Konstruktionsfehler anhand dieser Studie zusammengefasst und analysiert.

3.1. Zahlen Unternehmen des digitalen Sektors wirklich kaum Steuern?

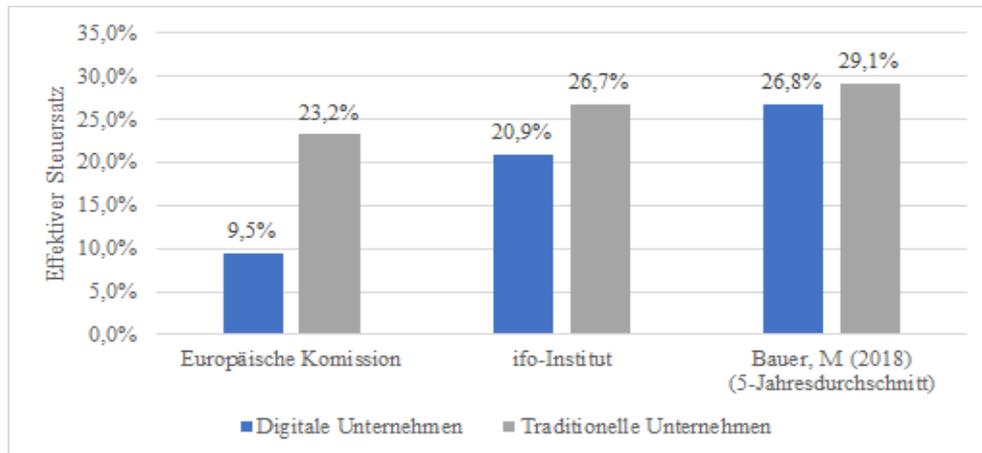
Genanntes Ziel der Einführung einer EU-Digitalsteuer ist es, Steuervermeidungspraktiken entgegen zu wirken und zu verhindern, dass Unternehmen des digitalen Sektors deutlich niedrigere Steuern zahlen als Unternehmen aus traditionellen nicht digitalen Sektoren (siehe 2.2, Punkt 4). Der Vorstoß einzelner Länder, ihre Steuersysteme speziell digitalen Dienstleistungen anzupassen, stellt aus Sicht der Europäischen Kommission eine Bedrohung für das reibungslose Funktionieren des EU-Binnenmarktes dar und sollte daher vermieden werden. In ihrer Folgeabschätzung geht die Europäische Kommission von einer effektiven Steuerrate von ca. 9,5% für den digitalen Sektor aus. Verglichen mit der Steuerrate des traditionellen Sektors von ca. 23,2% sind das ca. 13,7% weniger (Europäische Kommission 2018a). Die Rechnungen der Europäischen Kommission basieren auf ZEW (2016a), ZEW (2016b) und PWC (2017). In diesen Rechnungen wird mit Hilfe eines hypothetischen Investitionsprojekts ein effektiver Durchschnittssteuersatz berechnet. Die Diskrepanz zwischen staatlich festgelegter Steuer und effektiver Steuerlast ist zum Teil auf die Abschreibungsregeln in Anwendung auf digitale Güter und die Förderung der erhöhten Forschungsaktivität im Digitalsektor zurückzuführen (Fuest, C. u. a. 2018). Mit Blick auf die erhöhte Forschungsaktivität wäre eine Abschaffung dieser Fördermittel höchst fragwürdig, wenn nicht sogar schädlich. Aus volkswirtschaftlicher Perspektive scheint es mehr sehr sinnvoll, eine erhöhte Investition in technischen Fortschritt auch steuerlich zu fördern.

Diese enorme Diskrepanz zwischen digitalem und traditionellem Sektor gibt der Union Anlass zu handeln. Sie nimmt an, dass die neue Arbeitsstruktur im Digitalsektor nicht mehr auf die bestehenden Steuersysteme passt. Unabhängig davon ist ein Blick auf die Berechnungsmethode unumgänglich, um die genannten Zahlen richtig einschätzen zu können. Da nur ein auf ein hypothetisches Investitionsprojekt berechneter effektiver Steuersatz ermittelt wurde, stellt sich die Frage, ob die real gezahlten Steuern der Unternehmen tatsächlich so niedrig waren. So kommt das ifo-Institut bei seiner Berechnung der tatsächlich vorherrschenden Steuerlast im digitalen Sektor auf 20,9% und im traditionellen Sektor auf 26,7 %. Diese Berechnungen basieren auf der Orbis-Datenbank und beinhalten bereits Steuervergünstigungen und steuerliche Förderungen. Zudem wurden nur diejenigen Unternehmen berücksichtigt, welche einen weltweiten Umsatz von mehr als 750 Mio. EUR aufweisen und somit das Ziel der EU-Digitalsteuer wären (Fuest, C. u. a. 2018). Es ergibt sich somit immer noch ein Unterschied von 5,8%. Dieser ist jedoch nur halb so groß, wie die Europäische Kommission annimmt und beinhaltet bereits steuerliche Förderungen für Forschung und Entwicklung.

