

NUTZER, DATEN, NETZWERKE

EIN VORSCHLAG ZUR BESTEUERUNG DER DIGITAL- WIRTSCHAFT IM EUROPÄISCHEN BINNENMARKT

Zusammenfassung

POLA SCHNEEMELCHER,
PAUL-JASPER DITTRICH
 Policy Fellows,
 Jacques Delors Institute
 Berlin

Die gerechte Besteuerung digitaler Unternehmen wird ein zentrales Thema der kommenden Europawahlkampagne. Häufig geht es dabei um die Einführung einer neuen "Digitalsteuer" auf den Umsatz der Unternehmen, wie es beispielsweise die Europäische Kommission vorschlägt. Kurzfristig mag das eine praktikable Lösung sein – löst aber das eigentliche Problem nicht: Die derzeitigen Regeln der Besteuerung von Unternehmen in der EU sind ungeeignet, digitale Wertschöpfung angemessen zu berücksichtigen. Das wollen wir mit unserem Vorschlag ändern.

Dafür definieren wir klare Kriterien und Prinzipien für die Bewertung digitaler Wertschöpfung bei der Unternehmensbesteuerung, die EU-weit gelten sollten. Damit füllt unser Beitrag eine zentrale Lücke selbst jener bestehender Vorschläge, die nicht auf eine neue Steuer, sondern auch auf eine Änderung des Systems an sich abzielen.

Unser Vorschlag beinhaltet drei Elemente:

- Erstens muss geklärt werden, wo ein Unternehmen steuerpflichtig ist. Wir schlagen vor, zu diesem Zweck nachzuvollziehen, ob ein Nutzernetzwerk in einem Mitgliedstaat vorhanden ist. Anders ausgedrückt: das Betreiben eines Nutzernetzwerks soll eine "virtuelle Betriebsstätte" begründen, die einem Mitgliedstaat das Recht gibt, Steuern auf den Gewinn eines Unternehmens zu erheben.
- Zweitens muss geklärt werden, welchen Anteil das lokale Nutzernetzwerk an der Wertschöpfung des gesamten Unternehmens hat. Daraus folgt, wieviel anteiliger Gewinn am Ort der virtuellen Betriebsstätte versteuert wird. Dazu definieren wir das Nutzernetzwerk als immaterielles Wirtschaftsgut. Für dessen Nutzung müssten dann andere Unternehmensteile eine „Gebühr“ bezahlen, die dem Anteil der digitalen Wertschöpfung aus dem betreffenden Land am Gesamtgewinn des Unternehmens entspricht. Das gilt zum Beispiel, wenn ein digitales Unternehmen in Irland aufgrund von über das französische Nutzernetzwerk gewonnenen Daten in Frankreich Werbung schaltet. Diese „Gebühr“ sorgt dafür, dass am Ort der virtuellen Betriebsstätte auch tatsächlich zu besteuender Ertrag anfällt. Grundlage für die Berechnung dieser „Gebühr“ sollte der Wert des jeweiligen Nutzernetzwerks für das Unternehmen sein. Dabei sollten die drei Faktoren (a) Quantität der Nutzerinteraktionen, (b) Qualität der gesammelten Daten und (c) Marktposition des Produkts im jeweiligen Land, entscheidend sein.
- Drittens ist für die Bestimmung des Wertes des Nutzernetzwerks eine aktive Mitarbeit der Unternehmen notwendig. Wir schlagen daher zusätzlich eine "Datenerklärung" als Transparenzinstrument vor.

Auch wenn diese Schritte idealerweise im globalen Rahmen erfolgen sollten, kann die EU mit den hier vorgeschlagenen Prinzipien bereits in Europa für eine zeitgemäßere Verteilung des Unternehmenssteueraufkommens zwischen den Mitgliedstaaten sorgen.

INHALT

1. Einleitung – Vorschlag für die Besteuerung digitaler Unternehmen im EU-Binnenmarkt	1
2. Die Schwächen des internationalen Steuersystems bei der Besteuerung der digitalen Wirtschaft	2
2.1 Besteuerung von Unternehmen – entscheidend ist das Was, Wo und Wieviel	3
2.2 Fazit: Wertschöpfung durch immaterielle Wirtschaftsgüter ist das Kernproblem	5
3. Was ist digitale Wertschöpfung?	5
4. Ein Vorschlag für eine europäische Lösung	8
4.1 Wo sollte zukünftig besteuert werden? – „Virtuelle Betriebsstätte“	8
4.2 Was soll besteuert werden? – Nutzung des immateriellen Wirtschaftsguts „Nutzernetzwerk“	9
4.3 Die Datenerklärung	10
4.4 Umsetzung	11
5. Ausblick	12
On the same topic	13

1. EINLEITUNG – VORSCHLAG FÜR DIE BESTEUERUNG DIGITALER UNTERNEHMEN IM EU-BINNENMARKT

Wenige europapolitische Fragen treiben Bürger, Medien und Politiker so um wie die Tatsache, dass große, in der Regel amerikanische Unternehmen der Digitalwirtschaft in der EU nur sehr niedrige Steuern zahlen.¹ Im anlaufenden Wahlkampf für die Europawahl 2019 wird die „faire Besteuerung“ der sogenannten GAFA, also der vier großen Tech-Unternehmen Google, Amazon, Facebook und Apple, zu einem der zentralen Wahlkampfthemen werden. Hinter dieser mitunter sehr emotional geführten Debatte liegt, wie wir in diesem Text zeigen, ein grundlegendes Problem: Die Digitalisierung hat die internationale Arbeitsteilung und die Wertschöpfungsketten verändert, die die Grundlage für die Zuteilung von Besteuerungsrechten zwischen Ländern sind.

Wieso ist das so? Der bisherige Grundsatz der internationalen Besteuerung lautet: Die Gewinne eines Unternehmens werden dort besteuert, wo seine Wertschöpfung stattfindet. Dieser Grundsatz wird durch die Digitalisierung herausgefordert: Einerseits basiert die Wertschöpfung digitaler Unternehmen vor allem auf der Nutzung von geistigem Eigentum, wie beispielsweise Software. Diese sogenannten „immateriellen Wirtschaftsgüter“ sind – anders als etwa Maschinen – nicht an einen bestimmten Gegenstand oder Ort gebunden. Bei den meisten Unternehmen werden sie daher an einem beliebigen Ort auf der Welt – in der Regel in Steueroasen – gebucht. Darüber hinaus finden oft auch andere Wertschöpfungsfaktoren wie Organisationsentwicklung, Marketing, Forschung und Entwicklung stark an einem Ort konzentriert statt. Darüber hinaus basieren die Geschäftsmodelle digitaler Unternehmen in noch nie dagewesenem Ausmaß auf der lokalen aktiven und passiven Mitarbeit ihrer Nutzer, deren Zahl weltweit oft in die Hundert Millionen geht. Ohne deren Interaktion mit digitalen Plattformen und die daraus resultierenden Datenströme wäre die Wertschöpfung digitaler Unternehmen gar nicht erst möglich.

