

Politische Regulative der digitalen Wirtschaft

**Ergebnisse und Thesen zu internationalen
Besteuerungssystemen der Digital Economy**

Wien, 5. Juli 2019

Expertise

Prof. Dr. Ramón Reichert

INHALTSVERZEICHNIS

I. Einleitung und Problemaufriss

II. Begriffe und Methoden steuerpolitischer Regulation

II.1. Das Betriebsstätten-Prinzip

II.2. Die digitale Betriebsstätte

II.3. Die signifikante digitale Präsenz

II.4. Der Beitrag des Nutzers an der Wertschöpfung

II.5. Interne Berechnungsmodelle des Nutzerwerts von Sozialen Netzwerkseiten am Beispiel von Facebook

II.6. „Corporate Social Media“: Produktionsverhältnisse der digitalen Ökonomie

II.7. „Cybertariat“: Formen der digitalen Arbeit

III. Internationale Besteuerungsparadigmen der digitalen Ökonomie

III.1. OECD: BEPS Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy

III.2. EU: Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCBT)

IV. Unilaterale Lösungsansätze

IV.1. Automatic Payment Transaction (1989)

IV.2. Pioniere digitaler Steuerpolitik: Bit Tax (1996)

IV.3. Frankreich: Taxation of the Digital Economy (2012)

IV.4. Großbritannien: Diverted Profits Tax (2015)

IV.5. Deutschland: Datensteuer (2019)

IV. 6. Digital Services Tax in der EU (2019)

V. Schlussfolgerungen und Ausblick

Alternativen der digitalsteuerlichen Umverteilungspolitik –

Verwendungsmöglichkeiten digitaler Besteuerungserträge

I. Einleitung und Problemaufriss

Die Digitalisierung der Wirtschaft gilt als zentraler Motor für Innovation, Wirtschaftswachstum und gesellschaftlichen Wandel. Der globale digitale Handel macht einen wachsenden Anteil an der gesamten Wirtschaftstätigkeit aus und stellt eine große Herausforderung für das internationale Steuersystem dar. Im Unterschied zum standortbezogenen Betriebsstätten-Kapitalismus sind gewerbliche Anbieter der digitalen Ökonomie heute grundsätzlich in der Lage, digitale Produkte und Dienstleistungen zu geringen Kosten von einem Standort ihrer Wahl aus gewinnbringend zu vertreiben.¹ Die durch die Internetkonzerne Microsoft, Apple, Google, Facebook und Amazon vollzogene Monopolbildung auf dem Markt der Digital Economy hat zur Problematik geführt, dass auf die Besteuerung von Direktgeschäften in allen europäischen Quellenstaaten verzichtet wird.² Nach einer empirischen Umfrage der EU-Kommission befürworten mehr als 80% der EU-Bürger eine Besteuerung von Online-Konzernen. Damit wird verdeutlicht, dass eine klare Mehrheit der EU-Bürger eine steuerrechtlich verbindliche, nachhaltige und effiziente Kontrolle von Internet-Konzernen begrüßt.³ Gemessen am Marktwert weisen die fünf multinationalen Unternehmen einen geschätzten *shareholder value* von drei bis vier Billionen Dollar auf, was der Wirtschaftsleistung Deutschlands entspricht.⁴ Sie stehen damit an der Spitze der weltweit wertvollsten Konzernunternehmen. Wie viele andere Plattformen und bieten die Online-Suchmaschine Google und die soziale Netzwerkseite Facebook ihre Dienste kostenfrei an. Die Einnahmen werden aus dem Verkauf von Werbeanzeigen erwirtschaftet, die auf der Grundlage der systematischen Sammlung und Auswertung von Nutzungsdaten zielgruppenoptimiert generiert werden.

¹ Alexander Sukhodolov, Elena Popkova, Irina Kuzlaeva. "Modern foundations of internet economy." *Internet Economy vs Classic Economy: Struggle of Contradictions*. Springer 2018, S. 43-52.

² Martin Moore, Damian Tambini (Hg.). *Digital dominance: the power of Google, Amazon, Facebook, and Apple*. Oxford University Press, 2018, S. 13ff; Pepper D. Culpepper, Kathleen Thelen. "Are We All Amazon Primed? Consumers and the Politics of Platform Power." *Comparative Political Studies* 2019, Online-Publikation: <https://doi.org/10.1177/0010414019852687>

³ Studie für eine Adaptierung des Steuersystems für Digitalunternehmen <https://bit.ly/2xxbJf9>

⁴ Scott Galloway. *The Four. The Hidden DNA of Amazon, Apple, Facebook and Google*. New York, Transworld 2017.

Abgesehen von Amazon weisen die Konzerne eine Gewinnmarge von einem Fünftel bis ein Viertel des Umsatzes auf. Die hohe Gewinnmarge ist ein klarer Hinweis für den fehlenden Wettbewerb auf den entsprechenden Internetmärkten.⁵ Dieses Marktmonopol impliziert eine kartellrechtliche und finanzpolitische Problematik⁶, aber auch in Verbindung mit Informationskontrolle, Datenüberwachung und Meinungssteuerung eine gesellschaftspolitische Dimension⁷, deren Stellenwert und Auswirkungen von der vorliegenden Expertise sondiert und analysiert werden sollen.

Zahlreiche Studien weisen übereinstimmend darauf hin, dass die Lösungsansätze einer kartell- und steuerrechtlichen Steuerung und Regelung von international agierenden Internetkonzernen weniger von einer nationalstaatlichen Rechtssituation abgeleitet werden können, sondern dass eine erfolgreiche und nachhaltige Internetpolitik in transnationale verbindliche Handlungsstrategien eingebettet werden sollte.⁸ Vor diesem Hintergrund verweist man diagnostisch auf die Steuerungsproblematik, dass der weitgehende Besteuerungsverzicht digitaler Produkt- und Dienstleistungsanbieter der traditionellen OECD-Steuerpolitik entspricht.⁹

Generell wird in der Literatur zu den Auswirkungen der digitalen Wirtschaft davon ausgegangen, dass Innovationen im Bereich der digitalen Informations- und Kommunikationstechnologien die Transaktionskosten drastisch gesenkt haben und die

⁵ Jonathan Taplin: "Move Fast and Break Things: How Facebook, Google, and Amazon Cornered Culture and Undermined Democracy. New York: Little, Brown, and Company, 2017.

⁶ Christiano Lima. "House lawmakers open antitrust probe into tech industry's biggest players." *Politico* 3. 6. 2019, Online-Publikation: <https://www.politico.com/story/2019/06/03/antitrust-tech-industry-google-facebook-1352388>

⁷ Paul Clyde et al. "The social impact of profit-maximizing firms." Online-Publikation:SSRN 2018, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3284113; Ingrid Schneider et al. "Big data-based capitalism, disruption, and novel regulatory approaches in Europe." *The politics and policies of big data: Big data, big brother*, London: Routledge 2018, S. 129-175; Jonathan Taplin. *Move fast and break things: How Facebook, Google, and Amazon have cornered culture and what it means for all of us*. London: Macmillan 2017.

⁸ Edgar L., Feige. Taxation in the Age of Digital Globalization (June 1, 2017). *The Transpartisan Review* 2, S. 48-51. Online-Publikation: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3218467> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3218467>; Guilherme Cintra Guimarães. *Global Technology and Legal Theory: Transnational Constitutionalism, Google and the European Union*. London: Routledge 2019; Pierpaolo Settembri. "If I Can Make it There, I'll Make it Anywhere'. Online Platforms Meet the European Union." *Online Platforms Meet the European Union (June 2019)*. Robert Schuman Centre for Advanced Studies Research Paper No. RSCAS 35 (2019).

⁹ Paul Tang, Henri Bussink. "EU Tax Revenue Loss from Google and Facebook." Report im Auftrag der Dutch delegation of the Labour Party (PvdA) in the Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament 2017, Online-Publikation: <https://paultang.nl/wp-content/uploads/2018/03/EU-Tax-Revenue-Loss-from-Google-and-Facebook-2.pdf>

Globalisierung von immateriellen Gütern, Dienstleistungen und Kapital forciert haben.¹⁰ Das Wachstum multinationaler Konzerne vor allem im Bereich der digitalen Wirtschaft hat das Risiko globaler finanzieller Instabilität erhöht, während die Ermittlung und Bewertung von Einkünften und Gewinnen nach nationaler Herkunft zunehmend unübersichtlich und schwierig geworden ist.

Konzernorientierte Internet-Unternehmen verfolgen folgende Hauptstrategien der Gewinnverlagerung: 1. sie verlagern ihre immateriellen Güter und Dienstleistungen aus Hochsteuerländern auf niedrig besteuerte Finanzgesellschaften; sie verlagern ihre mobilen Produktionsfaktoren in Niedrig- oder Nullsteuergebiete und 2. sie versuchen die ausländische Besteuerung in den Quellenstaaten, in denen sie geschäftsmäßig aktiv sind, weitgehend auszuschalten.¹¹

Ihre Strategien zur Steuervermeidung schränken die Einnahmen und damit die Sozialausgaben der nationalen Regierungen drastisch ein, deren Bürger/innen die bestehenden Steuersysteme als zu komplex, ineffizient und ungerecht mit hohen Verwaltungs- und Einhaltungskosten ansehen. Im Gegensatz zur Geschwindigkeit der finanziellen und technologischen Innovation verharren die Steuersysteme in ihrer Trägheit und entziehen sich den weltweiten Forderungen nach Steuerreformen.

Auf weltweiter Ebene wurde nach langen Diskussionen kein Konsens über einen einheitlichen Ansatz respektive über ein künftiges Arbeitsprogramm einer international verbindlichen Besteuerung der digitalen Wirtschaft erzielt.¹² Lösungsorientiert moniert man im Umfeld der EU-Kommission in Untersuchungen zur digitalen Steuervermeidung, der auch prominent als Tax Gap¹³ geführt wird, dass vielmehr eine neue supranationale Steuerungsagenda benötigt wird, die schließlich auch gemeinsam akkordiert

¹⁰ Jinyan Li. Protecting the Tax Base in a Digital Economy (April 18, 2018). United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries, June 2015; Osgoode Legal Studies Research Paper No. 78. Online-Publikation: <https://ssrn.com/abstract=3164995>

¹¹ Cobham, A. and P. Janský. 2017. Global Distribution Of Revenue Loss From Tax Avoidance: Re-Estimation And Country Results. WIDER Working Paper 2017/55. Helsinki: UNU-WIDER

¹² OECD. „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“, Base Erosion and Profit Shifting Project – Action 1 Report (Oktober 2015)

¹³ HMRC, 2018. Measuring tax gaps 2018 edition. London: HM Revenue & Customs https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/715742/HMRC-measuring-tax-gaps-2018.pdf; Zucman, G., Tørsløv, T. and Wier, L. 2018. The Missing Profits Of Nations. Cambridge, USA: National Bureau Of Economic Research Working Paper 2470

werden muss.¹⁴ Vor diesem Hintergrund erscheinen unilaterale Maßnahmen des österreichischen Gesetzgebers wenig zielführend zu sein, um eine internationale Einmalbesteuerung des konzernorientierten Bereichs der Digital Economy herbeizuführen.