Bauer, M. (2018) kommt in seinen Berechnungen zu noch stärker abweichenden Ergebnissen. In seinen Rechnungen unterscheidet er zwischen Unternehmen des nicht-digitalen und digitalen Sektors. Er berechnet zudem eine 5-Jahres sowie einen 3-Jahres durchschnittliche effektive Steuerrate. So kommt er für den digitalen Sektor („Digital Group“) jeweils auf 28,1% für den 3-Jahresdurchschnitt und 26,8% für 5-Jahresdurchschnitt und für traditionelle Unternehmen jeweils auf 31,5% für den 3-Jahresdurchschnitt und 29,1% für den 5-Jahresdurchschnitt. Diese Zahlen sind deutlich höher als die der Europäischen Kommission und vom ifo-Institut

berechneten effektiven Steuersätze. Es sollte beachtet werden, dass die Daten auf den Eurostoxx50 und dem MSCI Digital Services Companies basieren und hier keine zusätzliche Unterteilung nach Umsatzhöhe, wie es die EU-Digitalsteuer vorsieht, erfolgte. Dennoch verdeutlichen diese Zahlen, dass der Unterschied der effektiven Steuerlast zwischen digitalen und nicht digitalen Unternehmen deutlich geringer ist als von der Europäischen Kommission angenommen. Abbildung 3.1 stellt die Ergebnisse nochmal übersichtlich dar.

Abbildung 3.1: Vergleich der effektiven Steuersätze von digitalen und traditionellen Unternehmen



Quelle: Bauer, M. 2018; Europäische Kommission 2018a; Fuest, C. u. a. 2018, Eigene Darstellung basierend auf Quellen.

Die Frage, wie viel digitale Unternehmen zahlen, lässt sich nicht einfach damit beantworten, dass sie durch Steuervermeidungspraktiken deutlich weniger zahlen als traditionelle Unternehmen. Sowohl das Geschäftsmodell als auch die erhöhte Nutzung von steuerlichen Förderungen für Forschung und Entwicklung spielen eine große Rolle. Aus den Unterschieden der effektiven Steuerraten wird nicht ersichtlich, warum gerade der Digitalsektor speziell besteuert werden sollte.

3.2. Kann die Steuer vermeintliche Wettbewerbsverzerrung bekämpfen?

Ein weiteres Ziel der EU-Digitalsteuer ist die Sicherstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen für alle Unternehmen innerhalb der Union und zwischen den Mitgliedsstaaten. (siehe 2.2, Punkt 3). Laut des Vorschlages des Rates der Europäischen Kommission führt die fehlende Besteuerung gerade bei digitalen Unternehmen zu einer Wettbewerbsverzerrung und schmälert so die Steuererträge der gesamten Union. Zusätzlich werden digitale Unternehmen durch ihr deren standortunabhängiges Geschäftsmodell steuerlich bevorteilt. Dieser Punkt steht in direkter Verbindung zum Ziel, das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes gewährleisten zu wollen, denn ein Steuerwettbewerb würde zu Fragmentierung führen und somit die Integrität des Binnenmarktes in Frage stellen (Europäische Kommission 2018c, Europäische Kommission 2018a). Es sei nochmals darauf hingewiesen, dass an dieser Stelle angenommen wird, dass sich ein Steuerwettbewerb zwischen den EU-Mitgliedsstaaten und das reibungslose Funktionieren des gemeinsamen Binnenmarktes gegenseitig ausschließen. Das große Ziel ist die Steuerharmonisierung innerhalb der Union.

Das Argument, durch die Einführung der EU-Digitalsteuer Wettbewerbsverzerrung entgegenzuwirken, ist aus mehreren Gründen nicht haltbar. Erstens wird durch die scheinbar willkürliche Besteuerungsgrenze eine künstliche Wachstumsgrenze geschaffen. Zweitens ist mit einer strategischen Verkleinerung der Unternehmen nach Einführung der Steuer zu rechnen. Und Drittens führt die Besteuerung des Gesamtbruttoumsatzes der steuerbaren Erträge dazu, dass die Steuer in Krisenzeiten stärker ist als in Nicht-Krisenzeiten (Fuest, C. u. a. 2018).

Mit dem Festsetzen der in Kapitel 2.1 beschriebenen steuerbaren Umsatzgrenzen von 750 Mio. EUR weltweit und 50 Mio. EUR innerhalb der Union wird der Versuch unternommen, nur gegen die großen Digitalkonzerne vorzugehen. Das Problem an dieser Grenze ist jedoch, dass es eher mit einer Verstärkung der Wettbewerbsverzerrung zu rechnen ist. Den Grund dafür stellen Unternehmen nahe der vorgegebenen Umsatzschwelle dar.