Das führt zu einem politischen Problem: Obwohl gerade die großen Digitalkonzerne in der EU mit ihren Produkten allgegenwärtig sind, zahlen sie nur in einer Handvoll Mitgliedstaaten Steuern auf ihre Gewinne – und die anderen haben das Nachsehen. Diese Schieflage hat die aktuelle Debatte ausgelöst – und mit unserem Vorschlag zeigen wir einen Weg auf, wie man diese Schieflage beheben kann.

Mithilfe eines Vergleichs zweier idealtypischer Unternehmen – dem analogen „Daimlatsu“ und dem digitalen „Amazoogle“ – zeigen wir zunächst die Herausforderungen, die eine sich immer weiter digitalisierende Wirtschaft an das internationale Steuersystem stellt. Im zweiten Teil widmen wir uns der Frage, wie digitale Geschäftsmodelle mithilfe von Nutzerinteraktionen, Daten und Netzwerken Wert generieren. Im letzten Teil machen wir schließlich einen Vorschlag zur Besteuerung von digitaler Wertschöpfung im europäischen Binnenmarkt, wobei wir auf dem bereits vorliegenden Vorschlag² der EU-Kommission aufbauen: Um die Lücken des bestehenden Systems zu schließen, definieren wir zunächst notwendige Bedingungen für das Vorhandensein einer virtuellen Betriebsstätte. In einem nächsten Schritt bestimmen wir dann Kategorien, die für eine bessere europaweite und internationale Vergleichbarkeit des nationalen Wertschöpfungsanteils von globalen digitalen Geschäftsmodellen herangezogen werden können. Dabei fokussieren wir uns auf eine quantitative und qualitative Erfassung des nationalen Nutzernetzwerks sowie die jeweilige nationale Marktposition der digitalen Unterne-

1. Kies Kompas BV, [Public perceptions towards taxing digital companies in six countries](#), 2018.

2. Für eine detaillierte Darstellung der Vorschläge der EU-Kommission und einen Überblick über die europäische Debatte siehe auch Pola Schneemelcher, [Takes Two to Tax](#), 05.2018.

hmen. Zum Abschluss beschreiben wir ein für die Umsetzung unseres Vorschlages nötiges Transparenzinstrument (die „Datenerklärung“) und zeigen Möglichkeiten zur institutionellen Umsetzung des Vorschlags im Rahmen des bestehenden internationalen Steuersystems sowie in einem innerhalb des EU-Binnenmarktes reformierten System auf.

2. DIE SCHWÄCHEN DES INTERNATIONALEN STEUERSYSTEMS BEI DER BESTEUERUNG DER DIGITALEN WIRTSCHAFT

“

WERTSCHÖPFUNG DURCH
MARKENRECHTE ODER
PATENTE AN SOFTWARE
SPIELT EINE IMMER
GRÖßERE ROLLE FÜR
UNTERNEHMEN

Das internationale Steuersystem bietet multinationalen Konzernen nicht nur zahlreiche Möglichkeiten, Gewinne durch Steuersparmodelle zu maximieren, es krankt auch zunehmend an sich selbst.³ Denn wie einleitend beschrieben, ist die bisherige von der OECD unterstützte Prämisse – besteuert werden muss dort, wo die Wertschöpfung stattfindet – oft nicht mehr konform mit neuen Formen der Wertschöpfung.⁴ Das liegt grundsätzlich am steigenden Wertschöpfungsanteil immaterieller Wirtschaftsgüter. Wertschöpfung durch Markenrechte oder Patente an Software spielt eine immer größere Rolle, und zwar sowohl für Unternehmen mit rein digitalem Geschäftsmodell als auch für vornehmlich analoge Konzerne wie Kaffeehausketten oder Baumaschinenhersteller.⁵ Welche Auswirkungen hat diese Entwicklung auf das internationale Steuersystem?

Stellen wir uns dazu zwei idealtypische internationale Unternehmen vor: „Daimlatsu“ und „Amazoogole“. Daimlatsu ist ein international tätiger Automobilkonzern, der weltweit Kraftfahrzeuge produziert und vertreibt. Es hat seinen Hauptsitz in Dänemark und unterhält Tochtergesellschaften u. a. in Polen. Amazoogole wiederum ist ein internationaler Digitalkonzern mit Sitz in Kanada, der eine weltweite Onlineplattform betreibt, auf der einem Netzwerk an Nutzern ein ganzes Spektrum an Onlinedienstleistungen angeboten wird. Dazu gehören beispielsweise das Betreiben eines Onlinemarktplatzes, das Bereitstellen von Onlinewerbeflächen und ein Streamingdienst.⁶ Amazoogole unterhält eine Tochterfirma in Irland, Amazoogole Ltd., über die die Geschäftstätigkeiten innerhalb des EU-Binnenmarktes abgewickelt werden (siehe auch Grafik 1 auf Seite 5).

3. Siehe hierzu auch Marcel Olbert, Christoph Spengel, [International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?](#), 04.2017

4. Für eine Analyse der Herausforderungen, die eine sich immer weiter digitalisierende Wirtschaft an das internationale Steuersystem stellt, insbesondere im Hinblick auf Betriebsstätte und Verrechnungspreisregeln, siehe auch Paul- Jasper Dittrich, Pola Schneemelcher, [Tax me if you can](#), 03.2018.

5. Jonathan Haskel Stian Westlake, *Capitalism without Capital: The Rise of the Intangible Economy*, 2017.

6. Beide Unternehmen sind idealtypisch und können in der Realität nicht so trennscharf beschrieben werden, insbesondere im Hinblick auf die Vielfalt digitaler Geschäftsmodelle. Zu Vereinfachungszwecken vereint das idealtypische Amazoogole verschiedene Geschäftsmodelle in einer Plattform. Für mehr Informationen zu Onlineplattformen und ihren Geschäftsmodellen siehe Paul- Jasper Dittrich, [Online Platforms and How to Regulate Them. An EU Overview](#), 06.2018.

2.1. Besteuerung von Unternehmen – entscheidend ist das Was, Wo und Wieviel

a) Was? Besteuert wird der Gewinn

Unternehmen (genauer „juristische Personen“) müssen, wie jeder Arbeitnehmer auch, eine Form der Einkommensteuer auf ihren Ertrag zahlen, die Körperschaftsteuer. Die Bemessungsgrundlage, d. h. das zu versteuernde Einkommen, auf das der Steuersatz erhoben wird, ist dabei der Umsatz eines Unternehmens abzüglich Betriebsausgaben – mit anderen Worten: der Gewinn eines Unternehmens. Im Gegensatz zur Besteuerung des Umsatzes,⁷ also den Einnahmen des Unternehmens, garantiert die Besteuerung des Gewinns, dass auch die Kostenseite eines Unternehmens bei der Besteuerung berücksichtigt wird.

b) Wo, bzw. Wer? Die physische Betriebsstätte

Das Recht, Steuern auf den Gewinn eines Unternehmens zu erheben, hat das Land, in dem die Wertschöpfung stattfindet – besteuert wird dort, wo Wert geschaffen wird. Die Details bestimmt das internationale Steuerrecht in sogenannten Doppelbesteuerungsabkommen. Diese richten sich nach einem Musterabkommen der OECD, werden jedoch bilateral (so auch zwischen EU-Ländern) verhandelt und angepasst. Nach dem OECD-Musterabkommen ist die Voraussetzung für das Recht, Körperschaftsteuern zu erheben, die Existenz einer „physischen Betriebsstätte“ im jeweiligen Land. Auf den an einer solchen Betriebsstätte anfallenden Gewinn kann das jeweilige Land dann Steuern nach nationalem Steuersatz erheben. Beim Unternehmen Daimlatsu ist diese sogenannte „physische Betriebsstätte“ Dänemark, denn dort befinden sich Hauptsitz und Fabriken des Unternehmens. Besteuerungsrecht hat damit der dänische Staat. Mit seiner polnischen Fabrikationsstätte betreibt Daimlatsu aber auch eine Betriebsstätte in Polen. Entsprechend der dortigen Wertschöpfung wird der anfallende Gewinn nach polnischem Recht besteuert.