II. Begriffe und Methoden steuerpolitischer Regulation

II.1. Das Betriebsstätten-Prinzip

Das „Betriebsstätten-Prinzip“ ist ein „Grundsatz des internationalen Steuerrechts, wonach Gewinne aus gewerblicher Tätigkeit normalerweise in dem Land zu versteuern ist, in dem die Betriebsstätte liegt, die die fragliche Tätigkeit ausgeführt hat.“¹⁵ Die Verankerung der Betriebsstätte in der Steuergesetzgebung verweist auf eine mehr als hundertjährige Geschichte und hatte die Funktion, dem Quellenstaat Besteuerungsoptionen von Unternehmen einzuräumen, welche auf dem jeweiligen Territorium Geschäftsbeziehungen unterhalten.¹⁶ Das Konzept der Betriebsstätte hat also im Rahmen des internationalen Steuerrechts eine herausragende Bedeutung, da es die Besteuerung im Quellenstaat rechtfertigt. Nach dem österreichischen Steuerrecht unterliegt eine Betriebsstätte der Steuerpflicht, wenn diese im Inland als „örtliche Betriebsstätte“ gemäß § 29 der *Bundesabgabeordnung* (BAO) unterhalten wird, oder wenn im Inland ein ständiger Vertreter im Sinne einer „Vertreterbetriebsstätte“ bestellt ist oder wenn ein „unbewegliches Vermögen“ im Inland vorliegt.¹⁷ Der Begriff der Betriebsstätte dient im internationalen

¹⁴ Fiscalis, 2016. The Concept Of Tax Gaps Report on VAT Gap Estimations. The FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041). Brussels, March 2016. Published by European Commission Director General of Taxation.

¹⁵ Norbert Dautzenberg. „Betriebsstättenprinzip.“ Gabler Wirtschaftslexikon 2019, Wiesbaden, Online-Publikation: <https://wirtschaftslexikon.gabler.de/definition/betriebsstaettenprinzip-51550>

¹⁶ Stefan Bendlinger. Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, Wien: LexisNexis 2016, S. 64.

¹⁷ Bundesabgabenordnung, <https://www.jusline.at/gesetz/bao/paragraf/29>: „§ 29. (1) Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

(2) Als Betriebsstätten gelten insbesondere

a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;

b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schiffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen;

Steuerrecht dazu, die nationalen Besteuerungsansprüche für Unternehmensgewinne territorial ein- und abzugrenzen.

Somit gilt der Grundsatz des internationalen Steuerrechts, dass Gewinne eines internationalen Unternehmens aus Tätigkeiten zu versteuern sind, die mit einer Betriebsstätte in einem bestimmten Land zu tun haben. Das Recht zur Besteuerung von Einkünften wird dem Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen zugesprochen. Der Ansässigkeitsstaat kann also nur dann eine Steuerpflicht beanspruchen, wenn das internationale Unternehmen in dem jeweiligen Land eine Betriebsstätte unterhält. Das Prinzip der Betriebsstätte basiert auf zwei wesentlichen Voraussetzungen:

„(1) dass ein Staat die Gewinne, die ein ausländisches Unternehmen in dem Gebiet dieses Staates erwirtschaftet, normalerweise *nur* besteuert, wenn das Unternehmen hier eine Betriebsstätte unterhält; (2) dass ein Staat, wenn ein ausländisches Unternehmen eine Betriebsstätte in seinem Gebiet Land unterhält, für die Gewinne aus dieser Betriebsstätte aber auch regelmäßig einen Steueranspruch erheben wird.“¹⁸

Was als eine Betriebsstätte gilt, kann jedes Land auf der Grundlage seiner eigenen Gesetzgebung souverän definieren. In Österreich legt die *Bundesabgabenordnung* die Bestimmung der Betriebsstätte folgendermaßen fest:

„Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient. (2) Als Betriebsstätten gelten insbesondere a.) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet; b.) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schiffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen; c.) Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.“ (§29 BAO)¹⁹

c) Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.“¹⁸ Ebd.

¹⁹ Bundesabgabenordnung, <https://www.jusline.at/gesetz/bao/paragraf/29>

Liegt hingegen die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung vor, muss sich Österreich mit dem betroffenen Vertragspartner/oder mit den betroffenen Vertragspartnern auf eine gemeinsame und einheitliche Interpretation des Betriebsstättenprinzips einigen. (vgl. Art. 5 OECD-MA)²⁰. Mit dem Bestehen einer ansässigen Betriebsstätte (gemäß Artikel 5 der OECD-MA²¹) ist der Anspruch auf eine nationale Besteuerung von Unternehmensgewinnen sichergestellt, der durch den Artikel 7 der *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*²² sichergestellt wird. **Dieses Rechtsprinzip der physischen Ansässigkeit hat zur Folge, dass nur wenige Geschäftsmodelle der Digital Economy einer Besteuerungspflicht unterliegen.** Die Unternehmen der digitalen Wirtschaft erbringen ihre Dienstleistungen jedoch mit minimierter physischer Ansässigkeit und entziehen sich der territorial geregelten Steuerpflicht. Folglich können ausländische E-Commerce-Anbieter auf dem österreichischen Markt sowohl Online- als auch Offline-geschäfte durchführen, ohne dass nennenswerte Ertragsteuern seitens der nationalen Steuerbehörden lukriert werden können. Die sogenannte ‚Keinmalbesteuerung‘ internationaler Konzerne beruht überwiegend auf der rechtmäßigen Ausnutzung von gesetzlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Daher handeln konzernorientierte Akteure der Digital Economy mehr oder weniger rechtskonform. Bei der Suche nach Gegenmaßnahmen genügt es folglich nicht, geltendes Recht mehr oder weniger strikt anzuwenden, sondern vielmehr ist der Gesetzgeber dazu aufgerufen, mögliche Besteuerungslücken zu schließen, um Maßnahmen zu setzen, die nicht nur die Wettbewerbsneutralität der Körperschaftsteuer betreffen, sondern darüber hinausgehend auch *marktausgleichende Regulative* in Aussicht stellen, um *steuerliche Wettbewerbsvorteile* einzuschränken.

²⁰ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Online-Publikation, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-musterabkommenzurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm>

²¹ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, Online-Publikation, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/oecd-musterabkommenzurvermeidungvondoppelbesteuerung.htm>

²² Ebd. Dieser Besteuerung unterliegen auch das Unternehmensvermögen (Art. 22 Abs. 2 OECD-MA), Dividenden (Art. 10 Abs. 4 OECD-MA), Zinsen (Art. 11 Abs. 4 OECD-MA) und Lizenzgebühren (Art. 12 Abs. 3 OECD-MA).

II.2. Die digitale Betriebsstätte

Das Konzept der Betriebsstätte, das traditionell die Grundlage für die Besteuerung bildet, stößt im herkömmlichen Steuerrecht an seine Grenzen. Daher haben u.a. internationale Wirtschaftsorganisationen wie die OECD und die EU-Kommission als Institution der EU versucht, Kriterien für digitale Besteuerungssysteme zu erarbeiten. Dabei wurde darauf geachtet, die Idee der Betriebsstätte nicht gänzlich abzuschaffen, sondern sie an die neuen Produktionsbedingungen der digitalen Ökonomie anzupassen. In diesem Zusammenhang wurde der Begriff der „virtuellen Betriebsstätte“ (oder auch: „digitale Betriebsstätte“) geprägt:

„Zur Schaffung einer neuen „digitalen Präsenz“ in Form einer „virtuellen Betriebsstätte“ wurden bereits erste Überlegungen für eine praktische Umsetzung angestellt (zB Untergrenze von 1.000 monatlichen Nutzern). Die Kriterien sollten aber auch für die Einzelstaaten (nach)voll- ziehbar sein. Als einfachstes und kontrollierbares „Einstiegskriterium“ würde sich zB der Inlandsumsatz des digitalen Konzerns anbieten. Ist dieses Kriterium erfüllt, sollte eine vertiefte Wertschöpfungs- und Funktionsanalyse erfolgen.“²³

Bisher wurde der Unternehmensgewinn auf der Grundlage bestimmter Faktoren wie etwa Umsatz, Lohnsumme und Vermögenswerte vorgenommen. Akteure der digitalen Ökonomie erzielen ihre Gewinne jedoch in einer neuartigen Kombination bestehend aus Algorithmen, Software-Architekturen, Plattformtechnologien, Vertriebsfunktionen, und Nutzerdaten. Damit bereichern sie den klassischen Ansatz der Aufteilung des Unternehmensgewinns mit neuen Aspekten, die zwischen Datenumgebungen und Nutzungsinput oszillieren. Eine digitale Betriebsstätte soll folglich dann steuerpflichtig werden, wenn sie eine digitale Plattform betreibt, eine App anbietet, Onlinemarktplätze betreibt, Suchmaschinen oder Werbeaktivitäten auf einer Webseite installiert und in diesem Zusammenhang in einem Staat mehr als 5 Millionen Euro pro Steuerjahr erwirtschaftet. Weitere Kriterien einer digitalen Betriebsstätte speisen sich aus den Nutzungszahlen, etwa wenn sich mehr als 1.000 registrierte User aus einem Staat in einem Monat einlog-

²³ Georg Kofler, Gunter Mayr, Christoph Schlager. „Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept.“ *Österreichisches Recht der Wirtschaft (RdW)* 267/2017, S. 369-388.

gen oder die Seite besuchen oder wenn sich mehr als 1.000 im Staatsgebiet ansässige Kunden pro Monat bereit erklärt haben, Online-Verträge abzuschließen, oder wenn das Volumen der gesammelten Daten mehr als 10 Prozent der insgesamt vom Online-Anbieter gespeicherten Daten umfasst.

