

IMPULSE

für die Wirtschaftspolitik

Die Besteuerung der Digitalwirtschaft

Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer

ifo-Studie im Auftrag der IHK für München und Oberbayern



München und
Oberbayern

ifo INSTITUT

Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung
an der Universität München e.V.

Voraus für die Wirtschaft.

Auf einen Blick

Ausgangslage/Aktuelle Situation:

Die Kommission der Europäischen Union plant die Einführung einer Digitalsteuer in Höhe von 3% auf Umsätze, die durch Online-Werbung, den Verkauf von Nutzerdaten und der Bereitstellung von Online-Marktplätzen erzielt werden. Aufgrund einer Umsatzschwelle in Höhe von 750 Mio. EUR weltweit in Bezug auf die Steuerpflicht sind von dieser geplanten Steuer nur Großunternehmen betroffen.

Hauptergebnisse der Studie:

Die Steuer wirkt ähnlich wie eine Gewinnsteuer ohne systematische Auswirkungen auf Preise und Mengen, allerdings aufgrund der Anknüpfung an Umsätze mit starken Schwankungen der effektiven Belastung der Erträge im Konjunkturzyklus. Soweit Standortverlagerungen und strategische Aufspaltungen von Unternehmen vernachlässigbar sind, liegt das zu erwartende Aufkommen bei etwa 3 bis 4 Mrd. EUR.

Politische Handlungsfelder/Politikvorschläge:

Da die USA die Digitalsteuer mutmaßlich als Importzoll interpretieren, sollte die Einführung der Digitalsteuer vermieden werden, um weitere Eskalationen im Handelskonflikt und daraus resultierende Verluste für die Wirtschaft und den Fiskus zu vermeiden, die leicht das anvisierte Steueraufkommen übersteigen können. Ferner sollte ein solcher Einstieg in eine spezifische Besteuerung auf Absatzmärkten, unter der insbesondere eine exportstarke Ökonomie wie die deutsche besonders leiden könnte, vermieden werden. Um kurzfristig gegen Steuervermeidungspraktiken vorzugehen, sollte die EU vor allem Doppelbesteuerungsabkommen zu Drittländern besser koordinieren.

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis.....	II
Tabellenverzeichnis.....	II
Zusammenfassung.....	III
1 Einleitung	1
2 Der Vorschlag der Europäischen Kommission zur Besteuerung digitaler Umsätze	3
2.1 Ziele der EU-Digitalsteuer	3
2.2 Ausgestaltung der EU-Digitalsteuer	10
3 Ökonomische Analyse der Digitalsteuer.....	12
3.1 Strukturelle Elemente des Marktes.....	12
3.2 Wirkung der Digitalsteuer auf Preise und Mengen.....	14
3.3 Wirkung der Digitalsteuer auf Standortentscheidungen.....	16
3.4 Weitere Probleme der Digitalsteuer	17
4 Fiskalische Analyse der Digitalsteuer	21
4.1 Vorgehen bei der Aufkommenschätzung	21
4.2 Das Aufkommen aus der Digitalsteuer und dessen Verteilung.....	23
4.3 Die globale Verteilung der Steuerlast	28
5 Schlussfolgerungen und Ausblick	31
5.1 Abschließende Bewertung der EU-Digitalsteuer	31
5.2 Die „signifikante digitale Präsenz“ als Lösung?.....	33
5.3 Alternativen	34
Literaturverzeichnis	37

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Vergleich der Steuerlast digitaler und nicht-digitaler Unternehmen	6
Abbildung 2: Gewinnbelastung durch die Digitalsteuer in Abhängigkeit vom Umsatz.....	17
Abbildung 3: Gewinnbelastung durch die Digitalsteuer in Abhängigkeit der Umsatzrentabilität.....	19
Abbildung 4: Zusammensetzung der digitalsteuerpflichtigen Umsätze.....	24
Abbildung 5: Digitalsteueraufkommen je EU-Mitgliedstaat.....	25
Abbildung 6: Globale Verteilung der Digitalsteuerlast	28
Abbildung 7: Digitalsteuerpflichtige Umsätze	29
Abbildung 8: Digitalsteuerpflichtige Umsätze in der EU	30

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Brutto- und Nettoaufkommensschätzung für die Digitalsteuer	27
---	----

Zusammenfassung

Den Unternehmen der Digitalwirtschaft wird vorgeworfen, sie würden sich der Besteuerung ihrer Erträge durch eine geeignete Standortwahl weitgehend entziehen. Die Europäische Kommission beziffert die effektive Belastung der Erträge von Unternehmen der Digitalwirtschaft auf 9,5% im Vergleich zu etwa 23% für Unternehmen außerhalb des Digitalsektors. Als langfristiges Politikziel wird eine einheitliche Körperschaftsteuer auf alle Sektoren angestrebt, deren Aufkommen auf die berechtigten Länder gemäß einem vorbestimmten Schlüssel verteilt wird. Da diese langfristige Lösung bis auf Weiteres nicht umsetzbar erscheint, plant die EU eine zusätzliche Umsatzsteuer auf bestimmte Umsätze von Digitalunternehmen. Nach dem aktuellen Vorschlag vom März 2018 beabsichtigt die Europäische Kommission die Einführung einer Steuer von 3% auf Umsätze durch den Verkauf von Nutzerdaten, die Schaltung von Online-Werbung sowie die Bereitstellung von Online-Marktplätzen. Die Steuer soll für Unternehmen gelten, die einen Gesamtumsatz von 750 Mio. EUR weltweit und einen digitalen Umsatz von 50 Mio. EUR in der EU überschreiten.

Die Digitalsteuer wirft im Hinblick auf die für sie vorgebrachten Rechtfertigungen verschiedene Fragen auf. Tatsächlich sind die Besteuerungsunterschiede zwischen der Digitalwirtschaft und traditionellen Geschäftsmodellen in erster Linie verursacht durch eine nachteilige steuerliche Behandlung von Investitionsgütern, die in größerem Umfang in traditionellen Geschäftsmodellen eingesetzt werden. Hinzu kommen steuerliche Fördermaßnahmen für Forschung und Entwicklung, die Digitalunternehmen in stärkerem Ausmaß begünstigen. Statt eine neue Steuer zu erfinden, um diese Nachteile auszugleichen, wäre es zielgenauer und sachgerechter, die bestehenden Steuerregeln auf Besteuerungslücken hin zu überprüfen und unerwünschte Formen der Diskriminierung zu beseitigen. Unterschiede im Hinblick auf die Steuerbelastung zwischen digitalen und traditionellen Geschäftsmodellen, die aus einer steuerlichen Forschungsförderung resultieren, sind allerdings ausdrücklich erwünscht. Diese Unterschiede durch steuerliche Belastungen der Digitalwirtschaft einzuebnen wäre wirtschaftlich schädlich.

Des Weiteren behauptet die Europäische Kommission, durch die Digitalsteuer könne sichergestellt werden, dass die Besteuerung an die Wertschöpfung anknüpfe. Aus Sicht der Europäischen Kommission nämlich fallen bei digitalen Leistungen der Ort der Besteuerung und der Ort der Wertschöpfung auseinander, da sich der Beitrag der Nutzer digitaler Schnittstellen zur Wertschöpfung der Besteuerung entziehe. Die Übereinstimmung des Ortes der Besteuerung und des Ortes der Wertschöpfung ist allerdings eine Leerformel und nicht, wie die Europäische Kommission und auch die OECD behaupten, ein allgemeines Prinzip der

Unternehmensbesteuerung. Erstens lässt sich der Beitrag, den insbesondere Nutzer digitaler Schnittstellen zur Wertschöpfung erbringen, kaum ermitteln. Zweitens bestimmt sich der Wert einer Leistung stets nur durch das Zusammentreffen von Angebot und Nachfrage, Produzenten und Konsumenten. Drittens ist es generell auch den Produzenten herkömmlicher Güter möglich, ihre Produkte in anderen Ländern abzusetzen, ohne dort substantiell physisch präsent zu sein. Auch in diesem Fall entsteht heute im Absatzland kein Ertragsteueranspruch. Viertens erhebt und verarbeitet heute ein Großteil der Unternehmen Nutzer- bzw. Kundendaten, um Präferenzen und Bedarfe zu ermitteln und Leistungen auf Kunden bzw. Nutzer abzustimmen. Auch in diesen Fällen ließe sich somit argumentieren, dass die Kunden einen Beitrag zur Wertschöpfung leisten. In der Folge lässt sich mit dem „Prinzip“, der Ort der Besteuerung müsse dem Ort der Wertschöpfung entsprechen, jeder willkürliche steuerliche Eingriff rechtfertigen.

Auch hinsichtlich ihrer ökonomischen Wirkung bringt die Digitalsteuer zahlreiche Probleme mit sich. Die Digitalsteuer ist eine ertragsunabhängige Steuer, besteuert also unabhängig von der Gewinnmarge. Daraus folgt, dass Unternehmen mit hoher Umsatzrendite gemessen am Gewinn prozentual niedriger besteuert werden als solche mit niedriger Rendite. Die Steuer bevorteilt also Unternehmen mit großer Marktmacht und etablierten Geschäftsmodellen gegenüber neu eintretenden Firmen. Außerdem wirkt sie wie andere ertragsunabhängige Steuern auch im Konjunkturzyklus prozyklisch, im Abschwung also krisenverstärkend. In Zeiten niedriger Gewinne müssen die Unternehmen diese Steuer aus der Substanz bestreiten.

Die Aufkommensschätzung zeigt, dass die Hoffnung, durch die Digitalsteuer könnten in signifikantem Ausmaß zusätzliche Einnahmen erzielt werden, unrealistisch ist. Das geschätzte Aufkommen der Digitalsteuer beträgt etwa 3 bis 4 Mrd. EUR – je nachdem, ob eine Abzugsfähigkeit von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer möglich ist oder nicht. Dies entspricht gerade einmal 0,1% der gesamten Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten der EU. Der deutsche Staat hat ein Aufkommen von etwa 500 bis 800 Mio. EUR zu erwarten, was lediglich rund 0,1% der Steuereinnahmen insgesamt ausmacht.

Das bedeutendste Risiko für die Wirkungen auf das Wachstum und den fiskalischen Ertrag liegt aber in etwaigen Gegenmaßnahmen der USA. Etwa die Hälfte des Digitalsteueraufkommens würde von Unternehmen getragen werden, die ihren Hauptsitz in den Vereinigten Staaten haben. Die Digitalsteuer wirkt damit wie ein Importzoll gegen US-Unternehmen und dürfte auch entsprechend interpretiert werden. Entsprechende Gegenmaßnahmen könnten zu wirtschaftlichen Einbußen führen, die den fiskalischen Ertrag der Digitalsteuer weit übersteigen.

Gleichermaßen steht zu befürchten, dass andere Länder animiert werden, spezielle Steuern auf Absatzmärkten zu erfinden, was wiederum zu Lasten exportstarker Länder wie Deutschland ausfiele.

Sollte es der Europäischen Kommission tatsächlich in der Hauptsache darum gehen, Steuervermeidungspraktiken entgegenzutreten und auf diese Weise mehr Steuergerechtigkeit zu schaffen, bestünde eine naheliegende und auch kurzfristig umsetzbare Lösung darin, für eine bessere Koordination der Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten der EU im Verhältnis zu Drittländern zu sorgen. Der Umstand, dass die Körperschaftsteuerzahlungen einiger Digitalkonzerne innerhalb der EU so gering ausfallen, liegt nicht zuletzt daran, dass die Doppelbesteuerungskommen einzelner Mitgliedstaaten der EU im Verhältnis zu Drittländern in mangelhafter Weise aufeinander abgestimmt sind. Generell geht das Problem aggressiver Steuerplanungen und Steuervermeidung allerdings weit über die Digitalwirtschaft hinaus und erfordert Handeln mit entsprechend breiten Politikansätzen.

1 Einleitung

In der politischen und medialen Diskussion gewinnt die Frage der „fairen“ Besteuerung von Unternehmen, welche digitale Güter und Dienstleistungen anbieten sowie digitale Vertriebskanäle nutzen, immer mehr Gewicht. Digitale Technologien und Produkte werden immer mehr zum Wachstumstreiber für international tätige Unternehmen. Die Bedeutung der „Digitalwirtschaft“ (Angebot digitaler Güter und Dienstleistung sowie von Gütern mittels elektronischer Verfahren) nimmt zu, gleichzeitig ist dieser Teil der Wirtschaft schwer abgrenzbar. Die führenden US-Firmen Google, Apple, Facebook und Amazon (GAFA) spielen hier eine große, aber nicht die einzige Rolle. Letztlich wird die gesamte Wirtschaft von der fortschreitenden Digitalisierung durchdrungen.

Die wachsende Bedeutung der Digitalwirtschaft bringt Herausforderungen für die Steuerpolitik mit sich, insbesondere für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen. Den international tätigen Unternehmen der Digitalwirtschaft wird vorgeworfen, sie würden sich der Besteuerung ihrer Gewinne zu einem erheblichen Teil entziehen. Die Europäische Kommission (European Commission, 2018a) behauptet, die effektive steuerliche Belastung der Digitalunternehmen liege bei durchschnittlich 9,5% – im Vergleich zu 23,2% für Unternehmen mit traditionellen Geschäftsmodellen.¹ Als wichtige Gründe für das Steuergefälle werden die Bedeutung schwer zu bewertender, immaterieller Vermögenswerte bei der Erstellung digitaler Leistungen sowie der grenzüberschreitende Online-Handel genannt. Die Folge sei, so die Europäische Kommission, dass Absatzmärkte ohne physische Präsenz bedient werden könnten und es eine zunehmende Diskrepanz zwischen dem Ort der Wertschöpfung und dem Ort der Ertragsbesteuerung gäbe.

Am 21. September 2017 veröffentlichte die Europäische Kommission ein Kommuniqué, das eine „gerechtere und effizientere“ Besteuerung der Digitalwirtschaft innerhalb der Europäischen Union forderte (European Commission, 2017). Vorausgegangen war ein Vorstoß der Finanzminister aus mehreren EU-Mitgliedstaaten – darunter Deutschland und Frankreich – im Rahmen des ECOFIN-Treffens am 15. und 16. September 2017 in Tallinn, Estland. Neben einer Reform der Regeln zur Körperschaftsbesteuerung wurden in dem Kommuniqué verschiedene kurzfristige steuerliche Maßnahmen (sog. „Quick Fixes“) ins Spiel gebracht, die an dem Umsatz digitaler Unternehmen anknüpfen. Konkretisiert wurden diese bis dato noch vagen Ideen in zwei Richtlinienvorschlägen an den Europäischen Rat vom 21. März 2018. Demnach soll langfristig der Betriebsstättenbegriff um das Konzept einer „signifikanten digitalen Präsenz“ erweitert werden (European Commission, 2018c). Als Interimslösung schlägt die Europäische Kommission die Einführung einer Digitalsteuer auf die Umsätze aus der Erbringung bestimmter digitaler

¹ Wie im Folgenden noch zu erläutern ist, sind diese Zahlen keine überzeugende Begründung für eine Sonderbesteuerung der Digitalwirtschaft.

Dienstleistungen vor (European Commission, 2018d). Die ökonomischen und fiskalischen Konsequenzen der Einführung einer solchen Digitalsteuer sind Gegenstand der vorliegenden Studie.

Das zweite Kapitel dieser Studie beschreibt die geplante Ausgestaltung der Digitalsteuer und beleuchtet die mit der Einführung der Digitalsteuer verbundenen Ziele der Europäischen Kommission. Dabei fällt der Blick vor allem auf zwei Ungereimtheiten. Zum einen ist geringere steuerliche Belastung der Digitalwirtschaft im Vergleich zu traditionellen Geschäftsmodellen im Wesentlichen ein Resultat steuerlicher Forschungs- und Entwicklungsförderung auf nationaler Ebene. Die Digitalsteuer steht damit nationalen Steuerpolitiken diametral gegenüber. Zum anderen ist der Anspruch, der Ort der Besteuerung solle dem Ort der Wertschöpfung entsprechen, für die Unternehmensbesteuerung kein sinnvolles Konzept, da Wertschöpfungsbeiträge in der Regel nicht zu bestimmen sind.

Das dritte Kapitel analysiert die ökonomischen Folgen der Digitalsteuer. Das Kapitel beginnt mit einer Beschreibung der wesentlichen Strukturen der Märkte, auf denen die von der Digitalsteuer betroffenen Unternehmen aktiv sind. Daran schließt sich eine Diskussion der zu erwartenden Folgen der Digitalsteuer für Preise und Mengen sowie die steuerliche Belastung der Unternehmensgewinne an.