Bei Amazoogole ist die Definition einer „physischen Betriebsstätte“ komplizierter: Amazoogole hat eine „physische Betriebsstätte“ in Kanada, dem Sitzland der Muttergesellschaft. Entsprechend ist Amazoogole dort steuerpflichtig. Die Amazoogole Ltd. in Irland stellt aber ebenfalls eine „physische Betriebsstätte“ dar, denn sie kann zum Beispiel Verträge mit den europäischen Unternehmen schließen, die auf der Amazoogole-Plattform Werbung schalten. Entsprechend liegen die Besteuerungsrechte für diese europäischen Gewinne in Irland. Aber, und hier liegt das Problem, die Unternehmungen von Amazoogole in den anderen EU-Mitgliedstaaten tragen im Zweifel auch zu der unternehmerischen Wertschöpfung bei, können von den Mitgliedstaaten aber nicht besteuert werden. Denn in den meisten EU-Mitgliedstaaten beschränken sich diese Unternehmungen auf das Betreiben eines Netzwerks, das Sammeln von Daten oder die Bereitstellung von personalisierten Werbeflächen. Diese Aufgaben werden in den Doppelbesteuerungsabkommen jedoch als sogenannte „Routineaufgaben“⁸ oder Hilfstätigkeit definiert, die nicht zur Wertschöpfung beitragen und damit keine „physische Betriebsstätte“ begründen. Hält man an dem Paradigma fest, dass nur dort besteuert wird, wo die Wertschöpfung stattfindet, fallen den anderen Ländern in diesem Fall also keine Besteuerungsrechte zu (siehe Grafik 1 auf Seite 5).

7. U.a. der Kommissionsvorschlag zur „Digital Service Tax“ (siehe hierzu auch Pola Schneemelcher, *Takes Two to Tax*, 05.2018) beispielsweise sieht vor, dass anstelle des Gewinns großer Digitalkonzerne deren Umsatz besteuert werden soll. Hierdurch sollen Gewinnverschiebungspraktiken vermieden werden. Dieser Vorschlag wurde insbesondere in Deutschland stark kritisiert. Frankreich dagegen hat inzwischen eine solche Steuer auf den Weg gebracht.

8. „Routineaufgaben“ sind Hilfstätigkeiten und in Artikel 5 des *OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung* definiert. Demnach gelten Orte, die zum Beispiel der „ausschließlichen Lagerung von Gütern“ oder der Informationsbeschaffung dienen, nicht als Betriebsstätten. Entsprechend hat der Staat, in dem sie stattfinden, kein Besteuerungsrecht.

“
DAS RECHT, STEUERN
AUF DEN GEWINN
EINES UNTERNEHMENS
ZU ERHEBEN, HAT
DAS LAND, IN DEM
DIE WERTSCHÖPFUNG
STATTFINDET

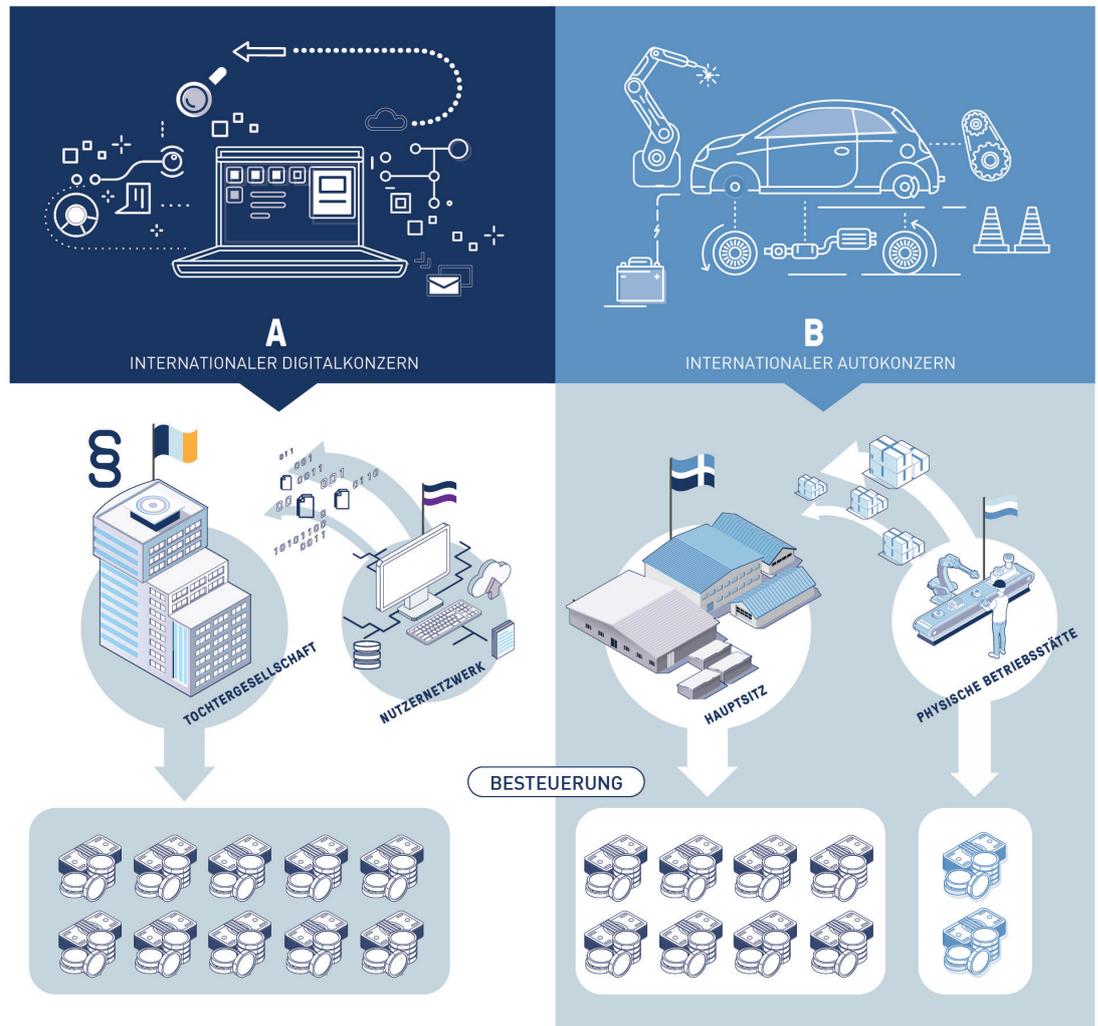
c) *Wie viel? – Die Verrechnungspreisregeln*