Unternehmen oberhalb dieser Grenze werden besteuert und scheinbar fast gleich große Unternehmen unterhalb der Schwelle müssen nichts zahlen (Fuest, C. u. a. 2018). Es herrscht kein fließender Übergang und somit eine harte Grenze. Die Folge daraus könnte sein, dass Unternehmen, die die Grenze leicht überschreiten, Probleme haben werden, weiter zu wachsen. Fuest, C. u. a. (2018) zeigen in ihrer Studie, dass mit einer erheblichen Gewinnbelastung zu rechnen ist, sobald die Umsatzgrenzen erreicht werden. Das bedeutet, es wurde eine künstliche steuer-induzierte Wachstumsgrenze geschaffen, die alles andere als gewünscht sein kann. Bei kleinen Unternehmen, die die Schwelle noch nicht erreicht haben, ist daher damit zu rechnen, dass es zu strategischen Verkleinerung der Unternehmensstrukturen kommen wird, um eine solche Steuer vermeiden zu können.

Ein weiterer wichtiger Aspekt ist, dass die Steuer in Krisenzeiten eine sehr viel stärkere Auswirkung haben kann als in konjunkturell besseren Zeiten. Fuest, C. u. a. (2018) verdeutlichen: umso höher die Umsatzrentabilität eines Unternehmens ist, desto niedriger ist der zu zahlende Betrag. Das bedeutet im Umkehrschluss auch, dass umso höher der Nachfrageeinbruch in Krisenzeiten ist, desto wahrscheinlicher wird es, dass die EU-Digitalsteuer zusammen mit der Gewinnsteuer sich zu einer Substanzsteuer entwickelt.

Daran anschließend zeigt Bauer, M. (2018), dass die Europäische Kommission sich zu sehr auf die großen Digitalunternehmen fokussiert. So zeigt er in seiner Arbeit, dass viele Unternehmen des digitalen Sektor meist kaum bis gar nicht profitabel sind und lediglich die großen Tech-Giganten Profit generieren. Eine zusätzliche Steuer wäre auch für einige große Unternehmen, die nicht sehr profitabel sind, eine hohe Belastung und würde den Standort Europa im internationalen Wettbewerb weiter schwächen. Es ist falsch, aus der Geschäftspraxis einzelner Unternehmen auf einen ganzen Sektor zu schließen, auch wenn man versucht, eine Spezialsteuer für große Digitalunternehmen zu erschaffen.

Mehr noch kann die Einführung der EU-Digitalsteuer nicht nur den Standort Europa unattraktiv machen, sondern auch als versteckter Importzoll verstanden werden. So kommen ca. die Hälfte der unter den Geltungsbe- reich der Steuer fallenden Unternehmen aus den USA. Da diese Steuer nur auf einen spezifischen Anteil eines einzelnen Sektors erhoben wird, ist die Gefahr groß, dass dies zu weiteren ähnlichen Maßnahmen führen wird. Es könnte zu erneutem Aufflammen des Handelsstreits zwischen der EU und den USA kommen und die Nachteile einer solchen möglichen Eskalation würden die Vorteile in Form von Steuereinnahmen leicht übersteigen (Bunn, D. 2018; Fuest, C. u. a. 2018). Zudem könnte ein Konflikt in der WTO resultieren, da diese Form einer Ausgleichsteuer vor allem Nicht-EU-Unternehmen betrifft, auch wenn diese viel Geld mit der Hilfe von Nutzerdaten europäischer Bürger verdienen (Becker, J. und Englisch, J. 2017).