II.3. Die signifikante digitale Präsenz

In ihrem „Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz“ hat die Europäische Kommission festgehalten, dass digitale Dienstleistungen, die über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk erbracht werden, überwiegend von nichthumanen Akteuren, d.h. technisch-medialen Infrastrukturen und Assistenzsystemen, geleistet werden.²⁴ Digitale Dienstleistungen sind demzufolge mehr oder weniger automatisiert ablaufende Verarbeitungsprozesse, die nur mit „minimaler menschlicher Beteiligung“²⁵ erfolgen. Mit dieser Bestimmung erhalten online verfügbare Software-Anwendungen im digitalen Steuerrecht ein Alleinstellungsmerkmal, das in der Richtlinie zur *signifikanten digitalen Präsenz* exemplarisch aufgelistet wird:

- „(a) Überlassung digitaler Produkte,
- (b) Dienste, die in elektronischen Netzwerken eine Präsenz vermitteln oder unterstützen,
- (c) automatisch generierte Internet-Dienstleistungen aufgrund spezifischer Dateninputs des Dienstleistungsempfängers,
- (d) das Anbieten von Online-Marktplätzen,
- (e) Internet-Service-Pakete und
- (f) die in Anh II und III SDP-RL genannten Dienstleistungen.“²⁶

²⁴ Europäische Kommission, Anhänge des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (21. 3. 2018), COM(2018) Art 3 Abs 5 SDP-RL.

²⁵ Ebd.

²⁶ Europäische Kommission, Anhänge des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz (21. 3. 2018), COM(2018) Art 3 Abs 5 lit a bis f SDP-RL

Steuerrechtlich relevant ist nicht der entgeltliche Kauf oder Verkauf von Produkten, sondern der betriebsstättenbegründende *Zugang* zum digitalen Marktplatz, der als *digitale Dienstleistung* angesehen wird. Folglich wird von einer „signifikanten digitalen Präsenz“ in einem EU-Mitgliedstaat dann ausgegangen, wenn

„...die durch sie ausgeübte Tätigkeit ganz oder teilweise aus der Bereitstellung digitaler Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle besteht und eine oder mehrere der nachstehenden Bedingungen im Hinblick auf die Bereitstellung dieser Dienstleistungen durch den Rechtsträger, der die Geschäftstätigkeit ausübt, erfüllt sind, wobei die Erbringung sämtlicher solcher Dienstleistungen über eine digitale Schnittstelle durch jedes mit dem Rechtsträger verbundene Unternehmen berücksichtigt wird:

- a) der Anteil der Gesamterträge dieses Steuerzeitraums aus der Bereitstellung dieser digitalen Dienstleistungen an den Nutzer in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum 7.000.000 Euro übersteigt;
- b) die Zahl der Nutzer einer oder mehrere dieser digitalen Dienstleistungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum 100.000 übersteigt;
- c) die Zahl der Geschäftsverträge über die Bereitstellung solcher digitalen Dienstleistungen, die in dem betreffenden Mitgliedstaat und Zeitraum abgeschlossen werden 3.000 übersteigt.“²⁷

Der 5. Absatz des Artikel 5 der Richtlinie zur signifikanten digitalen Präsenz (SDP) enthält eine umfassende Auflistung von wirtschaftlich signifikanten Aktivitäten im Bereich der digitalen Ökonomie:

- „a) die Erhebung, Speicherung, Verarbeitung, Analyse, Bereitstellung und Verkauf von Daten auf Nutzerebene;
- b) die Erhebung, Speicherung, Verarbeitung und Anzeige nutzergenerierter Inhalte;
- c) der Verkauf von Online-Werbeflächen;
- d) die Bereitstellung von Inhalten Dritter über einen digitalen Marktplatz;
- e) die Bereitstellung anderer digitaler Dienstleistungen, die nicht unter Art 5 Abs 5 lit a bis d SDP-RL aufgeführt sind.“²⁸

²⁷ Europäische Kommission, Empfehlung der Kommission vom 21. 3. 2018 bezüglich der Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz, C(2018) 1650 final.

In der Definition der SDP durch die Europäische Kommission firmiert der Umsatzfaktor als das zentrale Merkmal einer SDP. Festgemacht wird er an der Anzahl digitaler Transaktionen mit inländischen Kunden. Weniger wichtig ist die Hard- und Software des digitalen Unternehmens, hier könnte man etwa die Nutzung einer lokalen Domain, Website oder Zahlungsoption anführen. Als ein weiteres Kriterium der SDP wird ein quantitativer Nutzungsfaktor genannt, er würde sich durch die Anzahl monatlicher Nutzer oder das Volumen der bereitgestellten/verarbeitenden Daten erschließen. In der Literatur wird die Besteuerung des Umsatzfaktors an erste Stelle gereiht, auch wenn immer wieder betont wird, dass auch der Umsatzfaktor mit allen anderen Faktoren, das sind digitale Faktoren und Infrastrukturen und Nutzungskontexte, zu kombinieren sind.²⁹

II.4. Der Beitrag des Nutzers an der Wertschöpfung

Die EU-Richtlinie zur „signifikanten digitalen Präsenz“ (SDP) deklariert den *Beitrag des Nutzers* als die maßgebliche Größe in der Wertschöpfungskette. Mit diesem Perspektivwechsel bedarf es keiner physischen Präsenz des Unternehmers im Steuergebiet des Nutzers mehr und es liegt folglich an der Aktivität des Nutzers, einen Steuerfall im territorialen Gebiet der Steuerbehörde zu veranlassen. 2 Probleme können hier schlagend werden: Wenn ich mich als Nutzer einer App in Österreich eingeloggt habe, nutze ich die App in Spanien als der Nutzer mit meiner IP-Adresse oder kann ich mittels geolokalisierter Handy-Ortung in Spanien dort als lokaler Nutzer gelten, der im spanischen Steuergebiet lokalisiert wird?

Unternehmen der digitalen Wirtschaft operieren mit einer kommerziellen Verwendung ihrer Kundendaten. Persönliche Daten und Informationen des Kaufverhaltens und der Konsumpräferenzen gelten als Kernressource digitalen Wirtschaftens. Die vom Nutzer generierten Daten werden vom Unternehmen dazu genutzt, um individualisierte Empfehlungssysteme zu etablieren und um den Kunden zu weiteren Käufen zu stimulieren.

²⁸ Art 5 Abs 5 SDP-RL

²⁹ Vgl. Holger Kahle, Matthias Baschnagel, Aaron Kindich. Aktuelle Aspekte der Ertragsbesteuerung von Server-Betriebsstätten, in: FR, 98. Jg. Heft 5 (2016), S. 193-203.

Die kommerzielle Nutzung von Kundendaten repräsentiert eine quasi unerschöpfliche Wertquelle und begründet für etwaige Steuerkonzepte einen Anknüpfungspunkt. Begründet wird das Steuerinteresse damit, dass der Nutzer als Wert des Unternehmens betrachtet wird. Allerdings muss in Betracht gezogen werden, dass der Nutzer seine persönlichen Daten nicht im Auftrag des Unternehmens bereitstellt und dass es zwischen Nutzer und Unternehmen diesbezüglich kein Vertragsverhältnis gibt. Außerdem kann das Unternehmen in der Regel die Kundendaten nur temporär und nicht dauerhaft nutzen. Fraglich erscheint auch, inwiefern der durch den Nutzer hergestellte Datenwert berechnet werden soll, wenn es keine Vergleichswerte oder eindeutige Verrechnungspreise für Daten gibt.

Um die Idee der territorialen Zugehörigkeit und steuerbehördliche Zuständigkeit zu garantieren, setzt die EU-Richtlinie am Nutzer an, der dem jeweiligen Mitgliedstaat zugeordnet werden muss. Hier ergeben sich allerdings eine Reihe von technischen Problemen im Bereich der Nutzungserhebung, weil unklar bleibt, inwiefern die Nutzer einer digitalen Dienstleistung tatsächlich als Steuerbürger eines Mitgliedsstaates identifiziert werden können. Um diesem Problem des Data Mining zu entgehen, wird in der EU-Richtlinie überhaupt auf die Idee eines ansässigen Steuerbürgers verzichtet, denn es gilt in Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Dienstleistungen ein Staat dann als Ansässigkeitsstaat, wenn sich in ihm Nutzer aufhalten, die in dem „betreffenden Steuergebiet und Steuerzeitraum ein Gerät benutzen, um auf eine digitale Schnittstelle zuzugreifen, über die die digitalen Dienstleistungen bereitgestellt werden.“³⁰ Folglich wird das Prinzip der Ansässigkeit durch das Prinzip des (temporären) Aufenthalts ersetzt. Weiterhin unklar bleibt der Umstand, wie man überhaupt eindeutig humane Nutzer identifizieren kann, um eine faktische Steuerberechnung vorzunehmen. Denn heute verfügen zahlreiche Nutzer über anonyme respektive multiple Accounts und für gewöhnliche Nutzer besteht die Möglichkeit, Fake-Accounts zu etablieren. Außerdem besteht die Möglichkeit, dass Nutzer mit Hilfe von Bots, AI und maschinenbasierter Algorithmen Likes, Kommentaren das Ranking und den Traffic ihres Accounts optimieren. Insofern kann die quantitative Messung der

³⁰ Art 4 Abs 4 SDP-RL

Nutzung nur ein Annäherungswert sein und weist Uneindeutigkeiten auf, die von Steuerbehörden nicht angemessen eingeschätzt werden können.

Das Konzept der SDP sieht vor, dass die Gewinne aus der Beteiligung des Nutzers an sich nicht versteuert werden sollen, sondern es ist der Input der von Nutzern geschaffenen Gewinne, die besteuert werden sollen. Mittels ihrer Aktivitäten schaffen die Nutzer Erträge aus dem Verkauf von *Online-Werbeflächen* – dazu zählt auch die Verwertung von Benutzerdaten durch Online-Werbung (1); mit den von den Nutzern generierten Inhalten machen die Sozialen Netzwerkseiten und die Online-Plattformen Erträge, indem sie diese *Nutzerdaten* (2) verkaufen, weiters entstehen Erträge aus *digitalen Vermittlungsdienstleistungen* (3). Sie ermöglichen es den Nutzern, mit anderen Nutzern in Interaktion zu treten und bieten den Nutzern die Möglichkeiten, (gebrauchte) Produkte, Dienstleistungen anzubieten, zu verkaufen oder zu tauschen.³¹

Das internationale Besteuerungsrecht basiert auf zwei grundlegenden Konzepten. Die Wohnsitzbesteuerung geht von einer Steuererhebung im Wohnsitzstaat aus und das Quellenprinzip räumt demjenigen Staat das Recht auf Besteuerung ein, mit dem das Einkommen die nächstliegende wirtschaftliche Verbindung aufweist. Da die physische Präsenz der Unternehmen im Land der Kunden - vor allem in Europa – wenig ausgeprägt bis gar nicht vorhanden ist, kann die Wohnsitzbesteuerung nicht angewandt werden. Diese Situation ist in den USA anders, die USA sind Befürworter der Wohnsitzbesteuerung, weil führende Vertreter des E-Commerce im Steuergebiet ihre feste Geschäftseinrichtung aufgebaut haben. Im europäischen Steuerkontext geht es folglich mehr um die Anwendung des Quellenprinzips, das die wirtschaftliche Affinität zum jeweiligen Steuergebiet im *Nutzungszugang* aufweist.