Die Tatsache, dass an der jeweiligen Betriebsstätte der Gewinn besteuert wird, wirft die Frage auf, wie man multinationale Unternehmen besteuert, die weltweit Betriebsstätten unterhalten, an denen sie sowohl Einnahmen als auch Verluste verzeichnen. Das Unternehmen Daimlatsu zum Beispiel macht Umsätze an der dänischen Betriebsstätte, unterhält jedoch auch eine Betriebsstätte in Polen, an der Autotüren für die Verwendung in Dänemark produziert werden. Diese Autotüren kauft das Unternehmen für die eigene Verwendung. Dadurch wird der Gewinn an der Betriebsstätte in Dänemark geschmälert und an der polnischen Betriebsstätte vergrößert – und zwar um die Höhe des Preises für die Autotüren. Wie hoch dieser sogenannte Verrechnungspreis, also der für Transaktionen innerhalb eines Unternehmens verrechnete Preis, ist, regeln wiederum die sogenannten OECD-Verrechnungspreisregeln, die sich dann wieder in den Doppelbesteuerungsabkommen wiederfinden.⁹ Sie sehen nämlich vor, dass Gewinne innerhalb eines Unternehmens nach dem Fremdvergleichsgrundsatz verrechnet werden (Arm's length principle, ALP). Das bedeutet, dass sie die Marktpreise widerspiegeln müssen, die unabhängige Parteien für ähnliche Transaktionen aufgebracht hätten. Für die Autotüren, die Daimlatsu von seiner verbundenen Tochtergesellschaft in Polen kauft, besteht ein weltweiter Vergleichsmarkt, aus dem sich der Preis ergibt.

Dieses Verrechnungspreissystem, und insbesondere der Fremdvergleichsgrundsatz, offenbart jedoch deutliche Schwächen bei multinationalen Konzernen, deren Wertschöpfung auf immateriellen Wirtschaftsgütern beruht. Denn Strukturen wie Software und Algorithmen und die damit verbundenen Geschäftsmodelle sind oft einzigartige Konstrukte. Häufig existiert kein vergleichbares Produkt auf dem Markt, sodass die Unternehmen den Preis weitgehend nach eigenem Ermessen setzen können. Amazoogle überträgt zum Beispiel seiner Tochtergesellschaft in Irland Lizenzen für die Nutzung eines Algorithmus. Das Headquarter von Amazoogle mit Sitz in Kanada muss für die Nutzung dieser Lizenz eine Gebühr bezahlen. Das sind Ausgaben, die im Sitzland – in diesem Fall Kanada – den Gewinn schmälern und ihn am Ort der Tochtergesellschaft in Irland erhöhen. Durch diese Form der Gewinnverschiebung drückt Amazoogle seine Gesamtsteuerlast, wenn – wie in diesem Fall – der Steuersatz in Irland niedriger ist als in Kanada.

⁹ Siehe auch [OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltung](#), bzw. Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.

GRAFIK 1 – Vergleich der Besteuerung zweier idealtypischer Unternehmen nach dem geltendem Steuersystem



Grafik: Burak Korkmaz (www.burakkorkmaz.de)

2.2. Fazit: Wertschöpfung durch immaterielle Wirtschaftsgüter ist das Kernproblem

Das bestehende internationale Steuersystem bevorteilt digitale Geschäftsmodelle und multinationale Unternehmen, die Gewinne aus immateriellen Wirtschaftsgütern generieren, also an zwei Punkten, die sich gegenseitig bedingen:

- Aufgrund veralteter Regeln begründet die Wertschöpfung durch immaterielle Wirtschaftsgüter oft keine „physische Betriebsstätte“. Dadurch erhält der Staat, an dem die Wertschöpfung de facto stattfindet, kein Besteuerungsrecht.
- Selbst wenn doch eine Betriebsstätte besteht, können multinationale Konzerne aufgrund bestehender Verrechnungspreisregeln ihre Steuerlast minimieren. Dazu weisen sie ihre Gewinne an Betriebsstätten in Niedrigsteuerländern aus und genießen so einen steuerlichen Vorteil.

Die unzureichende Definition der Betriebsstätte und intransparente Verrechnungspreise sind Symptome einer nicht stringent definierten „digitalen Wertschöpfung“ mithilfe von Daten, Nutzerbeteiligung und Netzwerken. Um diese Lücken im bestehenden Steuersystem zu füllen, bedarf es der Klärung zweier grundsätzlicher Fragen:

1. Was ist digitale Wertschöpfung, die eine Betriebsstätte begründen sollte?
2. Wie sollte sich digitale Wertschöpfung in der Gewinnaufteilung ausdrücken?

3. WAS IST DIGITALE WERTSCHÖPFUNG?



DIGITALE WERTSCHÖPFUNG BERUHT AUF DER KOMBINATION VON NUTZERINTERAKTIONEN, DATEN UND NETZWERKEN

Wie im ersten Teil ausgeführt, haben wir es bei der „digitalen Wertschöpfung“ nicht mit internationalen Wertschöpfungsketten aus Zulieferern, Maschinenteilen und Vertriebsgesellschaften zu tun, wie beispielsweise beim analogen Daimlatsu. Die allermeisten digitalen Geschäftsmodelle bestehen im Kern aus einer Plattform, auf der sie online Dienstleistungen vermitteln oder selbst erbringen.¹⁰ Hier besteht die Wertschöpfung aus der Kombination von Nutzerinteraktionen, Daten und Netzwerken. In unserem Beispiel entsteht für Amazon über die Interaktionen der Nutzer untereinander aus Daten Wissen. Mit diesem Wissen über Märkte, Nutzerverhalten oder gesellschaftliche Trends steuert und verbessert das idealtypische Unternehmen sein Angebot digitaler Dienstleistungen – beispielsweise indem es selbstlernende Programme mit immer mehr Daten füttert. Das weiterentwickelte „Produkt“ ist dann beispielsweise die nach immer genaueren Kategorien bespielbare Onlinewerbefläche oder ein immer besseres Matching zwischen Angebot und Nachfrage. Wichtig ist: Die Nutzer sind nicht nur Konsumenten, sondern gleichzeitig mehr oder weniger direkt als „Prosumenten“ an der Produktion oder Verbesserung eines Produkts beteiligt.

In der Forschung wird derzeit an vielen Stellen diskutiert, ob und wie diese Form der datenbasierten Wertschöpfung unter Beteiligung der Nutzer in Überlegungen zur Besteuerung integriert werden kann.¹¹ Drei Merkmale digitaler Geschäftsmodelle dienen dabei als Anhaltspunkte (siehe auch Grafik 2 auf Seite 8):

- Nutzerinteraktion
- Daten
- Netzwerke

Nutzerinteraktion als Grundvoraussetzung

Interaktionen von Nutzern mit der Plattform und anderen Nutzern sind eine Grundvoraussetzung für die Wertschöpfung digitaler Geschäftsmodelle. Zunächst interagieren die Nutzer direkt mit der Plattform. Sie bieten beispielsweise Waren an, schalten Werbung, kommunizieren miteinander und laden eigene Inhalte wie Fotos oder Videos hoch. Dieser Input wird

¹⁰ Wir folgen hier der Definition der EU-Kommission für Onlineplattformen, die eine breit gefasste Klasse an Dienstleistungen einschließt. Siehe die Mitteilung der Kommission mit dem Titel „[Online-Plattformen im digitalen Binnenmarkt Chancen und Herausforderungen für Europa](#)“, 25.05.2016, für weitere Informationen.