Im vierten Kapitel stehen die fiskalischen Auswirkungen der Digitalsteuer im Fokus. Das Hauptaugenmerk liegt dabei auf der Schätzung des zu erwartenden Aufkommens aus der Digitalsteuer sowie dessen Aufteilung auf die einzelnen Mitgliedstaaten der EU. Die Aufkommenschätzung erfolgt dabei sowohl mit als auch ohne Berücksichtigung einer etwaigen Abzugsfähigkeit der Digitalsteuerschuld von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer. Letztlich wird in diesem Kapitel auch die globale Verteilung der Steuerlast geschätzt.

Kapitel 5 fasst die wesentlichen Ergebnisse der Studie zusammen und nimmt eine abschließende Bewertung der Pläne zur Einführung einer Digitalsteuer vor.

2 Der Vorschlag der Europäischen Kommission zur Besteuerung digitaler Umsätze

2.1 Ziele der EU-Digitalsteuer

Um die Herausforderungen, welche die wachsende Bedeutung der Digitalwirtschaft für die Ertragsbesteuerung mit sich bringen, zu adressieren, beabsichtigt die Europäische Kommission eine ersatzhalber höhere Besteuerung von Umsätzen digitaler Unternehmen. Vorreiter für diese Digitalsteuer ist Italien mit einer Ende 2017 beschlossenen dreiprozentigen Steuer auf Käufe (Ausgaben für Serviceleistungen, insbesondere Werbung) von inländischen Unternehmen bei solchen digitalen Unternehmen. Bei einem für dort geschätzten Marktvolumen von 2,5 Mrd. EUR liegt das erhoffte Steueraufkommen bei etwa 75 Mio. EUR (Weichenrieder, 2018). Die Europäische Kommission nennt vier Gründe zur Rechtfertigung einer spezifischen Besteuerung der Digitalwirtschaft.

Erstens soll durch die Einführung einer Digitalsteuer eine Fragmentierung des gemeinsamen EU-Binnenmarktes verhindert werden. Verschiedene Mitgliedstaaten der EU haben bereits unilateral steuerliche Maßnahmen eingeführt, die sich an Unternehmen der Digitalwirtschaft richten, oder planen entsprechende Maßnahmen. Die Europäische Kommission betrachtet diese Maßnahmen als Hindernisse für den freien Waren- und Kapitalverkehr innerhalb der EU und sieht hierdurch die Integrität des EU-Binnenmarktes gefährdet.

Zweitens soll eine Digitalsteuer verhindern, dass Steuervermeidungspraktiken auf Seiten von Unternehmen der Digitalwirtschaft zu einem Verlust an Steueraufkommen führen und damit die öffentlichen Finanzen belasten. Einheimische Unternehmen, so die Argumentation, tragen über Steuern und Abgaben erheblich zur Finanzierung der einheimischen Infrastruktur bei, während international tätige digitale Unternehmen dies nicht (angemessen) tun, wie zum Beispiel im Wettbewerb von Amazon gegenüber einheimischen Buchhändlern (Schön, 2017). Dieses Argument wäre freilich nur dann gültig, wenn durch die Einführung einer Digitalsteuer ein signifikantes Aufkommen generiert werden könnte.

Drittens ließen sich durch eine Digitalsteuer Wettbewerbsvorteile großer Digitalunternehmen gegenüber in (Hochsteuerländern) der EU ansässigen Unternehmen ausgleichen. Becker und Englisch (2018a) sehen im Hinblick auf dieses Ziel jedoch fundamentale Probleme in der Konzeption der Digitalsteuer. Im Prinzip ließe sich dieses Ziel erreichen durch eine gleichmäßige Besteuerung der Gewinne, etwa auf Basis eines Zugriffs auf eine gemeinsame Gewinnsteuerbasis durch verschiedene Länder nach einem vorher festgelegten Schlüssel. Diese theoretisch überzeugende Lösung, die zum Beispiel von Richter (2018) empfohlen wird, wird auch von der EU angestrebt (European Commission, 2018b), scheint jedoch bis auf Weiteres nicht praktikabel. Mit

der Interimslösung in Form einer Ausgleichssteuer auf digitale Umsätze sind aber Unternehmen mit einer relativ niedrigen Marge härter betroffen und können im ungünstigsten Fall aus dem Markt verdrängt werden (siehe Abschnitt 3.4).

Grundlegender ist allerdings die Frage, was die Ursache steuerlicher Wettbewerbsvorteile der Digitalwirtschaft ist und mit welchen Instrumenten man eventuelle unerwünschte Wettbewerbsverzerrungen korrigieren sollte. In ihrem Vergleich der steuerlichen Belastung der Digitalwirtschaft mit anderen Sektoren zitiert die Europäische Kommission Berechnungen des ZEW (2017). Dort heißt es:

„Im Durchschnitt werden digitale Geschäftsmodelle mit 10,2% belastet, womit deren Belastung im Vergleich zu traditionellen Geschäftsmodellen um 11,73 Prozentpunkte geringer ausfällt.“ (ZEW, 2017: 14).

Entscheidend ist nun aber die Erklärung für das Zustandekommen dieser Zahlen. Es handelt sich nicht um gemessene Steuerzahlungen von Digitalunternehmen im Vergleich zu anderen Unternehmen, sondern um Berechnungen des effektiven Durchschnittssteuersatzes (EATR) nach der Methode von Devereux and Griffith (2003). Dabei wird ein hypothetisches Investitionsprojekt mit einer gegebenen Vorsteuerrendite und einer gegebenen Struktur von Investitionsgütern betrachtet. Dafür wird dann eine hypothetische Steuerbelastung berechnet, die sich aus der Differenz der Kapitalwerte des Investitionsprojekts vor und nach Steuern ergibt. Diese Steuerbelastung hängt unter anderem von der Struktur der verwendeten Investitionsgüter ab. Zu einer Diskrepanz zwischen dem effektiven Durchschnittssteuersatz und dem tariflichen Steuersatz kommt es unter anderem dann, wenn es Abweichungen gibt zwischen der steuerlichen Abschreibung und der wirtschaftlichen Abschreibung. Ist die steuerliche Abschreibungsfrist kürzer als die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Investitionsguts, so fällt der effektive Durchschnittssteuersatz geringer aus. Ähnliche Wirkungen haben Unterschiede in der Aktivierungspflicht von selbst erstellten Wirtschaftsgütern. In der Digitalwirtschaft werden in größerem Umfang immaterielle Güter (z.B. selbst erstellte Software) eingesetzt als in herkömmlichen Geschäftsmodellen, bei denen Maschinen und Gebäude eine größere Rolle spielen. Da für Maschinen und Gebäude in den meisten Steuersystemen längere Abschreibungsfristen gelten als bei immateriellen, selbst erstellten Wirtschaftsgütern, für die in der Regel die Sofortabschreibung gilt, ist die Effektivbelastung bei herkömmlichen Geschäftsmodellen größer. Außerdem wird in den Berechnungen angenommen, dass digitale Geschäftsmodelle in stärkerem Maße von steuerlicher Forschungsförderung profitieren.

In der Studie des ZEW (2017) wird dieser Umstand auch klar erläutert:

„Grund dafür sind ein angenommener höherer Anteil nicht aktivierungspflichtiger Kosten in der Investitionsstruktur [...] sowie vorteilhaftere Abschreibungsregeln für digitale Investitionsgüter und die Anwendbarkeit steuerlicher Anreize für Forschung, Entwicklung und Innovation.“ (ZEW, 2017: 14).

Mit anderen Worten: Die Europäische Kommission beklagt hier, dass die nationale Steuerpolitik Investitionsgüter steuerlich bevorteilt, die in der Digitalwirtschaft in großem Umfang eingesetzt werden, und will nun völlig neue Steuern einführen, um die politisch erst geschaffenen Vorteile wieder auszugleichen. Das weitaus zielgenauere und sachgerechtere Vorgehen würde darin bestehen, die im Steuersystem vorhandenen Ungleichbehandlungen auf ihre Rechtfertigung hin zu untersuchen und nicht gerechtfertigte Vorteile abzuschaffen.²

Grundsätzlich ist eine Ungleichbehandlung von Wirtschaftsgütern in Bezug auf steuerliche Abschreibungsbedingungen gerechtfertigt, wenn diese Ungleichbehandlung Unterschiede hinsichtlich der wirtschaftlichen Lebensdauer widerspiegelt. Jegliche Form der Ungleichbehandlung, die darüber hinausgeht, resultiert jedoch in einem Gefälle im Hinblick auf die effektive Steuerbelastung. Sollte dieses Steuergefälle unerwünscht sein, kann die Politik dies durch eine entsprechende Anpassung der Abschreibungsregeln beseitigen.

Unterschiede im Hinblick auf die effektive Steuerbelastung, die sich durch eine steuerliche Forschungsförderung in Verbindung mit einer höheren Forschungsintensität der Digitalwirtschaft ergeben, sind allerdings ausdrücklich erwünscht. Diese Unterschiede durch steuerliche Belastungen der Digitalwirtschaft einzuebnen wäre wirtschaftlich schädlich. Steuerliche Forschungsförderung ist dadurch gerechtfertigt, dass die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit einzelner Unternehmen positive Externalitäten hervorbringt, also einen Nutzen stiftet, von dem auch andere Unternehmen ebenso wie Konsumenten profitieren, ohne dass das forschende Unternehmen dafür kompensiert wird. Ohne eine entsprechende Förderung wären die Ausgaben für Forschung und Entwicklung geringer, als dies gesellschaftlich wünschenswert wäre.

Es ist sicherlich nicht von der Hand zu weisen, dass die Steuervermeidung multinationaler Unternehmen generell in jenen Sektoren ein größeres Problem darstellt, in denen immaterielle Wirtschaftsgüter eine größere Rolle spielen. Dies ist unter anderem der Fall in der Digitalwirtschaft, aber eben nicht nur dort. Apple setzt beispielsweise beim Verkauf von Mobiltelefonen sehr wirksame Strategien zur Steuervermeidung ein. In die Entwicklung dieser

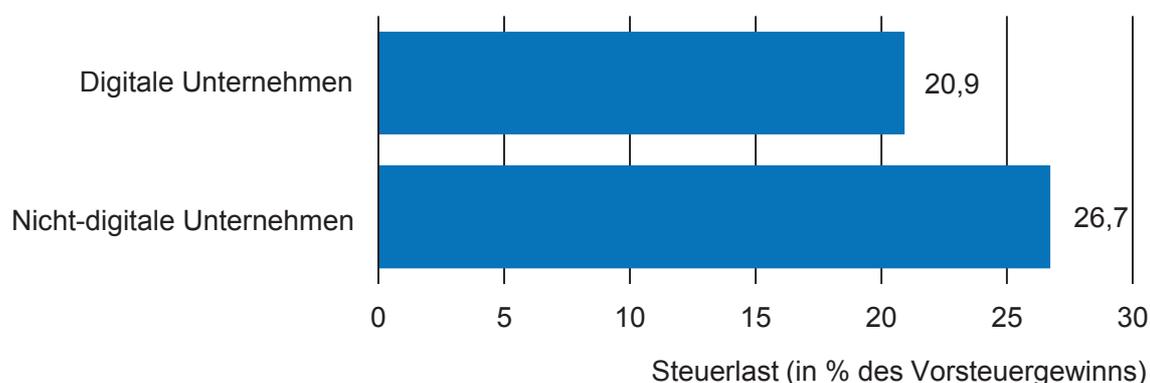
² Die folgenden Ausführungen sind angelehnt an Fuest (2018b).

Geräte fließt viel Forschung und Entwicklung; die daraus resultierenden Patente werden in Niedrigsteuerrändern angesiedelt. Gerade solche Dienstleistungen wären allerdings nicht von der Digitalsteuer betroffen. Es ist wichtig, gegen Steuervermeidung vorzugehen, aber es ist nicht sinnvoll, dies allein bezogen auf digitale Dienstleistungen zu tun.

Betrachtet man anstelle der hypothetischen Steuerbelastung die tatsächliche durchschnittliche Steuerlast, so ergibt sich ein anderes Bild. Abbildung 1 vergleicht die durchschnittlichen Steuerzahlungen von digitalen und nicht-digitalen Unternehmen in Relation zum Unternehmensgewinn. Die Daten für die Berechnungen stammen aus der Orbis-Datenbank. Die Datenquelle sowie das Vorgehen bei der Identifizierung digitaler Unternehmen sind im Detail in Abschnitt 4.1 beschrieben. Für die Berechnung der Steuerlast digitaler Unternehmen wurden ausschließlich jene Unternehmen berücksichtigt, die von der Digitalsteuer betroffen wären. Um die Vergleichbarkeit zu gewährleisten, wurden bei der Berechnung der Steuerlast für nicht-digitale Unternehmen nur jene Unternehmen berücksichtigt, die einen Gesamtumsatz von mindestens 750 Mio. EUR weltweit erzielen. Die in Abbildung 1 dargestellten Werte entsprechen der Differenz aus dem Gewinn vor Steuern und dem Gewinn nach Steuern geteilt durch den Vorsteuergewinn. In den Werten sind damit neben direkten Steuern auch Kostensteuern ebenso wie Steuervergünstigungen bzw. steuerliche Förderungen berücksichtigt.

Abbildung 1

Vergleich der durchschnittlichen Steuerlast digitaler und nicht-digitaler Unternehmen



Quelle: Orbis-Daten und eigene Berechnungen.

© ifo Institut

Abbildung 1 verdeutlicht, dass das Steuergefälle bei diesem Indikator, der auf Bilanzdaten und tatsächlichen Steuerzahlungen beruht, weniger dramatisch erscheint als in den Zahlen der Europäischen Kommission. Die durchschnittliche Gesamtsteuerlast für digitale Unternehmen liegt hier lediglich um 5,8 Prozentpunkte unterhalb der Steuerlast für nicht-digitale Unternehmen. Tatsächlich sind die beiden Indikatoren aber nur eingeschränkt vergleichbar. Der hier verwendete Quotient aus Steuerzahlungen und Vorsteuergewinn erfasst Unterschiede

beispielsweise in steuerlicher Forschungsförderung und in der Verteilung der Gewinne über Hoch- und Niedrigsteuerländer. Unterschiede in den Abschreibungsbedingungen kommen in diesen Zahlen aber nicht zum Vorschein, weil diese sowohl die Steuerzahlung als auch den ausgewiesenen Gewinn mindern. Ähnliches gilt für bestimmte steuerliche Gestaltungen, wie etwa die Nutzung von Qualifikationskonflikten. Festzuhalten bleibt, dass ein überzeugender Nachweis eines unerwünschten Steuergefälles zwischen der Digitalwirtschaft und dem Rest der Wirtschaft, das eine Ausgleichssteuer rechtfertigen würde, jedenfalls durch die von der Europäischen Kommission vorgelegten Zahlen nicht erbracht werden kann.

Viertens soll durch eine Digitalsteuer gewährleistet werden, dass der Ort der Besteuerung und der Ort der Wertschöpfung übereinstimmen. Die Europäische Kommission argumentiert, in der Unternehmensbesteuerung gelte im Allgemeinen das Prinzip, Erträge sollten dort besteuert werden, wo die Wertschöpfung stattfindet. Dieser Ansatz steht auch im Mittelpunkt der OECD-Initiative gegen „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS). Tatsächlich handelt sich hier im Wesentlichen um eine Leerformel, denn der „Ort der Wertschöpfung“ ist für Zwecke der Besteuerung nicht so eindeutig bestimmbar, wie es eine Norm für die Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen Ländern erfordert. Wenn beispielsweise Produzenten und Konsumenten eines Gutes in unterschiedlichen Ländern ansässig sind, hilft das Kriterium des Ortes der Wertschöpfung nicht weiter. Offenbar gibt es weder ohne Produzenten noch ohne Konsumenten Wertschöpfung. Von praktischer Relevanz ist die Frage, wie das Recht zur Besteuerung der erzielten Einkünfte zwischen den Ländern des Produzenten und der Konsumenten aufzuteilen ist.