³¹ Art 3 Abs 1 lit a bis c DS-RL

II.5. Interne Berechnungsmodelle des Nutzerwerts von Sozialen Netzwerkseiten am Beispiel von Facebook:

Im April 2019 hat Facebook den ersten Quartalsbericht für dieses Jahr veröffentlicht³². Wie im letzten Jahr angekündigt werden nun auch die vollständigen Nutzerzahlen veröffentlicht, inklusive der Dienste wie Instagram, WhatsApp und dem Facebook Messenger.

Das gesamte Netzwerk hat 2,38 Milliarden aktive Nutzer³³, die Tochter WhatsApp 1,6 Milliarden, das zu Facebook zugehörige Instagram mehr als eine Milliarde. Facebook hat einen Börsenwert von mehr als 500 Milliarden US-Dollar und ist, nach Google, der zweitgrößte Anzeigenverkäufer im Internet. Durchschnittlich loggen sich täglich auf Facebook 1,56 Milliarden Menschen ein und gelten ab März 2019 als täglich aktive Nutzer³⁴.

Demnach nutzen 2.7 Milliarden Menschen Facebook, Instagram, WhatsApp oder den Messenger, 2 Milliarden davon nutzen alle Netzwerke jeden Tag. 500 Millionen Menschen nutzen jeden Tag Instagram Stories. 1.52 Milliarden Menschen nutzen täglich Facebook (9% Zuwachs im Vergleich zum Vorjahr), davon gibt es 381 Millionen Nutzer in Europa (+ 11 Millionen im Vergleich zum Vorjahr). Von Facebook werden 93% des Werbeumsatzes mittels Mobile Ads generiert. 400 Millionen Menschen sind aktive „Facebook Watch“-Nutzer. Facebook profitiert in hohem Maße von seinen 1,52 Milliarden täglichen Nutzern: Laut den Finanzberichten aus dem Quartal 4/2018 erzielte das US-Unternehmen 7,37 US-Dollar Umsatz pro Benutzer.

Wenn die Nutzer in den diversen Steuermodellen als eine wertschöpfende Größe angeführt werden, dann kann folgende Frage aufgeworfen werden: Wie viel sind die persönlichen Daten eines durchschnittlichen Nutzers für Facebook wert? Für diese Einschätzung haben empirische Studien aufgeschlüsselt, welchen *Wert jeder einzelne*

³² Facebook Data Team, State of Facebook, Quarter 1/2019, Online: <https://allfacebook.de/toll/state-of-facebook>

³³ Facebook Statistics, Zephoria Digital Marketing, Stichtag der Erhebung: 31.3.2019, Online: <https://zephoria.com/top-15-valuable-facebook-statistics/>

³⁴ Number of daily active Facebook users worldwide as of 1st quarter 2019, Online: <https://www.statista.com/statistics/346167/facebook-global-dau/>

Benutzer hat, der die Dienste dieser Unternehmensgruppe nutzt.³⁵ Der *Nutzerwert* wurde errechnet, indem sie die Anzahl der aktiven Nutzer ermittelten und diese Anzahl durch die Marktkapitalisierung des Unternehmens dividierten - die Anzahl der Aktien multipliziert mit dem Preis jeder Aktie. Facebook weist eine Marktkapitalisierung von mehr als 400 Milliarden US-Dollar³⁶ und hat 1,56 Milliarden aktive Nutzer - das macht einen Nutzerwert von ca. 300 US-Dollar. Als Quelle dieser Mediennutzungsanalyse dient der Börsenbericht von Facebook.³⁷ Ein aktiver Nutzer ist jemand, der Facebook mindestens 1x im Monat nutzt. Facebook listet also nicht nur registrierte Accounts. Alle, die Facebook via Smartphone App oder über die mobile Version nutzen werden als mobile Nutzer bezeichnet. Wer Facebook nur noch auf diesem Weg nutzt, der ist ein „Mobile Only“-Nutzer.

Wie viel kann Facebook, das andauernd Benutzerdaten sammelt und aus den Online getätigten Aktivitäten, Verbindungen und Netzwerken weitere Verhaltensweisen und Präferenzen seiner Nutzer ableitet, verdienen, indem es personenbezogene Daten verwendet oder verkauft? Biographische Einschnitte, die von den Nutzern mittels Facebook kommuniziert werden, vermehren den Wert von Nutzerdaten um annähernd 10-20 Prozent. Dazu gehören Einträge wie „Frisch geschieden“, Geburtsanzeigen, Studienabschlüsse oder ein neuer Job. Allein der Umstand, dass man auf Facebook Kinder hat, erhöht den Datenwert nur geringfügig. Wenn Nutzer jedoch angeben, dass sie "ein Baby erwarten", dann erhöht sich der Datenwert um etwa 30 Prozent. Diese biographischen Einschnitte sind Großereignisse, denn ihnen haftet das Potenzial großer Ausgaben an, das ist beispielsweise der Umzug in ein größeres Haus, höhere Gesundheitskosten und höhere Ausgaben für repräsentative Zwecke.³⁸ All dies macht den User zu einem potenziellen Kunden für einen gestiegenen Bedarf an Dienstleistungen und Produkten. Auch wenn Nutzer Ihre Präferenz für kostspieliges Eigentum und luxuriöse Aktivitäten angeben (Limousinen, Boote, Flugzeuge, Luxus-

³⁵ Facebook Data Team, State of Facebook, Quarter 1/2019, Online: <https://allfacebook.de/toll/state-of-facebook>

³⁶ Facebook Chart, letzter Zugriff: 4. Juli 2019, Online: <https://www.finanzen.net/aktien/facebook-aktie>

³⁷ Börsenbericht Facebook Q 1/2019, zit.n. Investor Facebook, Online: <https://investor.fb.com/home/default.aspx>

³⁸ How does Facebook make money, Investopedia, 2019, Online: <https://www.investopedia.com/ask/answers/120114/how-does-facebook-fb-make-money.asp>

Reisen etc.), erhöhen Sie den Wert ihres Datenprofils um 25 bis 30 Prozent. Aus den genannten Beispielen kann abgeleitet werden, dass sich der Datenwert pro Nutzer durch den Erwerb sozialer Distinktionen steigern kann. Der Datenwert kann nicht beliebig verändert werden, seine Modifikation entspricht den vorher eingestellten Kategorien zur automatischen Mustererkennung aktiviert werden.

Der kodierte Datenwert bildet schließlich die Voraussetzung dafür, wie viel Gewinn Facebook mit bestimmten Datenprofilen erzielen kann. Nach dem Facebook-Quartalsbericht 1/2019 hatte das Soziale Netzwerk in Amerika rund 243 Millionen Nutzer hatte. Die Multiplikation der Anzahl amerikanischer Nutzer einem berechneten Datenwert im Bereich von 0,20 bis 0,40 US-Dollar pro Person führt zu einem durchschnittlichen Gewinn von ca. 73 Millionen US-Dollar, den das Unternehmen aus dem Verkauf solcher Datenpunkte amerikanischer Nutzer generiert. Diese Einschätzung kann aber nur ein Annäherungswert sein, denn Werbetreibende können die Datenpunkte auch unabhängig von Kampagnen erwerben. Die Werbeeinnahmen für die Durchführung von Werbekampagnen auf der Basis personenbezogener Datenpunkte von Nutzern variieren weltweit in Abhängigkeit von lokalen Faktoren, Werbekosten und Reichweite. Die Extrapolation der Berechnungen auf die globale Ebene, die neunmal so viele amerikanische Facebook-Nutzer hat, kann als eine grobe Schätzung für die Möglichkeit darstellen, wie viel Facebook insgesamt mit Datenpunkten verdienen kann.

II.6. Corporate Social Media: Produktionsverhältnisse der digitalen Ökonomie

Digitale Arbeiter produzieren Daten für Social-Media-Unternehmen, die als potentieller Mehrwert an Werbekunden verkauft werden. Diese „Corporate Social Media beschleunigen die Kapitalakkumulation. Es handelt sich um komplexe globale Räume, die viele Probleme und neue Fragen in Bezug auf Datenschutz, Gerichtsbarkeit, Arbeit, Kriminalität, Polizeiarbeit usw. aufwerfen. Der dynamische Wandel des Internets

erfordert, dass die Politik schnell auf diese Entwicklungen reagiert, was zu Folgeschäden führt eine Forderung nach einer Beschleunigung der Politik.“³⁹

Die von den Corporate Social Media an ihre Nutzer adressierten Slogans "Selbstunternehmertum" und "Eigenverantwortlichkeit" stehen für das politische Projekt, Individuen in liberal-demokratischen Gesellschaften wertschöpferisch aufzuwerten, die sich wirtschaftlichen Erfolg und Misserfolg als Resultat ihres persönlichen und autonomen Handelns zurechnen. In Sozialen Medien und Online-Plattformen, aber auch in leistungsorientierten App-Devices der Selbstdokumentation (Fitnessstracker u.ä.) treten anstelle von Leistungs- und Prämienlohn symbolische und soziale Gratifikationen als Äquivalente investierter Arbeit.⁴⁰

Selbstunternehmer, die auf Instagram als Influencer aktiv sind, haben die Idee des postfordistischen Unternehmens in digitale Enviroments verlagert. Die postfordistische Unternehmenskultur ist ein Produkt der Reorganisation der Arbeitskraft, die in den 1960er Jahren unter dem Schlagwort „Humanisierung des Betriebs“ eingeleitet wird. Im Postfordismus geht es um die „Produktion von Subjektivität, die sich dem politischen Handeln immer mehr angleicht“⁴¹. Maurizio Lazzarato spricht in seiner Untersuchung zur Formierung von Subjektivität im postfordistischen Betrieb davon, dass die klassische Marxsche Unterscheidung zwischen dem „Reich der Notwendigkeit“ (Arbeit) und dem „Reich der Freiheit“ (Freizeit) nicht mehr gilt. Im fortgeschrittenen Kapitalismus liberal-demokratischer Gesellschaften ist es die gesamte Subjektivität und ihre freie Handlung, die die Produktion des Wertes sichert.