¹¹ Eine Diskussion der verschiedenen Aspekte digitaler Wertschöpfung findet sich beispielsweise bei Marcel Olbert und Christoph Spengel, [International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?](#), 04.2017, Johannes Becker und Joachim Englisch, [Taxing Where Value is Created: What's User Involvement got to do with it?](#), 10.2018, oder im [Interim Report](#) der OECD.

von den Nutzern gratis geliefert. Die Plattformen selbst stellen in vielen Fällen keinen eigenen Inhalt zur Verfügung, sondern vermitteln ihn zwischen den Nutzern. Von diesen profitieren sie für ihre Wertschöpfung von den zur Verfügung gestellten Inhalten. Darüber hinaus interagieren die Nutzer auch indirekt mit der Plattform: Bei all ihren Interaktionen mit der Plattform hinterlassen die Nutzer einen konstanten Datenstrom, zum Beispiel über ihr Klickverhalten in einem Onlineshop, das von den Plattformen überwacht wird. Dieser Datenstrom kann in Echtzeit und automatisiert analysiert werden, um damit die Dienstleistungen der Plattform zu verbessern.

Daten ermöglichen und verbessern die Dienstleistung

Aus den von den Nutzern bereitgestellten und erhobenen Informationen entsteht für die Plattformen Wissen in Form von extrahierten Daten. Dieses Wissen über Nutzer und ihr Verhalten wird auf zwei Arten für die Wertschöpfung genutzt:

Erstens benötigen die meisten Dienstleistungen digitaler Unternehmen Daten aus Nutzerinteraktion, damit sie überhaupt erbracht werden können. Ein Videostreamingdienst kann beispielsweise einem Nutzer erst dann gute Vorschläge für Filme machen, wenn der Nutzer in relevantem Maße mit dem Dienst interagiert hat. Das ist bereits ein grundlegender Unterschied zu einem (in unserem Beispiel komplett analogen) Auto. Das Auto fährt ab Werk und muss sich nicht erst an die Fahrgewohnheiten und Präferenzen individueller Fahrer anpassen, um zu fahren. Zweitens nutzen die meisten digitalen Unternehmen die aggregierten Daten ihrer Nutzer, um ihr Produkt für alte wie neue Nutzer besser zu machen. Je mehr und je vielfältiger die Daten sind, mit denen beispielsweise selbstlernende Algorithmen gefüttert werden, desto besser werden sie und damit das Angebot, das Unternehmen ihren Kunden machen können.

Auf diese beiden Arten tragen von Nutzern via Interaktionen generierte Daten unmittelbar zur Wertschöpfung von Unternehmen bei und müssen entsprechend bei der Besteuerung berücksichtigt werden.¹²

Netzwerke befördern die Wertschöpfung

Dazu kommt ein weiterer wichtiger Aspekt, den die konstante Nutzerinteraktion bedingt: Onlineplattformen profitieren für ihre Wertschöpfung in hohem Maße von Netzwerkeffekten.¹³ Die Plattform wird mit steigender Nutzerzahl immer attraktiver: Je mehr Käufer es gibt, desto attraktiver ist ein Marktplatz für Verkäufer und umgekehrt. Gleichzeitig wird das Hinzufügen zusätzlicher Nutzer immer günstiger, da jeder neue Nutzer einfach zur bestehenden digitalen Infrastruktur des Netzwerks hinzugefügt werden kann. Dazu kommt, dass es Unternehmen wie Amazon mit wachsendem Netzwerk und zunehmendem Datenschatz immer leichter fällt, ein ganzes Ökosystem aus Dienstleistungen um das bestehende Netzwerk aus Nutzern herum zu bauen, da es über die bereits gesammelten Daten schon einen enormen Wissensvorsprung vor Konkurrenten hat.¹⁴ Die Kombination aus Datenvorsprung und großem Netzwerk ist dann auch ein entscheidender Faktor für die jeweilige Marktposition eines Unternehmens.



DIE KOMBINATION AUS DATENVORSPRUNG UND GROSSEM NETZWERK IST EIN ENTSCHEIDENDER FAKTOR FÜR DIE MARKTPPOSITION

¹² Für weitere Informationen zum Thema Onlineplattformen und Regulierungsansätze in der EU siehe Paul-Jasper Dittrich, [Online Platforms and How to Regulate Them in the EU](#), Policy Paper 06.2018.

¹³ Für eine Einführung in mehrseitige Märkte und Plattformen siehe Jean Tirole, Jean-Charles Rochet, [Two-Sided Markets: An Overview](#), 03.2004.

¹⁴ Siehe Bertin Martens, [An Economic Policy Perspective on Online Platforms](#), JRC Technical Reports, Digital Economy Working Paper 2016/05, 2016.

GRAFIK 2 – 3 Merkmale digitaler Wertschöpfung – Nutzerinteraktion, Datenflüsse, Netzwerk

3 Merkmale der digitalen Wertschöpfung



Nutzerinteraktion

- Notwendig zur Bereitstellung von Dienstleistungen
- Beispiel: Fotos/Videos hochladen



Datenflüsse

- analysierbare Information aus Nutzerinteraktion
- Beispiel: Verbesserung von Empfehlungsalgorithmen



Netzwerkeffekt

- je mehr Nutzer desto attraktiver
- stärkere Marktposition aufgrund der Kombination aus Datenvorsprung und großem Netzwerk

Grafik: Burak Korkmaz (www.burakkorkmaz.de)

Digitale Wertschöpfung fußt also im Wesentlichen auf drei Elementen: erstens auf der Interaktion von Nutzern mit dem Produkt an sich, zweitens auf der Verarbeitung der durch Nutzerinteraktion kreierte Daten zur Bereitstellung und Verbesserung des Produktes und drittens auf den durch die Masse an Nutzern entstehenden Netzwerken.

All diese Aspekte werden in internationalen Besteuerungsregeln bisher ignoriert oder als Routineaktivitäten behandelt.¹⁵ Dabei tragen sie klar zur Wertschöpfung digitaler Unternehmen bei. Diese Diskrepanz ist der Ausgangspunkt für unseren Vorschlag.

4. EIN VORSCHLAG FÜR EINE EUROPÄISCHE LÖSUNG

Im letzten Jahr fand eine Reihe von Vorschlägen zur Besteuerung digitaler Unternehmen ihren Weg in die europäische und internationale Debatte.¹⁶ Am konkretesten war dabei im europäischen Kontext der Doppelvorschlag der Europäischen Kommission, die erstens kurzfristig eine Umsatzbesteuerung großer Konzerne vorschlug und zweitens langfristig die Einrichtung einer virtuellen Betriebsstätte vorsah. Wir haben an anderer Stelle¹⁷ ausführlich beschrieben, wo wir diese Vorschläge für sinnvoll und wo wir sie für problematisch halten.