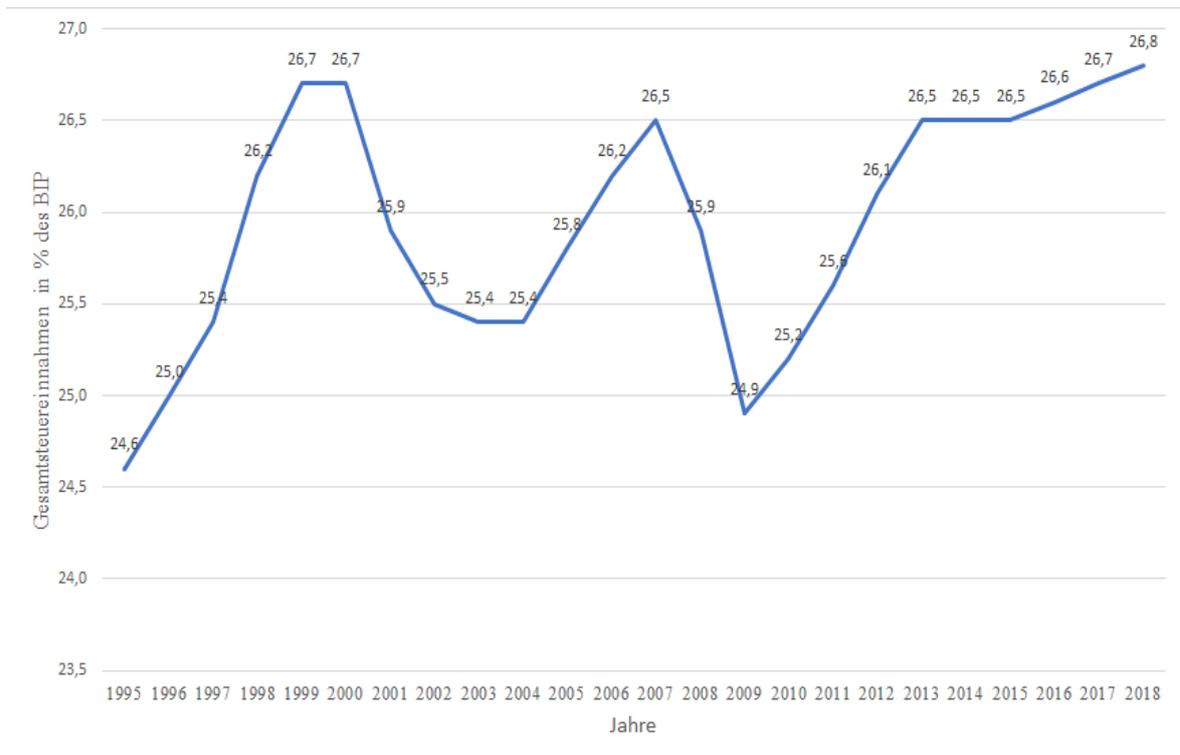
3.3. Ist der europäische Wohlfahrtsstaat aufgrund fehlender Finanzierung gefährdet?

Ein weiterer vor allem politisch wichtiger Grund für eine EU-Digitalsteuer ist der Schutz der Nachhaltigkeit der öffentlichen Haushalte in der Union. Es wird angenommen, dass digitale Unternehmen nicht den Beitrag leisten würden, den sie für die Nutzung der vorhandenen Infrastruktur aufbringen müssten. Dieses Argument ist nur dann gültig, wenn zwei Punkte gegeben sind: Erstens muss es einen signifikanten Verfall der Steuereinnahmen der EU über die letzten Jahre gegeben haben und zweitens müssen die Einnahmen aus einer solchen Steuer hoch genug sein, damit ein echter fiskalischer Effekt zu erreichen ist.

Bauer, M. 2018 zeigt, dass die Finanzierung der europäischen Staaten durch einen vermeintlichen Steuerwettbewerb in keinsten Weise in Gefahr ist. So hat sich der Steuerumsatz in den EU-Staaten von 1995 bis 2016 um 119% gesteigert mit einem gleichzeitigen Anstieg des Bruttoinlandsprodukts (BIP) von 103%. Das bedeutet, dass der Steuerumsatz in dieser Zeit in Vergleich zum BIP sogar gestiegen ist.

Abbildung 3.2 zeigt die Veränderung der Gesamtsteuereinnahmen der EU-27 in Prozent des BIPs von 1995 bis 2018. Auch hier ist zu erkennen, dass die Steuereinnahmen gemessen am BIP einen leichten positiven Anstieg verzeichnen. Es kann folglich nicht davon gesprochen werden, dass die Staaten der Europäischen Union ein generelles Problem mit der Finanzierung ihres Staatshaushaltes hätten. Besser ausgedrückt haben die Staaten und auch die Europäische Kommission ein offensichtliches Ausgabenproblem, wenn man schon jetzt die Bedrohung einer fehlenden Finanzierung sieht. Das lässt darauf schließen, dass der europäische Wohlfahrtsstaat eher noch gewachsen ist als geschrumpft. Die Gefahr, er würde aufgrund eines Steuerwettbewerbs nicht mehr finanzierbar ist nicht gegeben.

Abbildung 3.2: Gesamtsteuereinnahmen der EU-27 in Prozent des BIP 1995-2018



Quelle: Eurostat 1990-2018.

Die Tatsache der hohen eher noch wachsenden Steuereinnahmen der Mitgliedsstaaten der EU reicht aus, dass es keine Notwendigkeit einer zusätzlichen EU-Digitalsteuer gibt. Dennoch lohnt es sich, die erwartenden Einnahmen einer 3%-igen Steuer zu bewerten.