Mit dieser Diagnose nimmt Lazzarato Bezug auf die Kapitalismuskritik von Félix Guattari, der bereits in den 70er Jahren von einem erweiterten Unternehmensbegriff ausging: „Der Begriff des kapitalistischen Unternehmens muss um die Gemeinschaftseinrichtungen, um die staatlichen Institutionen, die medialen Apparate, die Arbeitsplätze und um die Mehrzahl der nichtbezahlten Aktivitäten erweitert werden. In gewisser Weise nimmt

³⁹ Christian Fuchs. 2013. Social media and capitalism. In Producing the Internet. Critical perspectives of social media, ed. Tobias Olsson, S. 25-44, Online: <http://fuchs.uti.at/wp-content/SocialMediaCapitalism.pdf>

⁴⁰ Informelle Arbeitsbeziehungen unter einem ideengeschichtlichen Aspekt untersucht Mark Roehling: *The Origins and early Development of the psychological Contract Construct*. In: *Journal of Management History*, Bd. 3/2, MCB University Press, 1997, S. 204-217

⁴¹ Maurizio Lazzarato: *Videophilosophie. Zeitwahrnehmung und Postfordismus*. Berlin 2002, S. 130.

die Konsument/in im Supermarkt einen Arbeitsplatz ein, die Fernsehzuschauer/in vor ihrem Schirm.“⁴² Diese Zeitdiagnose von Guattari kann man auf den digitalen Kapitalismus übertragen, indem die Unternehmenskultur von Sozialen Medien über die ökonomisch bestimmbare Wertschöpfung hinausgehende Werte produziert, die in kreativen oder affektiven Fähigkeiten angesiedelt werden können.

Die Wertschöpfung eines digitalen Selbstunternehmers auf Facebook oder Instagram resultiert aus seinem subjektiven Input. In diesem Zusammenhang entsteht ein neuer Zwang: nämlich der Strukturzwang, originell, fantasiebegabt, kreativ, erfinderisch, innovativ, geschmackvoll und stilgerecht sein zu müssen. In einem Unternehmen geht es schließlich auch darum, sich von anderen zu unterscheiden und unter diesen Vorzeichen „kulturelles Kapital“⁴³ zu erwerben, welches einen Wettbewerbsvorteil im sozialen Prestigekampf verspricht. Insofern zählt kulturelles *Branding*, *Event-Know-How* und die Selbststilisierung als kreativ-künstlerischer Typ zum charismatischen *Profiling* der *Influencer* als neue Repräsentanten einer digitalen Unternehmenskultur.

Nach Jeremy Rifkins Analysen würden „die Informations- und Kommunikationstechnologien im Zusammenwirken mit den Marktkräften die Weltbevölkerung in zwei sich feindlich gegenüberstehende Lager aufteilen: in eine kosmopolitische Elite von ‚Symbolanalytikern‘ oder Wissensverwaltern, in deren Händen die Entwicklung neuer Technologien und die Kontrolle über die neuen Produktionsfaktoren liegt. [...] Ob wir einer hellen oder einer düsteren Zukunft entgegengehen, das hängt vor allem davon ab, wem der Produktivitätsgewinn des Informationszeitalters zugutekommen wird.“ (Rifkin 1997: 24) Folgt man den Prognosen von Rifkin, so ist damit zu rechnen, dass die künftigen gesellschaftlichen Strukturen der genannten „Informationsgesellschaft“ von einem neuartigen gesellschaftlichen Segmentierungsprozess geprägt sein werden. Rifkins Konzept der „Zukunft der Arbeit“ läuft auf eine Zweiteilung von wirtschaftlichem Leben einerseits und andererseits dem „Dritten Sektor“ ehrenamtlicher und kultureller Aktivität hinaus. Im Segmentierungsprozess digitaler Vernetzungsmedien sind die Mediennutzer in Prozesse der Ökonomisierung verwickelt. An die Stelle hierarchischer Befehls- und Kontrollstrukturen treten Strukturen, in denen sich die Anwender in per-

⁴² Félix Guattari: *La révolution moleculaire*. Paris 1977, S. 80.

⁴³ Vgl. Pierre Bourdieu: Ökonomisches Kapital - Kulturelles Kapital - Soziales Kapital [1983], in: ders.: *Die verborgenen Mechanismen der Macht*, Hamburg 1993, S. 49-80.

manent wechselnden Konkurrenz- und Kooperationsverhältnissen befinden. Die neue herrschende Klasse der plattformbasierten Netzwerkgesellschaft besteht aus den Virtuosen der Netzwerkarbeit und den Professionalisten der Selbstvermarktung, den Influencern, die jene ins soziale Abseits verdrängen, die nicht in der Lage sind, sich mittels populärkultureller Distinktionsarbeit, Mode und Lifestyles auf den Aufmerksamkeitsmärkten zu behaupten.

Die plattformbasierten Netzwerkmedien können als Prototyp neoliberaler Regierungstechnologie verstanden werden. Ihre Attraktivität liegt darin begründet, dass es 'individuellen' Bedürfnissen *zwanglos*, *neutral* und *kostenfrei* zur Verfügung steht. Im E-Commerce-Business tummeln sich 'kostenfreie' Anbieter, die einen Zusammenhang zwischen ökonomischer Kostenfreiheit und demokratischer Freiheit herstellen, gleichermaßen aber „die Tatsache verschleiern, dass die Förderer der (Gratis-)Ideologie und die virtuelle Klasse insgesamt an anderen Stellen im Internet kräftig Geld verdienen“⁴⁴.

Heutzutage bewegen sich Nutzer/innen in hochkapitalisierten Räumen sozialer Medien. Nutzer repräsentieren eine neue Klasse unbezahlter, weitgehend rechtloser Arbeiter/innen, die auf der einen Seite Unternehmenswerte generieren, aber auf der anderen Seite von jeglicher Teilhabe am Unternehmen ausgeschlossen sind.⁴⁵ Damit sind die Produktionsverhältnisse der digitalen Ökonomie von einer grundlegenden Asymmetrie geprägt, die in zahlreichen Studien bereits eingehend beschrieben worden sind, aber in den Diskurs der internationalen Steuerpolitik bisher nicht eingeflossen sind.⁴⁶ In diesem Zusammenhang firmieren die Nutzer in den Subjektmodellen der internationalen Steuergesetzgebungen immer noch als Kunden, die von den Unternehmen und ihren Angeboten befriedigt werden, und nicht als Produktivkräfte, die eine Kombination von Arbeitskraft, Gegenständen und Arbeitsinstrumenten in einem Arbeitsprozess vereinen, in welchem andauernd neue Produkte entstehen. Der

⁴⁴ Geert Lovink. 2007. *Zero Comments*. Elemente einer kritischen Internetkultur, Bielefeld, S. 34.

⁴⁵ Diese Asymmetrie untersucht u.a. Trebor Scholz, Hg. 2013. *Digital Labor. The Internet as Playground and Factory*. New York: Routledge.

⁴⁶ Vgl. Die Arbeiten von Fuchs, der in seinen Analysen Netzkritik auf der Grundlage der Marx'schen Theorie formuliert: Christian Fuchs. 2010. *Labor in Informational Capitalism and on the Internet*. In: *The Information Society* 26 (3): S. 179-196; Christian Fuchs. 2014. *Digital Labour and Karl Marx*. New York: Routledge.

entscheidende Punkt ist in diesem Zusammenhang, dass Anwender mit ihren Aktivitäten ja nicht nur versuchen würden, ihr eigenes Bedürfnis mit zielgruppenoptimierter Werbung zu stärken, sondern auch dazu beitragen, ein Mehrwissen über kollektive Nutzungspraktiken zu erstellen, das dann in seiner Gesamtheit vom Betreiber als digitales Wissen ‚veredelt‘, d.h. als Mehrwert selbst verwertet oder an Drittanbieter verkauft wird.

Die grundlegende gesellschaftspolitische Frage lautet: wollen wir als Nutzungsgemeinschaft virtuelle Räume als kapitalintensive Räume weiterführen, wollen wir in einer von Werbung und Kapital durchdrungenen Gesellschaft leben oder geht es uns in unseren politischen Forderungen darum, soziale Räume zu etablieren, die frei und unabhängig von Werbung und kapitalistischer Logik sind. Die entscheidende Frage ist hier nicht, einzuräumen, dass wir uns als freie und unabhängige Nutzer quasi immer schon auf der guten Seite nicht-kapitalisierter Beziehungen befinden und gegen die bösen Kapitalisten kämpfen, sondern: Inwiefern ist unser digitales Leben marktförmig geworden und inwiefern begehren wir kapitalistische Strukturen in unserem Alltagsleben, wenn wir uns selbst als Marke verstehen, die sich selbst für das digitale Benchmarking inszeniert und sich bereitwillig die Verfahren des Bewertens unterwirft?

II.7. „Cybertariat“: Formen der digitalen Arbeit

Die an der digitalen Produktionsweise beteiligten Subjekte generieren nicht nur digitale Inhalte, sondern sind auch in unterschiedliche Formen der digitalen Arbeit eingebunden. In den meisten Steuermodellen wird von einem homogenen Nutzer ausgegangen, der die unterschiedlichsten Plattformen, Webseiten oder Apps benutzt und dabei als Kunde adressierbar wird. Auf Plattformen wird aber nicht nur konsumiert, sondern auch Arbeit getauscht, angeboten, beauftragt und verteilt. In diesem Sinne kann digitale Arbeit nicht nur informativ oder kreativ, sondern auch industriell verwertbar werden. Vor diesem Hintergrund ist es wichtig, die unterschiedlichen Formen der digitalen Wertschöpfung im Internet zu differenzieren und davon ausgehend Möglichkeiten der politischen

Intervention abzuleiten. Die am weitesten verbreitete Erscheinung der digitalen Arbeit ist die co-kreative Arbeit⁴⁷, indem Nutzer mit Hilfe digitaler Tools und Infrastrukturen aus persönlichen, sozialen, emotionalen und affektiven Motiven Inhalte generieren, die einen Wert darstellen, oder als Ware verwertbar sind.⁴⁸ Die hier angewandte Methode zur Steigerung von Gewinnen besteht also darin, bezahlte Arbeit in unbezahlte Arbeitszeit zu transferieren.

Christian Fuchs definiert die Facebook-Nutzungszeit als „produktive Arbeitszeit“: „Alle Stunden, die Nutzer von Facebook, Google und vergleichbaren sozialen Medien im Internet verbringen, sind Arbeitszeit, in der Daten-Commodities generiert werden, und potenzielle Zeit für die Realisierung von Gewinnen. Das Wertgesetz bei Facebook besagt, dass je mehr Zeit eine bestimmte Gruppe auf der Plattform verbringt, desto wertvoller wird die entsprechende Datenware. Eine Gruppe, die im Durchschnitt viele Minuten pro Tag auf Facebook verbringt (z. B. die Gruppe der 15- bis 25-Jährigen), im Vergleich zu einer anderen Gruppe (z. B. die Gruppe der 75- bis 85-Jährigen), stellt eine wertvollere Datenware dar, weil (a) Es hat eine höhere durchschnittliche Arbeits- / Online-Zeit pro Tag, die mehr Daten generiert, die verkauft werden können, und (b) es verbringt mehr Zeit online, während der zielgerichtete Anzeigen für diese Gruppe geschaltet werden.“⁴⁹

Diese Logik wird mit dem Begriff der „Prosumption“ umschrieben und meint einen Konsum, der produktiv ist und wirtschaftlichen Wert und Waren generiert.⁵⁰ In diesem Sinne ist der erste Typus der digitalen Arbeit der Konsumarbeiter, der unbezahlt arbeitet, aber gleichzeitig eine wertschöpfende Größe darstellt und vom Unternehmen als Markenträger instrumentalisiert werden kann.