¹⁵. Siehe Artikel 5 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.

¹⁶. Die internationale Debatte wird vor allem im Rahmen des [OECD-BEPS-Aktionsplan](#) (BEPS = "Base Erosion & Profit Shifting") geführt. Er umfasst 15 Aktionspunkte, durch die den Herausforderungen durch Globalisierung und Digitalisierung an das internationale Steuersystem begegnet werden soll. Aktionspunkt 1 betrifft dabei die Besteuerung der Digitalwirtschaft. Im Rahmen dessen sollen die Mitglieder des sogenannten OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, eine Gruppe von mehr als 110 Mitgliedstaaten ausgestattet mit einem Mandat der Finanzminister der G20, bis 2020 konkrete Lösungen erarbeiten. 2015 wurde hierfür der [Action 1 Report](#) vorgelegt, 2018 folgte der [Interim Report](#). 2019 wurde dieser zusätzlich mit einer [Policy Note](#) für die konkrete Arbeit bis 2020 ergänzt. Die OECD zielt dabei auf eine umfassende Reform des internationalen Steuersystems ab.

¹⁷. Für eine detaillierte Darstellung der Vorschläge der EU-Kommission und einen Überblick über die europäische Debatte siehe auch Pola Schneemelcher, [Takes Two to Tax](#), 05.2018.

Das zentrale Problem der langfristigen Lösung – wie von der Kommission vorgeschlagen – liegt darin, dass sie vor der Erweiterung der Definition von Wertschöpfung zurückschreckt. Wir schlagen daher vor, den Richtlinienvorschlag der Kommission so auszubauen, dass er

- eine virtuelle Betriebsstätte definiert, die aus dem Nutzernetzwerk besteht,
- die Nutzung der virtuellen Betriebsstätte als immaterielles Wirtschaftsgut und deren Preis regelt und
- eine Datenerklärung einführt, damit die Steuerbehörden den notwendigen Einblick in die Nutzung von Daten durch Unternehmen bekommen.

4.1. Wo sollte zukünftig besteuert werden? – „Virtuelle Betriebsstätte“

“

SOBALD EIN UNTERNEHMEN EIN NETZWERK AUS NUTZERN IN EINEM MITGLIEDSTAAT HAT, BETREIBT ES AUCH EINE BETRIEBSSTÄTTE

Um einem Land Besteuerungsrechte zuweisen zu können, muss es dort eine Betriebsstätte geben. Die Grundvoraussetzung dafür sollte sein, dass es im jeweiligen Land Nutzer gibt. Dabei sagt die reine oder individuelle Nutzerinteraktion jedoch nichts über ihre Art oder ihren Anteil an der Wertschöpfung aus (siehe dazu Schritt 2 weiter unten). Stattdessen entsteht die Wertschöpfung über das komplexe Zusammenspiel einer sehr hohen Zahl von Nutzern und ihrer Daten innerhalb eines Netzwerks. Deshalb sollte nicht die bloße Existenz einzelner User, sondern das Vorhandensein eines Nutzernetzwerkes zur hinreichenden Voraussetzung für eine Betriebsstätte gemacht werden: Sobald ein Unternehmen ein Netzwerk aus Nutzern in einem Mitgliedstaat hat, betreibt es auch eine Betriebsstätte. Damit folgen wir im Kern der Idee von Johanne Becker, Joachim Englisch und Deborah Schanz, die die Sustained User Relationship (SURE)¹⁸ als Ausgangspunkt für die Besteuerung formuliert haben.

Mit diesem Vorschlag wollen wir die Definition aus dem Richtlinienvorschlag der Kommission deutlich erweitern. Denn bisher ist die „signifikante digitale Präsenz“¹⁹ dort allein über Mindestwerte für Nutzerzahlen, Umsätze aus Dienstleistungen durch eine digitale Schnittstelle und Vertragsabschlüsse für die Erbringung dieser Dienstleistungen definiert. Mit unserem Vorschlag bilden wir die digitale Wertschöpfung wesentlich umfassender ab.

4.2. Was soll besteuert werden? – Nutzung des immateriellen Wirtschaftsguts „Nutzernetzwerk“

Eine Betriebsstätte allein, egal ob physisch oder virtuell, ist nur die Voraussetzung dafür, dass ein Land überhaupt Gewinne besteuern kann, und zwar anteilig an der dort erfolgten Wertschöpfung. Damit der erzielte Gewinn auch die erfolgte Wertschöpfung abbildet, bedarf es deshalb eines zweiten Schrittes neben der Definition der Betriebsstätte: Das Nutzernetzwerk sollte als immaterielles Wirtschaftsgut definiert werden. Für die Wertschöpfung durch Nutzung dieses Guts sollten Unternehmensteile in anderen Ländern eine „Gebühr“ zahlen müssen, damit sich ein Teil des Gewinns in das Land des Netzwerks verschiebt. Ihre Höhe ergibt sich aus dem angenommenen Anteil der digitalen Wertschöpfung am Gesamtgewinn des Unternehmens in der EU, der durch das Nutzernetzwerk generiert wird. Die „Gebühr“ ist

¹⁸. Siehe Johannes Becker, Joachim Englisch & Deborah Schanz, [How Data Should \(Not\) Be Taxed](#), 11.2018.

¹⁹. Siehe Artikel 4 des Richtlinienvorschlags.

also keine ex-ante feststehende Summe sondern ergibt sich erst im Verhältnis der Beiträge von Nutzernetzwerken in allen Mitgliedstaaten zur Wertschöpfung eines Unternehmens.

Um dieses Verhältnis zu bestimmen, müssen wir den Wert eines Nutzernetzwerkes in jedem Mitgliedstaat bestimmen. Die entscheidende Frage im Sinne des Arm's-Length-Prinzips lautet hier: Was würde ein Konkurrent für die Nutzung des entsprechenden Netzwerkes zahlen? Dafür sollten drei Kriterien für einen Aufteilungsschlüssel herangezogen werden:

- Die durchschnittliche Nutzerzahl innerhalb eines Landes: je mehr Nutzer in einem Netzwerk, desto höher der Wert des Netzwerks.
- Die Qualität der gesammelten Daten: Je besser und vielfältiger die Möglichkeiten der Nutzung der gesammelten Daten sind, desto höher der Wert des Netzwerks – denn es macht bei gleicher Menge der Nutzerinteraktionen einen Unterschied, welche Arten von Daten erhoben und zum Beispiel zur Verbesserung der Dienstleistung genutzt werden können.
- Die Marktposition des Unternehmens: Je dominanter ein Unternehmen in einem lokalen Markt ist, desto höher der Wert des Netzwerks – denn es macht bei gleicher Quantität und Qualität der Daten einen Unterschied, ob ein Unternehmen in einem lokalen Markt eine marktdominante Stellung innehat und in einem anderen nicht.