Grundsätzlich gilt, dass Unternehmen dort Ertragsteuern zahlen, wo sie ihren steuerrechtlichen Sitz haben. Bei grenzüberschreitenden Einkommen sehen die bestehenden Besteuerungsregeln im Wesentlichen vor, dass „passive“ Einkünfte wie Lizenzzahlungen oder Zinsen im Sitzland des Empfängers besteuert werden, und nicht in dem Land, in dem die Wertschöpfung stattgefunden hat, die diese Erträge hervorgebracht hat. „Aktive“ Einkünfte, also die Eigenkapitalentlohnung, werden ebenfalls im Sitzland des Unternehmens besteuert. Eine Ausnahme gilt, wenn das betreffende Unternehmen in einem anderen Land als seinem Sitzland Einkünfte erzielt und dort eine Betriebsstätte unterhält.³ Bei gewöhnlichen Exportunternehmen kann dies vorliegen, wenn eine Filiale den Vertrieb im Zielland übernimmt. Ebenso ist aber auch vorstellbar, dass die Vertriebsaufgabe von einem Importeur im Zielland übernommen wird. In beiden Fällen erfolgt ein Steuerzugriff in der Regel sowohl im Sitz- als auch im Zielland. Maßgeblich für die Aufteilung des Gesamtgewinns für Zwecke der Besteuerung auf Sitzland und Zielland ist dann die Bewertung der Transaktionen zwischen diesen Unternehmensteilen. Diese Transaktionen sollen so bewertet werden, als würden sie zwischen unverbundenen Unternehmen stattfinden. Ob das dann dazu führt, dass die Besteuerungsrechte den in beiden Ländern geleisteten Beiträgen zur

³ Zum Folgenden siehe auch die Analyse in Becker und Englisch (2017).

Wertschöpfung entsprechen, ist schon deshalb unklar, weil die Wertschöpfungsanteile nicht feststellbar sind. Festzuhalten ist, dass ein Unternehmen, das in einem anderen Land Leistungen anbietet und absetzt, dort nur dann Ertragsteuern zahlt, wenn eine Betriebsstätte vorhanden ist. Wie genau das Vorhandensein einer Betriebsstätte festgestellt wird, ist Gegenstand einer langen steuerrechtlichen Debatte und Entwicklung. Üblicherweise knüpft man an eine substantielle physische Präsenz an. § 12 der deutschen Abgabenordnung (AO) definiert eine Betriebsstätte als „jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient“. Verschiedene Beispiele werden angeführt, darunter Zweigniederlassungen, die Stätte der Geschäftsleitung, Fabrikations- oder Werkstätten, Warenlager sowie Ein- oder Verkaufsstellen. Bei digitalen Geschäften mit einer Lieferung von nicht physischen Gütern ist eine derartige physische Präsenz oft nicht erforderlich, sodass eine Ertragsbesteuerung im Zielland ausbleibt. Das ist prinzipiell unproblematisch, denn auch bei exportierenden Unternehmen herkömmlicher Güter, die in anderen Ländern ihre Produkte absetzen ohne dort substantiell physisch präsent zu sein, entsteht heute im Absatzland kein Ertragsteueranspruch.

Die Europäische Kommission setzt hier an und argumentiert, dass bei einigen digitalen Dienstleistungen keine exakte Analogie zum reinen Güterexport vorliegt, sondern die Nutzer im Zielland direkt oder indirekt am Produktionsprozess (und insofern an der Wertschöpfung) beteiligt sind, und dass das Zielland deshalb einen Anteil an den Ertragsteuern des Unternehmens erhalten sollte. Als Beispiele werden digitale Plattformen genannt, deren Wert aus Sicht der Nutzer mit der Anzahl weiterer Nutzer steigt (sog. Netzwerküter) oder bei denen durch die Aktivitäten von Nutzern Daten generiert werden, mit denen der Plattformbetreiber Erträge erzielen kann. Generell ist in diesen Fällen allerdings die Bewertung des Beitrags, den Nutzer zur Wertschöpfung leisten, schwierig. Oft ist auch nicht unmittelbar einsichtig, warum Nutzer einer Plattform, die selber keinen Preis entrichten, überhaupt Werte schaffen oder sich der Beitrag zur Wertschöpfung, der in einem bestimmten Land erbracht wird, an der Zahl der in diesem Land ansässigen Nutzer orientieren soll, so wie von der Europäische Kommission vorgeschlagen (siehe Abschnitt 2.2). Ob man die Bereitstellung von Daten durch Konsumenten für hinreichend ansieht, um von ihrer Beteiligung an der Wertschöpfung zu sprechen, ist letztlich eine Frage der zweckmäßigen Definition des Betriebsstättenbegriffs. Letztlich geht es darum, dass verschiedene Staaten sich auf Regeln über die internationale Verteilung von Besteuerungsrechten einigen müssen.

Man sollte bedenken, dass auch bei vielen herkömmlichen Geschäften die Kunden Informationen liefern, die von den Unternehmen verarbeitet werden. Das spielt beispielsweise in der für Deutschland so wichtigen Automobilindustrie eine zentrale Rolle. Hier könnte ein neu geschaffenes Konzept einer „digitalen Betriebsstätte“ dazu führen, dass Besteuerungsrechte vermehrt in Länder verlagert werden, in denen die Automobilindustrie ihre Produkte absetzt.

Fazit. Eine Digitalsteuer in Form einer höheren Besteuerung der Umsätze digitaler Unternehmen ist insgesamt nicht geeignet, die von der Europäischen Kommission angestrebten Ziele zu erreichen. Erstens können Unternehmen mit relativ niedrigen Margen durch eine solche Steuer aus dem Markt verdrängt werden. Zweitens ist der Ort der Wertschöpfung – sowohl in Bezug auf digitale als auch traditionelle Geschäftsmodelle – im Allgemeinen nicht bestimmbar und daher kein sinnvoller Ansatz für die Unternehmensbesteuerung. Drittens sind die von der Europäischen Kommission zur Begründung neuer Digitalsteuern angeführten Besteuerungsunterschiede zwischen Digitalwirtschaft und traditionellen Geschäftsmodellen in erster Linie verursacht durch die nachteilige steuerliche Behandlung von Investitionsgütern, die in größerem Umfang in traditionellen Geschäftsmodellen eingesetzt werden. Hinzu kommen steuerliche Fördermaßnahmen für Forschung und Entwicklung, die Digitalunternehmen in stärkerem Ausmaß begünstigen.

Statt neue Steuern zu erfinden, um diese Nachteile auszugleichen, wäre es zielgenauer und sachgerechter, die bestehenden Steuerregeln zu überprüfen und eventuelle unerwünschte Diskriminierungen zu beseitigen. Unterschiede im Hinblick auf die effektive Steuerbelastung, die auf eine steuerliche Forschungsförderung zurückzuführen sind, sind allerdings ausdrücklich erwünscht. Diese Unterschiede durch steuerliche Belastungen der Digitalwirtschaft einzuebnen wäre wirtschaftlich schädlich. Das darüber hinaus relevante Problem aggressiver Steuerplanungen und Steuervermeidung geht weit über die Digitalwirtschaft hinaus und erfordert Handeln mit entsprechend breiten Politikansätzen.

Im Übrigen ist das Steuergefälle zwischen digitalen und nicht-digitalen Unternehmen deutlich geringer, als von der Europäischen Kommission angegeben. Die durchschnittliche Gesamtsteuerlast großer Unternehmen der Digitalwirtschaft liegt bei rund 20,9%, bei nicht-digitalen Unternehmen bei etwa 26,7%.

2.2 Ausgestaltung der EU-Digitalsteuer

Der Vorschlag der Europäischen Kommission sieht vor, dass nur solche Unternehmen digitalsteuerpflichtig sind, welche die folgenden Umsatzgrenzen erreichen:

- Der gesamte weltweit erzielte (Konzern-)Umsatz – nicht nur der Umsatz aus solchen Gütern und Dienstleistungen, die unter die Digitalsteuer fallen würden – muss mindestens 750 Mio. EUR pro Jahr betragen.
- Der innerhalb der EU erzielte digitale und daher im Rahmen der Digitalsteuer steuerpflichtige Umsatz muss mindestens 50 Mio. EUR pro Jahr betragen.

Steuerbar im Sinne der Digitalsteuer sind dabei ausschließlich Umsätze aus der Erbringung folgender Dienstleistungen:

- Der Platzierung von Werbung auf digitalen Schnittstellen.
- Der Bereitstellung digitaler Schnittstellen, welche es Nutzern ermöglichen, zu interagieren sowie die Lieferung und den Austausch von Waren und Dienstleistungen koordinieren.
- Der Übermittlung von Nutzerdaten, die aus den Aktivitäten von Nutzern auf digitalen Schnittstellen generiert werden.

Durch die oben genannten Umsatzgrenzen erfolgt eine Beschränkung der Digitalsteuer auf größere Unternehmen. Dabei ist es unerheblich, ob der Sitz des Unternehmens innerhalb oder außerhalb der EU ist. Die Einschränkung der Steuerpflicht auf die Umsätze aus bestimmten Dienstleistungen dient dem Zweck, nur solche Umsätze zu besteuern, die durch eine Beteiligung der Nutzer am Wertschöpfungsprozess realisiert werden (siehe Abschnitt 2.1).

Die Digitalsteuerschuld eines Unternehmens soll auf Basis der gesamten innerhalb der EU erzielten, steuerbaren Umsätze ermittelt werden und nicht etwa für jeden Mitgliedstaat getrennt. Das Gesamtaufkommen aus der Digitalsteuer wird dann entsprechend verschiedener Schlüssel auf die Mitgliedstaaten der EU aufgeteilt. Im Fall steuerbarer Umsätze aus der Platzierung von Werbung auf digitalen Schnittstellen richtet sich die Aufteilung nach der Anzahl der in den Mitgliedstaaten ansässigen Nutzer, die die entsprechende Werbung auf ihren Endgeräten angezeigt bekommen haben. Bei digitalen Schnittstellen, die eine Interaktion bzw. einen Austausch von Waren und Dienstleistungen zwischen Nutzern ermöglichen, richtet sich die Aufteilung des Aufkommens nach der Zahl der in einem Mitgliedstaat ansässigen Nutzer, die im Steuerzeitraum auf dieser Schnittstelle ein Konto besitzen bzw. Transaktionen durchgeführt haben. Im Fall steuerbarer Umsätze aus der Übermittlung von Nutzerdaten soll die Aufteilung entsprechend der Zahl in einem Mitgliedstaat ansässigen Nutzer erfolgen, deren Daten übermittelt wurden (European Commission, 2018d). Die Europäische Kommission schlägt vor, die steuerbaren Umsätze mit einem Satz von 3% zu besteuern.

Die geplante neue Digitalsteuer ist im Gegensatz zur allgemeinen Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) eine Bruttoumsatzsteuer, eine Anrechnung oder Erstattung von Steuern auf Vorleistungen ist nicht vorgesehen. Die Europäische Kommission schlägt vor, zur Begrenzung der Doppelbesteuerung wie im Fall anderer spezifischer Verbrauchsteuern die Möglichkeit zu schaffen, die gezahlte Digitalsteuer von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer abzuziehen. Eine derartige Möglichkeit sollte in der Regel auch dann bestehen, wenn das Unternehmen seinen steuerlichen Sitz außerhalb der EU hat. Allerdings ist vorläufig unsicher, in welchen Ländern und nach welchen Anteilen multinationale Unternehmen den Abzug vornehmen können. Sollten sich hier für die betroffenen Unternehmen Wahlmöglichkeiten eröffnen, entsteht ein Anreiz zum Abzug in Hochsteuerländern (siehe Abschnitt 4.2).

Zur Verwaltungsvereinfachung ist vorgesehen, dass die Steuererklärung und Steuerzahlung für die gesamte EU nur gegenüber einem Mitgliedstaat der EU erfolgt (sog. One-stop-Shop Prinzip). Dieser ist verantwortlich für die Weiterleitung an die anderen Empfänger (European Commission, 2018a). Mit dieser Konstruktion vermeidet man, dass die Unternehmen in den künftig 27 EU-Mitgliedstaaten jeweils separate Digitalsteuererklärungen abgeben müssen. Man vermeidet außerdem die Alternative einer kaum praktikablen, vom Käufer abzuführenden Quellensteuer, die im B2C-Bereich von relativ kleinen Endverbrauchern abzuführen sein würde (Kofler et al., 2017).

3 Ökonomische Analyse der Digitalsteuer

3.1 Strukturelle Elemente des Marktes

Aufgrund der Beschränkungen der Steuer hinsichtlich der Inhalte der gehandelten Dienstleistungen und der Mindestgröße der besteuerten Unternehmen ist von folgenden Strukturelementen auszugehen. Erstens handelt es sich bei den von der Steuer betroffenen Unternehmen entweder um sogenannte Plattformunternehmen, die in zweiseitigen Märkten agieren, um Verkäufer und Käufer zueinander zu bringen, oder aber es handelt es sich bei deren Aktivitäten regelmäßig um Werbung, entweder durch direkte Bereitstellung oder fördernde Maßnahmen. Zweitens können wir davon ausgehen, dass diese Unternehmen eine gewisse Marktmacht aufweisen.

Digitale Dienstleistungen und Tausch gegen Daten. Bei vielen digitalen Dienstleistungen stellen Konsumenten Daten zur Verfügung. Das könnte man als Gegenleistung für die erhaltene Dienstleistung betrachten. Ein solcher Tausch könnte prinzipiell der Umsatzsteuer unterliegen. In diesem Fall braucht man allerdings keine spezielle Digitalsteuer, sondern nur eine Anwendung der Umsatzsteuer auf derartige Tauschvorgänge. Außerdem ist zu bedenken, dass Konsumenten auch bei herkömmlichen Geschäften den Verkäufern oft ihre Daten zur Verfügung stellen. Ob es zweckmäßig ist, daraus einen umsatzsteuerpflichtigen Tauschvorgang zu machen, erscheint fraglich.

Zweiseitige Märkte. Von Belang für die Analyse sind sogenannte zweiseitige Märkte, erstmals prominent analysiert von Rochet und Tirole (2003). Diese sind dadurch charakterisiert, dass ein sogenanntes Plattformunternehmen verschiedene Kundengruppen miteinander verbindet, wobei es zu sogenannten Netzwerkexternalitäten zumindest auf einer Marktseite kommt. Eine Netzwerkexternalität zeichnet sich dadurch aus, dass ein von den Mitgliedern genutztes Gut wertvoller wird, wenn sich die Zahl der Nutzer erhöht. Eine typische Anwendung findet sich in der Internetwerbung, wo das Digitalunternehmen den Markt betreibt, der Käufer und Verkäufer zueinander bringt. Prinzipiell können beide Marktseiten dem Betreiber der Plattform einen Preis für die Vermittlungsaktivität bezahlen, analog zum Wohnungsmakler. Im Fall einer Plattform, die Marktmacht besitzt (etwa ein großes Internetunternehmen), ergibt sich aus dem üblichen Gewinnmaximierungskalkül, dass diejenige Seite den höheren Preis zahlt, die eine niedrigere Preiselastizität der Nachfrage aufweist, also auf eine Preiserhöhung um ein Prozent die Nachfrage um einen niedrigeren Prozentsatz senkt. Die andere Seite zahlt einen niedrigeren Preis, der auch null oder negativ sein könnte. So ist Internetwerbung typischerweise für einen Verkäufer mit einem positiven Preis verbunden, wogegen die angesprochenen potenziellen Kunden nichts zahlen, manchmal sogar im Gegenzug für die Überlassung ihrer Daten einen negativen Preis zahlen bzw. bestimmte Dienstleistungen beanspruchen. Dies ist aber nicht die

einzig vorstellbare Kombination. Gegebenenfalls (analog zu Spezialanzeigenblättern) können auch die Verkäufer ohne Beitrag anbieten, wohingegen die Käufer die Provisionen zahlen.

Spezifisch ökonomische Rechtfertigungen für eine Beeinflussung der Angebots- und Nachfrageverhältnisse auf zweiseitigen Märkten mittels Steuern bestehen im Allgemeinen nicht. Typischerweise führen dann Stücksteuern stets zu einer Angebotsverringerung. Hingegen sind Wertsteuern und Stücksteuern nicht äquivalent. Es ist sogar vorstellbar, dass die Einführung einer Wertsteuer auf eine monopolistische Plattform mit einer Preissenkung und einer Outputerhöhung beantwortet wird (Kind et al., 2008, 2009). Zur weitgehenden Vermeidung von Ausweichreaktionen empfehlen Charrie und Janin (2015) anstelle der Besteuerung lediglich einer Seite des Marktes die Besteuerung der Plattform selbst, was der Konzeption der geplanten Digitalsteuer der EU entspricht. Dabei geht es aber um die Erhebung bestehender Steuern, nicht um Sondersteuern speziell für Eingriffe in zweiseitigen Märkten.