⁴⁷ Joseph Banks and Mark Deuze. 2009. Co-creative labour. In: *International Journal of Cultural Studies* 12(5): S. 419–431.

⁴⁸ David Hesmondhalgh, and Sarah Baker. 2011. *Creative Labour. Media Work in Three Cultural Industries*. London: Routledge.

⁴⁹ Christian Fuchs. 2015. Zur Theoriebildung und Analyse der digitalen Arbeit. In: *Z 103* (September 2015), S. 85-95; vgl. Christian Fuchs, Marisol Sandoval. 2014. Digital Workers of the World Unite! A Framework for Critically Theorising and Analysing Digital Labour, Online: <http://fuchs.uti.at/blog/page/2/>

⁵⁰ Adam Arvidsson, and Eleanor Colleoni. 2012. Value in Informational Capitalism and on the Internet. *The Information Society* 28 (3): S. 135-150.

Mit der Verbreitung von Gratis-Software und kostenlosen Dienstleistungen haben die führenden Unternehmen der digitalen Ökonomie das Prinzip der unbezahlten Arbeit perfektioniert. Auf der einen Seite arbeiten die Nutzer endlos an der Wertschöpfung digitaler Unternehmen, auf der anderen Seite leugnet die Unternehmenseite die Tätigkeiten der Anwender als Arbeit. Die Unternehmen geben dem Kunden das Gefühl, an der Optimierung der eigenen Bedürfnisse aktiv beteiligt zu sein, andererseits versuchen sie jeden Anschein von Arbeit aus dem Verhältnis von User und Provider zu vermeiden. Warum? Weil Arbeit der kostenintensivste Faktor der Produktion ist und die Einsparung von Arbeit das oberste Ziel eines erfolgreichen Unternehmens ist. *Die vollständige Ausblendung der Arbeitszeit aus dem Nutzungskontext sichert dem digitalen Konzernkapitalismus den höchstmöglichen Gewinn an geleisteter Arbeit.*⁵¹

Das Gebrauchswertversprechen von Online-Plattformen und Sozialen Netzwerkseiten ist generell, dass ihre Benutzer in ihrer Freizeit arbeiten und ihnen damit die Möglichkeit eingeräumt wird, ihr Produktionsmittel dafür „gratis“ zu nutzen. Um sich die Vergütung der Benutzerarbeit zu ersparen, wird den Benutzern suggeriert, dass ihnen nur Vorteile erwachsen, wenn sie das Netzwerk *kostenfrei* nutzen können. Innerhalb dieser digitalen Infrastrukturen erweitert sich die kapitalistische Logik von Waren und Konsum auf Freizeitaktivitäten, soziale Beziehungen und die häusliche Sphäre. Mit zusätzlichen Anreizen in gamifizierten Umgebungen werden die Grenzen Öffentlichkeit und Privatheit, Arbeit und Spiel durchlässig gemacht. In diesem Zusammenhang könnte man sich eingehend mit der Literatur zur unbezahlten Arbeit auseinandersetzen, die im Zusammenhang mit der geschlechtlichen Reproduktion der Lohnarbeitskraft in der feministischen Theorie entstanden ist. Dort hat man die „Arbeit aus Liebe“ stark kritisiert, weil die häusliche Arbeit von Frauen gesellschaftlich nicht anerkannt wurde und als Tätigkeit, die aus Liebe und Zuneigung entstanden ist, abgewertet worden ist. In diesem Sinne sieht man auch den Nutzer der Sozialen Medien an, der seine Markenidentität aus Liebe und Begeisterung ausschließlich intrinsisch motiviert weiterträgt. In Anlehnung an die feministische Kritik der Hausarbeit könnte man diese Form der „Arbeit als Hingabe“ kritisieren, weil konzernorientierte

⁵¹ Vgl. zum Aufstieg des E-Commerce-Business und der damit einhergehenden Figur vom DIY-Amateur: Noam, Eli. 2009. *Media Ownership and Concentration in America*. Oxford: Oxford University Press.

Plattformen und Netzwerke versuchen, die Konsumarbeit der Nutzer als privates Vergnügen darzustellen.

Mit Hilfe der mobilen Medien können sie die sozialen Medien an jedem Ort andauernd benutzen und sind daher von einer zeiträumlichen Anbindung an das Netzmedium entkoppelt. Facebook hat immer geöffnet und Anwender verantworten selbst ihre eigenen Nutzungszeiten. Als wertschöpfende Akteure arbeiten die Anwender aber auch für Facebook und indem sie das tun, verwandeln sie ihre Nutzungszeit in Arbeitszeit. Obwohl diese Arbeitszeit intensiv genutzt wird, wird sie 1. nicht vergütet und 2. nicht begrenzt. Die Arbeit im Sozialen Netzwerk ist also unendlich geworden, weil sie konstitutiv offen ist und immer nur vermehrt werden kann. Sie wird aber nicht vergütet, sondern es werden nur zusätzliche Anreize geschaffen, damit die Anwender mehr von ihrer Arbeitskraft investieren können (z.B. durch Gewinnspiele erhalten Sie scheinbar ‚exklusive‘ Goodies, werden ‚upgegradet‘ oder ‚aufgelevelt‘).

Abschließend möchte ich daher auf den *industriellen Typ* digitaler Arbeit eingehen.⁵² In der Literatur spricht man bereits vom Aufstieg eines „Cybertariats“, das große Ähnlichkeiten mit dem fordistischen Proletariat aufweist angesichts der Faktoren Niedriglohn, repetitive Arbeit und Intensivierung der Arbeitszeit.⁵³ Am Beispiel der vielzitierten „Amazon Turk Worker“ lässt sich aufzeigen, inwiefern digitale Arbeit in industrielle Mikroprozesse zerlegt, fragmentiert und monetär ausgebeutet wird. Die „Amazon Turk Worker“ können als digitale Industriearbeiter angesehen werden, die repetitive Tätigkeiten für einen geringen Lohn ausüben haben. Ihre Aufgabe ist es etwa, Datenbestände nach bestimmten Merkmalen manuell zu sondieren: sie beurteilen Bilder, indem sie ihnen Eigenschaften zuweisen. Diese Arbeitsprozesse werden „Mikroarbeiten“ genannt, weil digitale Industriearbeiten z.B. einen Datenbestand von mehreren tausend Bildern nach Merkmalen wie „nackt/nicht nackt“, „lächelt/lächelt nicht“ oder „ernsthaft/ironisch“ durchsuchen. Diese Mikroarbeiten werden mit

⁵² Vgl. zum industriellen Aspekt der digitalen Arbeit: Marisol Sandoval. 2013. Foxconned Labour as the Dark Side of the Information Age: Working Conditions at Apple’s Contract Manufacturers in China. *tripleC: Communication, Capitalism & Critique* 11 (2): S. 318-347; Marisol Sandoval. 2014. *From Corporate to Social Media. Critical Perspectives on Corporate Social Responsibility in Media and Communication Industries*. New York: Routledge.

⁵³ Ursula Huws. 2003. The Making of a Cybertariat: Virtual Work in a Real World. In: Monthly Review Press, S. 38.

sogenannten Mikrolöhnen pro Bild bezahlt, wodurch es zu einer rigiden Intensivierung der Arbeitszeit kommt und fordistische Arbeitszeitmodelle eingeführt werden können.

Agger (2011) hat in diesem Zusammenhang den Begriff *iTime* eingeführt, der sich durch konstante Verfügbarkeit, Verbindungszwang, mobile Zeit, Verlängerung der Arbeitszeit auf private Zeit, iPhones und Laptops als mobile Arbeitsplätze und Fabriken sowie die Kommerzialisierung der Verbindung auszeichnet und Internet-Verkehr sowie die Entstehung neuer Potenziale für eine alternative „Slowmodernity“.⁵⁴

Digitale Marktplätze distribuieren Arbeit und multiplizieren Angebot- und Nachfragemärkte und versetzen qualifizierte Handwerker in permanent bedrohte Rivalitäts- und Konkurrenzverhältnisse, die letztlich dazu führen, dass Arbeit auf digitalen Marktplätzen *dequalifiziert* und einem *Lohndumping* ausgesetzt werden kann. In diesem Sinne kann man die Digitalisierung der Ökonomie auch als eine weitere Etappe eines gesellschaftlichen Neoliberalismus ansehen, der zur Intensivierung marktähnlicher Beziehungen auf den Plattformen und sozialen Medien führt, dessen prägendste Erscheinung die Self-Branding-Praktiken darstellen, die heute als Lebensstil einer hyperindividualisierten Gesellschaft gelten, in ökonomischer Hinsicht aber als Indiz für universelles Unternehmertum gelten können, in dem jeder für sich selbst arbeitet und jeder in allem, was er tut, seine eigene Arbeitskraft organisiert und optimiert. Die Soziologin Aleena Chia hat diese unternehmerische Tendenz der Selbstvermarktung in Online-Medien in Anlehnung an die Warenhauskette Walmart „Me-mart“ genannt.⁵⁵ Damit beschreibt sie den gesellschaftlichen Konformismus einer hyperindividualisierten Gesellschaft, in welcher erfolgsorientierte Eigenschaften, liberale Vermarktung und unternehmerisch-agonale Orientierungen maßgebende Rollenmodelle für Selbstinszenierungen darstellen.

Vor diesem Hintergrund könnte es in der nächsten Etappe der Kritik der digitalen Arbeitskraft darum gehen, empirisch zu erheben, wie sich Digital Worker politisch organisieren können, um ihre Verhandlungsmacht zu stärken, und sich in Sozialversicherungssystemen absichern erschließen. Aufbauend auf diesen Erkenntnissen der Interviews könnten digitale Arbeiter für mehr Mitbestimmung und

⁵⁴ Ben Agger. 2011. *iTime: Labor and life in a smartphone era*. In: *Time & Society*, 20(1), S. 119–136.