JE BESSER UND VIelfÄLTIGER DIE MÖGLICHKEITEN DER NUTZUNG DER GESAMMELTEN DATEN SIND, DESTO HÖHER DER WERT DES NETZWERKS

Durch eine Erweiterung des Kommissionsvorschlags um unsere Faktoren Quantität, Qualität und Marktanteil würde die Gewinnallokation innerhalb der EU die Wertschöpfung wesentlich deutlicher abbilden als bisher. Denn im Moment hält der Kommissionsvorschlag in Bezug auf die Verrechnungspreisregeln an dem bestehenden System fest. Da er die digitale Wertschöpfung jedoch nicht ausreichend definiert, bleibt das oben genannte Problem fiktionaler Verrechnungspreise bestehen. Das würde durch unseren Vorschlag geändert werden.

Das im folgenden Absatz erläuterte Instrument der „Datenerklärung“ soll die für die Prüfung der Kriterien notwendigen Informationen an die Finanzbehörden liefern.

4.3. Die Datenerklärung

Die Ermittlung des Werts des Nutzernetzwerks und damit der Höhe der Nutzungsgebühr anhand der Kriterien Quantität, Qualität und Marktposition wäre für die Steuerbehörden ohne die Hilfe der Unternehmen und den Zugang zu unternehmensinternen Daten nicht möglich. Darüber hinaus kommt es, insbesondere im Industriebereich, häufig vor, dass Daten von vernetzten Sensoren automatisiert gesammelt werden, aber nicht unbedingt unmittelbar für die Verbesserung des Produkts verwendet werden. In diesen Fällen würde eine Besteuerung des reinen Potenzials der Datensammlung durch aus Sensoren bestehende Netzwerke kontraproduktiv und im schlimmsten Falle sogar innovationshemmend wirken. Um einen besseren Einblick in die konkrete Verwendung eines Netzwerks und seiner Daten zu bekommen, braucht es daher ein Transparenzinstrument, durch das die Steuerbehörden an die für die Bewertung des Netzwerks notwendigen Informationen gelangen. Wir schlagen dafür eine „Datenerklärung“ vor, im Rahmen derer Unternehmen folgende Informationen vorlegen müssen:

- wie viele Nutzer jährlich ihre Dienste entgeltlich und unentgeltlich in Anspruch nehmen,
- wie sich das nationale Nutzernetzwerk anhand der Nutzungsmetriken des Unternehmens, zum Beispiel Nutzungsdauer pro Person oder Intensität der Nutzerinteraktion, entwickelt hat und
- welche Art und Anzahl von Nutzerdaten im Zusammenhang mit der Weiterentwicklung der Dienstleistung jeweils erhoben werden und ob auf diesen Daten basierende Dienstleistungen auch tatsächlich verbessert wurden.

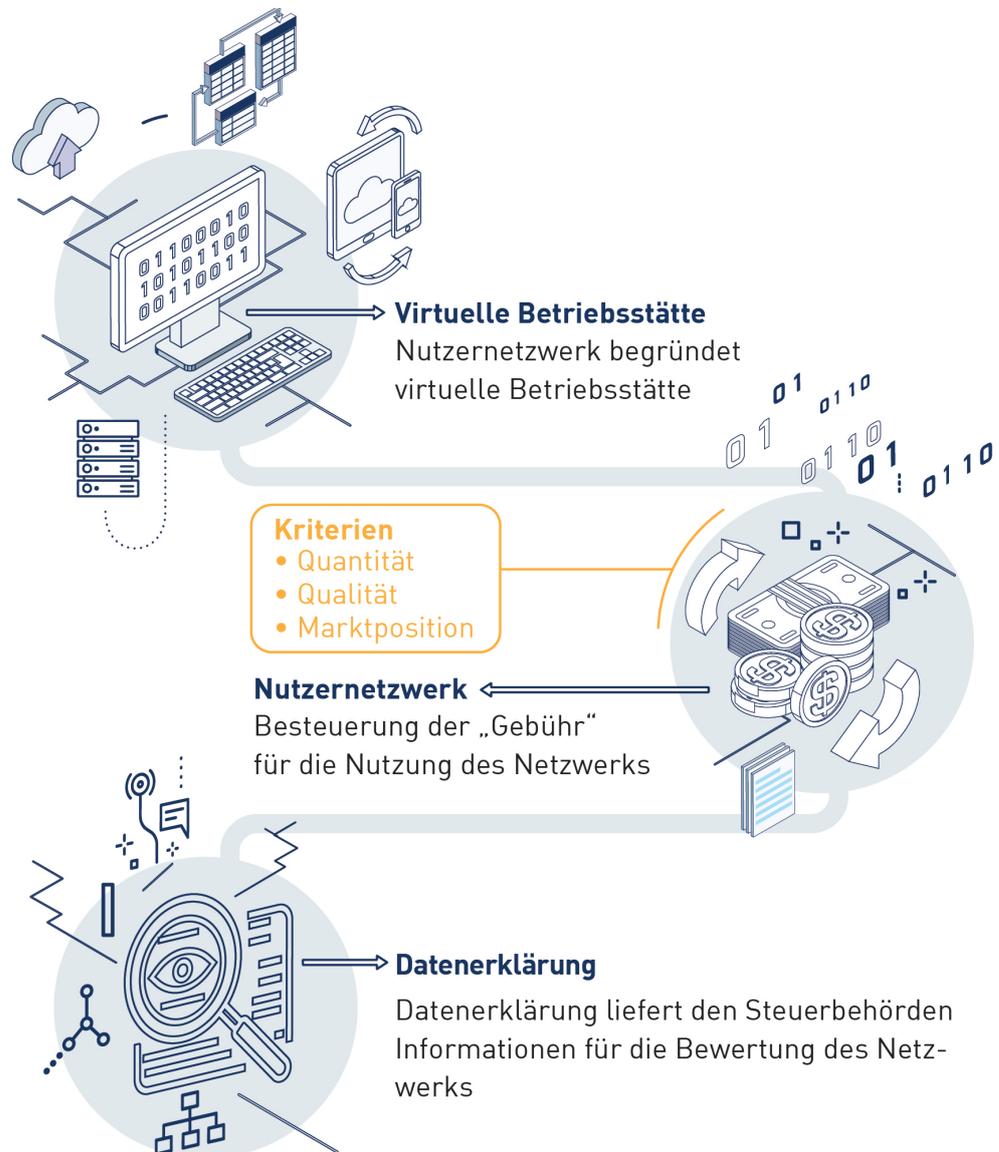
Mit diesem Transparenzinstrument, das ergänzend zum Country by Country reporting (CbCR)²⁰ Einblick in die Art der erhobenen Daten und die Datenflüsse liefert, könnten nationale Steuerbehörden den Wert des Netzwerks im Vergleich zu anderen Jurisdiktionen im Binnenmarkt besser bestimmen.