Das ifo-Institut berechnet in ihrer Studie das zu erwartende Steueraufkommen basierend auf den Vorgaben des Vorschlages der Europäischen Kommission. Es werden nur Unternehmen herangezogen, die laut des Vorschlages in den Geltungsbereich der EU-Digitalsteuer fallen würden. Die Vorgehensweise wird nun sehr vereinfacht dargestellt. Die Berechnung basiert auf der Orbis-Unternehmensdatenbank des Bureau van Dijk und enthält mehr als 220 Mio. Unternehmen, Finanzinstitute und Versicherungen. Zunächst wurden alle Unternehmen, die die Umsatzschwelle von 750 Mio. EUR weltweit nicht überschreiten, entfernt. Als nächstes wurde danach sortiert, welche Unternehmen unter die Steuerpflicht fallen würden. Dazu wurden mit Hilfe von Wirtschaftszweigklassifikationen innerhalb der Datenbank diejenigen Unternehmen herausgefiltert, deren Geschäftsaktivität potenziell unter die EU-Digitalsteuer fallen. Anschließend wurden mehrere Heuristiken angewendet, um herauszufiltern, welcher Anteil des Umsatzes dieser Unternehmen relevant ist. Dazu wurden Gruppen der größten Unternehmen der jeweiligen Klassifikationen gebildet und genau berechnet, wie hoch der zu besteuerte Umsatz in dieser Gruppe ist. Diese Kennzahl wurde daraufhin auf die übrigen Unternehmen angewandt. Als letztes wurden noch die Umsätze herausgestrichen, die nicht in der EU erwirtschaftet wurden. Dazu wurde vereinfacht angenommen, dass der zu besteuerte digitale Umsatz dem der Summe der einzelnen Umsätze sämtlicher Tochtergesellschaften mit Sitz in der EU entspricht. Für eine genaue Beschreibung der Vorgehensweise siehe Fuest, C. u. a. (2018).

Laut Berechnung des ifo-Instituts würden bei einem Steuersatz der EU-Digitalsteuer in Höhe von 3% ein Steueraufkommen von 3-4 Mrd. EUR entstehen. Das entspricht in etwa 0,1% der gesamten Steueraufkommen aller EU-28 Länder. Dadurch ist das Argument, dass eine solche Steuer einen Ertrag für die Staaten generiere, der ihnen deutlich größeren Handlungsspielraum lässt, nicht tragbar (Fuest, C. u. a. 2018). Selbst das von der Europäischen Kommission zu erwartende Steueraufkommen von ca. 5 Mrd. EUR würde ebenfalls nur einen sehr kleinen Betrag ausmachen (Europäische Kommission 2018a). Die EU-Digitalsteuer wäre somit eine Steuer, die

kaum einen nennenswerten Ertrag generieren würde.

Das vorangegangene Kapitel hat gezeigt, dass der Vorschlag der europäischen Kommission schwerwiegende Konstruktionsfehler aufweist. So kann nicht pauschal gesagt werden, dass digitale Unternehmen sich den Steuersystemen der Staaten in großem Stil entziehen. Daher ist es sehr fragwürdig, den Wettbewerb zwischen Unternehmen schützen zu wollen, indem große Unternehmen eines speziellen Sektors steuerlich belastet werden. Zuletzt ist die Behauptung, die europäischen Staaten leiden unter einer Art Einnahmeschwund, mehr als nicht haltbar. Ungeachtet dieser Fehler wäre ein erneuter Handelskrieg mit den USA aufgrund eines solchen Vorschlags für den internationalen Handel fatal.

4. Die Wertschöpfung in digitalen Unternehmen

Nachdem in den vorangegangenen Kapiteln zunächst die EU-Digitalsteuer und ihre Charakteristika erläutert wurden und anschließend auf die zentralen Konstruktionsfehler eingegangen wurde, soll nun auf die grundsätzliche Frage des Anspruchs einer Besteuerung digitaler Güter, wie es der Vorschlag vorsieht, eingegangen werden. Wie bereits in Kapitel 2.1 beschrieben, stellt der Beitrag der Nutzerdaten von EU-Bürgern für die Europäische Kommission den entscheidenden besteuerten Akt dar. Zentral ist auch, dass der Grundsatz der Gewinnbesteuerung darauf basiert, dass Erträge am Ort der Wertschöpfung besteuert werden. Es soll zunächst die Frage gestellt werden, ob der Beitrag von Nutzerdaten alleine einen Wert haben kann, aus dem sich der allgemeine Anspruch der Wertschöpfung ergibt und ob ein draus resultierender Anspruch auf Besteuerung bestehen kann.