⁵⁵ Aleena Chia. 2012. *Welcome to me-mart: the politics of user-generated content in personal blogs*. In: *American Behavioral Scientist* 56(4): S. 421–438.

demokratische Kontrolle auf Online-Plattformen werben und die Verbesserung der Einkommensbedingungen digitaler Arbeitskräfte thematisieren sowie die Gründung digitaler Gewerkschaften und Betriebsräte anregen.⁵⁶ Diese Transformationen der Gesellschaft führen nicht zu einem Ende des kapitalistischen Zeitregimes, das Freizeit und Arbeitszeit trennt, sondern bedeuten einen Versuch, Freizeit durch Umwandlung in Arbeitszeit zu minimieren.

III. Internationale Besteuerungsparadigmen der digitalen Ökonomie

III.1. OECD: BEPS Action 1: Adressing the Tax Challanges of the Digital Economy

Die internationale Regulation von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS) zählt zu den Herausforderungen der gegenwärtigen Steuerpolitik.⁵⁷ Seit 2013 veröffentlichen die OECD- und G20-Staaten eine Reihe von Aktionsplänen gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung.⁵⁸ 2016 richteten OECD und G20 die Plattform *Inclusive Framework on BEPS* ein, an der sich 116 Staaten im Rahmen des OECD/G20-Einigungsprozesses an der Ausarbeitung von Lösungsvorschlägen zu den Besteuerungsfragen der Digital Economy beteiligt haben. Inauguriert wurde der „Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS, Aktionspunkt

⁵⁶ Vincent Mosco, and Catherine McKercher. 2009. *The Laboring of Communication. Will Knowledge Workers of the World Unite?* Lanham, MD: Lexington Books.

⁵⁷ Vgl. zur Rezeption in Deutschland: Bundesministerium der Finanzen: Monatsbericht: Initiative für fairen internationalen Steuerwettbewerb - Der BEPS-Aktionsplan der OECD, 20.09.2013, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2013/09/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-1-initiative-fuer-fairen-internationalen-steuerwettbewerb.html>

⁵⁸ *OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report (BEPS Action 1)*; OECD: Herausforderungen für die Besteuerung der digitalen Wirtschaft - Aktionspunkt 1 Arbeitsergebnis 2014, Paris 2015, <http://www.oecd.org/ctp/herausforderungen-fur-die-besteuerung-der-digitalen-wirtschaft-9789264237100-de.htm> *OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 – Inclusive Framework on BEPS (16. 3. 2018)* Online-Publikation: <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>

1) mit dem Ziel, Reformvorschläge zur Besteuerung von Unternehmen in der digitalen Wirtschaft zu erarbeiten und internationale Steuervorschriften zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zu schaffen.

Am 13. 2. 2019 präsentierte die vom OECD-Steuerausschuss eingerichtete „*Task Force on Digital Economy*“ den aktuellen Stand zu Besteuerungsmodellen der digitalen Wirtschaft.⁵⁹ Da diese aktuelle Version auf den gesamten Diskussionsprozess der vorangegangenen OECD-Paper zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft referiert, rücken wir diese Fassung in das Zentrum unserer kritisch-reflektierenden Überblicksdarstellung. Das Paper ist in zwei große Themenblöcke gegliedert. Im ersten Teil werden 3 Möglichkeiten für steuerliche Anknüpfungsregeln diskutiert, die mit dem Sammelbegriff „Nexus-Approach“ umschrieben werden. Konkret umfasst dieser Ansatz folgende Punkte:

1. Der primäre Besteuerungsansatz setzt bei der Useraktivität als wertschöpfende Instanz des digitalen Geschäftsmodells an. Dieser Ansatz kann als Version des Konzeptes des Nutzers als wertschöpfende Größe der EU-Task Force verstanden werden, die oben in einem eigenen Kapitel beschrieben wurde.
2. Der sekundäre Besteuerungsansatz fragt nach dem Vorhandensein eines lokalen *Marketing Intangibles*. Bei diesem Ansatz geht es um die Möglichkeit der Einordnung der immateriellen Wirtschaftsgüter in einen allgemeinen Verrechnungspreiskontext.
3. Der tertiäre Besteuerungsansatz folgt der signifikanten wirtschaftlichen Präsenz. Dieser Ansatz kann als Version des Konzeptes der SDP der EU-Task Force verstanden werden, die oben in einem eigenen Kapitel beschrieben wurde.

Zum sekundären Besteuerungsansatz bedarf es einer zusätzlichen Klärung der *Marketing Intangibles*, die der Finanzexperte Stefan Bendlinger treffend erörtert:

⁵⁹ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, 13.2.2019-6.3.2019, <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> OECD invites public input on the possible solutions to the tax challenges of digitalisation, <http://www.oecd.org/tax/oecd-invites-public-input-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation.htm>; <https://www.oecd.org/going-digital/tax-and-digitalisation.pdf>

„Als „immaterielle Marketingwerte“ versteht die OECD iSd OECD-VPR 2017 immaterielle Werte, die Marketingtätigkeiten betreffen, die eine kommerzielle Verwertung eines Produktes oder einer Dienstleistung unterstützen und/oder für das betreffende Produkt einen bedeutenden verkaufsfördernden Wert haben. Je nach Kontext zählen dazu Marken, Firmennamen, Kundenlisten, Kundenbeziehungen sowie unternehmenseigene Markt- und Kundendaten, die für die Vermarktung und den Verkauf von Waren oder Dienstleistungen an Kunden genutzt werden oder dafür hilfreich sind.“⁶⁰

Bendlinger sieht in diesem Ansatz den Vorteil, dass er breiter auf Steuerfälle anwendbar ist. Im Vergleich zum Nutzer-orientierten Ansatz lässt er sich nicht nur auf das Top-Segment von intensiv technisierten Großunternehmen beziehen. Damit die Anknüpfung an immaterielle Wirtschaftsgüter gelingen kann, bedarf es einer Anpassung steuerlicher Anknüpfungsmerkmale, welche die OECD mit dem Begriff des Nexus umschreibt. Was ist unter diesem Begriff konkret zu verstehen? Ein Nexus ist dann gegeben, wenn z.B. wertschöpfende Funktionen von digitalen Werbedienstleistungen gemessen werden können.⁶¹

III.2. EU: Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCBT)

Am 21.9. 2017 hat die EU-Kommission eine Mitteilung für das Europäische Parlament und den Europäischen Rat über ein „faires und effizientes Steuersystem“ für den digitalen Binnenmarkt in der Europäischen Union ausgearbeitet.⁶² In diesem Bericht listet die Kommission vier neue Paradigmen der digitalen Geschäftstätigkeit auf, die Besteuerungsproblematiken beinhalten und neue politische Maßnahmen erfordern:

⁶⁰ Stefan Bendlinger: BEPS 2.0 – Besteuerung digitalisierter Geschäfte – Eine unendliche Geschichte, Internationales Steuerrecht, WT Fachjournal 2/2019, S. 108-110, hier: 108.

⁶¹ Vgl. Rat der Europäischen Union, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalwerbesteuer auf Erträge aus der Erbringung digitaler Werbedienstleistungen vom 1.3.2019, 2018/0073(CNS)

⁶² Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat. Ein faires und effizientes Steuersystem für den digitalen Binnenmarkt in der Europäischen Union, Online-Publikation 2017, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_de.pdf Bereits 2014 hat die Kommission erkannt, dass das internationale Steuerrecht der digitalen Wirtschaft einer umfassenden Überarbeitung bedarf, siehe den Bericht der Expertengruppe der Europäischen Kommission zum Thema „Besteuerung der digitalen Wirtschaft“, Mai 2014.

- „Online-Händler, die im Internet Plattformen schaffen, über die Händler und Käufer interagieren können. Im Gegenzug erhält der Anbieter der Online-Handelsplattform in der Regel eine Gebühr pro Transaktion, ein Platzierungshonorar oder eine Provision. Beispiele für dieses Geschäftsmodell sind Amazon, Zalando oder Alibaba.
- Soziale Netzwerke, die durch gezielte Werbemaßnahmen an ihre Nutzer Werbeeinnahmen generieren. Beispiele für dieses Geschäftsmodell sind Facebook und Xing.
- Abonnementmodelle erheben eine Abonnementgebühr für den Zugriff auf digitale Dienstleistungen (z. B. Musik oder Videos). Beispiele für dieses Business sind Netflix und Spotify.
- Kollaborative Plattformen stellen den Kontakt zwischen Anbietern von freien Kapazitäten und Nachfragern her und ermöglichen so die gemeinsame Nutzung von Wirtschaftsgütern anstatt diese selbst anschaffen zu müssen. Kollaborative Plattformen erheben eine feste oder variable Gebühr für jede Transaktion. Beispiele für dieses Geschäftsmodell sind Airbnb oder BlaBlaCar.“ (Seite 6)

Das von der EU-Kommission avisierte Besteuerungssystem für die digitale Wirtschaft basiert – in hierarchischer Reihenfolge – auf den folgenden drei Säulen, die in ihrer Relevanz absteigend gelistet werden:

1. Einführung einer *Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage* (GKKB, engl. Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCBT)⁶³. Sie stellt ein einheitliches Regelwerk zur Berechnung von steuerpflichtigen Unternehmensgewinnen in allen EU-Mitgliedstaaten dar. Die Konsolidierung erlaubt es einem Unternehmen, die Gewinne und Verluste ihrer Unternehmensstandorte in unterschiedlichen Mitgliedstaaten der EU zu verrechnen. Damit kann ein Nettogewinn/Nettoverlust auf EU-Ebene ermittelt werden. Auf der Basis dieser Nettoberechnung wird eine gemeinsame Bemessungsgrundlage festgestellt, die regelt, welcher Betrag besteuert wird. Nach der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage werden die entsprechenden Gewinne auf die Mitgliedstaaten verteilt, in denen das Unternehmen seine Zweigstellen aufweist. Jeder Mitgliedstaat kann schließlich seinen Gewinnanteil mit dem nationalen Körperschaftsteuersatz besteuern.

⁶³ Am 15. 3. 2018 hat das Europäische Parlament über die Änderungsvorschläge der EU-Kommission zum Vorschlag für eine Richtlinie zur Körperschaftsteuerregelung abgestimmt und diese wurde von den EU-Abgeordneten mit 438 gegen 145 Stimmen bei 69 Enthaltungen angenommen.