BOX 1 ■ Wie würde Amazoogole gemäß unserem Vorschlag besteuert? Ein Szenario

Amazoogole betreibt 28 Nutzernetzwerke in der EU, alle Umsätze fallen jedoch bei der Tochtergesellschaft in Irland an – zum Beispiel weil Werbekunde ihre Verträge direkt mit der irischen Tochter haben, selbst wenn sie z. B. in Portugal sitzen und für die portugiesischen Nutzer des Amazoogole-Netzwerks Werbung auf Portugiesisch bestellen. In den 27 anderen Mitgliedstaaten würden nach unserem Vorschlag zukünftig virtuelle Betriebsstätten entstehen. Für deren Nutzung müsste die Amazoogole Ltd. eine Nutzungsgebühr bezahlen. Deren Höhe wird anhand der drei Kriterien Quantität, Qualität und Marktposition bestimmt. Amazoogole hat beispielsweise in Deutschland zehn Millionen aktive Nutzer, in Italien aber nur acht (Quantität). Dafür hat Amazoogole in Italien bereits den intelligenten Lautsprecher „Hey Alex“ eingeführt, mit dessen Hilfe es in diesem Nutzernetzwerk bereits auf Audiodaten der Nutzer zurückgreifen kann, was in Deutschland noch nicht möglich ist. Die Qualität der zusammengeführten Daten des italienischen Nutzernetzwerks ist also höher. Als letztes Kriterium müsste die Marktposition bestimmt werden. Aus all diesen Informationen würden sich eine Vergleichbarkeit der Nutzernetzwerke und damit ein Preis für die Nutzung des jeweiligen Netzwerks ergeben. Die Zahlungen würden dann zum Beispiel von der Amazoogole Ltd. an die Betriebsstätte in Italien fließen, an der das „immaterielle Wirtschaftsgut“ – das Nutzernetzwerk – angesiedelt ist. Dadurch würde Amazoogole in Italien steuerpflichtig und müsste den Ertrag an der Betriebsstätte, also den der Betriebsstätte auf der Grundlage ihres Wertschöpfungsanteils zugewiesenen Gewinn, voll zum italienischen Satz versteuern.

²⁰ Country by Country Reporting (CbCR): Multinationale Konzerne mit Sitz in der EU und Gesamteinnahmen von 750 Mio. € müssen u. a. ihre Umsätze, Gewinne und gezahlten Steuern offenlegen. Die Unternehmensinformationen gehen dabei bisher ausschließlich der Steuerbehörde des berichtenden Unternehmens zu und werden anschließend mit den Steuerbehörden anderer Länder geteilt. Ein weitergehender Kommissionsvorschlag fordert dagegen die Offenlegung der unternehmensinternen Informationen. Dieser Vorschlag ist jedoch politisch kontrovers und noch nicht verabschiedet.

GRAFIK 3 – Vorschlag zur Besteuerung digitaler Wertschöpfung



Grafik: Burak Korkmaz (www.burakkorkmaz.de)

4.4. Umsetzung

Wie bereits angesprochen, sollten alle drei Elemente – die Definition der virtuellen Betriebsstätte, die Bestimmung des Wertes von Netzwerken zum Zweck der Besteuerung und die Datenerklärung – über den Richtlinienvorschlag der Kommission Teil des EU-Rechts werden. Damit würden sie für in der EU erzielte Gewinne gelten. Allerdings müssten darüber hinaus in einem zweiten Schritt auch die Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten mit Drittstaaten um diese Elemente ergänzt werden, damit sie uneingeschränkt auch für global tätige Unternehmen gelten, wofür ein Kompromiss innerhalb des Erweiterten Rahmens der OECD/ G20 nötig wäre. Nichtsdestotrotz wäre eine EU-interne Regelung ein erster wichtiger Schritt in die richtige Richtung und würde zumindest der Ungleichverteilung des Steueraufkommens unter den Mitgliedstaaten entgegenwirken.

Ein noch weitergehender Schritt wäre, wenn sich die Mitgliedstaaten endlich auf eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) einigen würden, da damit das Transferpreissystem und die Möglichkeit des „Verschiebens“ von Gewinnen zwischen Mitgliedstaaten verschwinden würden. Stattdessen würden EU-weite Gewinne über eine Formel verteilt, in der dann allerdings auch datengetriebene Wertschöpfung, wie von uns beschrieben, berücksichtigt werden müsste.

5. AUSBLICK

Die politische, gesellschaftliche und akademische Debatte über die „faire“ Besteuerung von Digitalunternehmen wird in den nächsten Jahren in der EU und international weiter an Intensität gewinnen. Die Frage nach einer Neubewertung von datenbasierter Wertschöpfung sollte dabei eine zentrale Rolle spielen. Deshalb greift unser Papier die bereits von der EU-Kommission gemachten Vorschläge auf und denkt sie in Bezug auf die Bewertung digitaler Wertschöpfung weiter. Dabei ist es insbesondere wichtig, Kriterien und Instrumente einzuführen, mit denen der Wertschöpfungsbeitrag eines Nutzernetzwerks in einem Markt erfasst werden kann.

Natürlich lässt unser Vorschlag zentrale Fragen offen: Wie genau würden die Faktoren Datenqualität, -quantität und Marktposition vergleichbar quantifiziert und in eine Formel zur Berechnung des Wertes eines Nutzernetzwerks gepresst? Welche Schwellenwerte sollten gelten, um kleine Unternehmen nicht übermäßig zu belasten und Innovationsanreize nicht zu unterminieren? Und natürlich sagen wir auch nichts über die zu erwartenden Effekte unseres Vorschlags auf das Steueraufkommen der Mitgliedstaaten, auch wenn die Versuchung groß ist das zu tun. Es gibt einfach noch zu viele lose Enden, um hier Zahlen zu produzieren. Unser Vorschlag soll dazu anregen, grundsätzliche Prinzipien der Besteuerung von Unternehmen neu zu denken. Über die Details muss politisch entschieden werden – und hier ist weitere analytische Arbeit nötig.

Es lässt sich nicht vorhersagen, wie sich die Datenökonomie und die Möglichkeit mit Daten Wert zu schöpfen, in den nächsten Jahren weiterentwickeln wird. Das gilt im Besonderen für den Bereich der vernetzten Industrie, wo mithilfe von Sensoren zu jeder Zeit Terabyte an Daten generiert werden. Hier entstehen ganz neue Herausforderungen, insbesondere wenn die gesammelten Daten aus Nutzernetzwerken nicht gleich verarbeitet oder gar monetarisiert werden. Aber auch hier könnten die von uns vorgeschlagenen Prinzipien wichtige Weichenstellungen bedeuten, um mit flexiblen Entwicklungen in der Zukunft umzugehen.

ON THE SAME TOPIC

- Paul-Jasper Dittrich, Pola Schneemelcher, [Tax me if you can. Zur Besteuerung von digitalen Unternehmen in der EU](#), Policy Brief 16.01.2018.
- Pola Schneemelcher, [Takes Two to Tax. On fair taxation of the digital economy](#), Policy Brief 11.05.2018.
- Paul-Jasper Dittrich, [Online Platforms and How to Regulate them: An EU Overview](#), Policy Paper No. 227, 14.06.2018.

This publication is part of the research project „Repair and Prepare“, a joint project of the Bertelsmann Stiftung and the Jacques Delors Institute Berlin. For more information, please visit www.strengtheningeurope.eu

Repair and Prepare
Strengthening Europe

Managing Editor: Henrik Enderlein ■ The document may be reproduced in part or in full on the dual condition that its meaning is not distorted and that the source is mentioned ■ The views expressed are those of the author(s) and do not necessarily reflect those of the publisher ■ Jacques Delors Institut – Berlin cannot be held responsible for the use which any third party may make of the document ■ Original version ■ © Jacques Delors Institut – Berlin, 2019