4.1. Sind Nutzerdaten etwas Wert?

Prinzipiell gilt für die Besteuerung von Unternehmen das Quellensteuerprinzip. Dies sagt nichts anderes aus, als dass der Gewinn dort besteuert werden sollte, wo die Wertschöpfung entsteht. Im Falle eines national agierenden Unternehmens stellt dies keinerlei Probleme dar. Schwierig wird es bei großen international agierenden Unternehmen mit zentraler Leitung. Die Frage, in welchem Unternehmensteil die Gewinne versteuert werden sollen, hängt davon ab, in welchem Land das Unternehmen Betriebsstätten unterhält. Diese Betriebsstätten besitzen meist länderübergreifende Zuständigkeiten. Eine Betriebsstätte existiert dann, wenn eine „feste Geschäftseinheit oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient“ (§ 12 Abgabenordnung), vorliegt. Diese herrscht in der Regel dann vor, wenn ein Unternehmen einen physisch präsenten Standort besitzt. Gerade im digitalen Sektor ist es sehr einfach, mit nur wenigen Standorten länderübergreifend agieren zu können. Deshalb scheint es sinnvoll, Betriebsstätten in Niedrigsteuerländern anzusiedeln, um so die Steuerlast zu minimieren. Gewinne werden in diese Länder verschoben und erst dann versteuert. Sofern die Vermeidung von Betriebsstätten nicht möglich ist, werden Gewinne meist trotzdem in Niedrigsteuerländer transferiert. Das zentrale Instrument zur Verschiebung solcher Gewinne sind Verrechnungspreise. Diese müssen den Vorgaben der OECD für Besteuerungszwecke genügen, was voraussetzt, dass sie sich in marktüblichen Preisspannen bewegen. Gerade die Bestimmung der Preisspannen bei digitalen Gütern wie Lizenzen oder einzigartiger Software ist sehr schwer zu kontrollieren und daher manipulationsanfällig (Becker, J. und Englisch, J. 2017). Daraus resultierend könnte eine mögliche Reform des Betriebsstättenbegriffs eine Lösung sein, da dieser einen großen Teil der digitalen Aktivitäten abdeckt und der Zugriff auf Gewinne, die in nicht Ländern ohne Betriebsstätte generiert werden, schwierig ist.

Nichtsdestotrotz stellt sich die Frage, ob durch den Beitrag von Nutzerdaten in einem Land ohne physische Präsenz des jeweiligen Unternehmens überhaupt eine Wertschöpfung entsteht. Nach Auffassung der Europäischen Kommission weisen digitale Unternehmen andere Merkmale auf, sodass die Wertschöpfung durch den Beitrag des Nutzers entsteht. Dieser kann, wie bereits beschrieben, jedoch nicht so einfach besteuert werden (Europäische Kommission 2018c; Europäische Kommission 2018a). Der Wertschöpfungsprozess der meisten digitalen Dienstleistungen besteht aus zwei Teilen, die Becker, J. und Englisch, J. (2017) als „Zentrale Input-Güter“ bezeichnen (Becker, J. und Englisch, J. 2017, S.805). Die grundsätzliche Unterscheidung der Beitrag-Güter besteht darin, ob sie standortabhängig sind oder nicht. So bilden erhobene standortbezogene Nutzerdaten die eine Seite und eine Kombination aus Algorithmen und digitaler Infrastruktur die andere. Daten von Nut-

zern werden in der Regel zu Nutzerprofilen zusammengefasst. Diese Profile und deren Daten sind in der Regel nur standortspezifisch nutzbar, da das Bewerben von Konsumgütern zum Kauf dieser Güter anregen soll. Eine Bewerbung von Gütern an anderen Standorten würde nicht dazu führen, dass diese von den Nutzern gekauft werden. So hilft es einem deutschen Nutzer beispielsweise nicht, dass ein Produkt eines portugiesischen Supermarktes gerade reduziert ist. Die nicht standortspezifische Komponente der digitalen Infrastruktur beinhaltet sowohl die Entwicklung eines Algorithmus als auch den Aufbau von Serverstrukturen und Datenverwaltungssystemen (Becker, J. und Englisch, J. 2017).

Die entscheidende Frage ist, welcher Faktor die Wertschöpfung entstehen lässt. Wenn die Nutzerdaten den entscheidenden Faktor darstellen sollten, könnte die Entwicklung des Algorithmus ebenfalls als wertschöpfend betrachtet werden. Plattformen wie Facebook oder Booking, sowie Suchmaschinen wie Google sind nur durch ihre gut funktionierenden Algorithmen so groß geworden. Natürlich besitzen diese Firmen durch ihre große Nutzerzahl einen enormen Wettbewerbsvorteil durch Netzwerkeffekte, jedoch ist die Entwicklung und Aufrechterhaltung solcher Systeme ebenso entscheidend. Nur eine Datengewinnung in Kombination mit einer Datenverarbeitung führt zu Wertschöpfung. Weder die Daten alleine noch ein Algorithmus, den keiner nutzt, stellt einen Wert dar. Aus diesem Grund ist es auch höchst problematisch, rein aus dem Beitrag an Nutzerdaten einen Steueranspruch abzuleiten.