Werbung. Ein anderer Ansatzpunkt der Besteuerung liegt in der Frage, ob es eine Rechtfertigung einer Steuer für das hier im Wesentlichen gehandelte Gut der (Online)-Werbung gibt. Die ökonomische Literatur sieht sehr unterschiedliche Wirkungen von Werbung, die gegebenenfalls gleichzeitig eintreten. Abhängig davon ergeben sich unterschiedliche Beurteilungen hinsichtlich der Rechtfertigung einer Besteuerung. Die folgenden Ausführungen sind Tirole (1988) entlehnt.

Erstens führt Werbung im Allgemeinen zu zusätzlichem wohlfahrtsstiftenden Handel. Potenzielle Kunden werden auf Anbieter und Produkte aufmerksam, die für sie attraktiver sind als alternative Angebote, etwa in Form einer gewünschten Qualität.

Zweitens kommt es zur Umverteilung von Marktanteilen für eigentlich gleichwertige Güter. Dieser Effekt ist für die Konsumenten irrelevant und zeigt unnötige Werbeausgaben an.

Drittens kommt es zu Auswirkungen auf den Wettbewerbsprozess, die wiederum unterschiedlich ausfallen können. Einerseits kann der Wettbewerb intensiviert werden, was zu niedrigeren Preisen, höheren umgesetzten Mengen und einer höheren Wohlfahrt führt. Andererseits haben Anbieter ein Interesse, ihr Produkt als ein besonderes herauszustellen, das durch Produkte anderer Anbieter nur bedingt ersetzbar ist. Sofern dieser Versuch erfolgreich ist, erlangt der Anbieter eine gewisse Marktmacht oder baut diese aus. In der Konsequenz ergeben sich dann auf diesem Markt tendenziell niedrigere Absatzmengen und höhere Preise, was für sich wohlfahrtsverringend ist.

Viertens kommt es zu manipulativen Wirkungen auf die Käufer, vor allem wenn wie eben dargestellt, einige Marktmacht durch Werbung erreicht wird. So kann die Wertschätzung für das

beworbene Produkt steigen. In der Sichtweise, dass sich an der Realität nichts ändert, ist diese manipulative Wirkung schädlich – dem Konsumenten wird etwas vorgegaukelt. Alternativ kann es aber auch zu einer Präferenz und Bewusstseinsänderung kommen, die aus der Sicht des Zustands nach der Werbung etwa die Lebensqualität erhöht und damit wohlfahrtsstiftend ist.

Fünftens hätte damit aber die Werbung einen unmittelbaren wohlfahrtserhöhenden Effekt. Ähnlich verhält es sich, wenn Werbung als nutzenerhöhendes Konsumgut wahrgenommen wird. Letzterer Effekt wäre vom Anbieter gerne hingenommen, ginge aber in die Gewinnkalkulation nicht ein. Umgekehrt wird Werbung auch in vielen Fällen von etlichen Konsumenten als belästigend wahrgenommen, was wiederum nur Gegenstand des werbenden Anbieters ist, soweit dies seine Verkaufsumsätze reduziert.

Fazit. Man könnte die Bereitstellung von Daten durch Konsumenten digitaler Dienstleistungen als Realtausch betrachten. Das würde allerdings keine Digitalsteuer rechtfertigen und wäre wohl nicht einmal Gegenstand einer Anwendung der Umsatzsteuer auf diese Vorgänge, da Konsumenten auch bei herkömmlichen Geschäften Daten zur Verfügung stellen.

Digitale Dienstleistungen werden oft auf zweiseitigen Märkten bereitgestellt. Hinreichende Gründe für lenkende steuerliche Eingriffe in derartigen Märkten gibt es aber nicht.

Ähnliches gilt für den Markt für digitale Werbung. In der ökonomischen Literatur werden gleichermaßen gewichtige Argumente für und gegen positive Wirkungen von Werbung vorgetragen. Während der Informationswert positiv zu bewerten ist, ist die reine Marktanteilsverschiebung volkswirtschaftlich unproduktiv. Eine Rechtfertigung für eine Besteuerung zur Beeinflussung der angebotenen und nachgefragten Mengen besteht nicht. Auch Spezialsteuern in zweiseitigen Märkten lassen sich ökonomisch nicht rechtfertigen.

3.2 Wirkung der Digitalsteuer auf Preise und Mengen

Für die Analyse der geplanten Digitalsteuer ist angesichts der hohen Umsatzschwellen und Ausnahmenregelungen von je einem Unternehmen pro Markt mit Marktmacht auszugehen. In technischer Hinsicht zeigt sich die Marktmacht durch abnehmende Zahlungsbereitschaften im Markt gegenüber diesem Anbieter, sollte dieser seine Dienste auch weiteren Kunden anbieten. Dies bedeutet, dass eine Ausdehnung des Angebots nur dann auf Nachfrage trifft, wenn der Preis fällt. Diese Preissenkung wäre aber allen Kunden gleichermaßen zu gewähren. Zusätzlicher Umsatz ist also nur um den Preis einer sinkenden Marge zu bekommen. Die ökonomische Prognose für das Angebotsverhalten ist, dass das Angebot ausgedehnt wird, bis der Grenzumsatz, also der zusätzliche Umsatz aufgrund der Angebotsausdehnung um die letzte Einheit, den Grenzkosten, also den zusätzlichen Kosten aus dieser Angebotsausdehnung, entspricht. Die Einführung einer Steuer auf den Umsatz führt nun dazu, dass der Preis oberhalb der Grenzkosten liegt und damit die Zahlungsbereitschaft der Nachfrager für eine weitere Einheit

größer ist als die Erstellungskosten dieser Einheit, wodurch die gehandelte Menge aus volkswirtschaftlicher Sicht im Allgemeinen zu gering ist. Dieser Befund muss aber bei Online-Werbung aufgrund der spezifischen Konstellationen auf zweiseitigen Märkten sowie angesichts der Argumente für mögliche schädliche Wirkungen der Werbung nicht zutreffen.

Die Untersuchung der Wirkung einer Steuer folgt der Betrachtung eines Plattformunternehmens mit Marktmacht, das Zahlungen nur von einer Seite des Marktes (etwa von den Auftraggebern der Werbung) erhält, wohingegen die andere Seite (zum Beispiel Online-Nutzer) keine Zahlungen leistet. Sehr typisch für digitale Produkte ist, dass die Kosten der Erstellung einer zusätzlichen Einheit (sogenannte Grenzkosten) sehr gering sind. Somit bleibt der Fehler gering, wenn diese der Einfachheit halber mit null angesetzt werden. Ohne die Digitalsteuer wird also eine Produktionsmenge gewählt, zu der der Grenzumsatz gleich null ist. Die Digitalsteuer, die vom Digitalunternehmen zu entrichten ist, bewirkt nun, dass jeder Umsatz und jeder Grenzumsatz um denselben Prozentsatz reduziert wird. Der den Nettogewinn maximierende Output ist derselbe, der auch den Bruttogewinn maximiert. Das Angebot gegenüber den Nachfragern bleibt unverändert, wird also insbesondere nicht eingeschränkt. Damit bleibt für diesen speziellen Fall auch der Preis unverändert. In der Konsequenz trägt das Digitalunternehmen die Steuer allein. Sie wirkt damit praktisch wie eine Gewinnsteuer oder wie eine Pauschale. Die ökonomische Belastung durch die Steuer entspricht hier genau dem Steueraufkommen und wird durch das Digitalunternehmen getragen. Aufgrund der Besonderheiten des Marktes entsteht keine Zusatzlast, die etwa aus Änderungen des Angebotsverhaltens herrühren könnte.

Diese Resultate ergeben sich auch bei Kind und Köthenbürger (2016), die den Markt für digitale Bücher untersuchen. Hier wie dort gilt, dass es zu Modifikationen bei komplexeren Szenarien kommen kann, wie etwa einem gleichzeitigen Angebot von digitalen und mit diesen konkurrierenden physischen Gütern durch denselben Anbieter – zum Beispiel digitalen und gedruckten Büchern. Da es aber hinsichtlich der Richtung der Änderungen der Resultate keine Systematik gibt, erscheint das dargestellte Standardergebnis am angemessensten, um die Konsequenzen der Digitalsteuer zu prognostizieren.⁴

Fazit. Aufgrund der speziellen Einschränkungen der Digitalsteuer der EU werden nur Großanbieter mit Marktmacht besteuert. Da die Grenzkosten dieser Unternehmen sehr gering sind, werden in der Konsequenz keine gravierenden und systematischen Folgen auf gehandelte Mengen oder Marktpreise erwartet. Die Steuer reduziert lediglich die Marge der Digitalunternehmen und wirkt damit näherungsweise wie eine Gewinnsteuer.

⁴ Siehe auch Bourreau et al. (2018), die einen Markt für Onlinewerbung betrachten.

3.3 Wirkung der Digitalsteuer auf Standortentscheidungen

Standortentscheidungen von Unternehmen werden von einer Vielzahl steuerlicher und nicht-steuerlicher Faktoren beeinflusst, darunter beispielsweise die an einem Standort verfügbaren Arbeitskräfte oder die Infrastruktur. Man kann davon ausgehen, dass bei Unternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen steuerliche Aspekte eine größere Rolle spielen als bei herkömmlichen Geschäftsmodellen, weil Nähe zu physischer Infrastruktur und eventuell sogar räumliche Nähe zu den Beschäftigten eine geringere Rolle spielen. Immaterielle Wirtschaftsgüter wie Software können leicht verschickt oder aus der Distanz bearbeitet werden. Deshalb werden bei der Wahl des steuerrechtlich relevanten Unternehmenssitzes Unterschiede in der Steuerbelastung eine wichtige Rolle spielen.

Da geplant ist, dass die zu zahlende EU-Digitalsteuer davon abhängt, wo Digitalunternehmen ihre Kunden haben, wird sie sich auf die Standortwahl im Sinne der Wahl des ertragsteuerlich relevanten Unternehmenssitzes kaum auswirken. Eine gewisse Rolle könnte höchstens spielen, ob die Sitzwahl Folgen dafür hat, ob die gezahlte Digitalsteuer von der Bemessungsgrundlage der Ertragsteuer abzugsfähig ist.

Einen Einfluss könnte die Digitalsteuer aber auf einen anderen Aspekt der Standortwahl haben. Wenn Unternehmen entscheiden, neue digitale Geschäftsmodelle nicht gleichzeitig in allen Märkten einzuführen, sondern zunächst nur in einzelnen Märkten, dann kann man davon ausgehen, dass EU-Märkte nicht gewählt werden, weil dort die Digitalsteuer zu zahlen ist. Das dürfte die Entwicklung der digitalen Wirtschaft in der EU im Vergleich zu anderen Märkten hemmen.

Fazit. Starke systematische Effekte der geplanten Digitalsteuer auf Standortentscheidungen der Unternehmen sind nur insofern zu erwarten, als dass Digitalunternehmen die Einführung neuer Produkte und Dienstleistungen, wenn diese nicht in allen Märkten gleichzeitig erfolgt, wohl erst in Märkten vornehmen werden, in denen keine Digitalsteuer anfällt. Dies kann die Entwicklung der digitalen Wirtschaft in der EU hemmen.

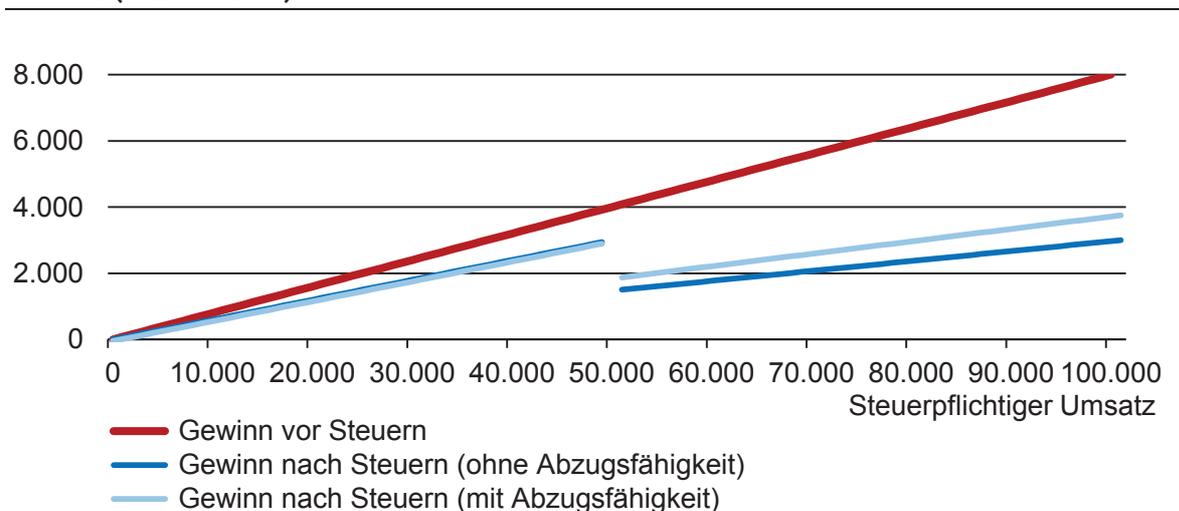
3.4 Weitere Probleme der Digitalsteuer

Besteuerungsgrenze. Die Umsatzschwelle für das Greifen einer Besteuerung der digitalen Umsätze erscheint willkürlich. Da ein Freibetrag für Umsätze unterhalb der Schwelle von 750 Mio. EUR weltweit und 50 Mio. EUR in der EU nicht vorgesehen ist, kommt es an der Besteuerungsgrenze zu einem Belastungssprung. Unternehmen, die knapp unterhalb der Schwelle liegen, zahlen diese Steuer nicht. Diejenigen, die knapp oberhalb der Schwelle liegen, zahlen mindestens 1,5 Mio. EUR brutto, wobei der tatsächliche Belastungsbetrag wegen einer möglichen Abzugsfähigkeit von der Ertragsteuerbasis – in der Regel die Körperschaftsteuerbasis – etwas geringer ausfällt. Dies ist dargestellt in Abbildung 2, die eine Umsatzrendite von 8% und einen Körperschaftsteuersatz von 25% unterstellt. Gleichwohl ergibt sich um die Sprungstelle herum das Problem, dass zusätzliches Bruttoeinkommen das Nettoeinkommen verringert und nicht erhöht – ein unerwünschter Effekt. Gleichmaßen kann es hier gegebenenfalls zu einer Wettbewerbsverzerrung kommen, wenn ein Wettbewerber mit einem relevanten Umsatz knapp oberhalb der Besteuerungsgrenze diese zahlen muss, während der andere knapp unterhalb der Grenze von dieser Abgabe befreit ist.

Aus dieser Betrachtung ergibt sich aber auch, dass mit Ausweichreaktionen durch Zerlegung oder andere strategische Verkleinerung der Unternehmen zu rechnen ist, um die neue digitale Umsatzsteuer zu vermeiden. Es erscheint fraglich, ob wirksame Vorkehrungen gegen derartige Ausweichreaktionen möglich sind. Insofern ist damit zu rechnen, dass Unternehmen, die nicht sehr weit von dieser Grenze entfernt sind, ihre Strukturen anpassen. Die Folge wäre, dass das erreichbare Steueraufkommen niedriger ist als der hier geschätzte Betrag (siehe Abschnitt 4.3).

Abbildung 2

Gewinnbelastung durch die Digitalsteuer in Abhängigkeit vom steuerpflichtigen Umsatz (in 1.000 EUR)



Quelle: Berechnungen der Autoren.