4.2. Kann eine signifikante digitale Präsenz etwas Wert sein?

Ein anderer Vorschlag der Europäischen Kommission schlägt die Erweiterung des Betriebsstätten-Begriffes vor und würde so die in Kapitel 4.1 beschriebenen Probleme in Bezug auf die Definition einer Betriebsstätte lösen. Die Europäische Kommission versucht, mit Hilfe der Definition einer „signifikanten digitalen Präsenz“ eine Anspruchsgrundlage für die Körperschaftssteuersysteme der Mitgliedstaaten zu schaffen. So kann ein Steueranspruch geltend gemacht werden, auch wenn das Unternehmen keinerlei physische Betriebsstätte in diesem Land unterhält (Europäische Kommission 2018b). Der zentrale Unterschied für den Geltungsbereich dieser Maßnahme besteht darin, dass Erträge, die Zahl der Nutzer und die Zahl der Verträge eine entscheidende Rolle spielen. So besitzen Unternehmen eine digitale signifikante Präsenz, wenn sie mindestens eine der folgenden Eigenschaften erfüllen:

1. Erträge aus digitalen Dienstleistungen in einem Steuergebiet in einem Steuerzeitraum übersteigen 7 Mio. EUR.
 2. Zahl der Nutzer übersteigt in einem Steuerzeitraum 100.000.
 3. Zahl der Geschäftsverträge digitaler Dienstleistungen übersteigt 3.000.
- (Europäische Kommission 2018b, S.9)

Die Zuordnung, welche Dienstleistung unter diesen Geltungsbereich fällt, ergibt sich aus der Definition von „elektronisch erbrachten Dienstleistungen“ (Europäische Kommission 2018b, S.8). Daraus resultierend umfasst es jede Dienstleistung, die elektronisch automatisiert erbracht wurde und kaum menschliche Komponenten beinhaltet. Hierbei spielt der Aufwand oder Beitrag des Nutzers keinerlei Rolle. Das Bereitstellen der Dienstleistung muss mit möglichst kleiner menschlicher Beteiligung erfolgen. Dazu gehört auch das Bereitstellen digitaler Infrastruktur sowie eine Weiterentwicklung des Systems. Mit diesem Vorschlag wird auf die immensen Unterschiede verschiedener Geschäftsmodelle des digitalen Sektors besser eingegangen. Zudem wird beachtet, dass der Wert einer digitalen Dienstleistung mit dem Anstieg der Nutzerzahl steigt (Europäische Kommission 2018b).

Zentrale Probleme dieses Ansatzes sind der sehr breite Geltungsbereich sowie die immer noch bestehende Problematik der Wertschöpfung. Es mag stimmen, dass ein soziales Netzwerk oder eine Suchmaschine an Wert gewinnen, sobald mehr diese Nutzen. Jedoch beantwortet dies nicht die Frage der Wertschöpfung. So sind Algorithmen, Entwicklung und Instandhaltung immer noch nur in Kombination mit Nutzerdaten wertvoll. Daher kann das zentrale Element der Wertschöpfung weiterhin die ursprüngliche Entwicklung gewesen sein, welche mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht im Nutzerland stattfand. Diese Problematik kann auch dadurch nicht entkräftet werden.

Die sehr umfassende Definition einer elektronisch erbrachten Leistung führt zudem zu weiteren Problemen. So werden auch Unternehmen des traditionellen Sektors immer digitaler und dadurch Ziel dieser Regelung. Auch die Problematik der Verrechnungspreise besteht weiterhin, da die Gewinne auch in diesem Fall transferiert werden müssten. (Fuest, C. u. a. 2018; Becker, J. und Englisch, J. 2017).

Der Ansatz der signifikanten digitalen Präsenz scheint trotz der Probleme sinnvoller zu sein als die Einführung einer EU-Digitalsteuer. Dieser Vorstoß setzt an der richtigen Stelle ein und versucht, gegebene Gesetze auf neue Anwendungsbereiche zu aktualisieren. Die starke Präsenz des digitalen Sektors war zum Zeitpunkt der Festlegung der Besteuerungsregeln noch nicht abzuschätzen. Es ist es dennoch fragwürdig, ob eine Erweiterung der Regelungen überhaupt notwendig ist und sich nicht sogar schädlich auf die Standortattraktivität Europas auswirkt.

5. Fazit und Ausblick

Die Problematik, dass sich der Digitalsektor mit „unfairen“ Steuervermeidungspraktiken den Steuersystemen der EU-Mitgliedsstaaten entziehen würde, kann nicht bestätigt werden. Kapitel 3.1 hat gezeigt, dass der von der Europäischen Kommission errechnete Steuersatz von nur 9,5% für digitale Unternehmen nicht in Ansätzen den real gezahlten Steuern der Digitalunternehmen entspricht. Zudem kann mit einer Ausgleichsteuer, die nur einen Teil eines speziellen Sektors betrifft, keinerlei Wettbewerbsverzerrung entgegengewirkt werden. Die Grenzen der Besteuerung sind eher willkürlich darauf abgestimmt, möglichst die großen Tech-Giganten, die hauptsächlich aus den USA stammen, zur Kasse zu bitten. Unabhängig davon hat die Steuer das gefährliche Potenzial, im Falle einer Krise zu einer Substanzsteuer zu werden, wie Kapitel 3.2 gezeigt hat. Ein weiteres wichtiges Argument gegen die EU-Digitalsteuer ist, dass es sich um eine fast ertragslose Steuer handelt. Das zu erwartende Steueraufkommen von gerade Mal 0,1 % der gesamten Steueraufkommen der EU-Mitgliedsstaaten ist extrem klein. Zudem ist die Gefahr, dass die europäischen Wohlfahrtsstaaten durch den stark wachsenden Digitalsektor bald nicht mehr finanzierbar sind, in keinster Weise gegeben. Kapitel 3.3 hat gezeigt, dass die Mitgliedsstaaten im Falle einer Gefahr wohl eher unter einem Ausgaben-, als unter einem Einnahmeproblem leiden. Ein intensiver Steuerwettbewerb würde den Staaten zeigen, dass mehr Haushaltsdisziplin notwendig ist. Zum Schluss wurde gezeigt, dass der Grundanspruch auf Besteuerung - der veränderte Wertschöpfungsprozess digitaler Dienstleistungen - mehr als fragwürdig ist. Weder Nutzerdaten noch Algorithmen sind alleine etwas wert. Erst die Kombination schafft wirkliche besteuerbare Wertschöpfung. Kapitel 4 zeigt, dass eine Neudefinition und Erweiterung des Entstehens von Wertschöpfung ein gefährlicher Weg ist, der große Auswirkungen auf alle Unternehmen haben kann. All diese Problematiken beachten jedoch einen wichtigen Punkt noch nicht. Die Einführung einer solchen Steuer könnte auch international als Importzoll auf digitale Dienstleistungen angesehen werden und so das schon sehr angeschlagene internationale Umfeld weiter belasten.

Abschließend lässt sich festhalten, dass die Einführung einer EU-Digitalsteuer sehr viele Probleme mit sich bringt und nicht mehr als schlechte Symbolpolitik für Einigkeit und Entschlossenheit darstellt. Anstatt für bestehende Probleme eine neue Steuer erfinden zu wollen, sollte das grundlegende Problem international angegangen werden. Der Freihandel in der heutigen globalisierten Welt wird immer wichtiger und sollte daher nicht mit protektionistischen Maßnahmen, wie eine Steuer auf einzelne Sektoren, weiter erschwert werden. Zudem ist nicht zu erwarten, dass durch eine EU-Digitalsteuer der Rückstand der EU im digitalen Sektor verbessert wird.

Referenzen

- Bauer, M. (2018). "Digital companies and their fair share of taxes: Myths and misconceptions". In: 03/2018. URL: <http://hdl.handle.net/10419/202459>.
- Becker, J. und Englisch, J. (2017). "Ein größeres Stück vom Kuchen: Besteuerung der Gewinne von Google und Co." In: *Wirtschaftsdienst* 97.11, S. 801–808. URL: <https://doi.org/10.1007/s10273-017-2217-z> [13.09.2020].
- Bunn, D. (2018). "A Summary of Criticisms of the EU Digital Tax". In: *Tax Foundation* 618. URL: <https://files.taxfoundation.org/20181022090015/Tax-Foundation-FF618.pdf> [13.09.2020].
- Europäische Kommission (2018a). *Folgeabschätzung zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus Erbringung bestimmter digitaler Leistungen*.
- Europäische Kommission (2018b). *Vorschlag für ein Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikantdigitalen Präsenz*.
- Europäische Kommission (2018c). *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus Erbringung bestimmter digitaler Leistungen*.
- Eurostat (1990-2018). *Main national accounts tax aggregates*. URL: <https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/submitViewTableAction.do> [11.09.2020].
- Fuest, C. u. a. (2018). *Die Besteuerung der Digitalwirtschaft*. IHK für München und Oberbayern.
- PWC (2017). "Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle: steuerlicher Digitalisierungsindex 2017". In: URL: <https://www.pwc.de/de/technologie-medien-und-telekommunikation/assets/anhang-steuerlicher-digitalisierungsindex-2017.pdf>.
- ZEW (2016a). *The effect of inflation and interest rates on forward-looking effective tax rates*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities.
- ZEW (2016b). *The impact of tax planning on forward-looking effective tax rates*. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities.

Ehrentwörtliche Erklärung

“Ich versichere hiermit, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Quellen und Hilfsmittel verfasst habe. Wörtlich übernommene Sätze oder Satzteile sind als Zitat belegt, andere Anlehnungen, hinsichtlich Aussage und Umfang, unter Quellenangabe kenntlich gemacht.”

Frankfurt am Main, 14. September 2020

Unterschrift: Florian Rösch
Florian Rösch