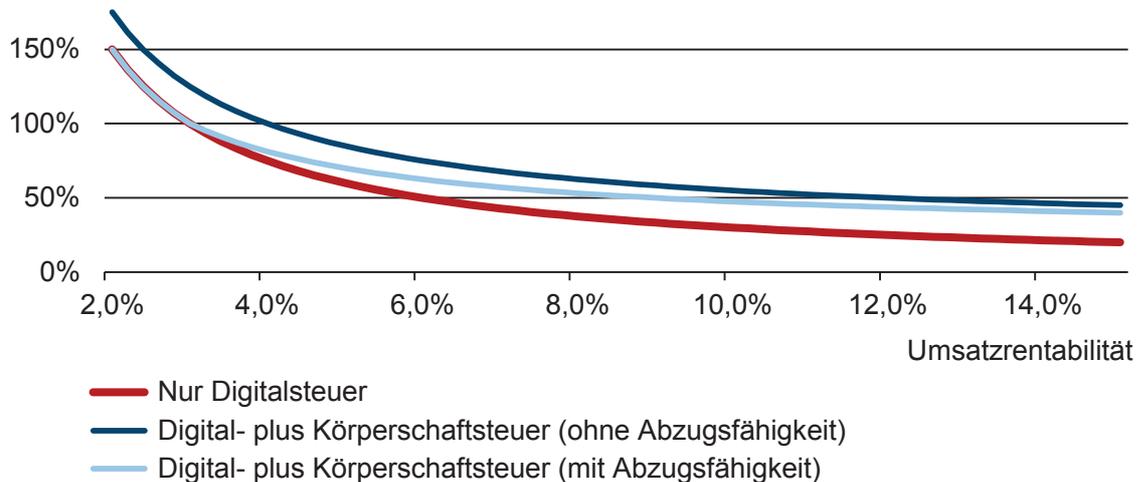
© ifo Institut

Steuerliche Mehrbelastung. Aufgrund der Konstruktion der Steuer fällt bei den betroffenen Unternehmen eine steuerliche Mehrbelastung an. Die Steuerzahlung wird nicht aufgewogen durch die verringerte Körperschaftsteuer. Insofern kommt es insgesamt zu einer erheblich höheren Besteuerung, die gemäß dem Szenario der Europäischen Kommission auch gewollt ist. Unterstellt wird dabei, dass es sich lediglich um einen Ausgleich für unerwünschte steuerliche Vorteile handelt, beispielsweise Vorteile aus internationaler Gewinnverlagerung, einem Problem, das wie bereits erwähnt nicht nur in der Digitalwirtschaft auftritt und bei weitem nicht das von der Europäischen Kommission vermutete Ausmaß annimmt (siehe Abschnitt 2.1). Gleichwohl wird die Steuer auch angewendet bei Unternehmen, die überhaupt nur Inlandsgeschäfte tätigen, die ihre Gewinne in einem Hochsteuerland versteuern, oder aber nur eine relativ niedrige Gewinnmarge auf den Umsatz aufweisen. Eine Umsatzbesteuerung kann dabei insbesondere Unternehmen mit relativ kleiner Marge aus dem Markt drängen und eine vorhandene Marktmacht großer Unternehmen weiter verstärken (Schön, 2017). In allen derartigen Fällen kommt es durch die neue Digitalsteuer zu einer überdurchschnittlichen Belastung der Erträge. Insofern bestehen starke Zweifel, ob die digitale Steuer zu einem Abbau steuerlicher Diskriminierungen und Wettbewerbsverzerrungen führt. In den angegebenen Fällen erscheint sie nicht nur dem theoretischen Ideal einer Körperschaftsteuer unterlegen, bei der verschiedene berechnete Länder das Aufkommen gemäß einem Schlüssel aufteilen, sondern auch den aktuellen Regelungen.

Ferner wächst die effektive Steuerbelastung durch die Digitalsteuer gerade in konjunkturell ungünstigen Zeiten. Tatsächlich ist damit zu rechnen, dass die Preise und damit die zu erzielenden Margen in einer Periode mit niedriger Nachfrage wesentlich niedriger ausfallen als in Zeiten mit hoher Nachfrage. Abbildung 3 verdeutlicht diese Zusammenhänge, wobei eine Körperschaftsteuer in Höhe von 25% unterstellt ist. Die rote Kurve zeigt die Belastung durch die Digitalsteuer allein, die hellblaue Kurve den Gesamteffekt von Digitalsteuer und Körperschaftsteuer bei vollständiger Abzugsfähigkeit der gezahlten Digitalsteuer und die dunkelblaue Kurve den Fall einer fehlenden Abzugsfähigkeit. Bei einer Umsatzrendite von 15% im Boom wäre die Digitalsteuer äquivalent zu einer direkten ertragsteuerlichen Belastung von 20%, während eine für die Rezession angenommene Umsatzrendite von 3% vollständig allein durch die Digitalsteuer absorbiert wird. Sollte die Umsatzrendite noch niedriger ausfallen, lässt sich erkennen, dass sich die Digitalsteuer in Kombination mit einer Gewinnsteuer für ein betroffenes Unternehmen auch zu einer Substanzsteuer entwickeln kann. Auf jeden Fall kommt es zu einer regressiven Wirkung, da die prozentuale Abgabenbelastung mit zunehmender Umsatzrentabilität fällt. Regressive und im Konjunkturverlauf prozyklische Wirkungen sind unvermeidliche Eigenschaften ertragsunabhängiger Steuern.

Abbildung 3

Gewinnbelastung durch die Digitalsteuer in Abhängigkeit der Umsatzrentabilität



Quelle: Berechnungen der Autoren.

© ifo Institut

Maßnahmen im Rahmen der US-Steuerreform. Von besonderer Bedeutung in der Debatte ist die bisher relativ geringere effektive Steuerbelastung amerikanischer Digitalunternehmen, die Unternehmensteile ins Ausland verlagert haben, um Steuern zu sparen. Dabei geht es wohlgerne um Steuern, die in den USA zu entrichten wären, nicht in der EU. Dies geschieht mit Hilfe legaler Transaktionen zur Verschiebung von Gewinnen aus dem bisherigen Hochsteuerland USA in Länder mit niedrigen Steuersätzen. Die aktuelle Steuerreform der USA senkt aber nicht nur den Körperschaftsteuersatz dort, sondern beschränkt auch die Möglichkeiten zu derartigen Gewinnverlagerungen. Das Hauptinstrument für diese Beschränkungen besteht in Hinzurechnungsvorschriften (unter dem Titel GILTI), die den steuerlichen Gewinn in den USA erhöhen, wenn die Rendite in dem Unternehmensteil im Niedrigsteuerland ungewöhnlich hoch ist. Ferner wird eine Mindestbesteuerung in den USA eingeführt unter dem Titel „Base Erosion and Anti Abuse Tax“ (BEAT), wenn eine bestimmte Steuerrate in den USA unterschreitet (Fuest, 2018a; Becker und Englisch, 2018b). Obwohl die Wirksamkeit der Reform in den USA abzuwarten bleibt, kann man damit rechnen, dass diese Maßnahmen die Gewinnsteuerbelastung der global agierenden Digitalunternehmen deutlich erhöhen werden. Damit verliert eines der Hauptargumente zugunsten der Einführung einer Digitalsteuer in der EU an Gewicht.

Fazit. Die geplante Digitalsteuer ist mit potenziellen Wettbewerbsverzerrungen zwischen besteuerten und steuerfrei bleibenden Unternehmen verbunden. Dies könnte unter anderem zu Strategien der Steuervermeidung durch Zerlegung oder Verkleinerung der Unternehmen oberhalb der Mindestschwelle der Besteuerung und damit Steuerausfällen führen. Weitere

Steuerausfälle ergeben sich aus der aufgrund des Betriebsausgabenabzugs geringeren Körperschaftsteuer der in der EU ansässigen Unternehmen.

Als ertragsunabhängige Steuer entfaltet die Digitalsteuer eine regressive Wirkung. Unternehmen mit relativ geringer Gewinnmarge könnten im schlimmsten Fall aus dem Markt verdrängt und eine vorhandene Marktmacht großer Unternehmen weiter verstärkt werden.

Die Steuerbelastung durch die Digitalsteuer wächst mit sinkender Umsatzrendite. Dadurch steigt die effektive Steuerbelastung gerade in konjunkturell schwachen Zeiten. Durch diese prozyklische Wirkung kann die Digitalsteuer krisenverschärfend wirken.

4 Fiskalische Analyse der Digitalsteuer

Eines der von der Europäischen Kommission vorgebrachten Argumente zur Rechtfertigung der Digitalsteuer ist der Verlust an Steueraufkommen, der durch eine aggressive Steuerplanung und Steuervermeidungspraktiken auf Seiten von Unternehmen der Digitalwirtschaft entsteht. Durch die Erhebung der Digitalsteuer, so die Europäische Kommission, kann sichergestellt werden, dass digitale Unternehmen einen angemessenen Beitrag zur Finanzierung der öffentlichen Infrastruktur leisten. Ferner könne das Aufkommen aus der Digitalsteuer zur Nachhaltigkeit der öffentlichen Finanzen beitragen. Diese Argumente wären jedoch nur dann gültig, wenn sich durch die Digitalsteuer ein signifikantes Aufkommen generieren ließe. Ziel dieses Kapitels ist es, das zu erwartende Aufkommen einer Digitalsteuer zu bestimmen.

4.1 Vorgehen bei der Aufkommensschätzung

Die Schätzung des Digitalsteueraufkommens folgt einem Bottom-up-Ansatz basierend auf Mikrodaten aus der Orbis-Unternehmensdatenbank des Bureau van Dijk. Die Datenbank enthält Informationen zu mehr als 220 Millionen börsennotierten und privaten Unternehmen, Finanzinstituten und Versicherern aus der ganzen Welt. Für die vorliegende Analyse werden vor allem Informationen zur Konzernstruktur, den Umsätzen und Vorsteuergewinnen der Mutter- und Tochtergesellschaften sowie deren Firmensitz und Hauptgeschäftsbereich genutzt. Für die große Mehrheit der Unternehmen beziehen sich die Informationen auf das Geschäftsjahr 2017, in einigen wenigen Fällen auf das Jahr 2016. Die Orbis-Daten bilden die Grundlage für zahlreiche akademische Studien zur Wirkung von Unternehmenssteuern auf die Steuerplanung und Steuervermeidungspraktiken multinationaler Unternehmen.⁵ Kalemli-Ozcan et al. (2015) vergleichen die Orbis-Daten mit Daten aus anderen Quellen und kommen zu dem Schluss, dass die Orbis-Daten die für die vorliegende Analyse relevanten Großunternehmen sehr gut abdecken und den Unternehmenssektor in den europäischen Ländern repräsentativ abbilden.⁶

In einem ersten Schritt identifizieren wir Konzernstrukturen und eliminieren sämtliche Unternehmen bzw. Konzerne aus dem Datensatz, deren weltweiter Umsatz unterhalb der Steuerpflichtgrenze von 750 Mio. EUR liegt.

Im zweiten Schritt gilt es zu bestimmen, welche Unternehmen von der Digitalsteuer betroffen wären. Zur Identifikation der relevanten Unternehmen greifen wir auf Informationen zu deren Hauptgeschäftsbereichen zurück. Der Orbis-Datensatz weist jedem Unternehmen einen sogenannten NACE-Code zu, eine auf europäischer Ebene harmonisierte Wirtschafts-

⁵ Siehe Dharmapala (2014) für einen aktuellen Überblick über die empirische Literatur.

⁶ Eine Ausnahme stellt Deutschland dar, was laut den Autoren aber ausschließlich darauf zurückzuführen ist, dass kleine und mittlere Unternehmen hier unterrepräsentiert sind. Diese sind für die nachfolgende Analyse allerdings nicht relevant.

zweigklassifikation. Wir erachten sämtliche Unternehmen als potenziell digitalsteuerpflichtig, die in den Wirtschaftszweigen Programmierungstätigkeiten (NACE-Code 6201), sonstige IT-Dienstleistungen (NACE-Code 6209) oder Datenverarbeitung und Hosting (NACE-Code 6311) tätig sind, sowie Betreiber von Webportalen (NACE-Code 6312). In diese Gruppe fallen unter anderem Alphabet (Google), Facebook und Booking. Des Weiteren zählen wir Internet-Einzelhändler (NACE-Code 4791) zu den potenziell digitalsteuerpflichtigen Unternehmen. Prominente Beispiele in dieser Gruppe sind Amazon, Alibaba und Zalando. Die letzte Gruppe an potenziell digitalsteuerpflichtigen Unternehmen umfasst Verleger von Büchern und Zeitschriften (NACE-Codes 5811 bis 5819) sowie Zeitungen und Online-Nachrichtenportale (NACE-Code 6201). Unternehmen, die dieser Gruppe angehören, erzielen Umsätze unter anderem durch das Schalten von Online-Werbung.

Da die Wirtschaftszweigklassifikation eher grobe Kategorien vorgibt und Unternehmen häufig gleichzeitig in verschiedenen Geschäftsbereichen tätig sind, werden nicht sämtliche umsatzrelevante Aktivitäten der Unternehmen in diesen Gruppen digitalsteuerpflichtig sein. Um dieses Problem zu adressieren verwenden wir verschiedene Heuristiken. Bei der Gruppe der Internetdienstleister und Betreiber von Webportalen ziehen wir die Geschäftsberichte der zehn umsatzstärksten Unternehmen heran, um die Höhe der digitalsteuerpflichtigen Umsätze für jedes dieser Unternehmen im Einzelnen zu bestimmen. Die aggregierten Umsätze dieser zehn Unternehmen machen insgesamt fast 40% des gesamten Umsatzes aller Unternehmen dieser Gruppe aus. Für die verbleibenden Unternehmen dieser Gruppe nehmen wir an, dass der Anteil der digitalsteuerpflichtigen Umsätze am jeweiligen Gesamtumsatz 40% beträgt. Dies entspricht in etwa dem digitalsteuerpflichtigen Umsatzanteil der zehn umsatzstärksten Unternehmen aus der Gruppe der Internetdienstleister und Webportalbetreiber.

Auch bei der Gruppe der Internet-Einzelhändler wären nicht sämtliche erzielten Umsätze digitalsteuerpflichtig. Von der Digitalsteuer betroffen wären hier nur solche Umsätze, die durch die Vermittlung von Käufern und Verkäufern erzielt werden. Dagegen wären Umsätze, die ein Online-Einzelhändler durch eigene Verkaufs- und Vertriebsaktivitäten erzielt, nicht digitalsteuerpflichtig. Somit wäre beispielsweise ein Großteil der Umsätze von Amazon von der Digitalsteuer verschont; von der Digitalsteuer betroffen wären lediglich Umsätze, die Amazon durch Verkäufe von Drittanbietern über die Amazon-Webseite erzielt (Amazon Marketplace). Zur Bestimmung der digitalsteuerpflichtigen Umsatzanteile gehen wir vor wie bei der Gruppe der Internetdienstleister und Webportalbetreiber. Wir ermitteln für die größten Einzelhändler die digitalsteuerrelevanten Umsätze basierend auf Geschäftsberichten und treffen die Annahme, dass der durchschnittliche digitalsteuerpflichtige Umsatzanteil der größten Online-Einzelhändler dem digitalsteuerpflichtigen Umsatzanteil der verbleibenden Unternehmen dieser Gruppe entspricht. Dabei kommen wir auf einen Wert von rund 20%.

Für die Gruppe der Verleger und Online-Nachrichtendienste gehen wir davon aus, dass der digitalsteuerpflichtige Umsatzanteil je Unternehmen 10% beträgt. Dieser Wert entspricht einer Schätzung des Verbands Deutscher Zeitungsverleger für den Anteil der Werbeeinnahmen durch Online- und Mobilangebote im deutschen Verlags- und Zeitungswesen (BDZV, 2018).

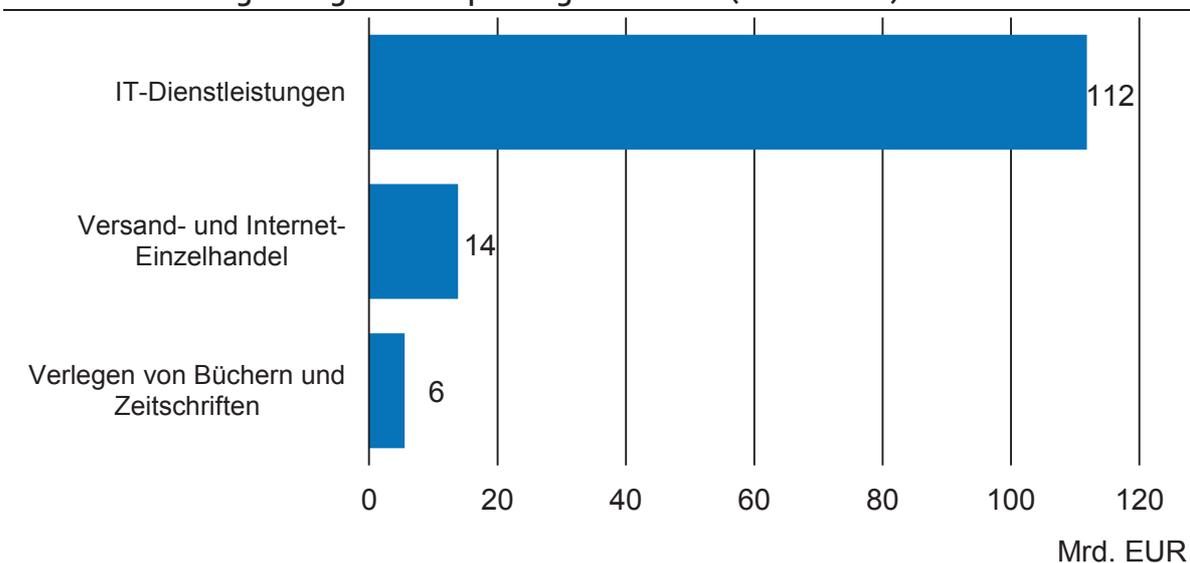
Im letzten Schritt bestimmen wir, wie hoch die auf Basis dieser Heuristiken ermittelten digitalen Umsätze sind, die innerhalb der EU erzielt wurden. Dafür treffen wir die Annahme, dass der digitale Umsatz, den ein Konzern innerhalb der EU erzielt, der Summe der digitalen Umsätze sämtlicher Tochtergesellschaften mit Sitz innerhalb der EU entspricht. Anschließend aggregieren wir die digitalen Umsätze sämtlicher Tochtergesellschaften mit Sitz in der EU auf Konzernebene und bestimmen auf diese Weise die Digitalsteuerschuld für jeden Konzern. Sämtliche für unsere Analyse relevanten Unternehmen haben (in der Regel mehrere) Niederlassungen innerhalb der EU, mittels derer sie den europäischen Markt bedienen. Alphabet, Facebook und Apple beispielsweise haben ihren europäischen Hauptsitz in Irland, Amazon in Luxemburg. Anders als bei Unternehmensgewinnen sind in Bezug auf Umsätze keine nennenswerten Verschiebungen zu erwarten, da bei der Umsatzbesteuerung das Bestimmungslandprinzip gilt und die Umsatzsteuer innerhalb der EU einheitlich geregelt ist.

4.2 Das Aufkommen aus der Digitalsteuer und dessen Verteilung

Abbildung 4 zeigt die Summe der auf Basis des in Abschnitt 4.1 beschriebenen Vorgehens ermittelten digitalsteuerpflichtigen Umsätze in den drei Wirtschaftsbereichen Internetdienstleistungen/Webportale, Online-Handel und Verlagswesen. Am stärksten von der Digitalsteuer betroffen wären demnach Internetdienstleister und Webportale, zu denen unter anderem Alphabet (Google), Facebook und Booking zählen. Der digitalsteuerpflichtige Umsatz im Internet-Einzelhandel fällt im Verhältnis deutlich geringer aus, da hier nur jene Umsätze der Digitalsteuer unterliegen, die die Betreiber digitaler Schnittstellen durch die Vermittlung von Käufern und Verkäufern erzielen. In Summe betragen die digitalsteuerpflichtigen Umsätze ca. 132 Mrd. EUR. Bei einem Digitalsteuersatz von 3% läge das gesamte Digitalsteueraufkommen damit bei etwa 3,9 Mrd. EUR. Dies entspricht etwa 0,1% der gesamten Steuereinnahmen aller 28 Mitgliedstaaten der EU bzw. 1,2% des gesamten Körperschaftsteueraufkommens (Datenquelle: Eurostat, Stand 2016). Die Hoffnung, durch die Einführung der Digitalsteuer ließe sich ein signifikantes Aufkommen generieren, stellt sich damit als unrealistisch heraus.

Abbildung 4

Zusammensetzung der digitalsteuerpflichtigen Umsätze (in Mrd. EUR)



Quelle: Orbis-Daten und eigene Berechnungen.

© ifo Institut

An dieser Stelle sei angemerkt, dass die hier vorgenommene Schätzung des Digitalsteueraufkommens unterhalb der Schätzung der Europäischen Kommission liegt, die das Aufkommen auf rund 5 Mrd. EUR beziffert, und das, obwohl die Berechnungen der Europäischen Kommission ebenfalls auf Informationen aus der Orbis-Datenbank beruhen (European Commission, 2018e). Der Grund für diese Diskrepanz dürfte vor allem daran liegen, dass die Europäische Kommission sämtliche innerhalb der EU erzielten Umsätze der auf Basis der relevanten NACE-Codes identifizierten digitalen Unternehmen bei ihrer Aufkommensschätzung berücksichtigt. Dagegen wird bei den Berechnungen in der vorliegenden Studie der Umstand berücksichtigt, dass nicht sämtliche umsatzrelevanten Aktivitäten potenziell digitalsteuerpflichtiger Unternehmen tatsächlich auch von der Digitalsteuer betroffen wären (siehe Abschnitt 4.1).⁷

Abbildung 5 verdeutlicht die Aufteilung des Digitalsteueraufkommens auf die einzelnen Mitgliedstaaten der EU. Da es an belastbaren Zahlen zu den für die Aufkommensverteilung relevanten Schlüsselvariablen mangelt, wurde die Annahme getroffen, dass die Anteile der

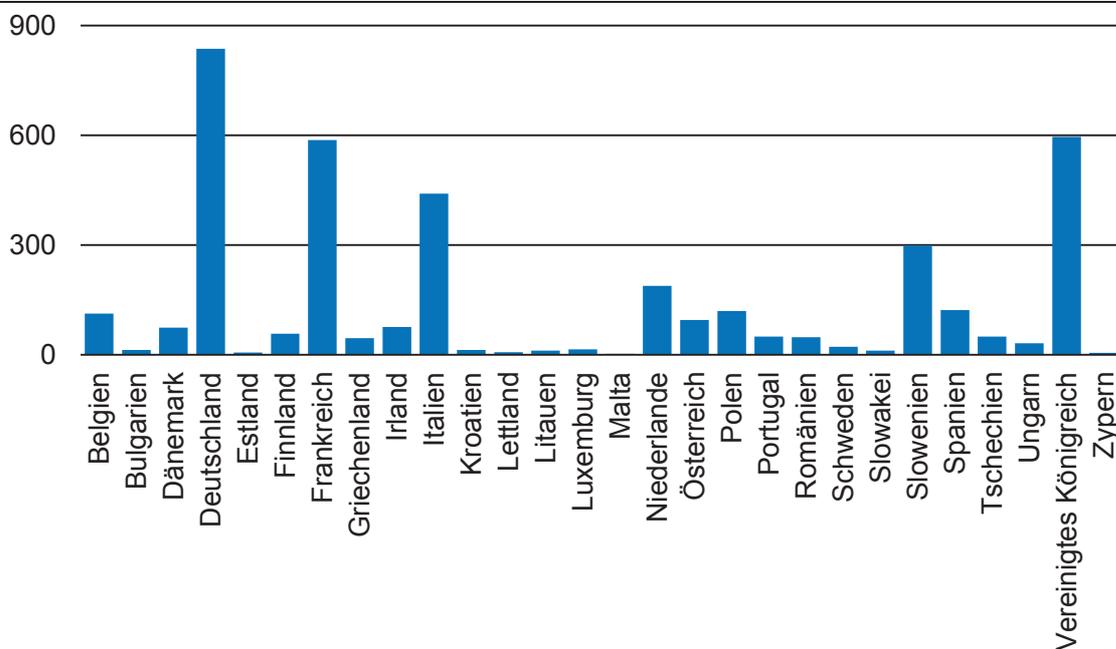
⁷ Darüber hinaus gibt es weitere Unterschiede in den Ansätzen bei der Aufkommensschätzung. Die Europäische Kommission verwendet von der United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) aufbereitete Orbis-Daten, die sich hauptsächlich auf das Jahr 2015 beziehen und lediglich die 100 größten Unternehmen der Digitalwirtschaft umfassen. Jedes dieser 100 Unternehmen erzielte zu diesem Zeitpunkt einen weltweiten Gesamtumsatz von mehr als 1 Mrd. US-Dollar. Die Europäische Kommission ergänzt bei ihrer Aufkommensschätzung diese Liste um 12 weitere Unternehmen, ohne dabei jedoch anzugeben, um welche Unternehmen es sich dabei handelt.

einzelnen Mitgliedstaaten am Gesamtsteueraufkommen proportional zu deren Bruttoinlandsprodukt sind.

Mit rund 836 Mio. EUR fließt Deutschland der mit Abstand größte Betrag des Digitalsteueraufkommens zu. Die Aufkommen des Vereinigten Königreichs und Frankreichs liegen mit 595 Mio. EUR bzw. 587 Mio. EUR deutlich darunter. Aber auch hier ist das Aufkommen in Relation zum gesamten Steueraufkommen verschwindend gering. In Deutschland und dem Vereinigten Königreich würde das Digitalsteueraufkommen gerade einmal 0,1% der Steuereinnahmen insgesamt betragen. In Frankreich läge der Anteil bei etwa 0,09%.

Abbildung 5

Digitalsteueraufkommen je EU-Mitgliedstaat (in Mio. EUR)



Quelle: Orbis-Informationen, Eurostat und Berechnungen der Autoren.

© ifo Institut

Bei den vorangegangenen Schätzungen bleibt allerdings noch eine etwaige Abzugsfähigkeit der gezahlten Digitalsteuer von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer unberücksichtigt. Insofern handelt es sich hierbei um eine Schätzung des Bruttoaufkommens der Digitalsteuer. Möchte man die Abzugsfähigkeit von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer bei der Aufkommenschätzung berücksichtigen und damit eine Schätzung des Nettoaufkommens der Digitalsteuer erhalten, dann sind die Modalitäten des Abzugs von zentraler Bedeutung. Insbesondere muss für den Fall, dass ein Unternehmen Betriebstätten in mehreren Mitgliedstaaten der EU hat, eine Antwort auf die Frage gefunden werden, in welchem Mitgliedstaat die gezahlte Digitalsteuer in welchem Umfang abzugsfähig ist. Diese Frage bleibt

im Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission unbeantwortet. Überlässt man die Entscheidung den digitalsteuerpflichtigen Unternehmen, würde das den Steuerwettbewerb innerhalb der EU weiter verschärfen, da aus Unternehmenssicht ein Abzug in Hochsteuerländern am attraktivsten ist. Dies würde in der Konsequenz zu einer Aushöhlung der Körperschaftsteuerbasis in Ländern wie Deutschland und Frankreich führen. Aufgrund des damit verbundenen Konfliktpotenzials dürfte diese Variante unrealistisch sein. Stattdessen schätzen wir das Nettoaufkommen der Digitalsteuer für zwei alternative Varianten in Bezug auf die Abzugsmodalitäten. In der *Basisvariante* nehmen wir an, dass die maximale Höhe der abzugsfähigen Digitalsteuerschuld eines Unternehmens in einem Mitgliedstaat der EU dem Anteil am Digitalsteueraufkommen entspricht, den der Mitgliedstaat erhält. Hierdurch entsteht für die Unternehmen aber ein gravierender Nachteil. Ist ein Unternehmen in einem Mitgliedstaat digitalsteuerpflichtig, in dem es keine Betriebsstätte hat und damit nicht der Körperschaftsteuer unterliegt, so besteht für die entsprechende Digitalsteuerschuld auch keine Abzugsmöglichkeit. In der Konsequenz wird für digitalsteuerpflichtige Unternehmen in dieser Variante in der Regel nur ein Teil der Digitalsteuerzahlungen von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer abzugsfähig sein. In der *zweiten Variante* gehen wir davon aus, dass gewährleistet ist, dass Unternehmen ihre gesamte Digitalsteuerzahlung von der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer abziehen können. Unterhält ein digitalsteuerpflichtiges Unternehmen lediglich in einem Mitgliedstaat der EU eine Betriebsstätte, so kann es seine komplette Digitalsteuerschuld in diesem Mitgliedstaat von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage abziehen. Unterhält ein Unternehmen dagegen in mehreren Mitgliedstaaten der EU Betriebsstätten, so ist seine Digitalsteuerschuld in den Mitgliedstaaten anteilig abzugsfähig. Dabei entsprechen die abzugsfähigen Anteile dem Verhältnis aus der Digitalsteuerzahlung, die dem entsprechenden Mitgliedstaat zufließt, und der Summe der Digitalsteuerzahlungen an sämtliche Mitgliedstaaten der EU, in denen das betreffende Unternehmen eine Betriebsstätte hat. Tabelle 1 zeigt das Brutto- und Nettoaufkommen aus der Digitalsteuer für beide oben beschriebenen Abzugsvarianten getrennt nach den Mitgliedstaaten der EU.

Für Deutschland ergibt sich ein Nettoaufkommen, das je nach Abzugsmodalität um 26% bzw. 36% geringer ausfällt als das Bruttoaufkommen. Damit würde die fiskalische Bedeutung der Digitalsteuer noch geringer ausfallen. In Relation zu den Steuereinnahmen insgesamt beträgt das Nettoaufkommen je nach Abzugsvariante lediglich 0,08% bzw. 0,07%.

Fazit. Das Aufkommen aus der EU-Digitalsteuer wäre mit einer Größenordnung von voraussichtlich 3-4 Mrd. EUR gering. Davon entfallen auf Deutschland etwa 500-800 Mio. EUR, was gerade einmal rund 0,1% der Steuereinnahmen insgesamt entspricht. Die von der Europäischen Kommission vorgebrachte Rechtfertigung, durch die Digitalsteuer könnten zusätzliche öffentliche Einnahmen generiert werden, die einen signifikanten Beitrag zur Nachhaltigkeit der öffentlichen Finanzen leisten, ist unrealistisch.

Tabelle 1

**Brutto- und Nettoaufkommenschätzungen für die Digitalsteuer nach EU-Mitgliedstaaten
(in Mio. EUR)**

Land	Digitalsteuerbrutto- aufkommen	Nettoaufkommen Basisvariante	Nettoaufkommen Variante 2
Belgien	112,0	87,8	78,2
Bulgarien	12,9	12,6	12,6
Dänemark	73,9	66,2	63,4
Deutschland	835,9	615,5	535,0
Estland	5,9	5,7	5,7
Finnland	57,3	55,0	54,3
Frankreich	587,0	431,4	376,8
Griechenland	45,5	43,1	42,9
Irland	75,9	68,3	64,9
Italien	439,8	360,1	333,6
Kroatien	12,5	12,0	12,0
Lettland	6,9	6,7	6,7
Litauen	10,7	10,5	10,5
Luxemburg	14,2	12,8	12,5
Malta	2,8	2,8	2,7
Niederlande	187,8	154,5	143,4
Österreich	94,7	79,3	69,0
Polen	119,3	107,5	104,8
Portugal	49,5	46,0	45,3
Rumänien	48,1	46,2	45,9
Slowakei	21,8	20,7	20,4
Slowenien	11,1	10,9	10,9
Spanien	298,1	255,8	244,5
Schweden	122,3	107,0	101,1
Tschechische Republik	49,2	45,9	45,1
Ungarn	31,6	31,0	30,8
Vereinigtes Königreich	595,3	490,9	437,7
Zypern	4,9	4,8	4,8
Gesamt	3.926,6	3.191,0	2.915,5

Quelle: Orbis-Informationen und eigene Berechnungen.

4.3 Die globale Verteilung der Steuerlast

Die EU-Digitalsteuer sieht sich dem Vorwurf ausgesetzt, vor allem eine GAFA-Steuer zu sein; eine Steuer auf die US-amerikanischen Tech-Giganten Google (Alphabet), Apple, Facebook und Amazon. Tatsächlich wird ein Großteil des Digitalsteueraufkommens von US-amerikanischen Unternehmen getragen, wie Abbildung 6 zeigt.

Abbildung 6

Globale Verteilung der Digitalsteuerlast (in Mio. EUR)



Quelle: Orbis, eigene Berechnungen.

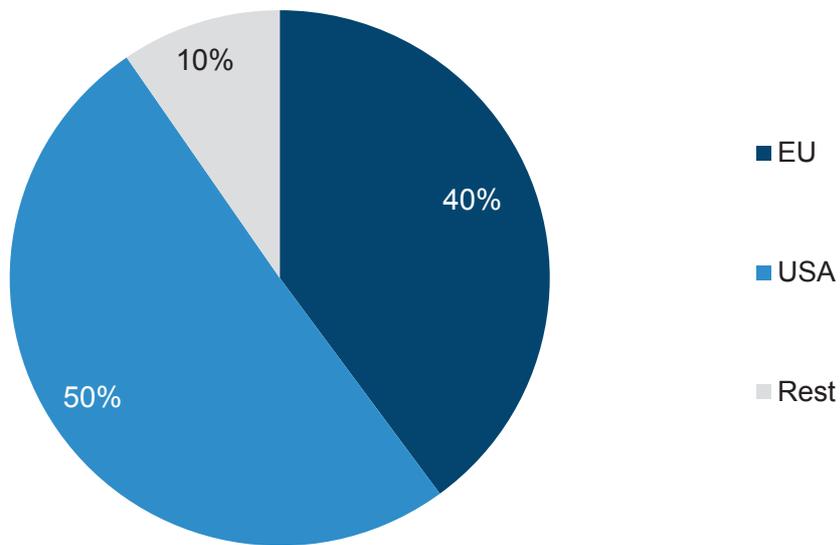
© ifo Institut

Abbildung 7 verdeutlicht die relative Verteilung der Digitalsteuerlast. Demnach wird die Hälfte des gesamten Digitalsteueraufkommens von Unternehmen mit Hauptsitz in den USA getragen. Damit würden US-amerikanische Unternehmen den mit Abstand größten Beitrag zum Digitalsteueraufkommen leisten. Die Digitalsteuer wirkt damit effektiv wie ein Wertzoll auf Importe der betroffenen US-amerikanischen Unternehmen. Dadurch besitzt sie das Potenzial, den ohnehin schwelenden Handelsstreit mit den USA weiter anzufachen. Vor dem Hintergrund des aktuellen Konflikts über Zölle zwischen den USA und den Staaten der Europäischen Union erscheint es wahrscheinlich, dass die Vereinigten Staaten als Gegenmaßnahme ihrerseits Handelsbeschränkungen erlassen. In einem solchen Szenario können Einkommensverluste innerhalb der EU anfallen, die den fiskalischen Ertrag aus der Digitalsteuer weit übersteigen. So zeigt eine Analyse des ifo Instituts, dass die Einführung von US-Zöllen auf Automobile in Höhe von 25% für Deutschland zu einem Rückgang des Bruttoinlandsprodukts in Höhe von über 5 Mrd. EUR führen würde (ifo Institut, 2018). Aus einem von Felbermayr et al. (2017) untersuchten Handelskriegsszenario zwischen den USA und ihren Handelspartnern mit Steigerung von Zöllen und nichttarifären Handelshemmnissen ergäbe sich allein für Deutschland gar ein Verlust im Volumen von 0,4% des Bruttoinlandsprodukts. Bei einem Wert des BIP von Deutschland in Höhe

von ungefähr 3.260 Mrd. EUR entspricht dies einer Größenordnung von etwa 13 Mrd. EUR. Sollte die Digitalsteuer auch nur für einen Teil derartiger Gegenmaßnahmen verantwortlich sein, kann es leicht passieren, dass die ausgelösten Gegenmaßnahmen den positiven fiskalischen Effekt für die EU und Deutschland deutlich übersteigen.

Abbildung 7

Digitalsteuerpflichtige Umsätze Aufteilung nach Herkunftsland der Muttergesellschaft



Quelle: Orbis-Informationen und Berechnungen der Autoren.

© ifo Institut

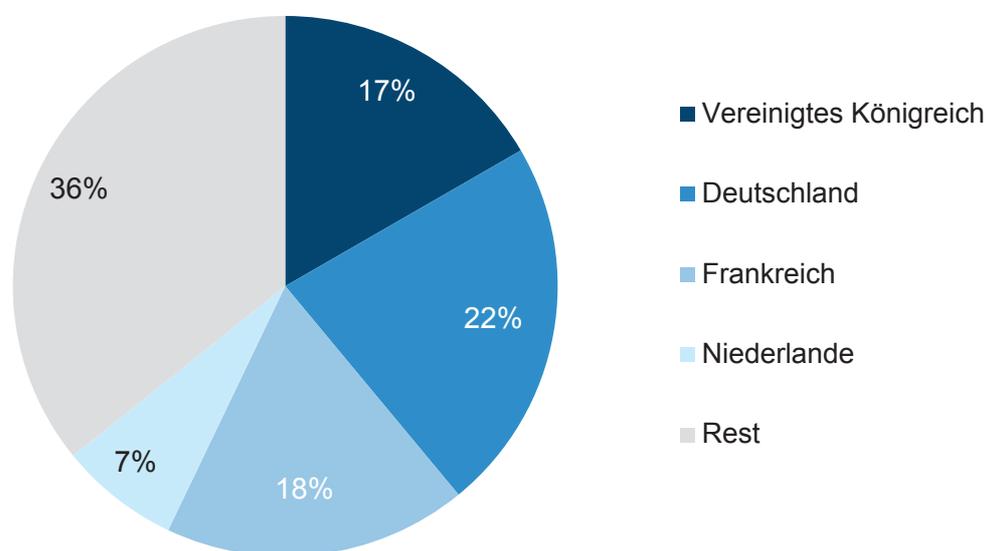
Darüber hinaus erscheint es heikel, die gängige Steuersystematik zu durchbrechen, indem eine bisher unübliche, spezifische Steuer auf Absatzmärkte eingeführt wird. Sollte dieses Beispiel Nachahmer finden mit dem Ziel, Gewinne erfolgreicher Exportunternehmen im Zielland abzuschöpfen, ginge dies vor allem zu Lasten exportstarker Länder, auch und gerade in fiskalischer Hinsicht. Bezüglich derartiger Nachahmereffekte ist Deutschland also besonders verletzlich, so dass sich die Digitalsteuer als Bumerang erweisen kann, die die fiskalische Position Deutschlands nicht etwa verbessert, sondern verschlechtert.

Abbildung 8 betrachtet die Verteilung der auf Unternehmen mit Hauptsitz in der EU entfallenden Digitalsteuerlast auf die Mitgliedstaaten der EU. Die Abbildung macht deutlich, dass unter den europäischen Ländern der Beitrag deutscher Unternehmen am Digitalsteueraufkommen mit 22% am größten ist, gefolgt von Unternehmen aus Frankreich mit 18% und dem Vereinigten Königreich mit 17%. Innerhalb der EU wäre die deutsche Wirtschaft damit der größte Verlierer der Einführung einer Digitalsteuer. Auf sie käme eine zusätzliche Steuerlast in Höhe von etwa 345

Mio. EUR zu.⁸ Es sei an dieser Stelle daran erinnert, dass die Steuer die Unternehmen unabhängig von ihrer Gewinnmarge belastet, wodurch die Steuerbelastung bei Unternehmen mit geringer Umsatzrendite besonders hoch ausfällt (vgl. Kapitel 3.4). Unternehmen mit geringer Gewinnmarge könnten somit im schlimmsten Fall aus dem Markt verdrängt werden. Darüber hinaus steigt die effektive Steuerbelastung gerade in konjunkturell schwachen Zeiten, wodurch sie krisenverschärfend wirkt.

Abbildung 8

Digitalsteuerpflichtige Umsätze in der EU Aufteilung nach Herkunftsland der Muttergesellschaft



Quelle: Orbis-Informationen und Berechnungen der Autoren.

© ifo Institut

Fazit. Das Digitalsteueraufkommen würde zur Hälfte von US-amerikanischen Unternehmen getragen werden, wodurch die Digitalsteuer effektiv wie ein Zoll gegenüber den USA wirken würde. Durch Gegenmaßnahmen der USA im gegenwärtigen Handelskonflikt könnten Schäden entstehen, die den fiskalischen Ertrag der Digitalsteuer weit übersteigen. Ähnliches gilt, wenn andere Länder dazu angeregt werden, erfolgreiche Exportunternehmen auf deren Absatzmärkten spezifischen Steuern zu unterwerfen. Innerhalb der EU wären deutsche Unternehmen die größten Verlierer der Digitalsteuer. Sie tragen im europäischen Vergleich den größten Teil der Digitalsteuerlast.

⁸ Dieser Wert entspricht dem gesamten Digitalsteueraufkommen multipliziert mit dem Anteil, den in Deutschland ansässige Unternehmen zum Aufkommen beitragen.

5 Schlussfolgerungen und Ausblick

5.1 Abschließende Bewertung der EU-Digitalsteuer

In den letzten Jahrzehnten ist die fortschreitende Digitalisierung der Wirtschaft zu einem wichtigen Wachstumstreiber für viele Volkswirtschaften geworden. Gleichzeitig birgt die wachsende Bedeutung digitaler Technologien neue Herausforderungen für die Unternehmensbesteuerung. Wichtige Gründe hierfür sind die Bedeutung schwer zu bewertender, immaterieller Vermögenswerte bei der Erstellung digitaler Leistungen sowie die Möglichkeiten des grenzüberschreitenden Online-Handels. Den Unternehmen der Digitalwirtschaft wird vorgeworfen, sie würden sich durch aggressive Steuerplanung der Besteuerung ihrer Erträge weitgehend entziehen. In der politischen und medialen Diskussion gewinnt daher die Frage nach der „fairen“ Besteuerung von Unternehmen der Digitalwirtschaft immer mehr Gewicht.

Am 21. März 2018 hat die Europäische Kommission dem Europäischen Rat zwei Richtlinienvorschläge vorgelegt, die eine gerechtere und effizientere Besteuerung der Digitalwirtschaft gewährleisten sollen. Gemäß diesen Richtlinienvorschlägen soll langfristig der Betriebsstättenbegriff um das Konzept einer „signifikanten digitalen Präsenz“ erweitert werden. Als Zwischenlösung schlägt die Europäische Kommission vor, ersatzhalber die Umsätze aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen zu besteuern. Geplant ist die Einführung einer Steuer von 3% auf Umsätze im Bereich des Verkaufs von Nutzerdaten, der Schaltung von Online-Werbung sowie der Bereitstellung von Online-Marktplätzen. Die Steuer soll von Unternehmen erhoben werden, die einen Gesamtumsatz von mindestens 750 Mio. EUR weltweit und einen digitalen Umsatz von mindestens 50 Mio. EUR innerhalb der Europäischen Union erzielen.

Die Ausführungen und Analysen in den vorangegangenen Kapiteln machen deutlich, dass die Digitalsteuer erhebliche Probleme und negative Folgen mit sich bringen würde. Die Digitalsteuer führt zu einer erheblichen steuerlichen Mehrbelastung der Digitalwirtschaft, was die digitale Entwicklung innerhalb der EU erheblich hemmen könnte. Als eine ertragsunabhängige Steuer entfaltet die Digitalsteuer zudem eine regressive sowie prozyklische Wirkung. Unternehmen mit geringen Gewinnmargen werden von der Digitalsteuer relativ härter getroffen. Durch diese steuerliche Diskriminierung könnten Unternehmen mit geringen Margen im schlimmsten Fall aus dem Markt gedrängt und eine vorhandene Marktmacht großer Unternehmen weiter verstärkt werden. In konjunkturell schwachen Zeiten kann die Digitalsteuer leicht zu einer Substanzbesteuerung führen, wodurch sie eine krisenverschärfende Wirkung entfaltet.

Das zu erwartende Aufkommen aus der Digitalsteuer fällt moderat aus. Je nachdem, ob eine Abzugsmöglichkeit der Digitalsteuer von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer

besteht oder nicht, würde das geschätzte Aufkommen bei 3 bis 4 Mrd. EUR liegen, wovon rund 500 bis 800 Mio. EUR auf Deutschland entfallen. Dies entspräche im besten Fall rund 0,1% der Steuereinnahmen insgesamt. Die Hoffnung, durch eine Digitalsteuer ließe sich ein signifikantes Aufkommen generieren, erweist sich damit als unrealistisch.

Das wichtigste Argument gegen die Digitalsteuer beruht allerdings darauf, dass diese seitens der Herkunftsländer der betroffenen Unternehmen, insbesondere der USA, als Zoll interpretiert werden könnte. Tatsächlich würden US-amerikanische Unternehmen rund die Hälfte der Digitalsteuerlast tragen, wodurch die Digitalsteuer effektiv wie ein Wertzoll gegenüber den USA wirkt. Die Kosten einer Verschärfung des Handelskonflikts zwischen der EU und den USA könnten das Aufkommen aus der Digitalsteuer leicht übersteigen. Sollte die USA auf die Einführung der Digitalsteuer mit Gegenmaßnahmen reagieren, so könnte sich die fiskalische Position Deutschlands sowie der anderen Mitgliedstaaten der EU insgesamt verschlechtern. Dies gilt erst recht, wenn andere Drittländer dem Beispiel der Digitalsteuer folgen und ihrerseits spezifische Steuern auf Exportmärkten von Unternehmen aus der EU einführen.

Die Digitalsteuer birgt aber auch verschiedene konzeptionelle Probleme. Die Europäische Kommission gibt an, eines der zentralen Ziele der Digitalsteuer bestehe darin, eine Übereinstimmung zu erreichen zwischen dem Ort der Besteuerung und dem Ort der Wertschöpfung. Allerdings ist der Ort der Wertschöpfung im Allgemeinen nicht bestimmbar und daher kein sinnvoller Ansatz für die Unternehmensbesteuerung. Auch ist unklar, inwiefern Nutzer digitaler Schnittstellen zur Wertschöpfung beitragen bzw. wie dieser Beitrag überhaupt zu bestimmen ist. Grundlegender ist allerdings die Frage nach den Ursachen für die geringere Steuerbelastung digitaler Geschäftsmodelle im Vergleich zu traditionellen Geschäftsmodellen. Tatsächlich sind diese Besteuerungsunterschiede in erster Linie zurückzuführen auf eine nachteilige steuerliche Behandlung von Investitionsgütern, die in größerem Umfang in traditionellen Geschäftsmodellen eingesetzt werden, sowie steuerliche Fördermaßnahmen für Forschung und Entwicklung, die Digitalunternehmen in stärkerem Ausmaß begünstigen. Das Steuergefälle zwischen Unternehmen mit digitalen Geschäftsmodellen und solchen mit traditionellen Geschäftsmodellen ist also zu einem erheblichen Teil das Ergebnis nationaler Steuerpolitiken und offensichtlich so gewollt. Damit verliert eine wichtige von der Europäischen Kommission vorgebrachte Rechtfertigung für die Digitalsteuer ihre Validität.

Aus diesem Grund sollten, statt eine neue Steuer zu erfinden, die etwaige Wettbewerbsverzerrungen korrigieren soll, bestehende Steuerregeln besser überprüft und unerwünschte Diskriminierungen beseitigt werden. Unterschiede im Hinblick auf die Steuerbelastung zwischen digitalen und traditionellen Geschäftsmodellen, die aus einer steuerlichen Forschungsförderung resultieren, sind allerdings ökonomisch sinnvoll und ausdrücklich gewünscht. Diese Unterschiede durch steuerliche Belastungen der Digitalwirtschaft einzuebnen wäre wirtschaftlich schädlich.

5.2 Die „signifikante digitale Präsenz“ als Lösung?

Im Gegensatz zur als Zwischenlösung bezeichneten EU-Digitalsteuer scheint das von der Europäischen Kommission vorgeschlagene Konzept einer „signifikanten digitalen Präsenz“ den Vorteil zu haben, grundsätzlich mit existierenden internationalen Steuerregeln vereinbar zu sein. Das Konzept der signifikanten digitalen Präsenz diene dazu, so die Europäische Kommission, den Betriebsstättenbegriff zu erweitern und einen Anknüpfungspunkt für die Ertragsbesteuerung in einem Land herzustellen, auch ohne dass ein Unternehmen im entsprechenden Land physisch präsent ist (European Commission, 2018c). Allerdings bringt auch dieses Konzept verschiedene Schwierigkeiten mit sich.

Laut Vorschlag der Europäischen Kommission soll eine signifikante digitale Präsenz dann vorliegen, wenn *mindestens eines* der drei folgenden Kriterien erfüllt ist (European Commission, 2018c: 8):

- a. Die Erträge aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen an Nutzer in einem Steuergebiet übersteigen 7 Mio. EUR in einem Steuerzeitraum.
- b. Die Zahl der Nutzer einer digitalen Dienstleistung in einem Mitgliedstaat übersteigt 100.000 Nutzer in einem Steuerzeitraum.
- c. Die Zahl der Geschäftsverträge über digitale Dienstleistungen übersteigt 3.000 Verträge.

Dabei ist der Begriff „digitale Dienstleistung“ an dieser Stelle wesentlich weiter gefasst, als es bei der EU-Digitalsteuer der Fall ist. Digitale Dienstleistungen umfassen demnach sämtliche „Dienstleistung[en], die über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk erbracht [werden] und deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt“ (European Commission, 2018c: 7; deutsche Übersetzung). Der Begriff beschränkt sich also anders als bei dem Konzept der Digitalsteuer nicht auf solche Dienstleistungen, bei denen die Europäische Kommission vermutet, dass die Kunden bzw. Nutzer einen (wie auch immer bestimmbaren) Beitrag zur Wertschöpfung leisten. Während beim existierenden Betriebsstättenbegriff gewährleistet sein muss, dass die Betriebsstätte „[...] der Tätigkeit des Unternehmens dient“ (§ 12 AO), also zur Leistungserstellung bzw. Produktion beiträgt, fehlt beim Konzept der digitalen Präsenz jeglicher Bezug zur Tätigkeit des Unternehmens bzw. zum Prozess der Leistungserstellung. Tatsächlich stellt das Konzept damit nicht einfach eine Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs dar, sondern bedeutet eine höchst problematische Umdefinition.

Faktisch sieht das Konzept nämlich vor, dass allein der Konsum bzw. die Nutzung digitaler Dienstleistungen erbracht von im Ausland ansässigen Unternehmen das Vorliegen einer digitalen Betriebsstätte bzw. digitalen Präsenz im Inland begründet. Ohne einen im Bestimmungsland geleisteten Beitrag zum Wertschöpfungs- bzw. Produktionsprozess ist in diesem Fall allerdings nicht nachvollziehbar, warum hier ein ausreichender Anknüpfungspunkt für die Geltendmachung

von Besteuerungsrechten vorliegen sollte (Becker und Englisch, 2017). Denn ohne einen entsprechenden Beitrag handelt es sich hierbei aus Sicht des Bestimmungslandes lediglich um einen Import analog zum Handel mit physischen Gütern. Das Konzept der digitalen Präsenz führt somit letztlich dazu, dass Ertragsteueransprüche teilweise in das Absatzland verlegt werden. Während Einkünfte aus der Erbringung herkömmlicher Dienstleistungen weiterhin im Sitzland besteuert werden, werden Einkünfte aus der Erbringung digitaler Dienstleistung im Absatzland besteuert. Darüber hinaus spielen digitale Technologien auch in traditionellen Geschäftsmodellen bei der Leistungserstellung eine immer bedeutendere Rolle (Stichworte: Industrie 4.0, Internet der Dinge). In Anbetracht der sehr weit gefassten Definition digitaler Dienstleistungen ist nicht auszuschließen, dass auch klassische Industrieunternehmen vom Konzept der digitalen Präsenz betroffen wären. Es stellt sich beispielsweise die Frage, ob künftig jede Maschine, die aus der Ferne gesteuert, überwacht und gewartet werden kann, das Vorliegen einer digitalen Präsenz begründet. Exportstarke Länder wie Deutschland könnten auf diese Weise am Ende als Verlierer dastehen, insbesondere wenn diese Praxis international Nachahmer findet.

Letztlich müssten zur Umsetzung des Konzepts Regeln zur Bestimmung von Transferpreisen entwickelt werden, mit deren Hilfe dann die Gewinnanteile der digitalen Betriebstätten bzw. digitalen Präsenzen, an denen die Ertragsbesteuerung anknüpfen würde, ermittelt werden können (Fuest, 2018b). Die Europäische Kommission schlägt in diesem Zusammenhang vor, dass die Gewinnzuteilung auf Basis der Zahl der Nutzer in einem Mitgliedstaat sowie der je Mitgliedstaat erhobenen Daten erfolgen könne. Konkrete Vorschläge zur Gewinnaufteilung bleiben allerdings aus. Da der Beitrag der Nutzer bei der Erstellung digitaler Dienstleistungen jedoch kaum zu bestimmen ist bzw. ein entsprechender Beitrag der Nutzer offensichtlich überhaupt kein Kriterium für das Vorliegen einer digitalen Betriebstätte sein soll, greifen gängige Verfahren zur Ermittlung von Transferpreisen hier ins Leere.

5.3 Alternativen

Eine wesentliche Schwachstelle des Konzepts der digitalen Präsenz ist der fehlende Bezug zum Prozess der Leistungserstellung bzw. Produktionsprozess. Becker und Englisch (2017) schlagen in diesem Zusammenhang vor, den Ort der Herstellung zentraler, standortspezifischer Inputgüter als entscheidendes Kriterium für die Geltendmachung von Besteuerungsrechten heranzuziehen (Becker und Englisch, 2017: 805f). So ließe sich argumentieren, dass bei einigen digitalen Gütern – insbesondere informationsbasierten Dienstleistungen – die durch die Nutzer bereitgestellten Daten ein zentrales Inputgut darstellen, welches für den Betreiber einer digitalen Schnittstelle von herausragender wirtschaftlicher Bedeutung ist. Im Gegensatz zum Vorschlag der Europäischen Kommission hat dieser Vorschlag den Vorteil, tatsächlich mit grundlegenden Prinzipien der internationalen Besteuerungsregeln vereinbar zu sein, da er sich wesentlich näher am existierenden Betriebstättenbegriff orientiert. Die Probleme im Zusammenhang mit der

Bestimmung von Transferpreisen bleiben aber auch hier ungelöst. Generell spricht allerdings nichts dagegen, das Konzept einer digitalen Betriebsstätte bzw. Präsenz in internationale Verhandlungen zur Fortentwicklung der Besteuerungsregeln einzubringen, sofern dabei auch bei einem modifizierten Betriebsstättenbegriff ein Anknüpfungspunkt zum Prozess der Leistungserstellung bzw. zum Produktionsprozess erhalten bleibt, wie er derzeit in § 12 AO zum Ausdruck kommt. Da eine entsprechende Reform vermutlich jedoch zu einer Verschiebung von Körperschaftsteueraufkommen von exportstarken Ländern hin zu importabhängigen Ländern führen dürfte, ist ein breiter internationaler Konsens hier nicht zu erwarten.

Sollte es der Europäischen Kommission tatsächlich in der Hauptsache darum gehen, Steuervermeidungspraktiken entgegenzutreten und auf diese Weise mehr Steuergerechtigkeit zu schaffen, bestünde eine naheliegende und auch kurzfristig umsetzbare Lösung darin, für eine bessere Koordination der Doppelbesteuerungsabkommen der Mitgliedstaaten der EU im Verhältnis zu Drittländern zu sorgen. Der Umstand, dass die Körperschaftsteuerzahlungen von Apple, Alphabet und einigen anderen Digitalkonzernen innerhalb der EU so gering ausfallen, liegt nicht zuletzt daran, dass die Doppelbesteuerungskommen einzelner Mitgliedstaaten der EU in mangelhafter Weise aufeinander abgestimmt sind. Das sogenannte „Double Irish with a Dutch Tax Sandwich“, ein Konstrukt, bei dem Unternehmen über Zweigniederlassungen in den Niederlanden und Irland Gewinne in Niedrigsteuerländer verschoben und auf diese Weise der Besteuerung innerhalb der EU weitestgehend entzogen haben, bietet hierfür ein anschauliches und vieldiskutiertes Beispiel.

Eine weitere Möglichkeit zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken läge in einer Ausweitung des Einsatzes von Quellensteuern. Fuest et al. (2013) zeigen beispielsweise auf, dass die Erhebung einer Abgeltungsteuer auf Zins- und Lizenzentnahmen ein effektives Instrument gegen gängige Strategien der Steuervermeidung multinationaler Unternehmen darstellen könnte. Durch die Möglichkeit einer Anrechnung der gezahlten Abgeltungsteuer im Sitzland ließe sich eine Doppelbesteuerung vermeiden. Eine Ausweitung der Quellenbesteuerung auf internationaler Ebene würde allerdings sowohl eine Überarbeitung existierender Doppelbesteuerungsabkommen als auch der EU-Richtlinie zur Besteuerung grenzüberschreitender Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in der Europäischen Union notwendig machen. Darüber hinaus sind Quellensteuern allein nur bedingt ein hilfreiches Instrument, wenn es um die Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken von eben jenen digitalen Unternehmen geht, die ihre Leistungen über das Internet anbieten und Märkte ohne physische Präsenz bedienen können. Durch Verlagerung des Firmensitzes in ein Niedrigsteuerland könnten diese Unternehmen ihre Steuerbelastung weiterhin gering halten.

Fraglich ist letztlich auch, ob das von der Europäischen Kommission betonte mutmaßliche Steuergefälle tatsächlich das einzige Motiv ist für eine spezifische Besteuerung der Digitalwirtschaft. So wird in der Politik vielfach vor der Marktmacht der großen US-Digitalunternehmen gewarnt, die zulasten von Wettbewerbern und Konsumenten geht. Beispielsweise können Unternehmen durch das Sammeln von Daten eine marktbeherrschende Stellung erlangen und diese dazu nutzen, von verschiedenen Konsumenten unterschiedliche Preise zu verlangen (Fuest, 2018b). Dadurch entsteht zwar nicht notwendigerweise ein Effizienzproblem, aber eine Umverteilung von ökonomischer Rente von den Konsumenten hin zu den Produzenten. Um die Entstehung von unerwünschter Marktmacht zu verhindern, sind allerdings weniger steuer- als vielmehr wettbewerbspolitische Eingriffe gefragt.

Literaturverzeichnis

Becker, J. Englisch, J. (2017). Ein größeres Stück vom Kuchen: Besteuerung der Gewinne von Google und Co. *Wirtschaftsdienst*, 97. Jg., Nr. 11, 801-808.

Becker, J., Englisch, J. (2018a). EU digital services tax: a populist and flawed proposal. *Kluwer International Tax Blog*, March 16, 2018

Becker, J., Englisch, J. (2018b). US Steuerreform: Konsequenzen für Apple & Co. *Wirtschaftsdienst*, 98. Jg., Nr. 2, 77-78.

Bourreau, M, Caillaud, B., De Nijs, R. (2018). Taxation of a digital monopoly platform. *Journal of Public Economic Theory* 20 (1), 40-51.

Bundesverband Deutscher Zeitungsverleger (BDZV) (2018). Die Deutschen Zeitungen in Zahlen und Daten 2018. URL: https://www.bdzv.de/fileadmin/bdzv_hauptseite/aktuell/publikationen/2017/ZDF_2017_web.pdf (Stand: 26.06.2018).

Charrie, J., Janin, L. (2015). La fiscalité du numérique: quels enseignements tirer des modèles théoriques? La note d'analyse no. 26, mars 2015. <http://www.strategie.gouv.fr/publications>.

Devereux, M. P., Griffith, R. (2003). Evaluating tax policy for location decisions. *International Tax and Public Finance* 10, 107-126.

Dharmapala, D. (2014). What do we know about base erosion and profit shifting? A review of the empirical literature. *Fiscal Studies* 35(4), 421-448.

European Commission (2017). A fair and efficient tax system in the European Union for the digital single market. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. 21 September 2017, COM(2017) 547 final, Brüssel.

European Commission (2018a). Questions and answers on a fair and efficient tax system in the EU for the digital single market. European Commission – Fact Sheet, 21 March 2018, MEMO/18/2141, Brüssel.

European Commission (2018b). Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. 21 March 2018, COM(2018) 146 final, Brüssel.

European Commission (2018c). Proposal for a council directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. 21 March 2018, COM(2018) 147 final, Brüssel.

European Commission (2018d). Proposal for a council directive on a common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. 21 March 2018, COM(2018) 148 final, Brüssel.

European Commission (2018e). Impact assessment accompanying the document proposal for a council directive on a common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services and proposal for a council directive on a common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. 21 March 2018, SWD(2018) 82 final, Brüssel.

Felbermayr, G., Steininger, M., Yalcin, E. (2017). Quantifying Trump: The costs of a protectionist US. CESifo Forum, Bd. 18, Nr. 4, 28-36.

Fuest, C. (2018a). Steuerpolitik als Mittel des Protektionismus? Wirtschaftsdienst, 98. Jg., Nr. 13, 4-7.

Fuest, C. (2018b). Digitalisierung und Steuerpolitik. ifo Schnelldienst 71(14), 21-25.

Fuest, C., Spengel, C., Finke, K., Heckemeyer, J., Nusser, H. (2013). Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform. ZEW Discussion Paper No. 13-044.

ifo Institut (2018). US-Autozölle würden Deutschland fünf Milliarden Euro kosten. Pressemitteilung vom 24.05.2018. URL: http://www.cesifo-group.de/de/ifoHome/presse/Pressemitteilungen/Pressemitteilungen-Archiv/2018/Q2/pm-20180524_US_Autozoelle.html (Stand: 26.06.2018).

Kalemli-Ozcan, S., Sorensen, B., Villegas-Sanchez, C., Volosvych, V., Yesiltas, S. (2015). How to construct nationally representative firm level data from the Orbis Global Database. NBER Working Paper 21558.

Kind, H. J., Köthenbürger, M., Schjelderup, G. (2008). Efficiency enhancing taxation in two-sided markets. *Journal of Public Economics* 92, 1531-1539.

Kind, H. J., Köthenbürger, M., Schjelderup, G. (2009). On revenue and welfare dominance of ad valorem taxes in two-sided markets. *Economics Letters* 104, 86-88.

Kind, H. J., Köthenbürger M. (2016). Taxation in digital media markets. CESifo Working Paper No. 6202. München.

Kofler, G., Mayr, G., Schlager, C. (2017). Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept Teil 2: Lösungsvorschläge. *Betriebsberater* 72 (32), 1815-1819.

OECD (2015). Addressing the tax challenges of the digital economy. OECD/G20 base erosion and profit shifting project, action 1: 2015 final report. Paris: OECD.

Richter, W. F. (2018). Taxing direct sales of digital services: a plea for regulated and internationally coordinated profit splitting. CESifo Working Paper No. 7017, München.

Rochet, J.-C., Tirole, J. (2003). Platform competition in two-sided markets. *Journal of the European Economic Association* 1, 990-1029.

Schön, W. (2017). Ten Questions about why and how to tax the digitalized economy. Working Paper No. 2017-11. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, München.

Tirole, J. (1988). *The theory of industrial organization*. Cambridge: MIT press.

Weichenrieder, A. (2018). Digitalization and taxation: Beware ad hoc measures. SAFE Policy Letter No. 64. Universität Frankfurt.

ZEW (2017). *Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle*. Studie herausgegeben von PwC, Frankfurt a.M.

Impressum

Verleger und Herausgeber:

IHK für München und Oberbayern

Dr. Eberhard Sasse

Peter Driessen

Balanstraße 55-59

81541 München

 089 5116-0

 ihk-muenchen.de

Ansprechpartner:

Martin Clemens, Leiter Referat Steuern und Finanzen

IHK für München und Oberbayern

Verfasser:

ifo Institut – Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München e.V.

ifo Forschungsgruppe für Steuer- und Finanzpolitik

Prof. Dr. Dr. h.c. Clemens Fuest

Prof. Dr. Volker Meier

Dr. Florian Neumeier

Daniel Stöhlker

Die Verfasser danken Ludwig Oetker für seine Unterstützung bei der Erstellung der Studie.

Gestaltung:

Ideenmühle, Eckental

Bildnachweis:

Titel: Fotolia © spainter_vfx

Druck:

Oberländer GmbH & Co. KG, Bodenseestraße 18, 81421 München

Stand: August 2018

Die Inhalte wurden vom ifo Institut erstellt und entsprechen nicht notwendigerweise den Positionierungen der IHK für München und Oberbayern.

Alle Rechte liegen beim Herausgeber. Ein Nachdruck – auch auszugsweise – ist nur mit ausdrücklicher schriftlicher Genehmigung des Herausgebers gestattet.



IHK München und
Oberbayern

Die Studie können Sie auch elektronisch abrufen unter
[➔ **ihk-muenchen.de/steuern-digital-ifostudie**](https://ihk-muenchen.de/steuern-digital-ifostudie)



Die Digitalisierungsinitiative der IHK für München und Oberbayern. [➔ **packmasdigital.de**](https://packmasdigital.de)

[➔ **ihk-muenchen.de**](https://ihk-muenchen.de)
[✉ **ihk-muenchen.de/newsletter**](mailto:ihk-muenchen.de/newsletter)

[f **/ihk.muenchen.oberbayern**](https://www.facebook.com/ihk.muenchen.oberbayern)
[x **xing.com/net/muenchenihk**](https://www.xing.com/net/muenchenihk)

[t **@IHK_MUC**](https://twitter.com/IHK_MUC)
[y **/user/ihkfuermuenchen**](https://www.youtube.com/user/ihkfuermuenchen)