2. Nachhaltige Anpassungen der Betriebsstättenbesteuerung. Die EU-Steuerreform sieht vor, dass Unternehmen dort ihre Steuern bezahlen, wo Gewinne gemacht werden. Dementsprechend sollen die Online-Aktivitäten digitaler Unternehmen zur Steuerberechnung genutzt werden. Die Besteuerung basiert nicht mehr auf der Logik der Betriebsstätte, sondern vielmehr auf den Geschäftstransaktionen, die im jeweiligen Land vollzogen werden.
3. Etablierung von spezifischen Verrechnungspreismodellen für die digitale Wirtschaft

Die als Punkt 1 gelistete Körperschaftssteuer ist langfristig angelegt und seitens der EU-Kommission als nicht unmittelbar umsetzbar eingestuft. Daher werden zu den oben gelisteten Vorschlägen ergänzend kurzfristige Maßnahmen empfohlen:

1. *Ausgleichssteuer auf den Umsatz digitaler Unternehmen.* - Dieses Steuermodell inkludiert unbesteuerter oder unzureichend besteuertes Einkommen aus webbasierten Aktivitäten der Geschäftsbereiche Business-to-Business und Business-to-Consumer. Diese Abgabe kann zwischen 2 Prozent und 6 Prozent des Umsatzes aus digitaler Werbung und von spezifischen Leistungen digitaler Vermittlungsplattformen betragen. Vermittlungsplattformen wie Uber, Airbnb oder Amazon Marketplace vermitteln Produktlieferungen oder Leistungen zwischen mindestens zwei Marktteilnehmern. Das System der Ausgleichssteuer erfasst aber nicht den digitalen Vertrieb von eigenen Produkten/Leistungen.
2. *Eine eigenständige Quellensteuer auf digitale Transaktionen.* Die Quellensteuer errechnet sich aus monetären Transaktionen an Anbieter mit gebietsfremder Betriebsstätte, die Online-Bestellungen von Waren und Dienstleistungen anbieten.
3. *Umsatzgabe, die durch digitale Dienstleistungen oder Werbeaktivitäten generiert wird.* Damit ist eine separate Abgabe gemeint, die sich auf elektronisch durchgeführte Transaktionen bezieht, die mittels nicht ansässiger Unternehmen entstehen, die eine wirtschaftliche Präsenz im Mitgliedsstaat unterhalten.

In ihrem Bericht räumt die Kommission ein, dass sich das internationale Steuerrecht gegenwärtig vor einer großen Herausforderung konfrontiert sieht, da Besteuerungssysteme umgestellt werden müssen: „Die geltenden Steuervorschriften sind nicht mehr zeitgemäß, da die Unternehmen zunehmend von schwer zu beziffernden

immateriellen Vermögenswerten, Daten und Automatisierung abhängen, die den grenzüberschreitenden elektronischen Handel ohne physische Präsenz erleichtern. Diese Fragen beschränken sich nicht auf die digitale Wirtschaft, sondern wirken sich potenziell auf sämtliche Unternehmen aus.⁶⁴

Dennoch beharrt der Bericht auf der Unterscheidung von „konventionellen“ und „digitalen“ Geschäftsmodellen und konstruiert ein oppositionelles Verhältnis von „alt“ und „neu“. In diesem Zusammenhang haben Kritiker betont, dass auch traditionelle Wertschöpfungsketten (*value chain*) auf digitalen Elementen beruhen und dass es heute eine Vielzahl von Mischformen gibt, die präziser gefasst werden müssen. Unklar bleibt in diesem Statement, auf welche Weise der Umsatz in den Formen des digitalen Wirtschaftens definiert und abgegrenzt werden kann. Im Falle der Ausgleichssteuer wurde die kritische Frage aufgeworfen, welche Akteure die Besteuerung nachweislich dokumentieren sollen und wie diese steuerliche Nachweispflicht eigentlich kontrolliert werden kann.

Auf der Grundlage der Expertisen der Arbeitsgruppe der Europäischen Kommission zum Thema „Besteuerung der digitalen Wirtschaft“ hat die EU-Kommission am 21. 3. 2018 dem Rat und dem EU-Parlament zwei Richtlinienvorschläge, eine Empfehlung und eine Mitteilung vorgelegt, um über eine Besteuerung von E-Commerce-Business innerhalb der EU abzustimmen. Die Handlungsempfehlungen haben darauf abgezielt, Unternehmensgewinne auf der Basis einer *signifikanten digitalen Präsenz* (SDP) zu besteuern, ohne dass es einer physischen Präsenz des Unternehmens im Steuergebiet bedarf.

Aufgrund des digitalen Marktmonopols US-amerikanischer Anbieter wollte die EU als „*first adopter of digital tax solutions*“ nicht nur eine EU-weite Binnenlösung maßgeblich beeinflussen, sondern eine globale Lösung stimulieren. In diesem Sinne enthält die auf den Arbeitsgruppen von 2014 und auf den Empfehlungen von 2017 aufbauende Resolution von 2018 einen Vorschlag zur Anpassung des Doppelbesteuerungsabkommens mit Mitgliedstaaten und Drittländern, die es ermöglichte sollte, auch in Drittstaaten ansässige Unternehmen der Digital Economy erfassen zu können. Dieses Doppelbesteuerungsabkommen verfolgte den Regulierungsanspruch, dass jeder der beiden Staaten sein

⁶⁴ Ebd., S. 2.

innerstaatliches Steuerrecht anwenden darf. Damit wollte die EU erreichen, dass EU-Staaten eine Ausgleichssteuer („*equalization levy*“) für digitale Geschäfte einführen können, bei denen den Nutzern ein relevanter Stellenwert bei der Gewinnerzielung zugeschrieben werden kann, deren Nutzungsaktivitäten innerhalb der EU bisher keiner Besteuerung unterlagen und ein vernachlässigbares Steuermehraufkommen darstellen. Man erwartet sich seitens der EU-Expertengruppe ein Volumen der lukrierten Ausgleichssteuer im Ausmaß von mehr als 5 Milliarden Euro.

IV. Unilaterale Steuermaßnahmen

Die bestehenden Meinungsunterschiede zwischen den Staaten in den Arbeitsgruppen und Entscheidungsgremien der OECD und der EU sowie die öffentliche Diskussion und der politische Druck der Zivilgesellschaft haben dazu geführt, dass Staaten unilaterale und bilaterale Maßnahmen gesetzt haben, um Besteuerungen der digitalen Wirtschaft einzuführen.⁶⁵

Dabei ist festzustellen, dass die Begriffsverwirrung nur darüber hinwegtäuscht, dass die jeweiligen Konzepte an die Richtlinien der OECD und der EU anknüpfen und die Unterschiede gar nicht so ausgeprägt sind wie man auf den ersten Blick vermuten würde. Die Regierungen waren sich nicht einig, wie grenzüberschreitende digitale Transaktionen zu besteuern sind.

Infolgedessen führen Dutzende von Regierungen derzeit unkoordinierte Reformen durch - einschließlich Steuern auf digitale Dienste, Wirtschaftspräsenztests, Quellensteuern und Ausgleichsabgaben -, die die internationale Doppelbesteuerung fördern und den grenzüberschreitenden Handel und die grenzüberschreitenden Investitionen hemmen.

⁶⁵ Cockfield, A.J., 2018. Tax Wars: The Battle over Taxing Global Digital Commerce. *Tax Notes*, 161, p.1331.

IV. 1. Automatic Payment Transaction (1989)

Im Jahr 1989 wurde das Steuermodell *Automatic Payment Transaction* (APT-Steuer) von Edgar L. Feige, Professor für Wirtschaftswissenschaften an der Universität von Wisconsin-Madison, entwickelt.⁶⁶ Die APT-Steuer folgt der Idee einer einheitlichen Steuer für alle wirtschaftlichen Transaktionen und erfasst alle elektronischen Transaktionen. Strategisches Ziel der APT ist u.a. die Verbreiterung der Steuerbasis und die Eliminierung von Steuer- und Informationserklärungen sowie die automatische Erhebung von Steuereinnahmen an der Zahlungsquelle. Ihre Befürworter betrachten die APT als einkommensneutrale Transaktionssteuer, deren Steuerbemessungsgrundlage sich hauptsächlich aus Finanztransaktionen zusammensetzt.

Es basiert auf der grundsätzlichen Auffassung, dass die Besteuerung eine Art Maklergebühr ist, welche die Regierung lukriert, um die Bereitstellung der rechtlichen und politischen Institutionen zu finanzieren. Die APT folgt der Idee einer möglichst breiten Steuerbemessungsgrundlage in Verbindung mit einem möglichst niedrigen Steuersatz. Damit sollen auch die Kosten der Steuerverwaltung (Veranlagungs-, Inkasso- und Compliance-Kosten) auf ein Minimum reduziert werden können.

Die APT, die eine automatisierte Zahlungstransaktionssteuer darstellt, würde mit ihrer Implementierung vorschreiben, dass jede Bank, jeder Makler oder ein anderes Finanzkonto, das von einer Person, einem Unternehmen oder einer anderen steuerpflichtigen Organisation eingerichtet wurde, automatisch 0,35% auf ein Steuerkonto der Bundesregierung überweist. Dies gilt für Aktien-, Anleihe-, Options- und Termingeschäfte sowie für Anleger, ausländische Staatsbürger, oder auch für Online-Geschäfte, wenn Güter oder Dienstleistungen verkauft und gekauft werden. Bisher ist die APT noch nicht implementiert worden, aufgrund ihrer massiven Beeinflussung des wirtschaftlichen Geschehens schlägt Feige vor, die APT in moderaten Phasen in die Umsetzung einzuführen.⁶⁷

⁶⁶ Edgar L. Feige. "Taxation for the 21st century: the automated payment transaction (APT) tax." *Economic Policy* 15.31 (2000): S. 474-511; Edgar L. Feige. *Rethinking Taxation: The Automated Payment Transaction (APT) Tax*. No. 0106002. University Library of Munich, Germany, 2001; Edgar L. Feige. "Taxation in the Age of Digital Globalization.", 2017.

⁶⁷ Vgl. die Phasen im Überblick: Edgar L. Feige. Automatic Payment Transaction, Projected Tax Base and Tax Rates for 2005 Budgets, Online: <http://www.apptax.com/taxbase.php>

IV. 2. Pioniere digitaler Steuerpolitik: Bit Tax (1996)

In den 1990er Jahren galt das Internet noch als Gegenentwurf zur Sphäre des Staates und der Regierung. Insgesamt war die Theoriediskussion des Cyberspace ab Mitte der 1980er Jahre beherrscht vom Diskurs der Virtuellen Realität, mit der das Denken von medial erzeugten, künstlichen Welten und ihren Techniken der Simulation bestimmend wurde. Bereits 1984 beschrieb William Gibson in seinem Roman "Neuromancer" seine Wortschöpfung "Cyberspace" als technische Möglichkeit sozialer Subversion und technisch induzierter Bewusstseinsweiterung. Auch die von John Perry Barlow mit großem Pathos propagierte „Deklaration der Unabhängigkeit des Cyberspace“ (1996) lud das Internet normativ als einen herrschaftsfreien Raum auf. Doch seit Beginn der 1990er Jahre bahnt sich nach Sybille Krämer „ein Perspektivenwechsel in der Computerinterpretation an: Der Computer fasziniert nicht mehr nachhaltig als Instrument der Intelligenzverstärkung, sondern beschäftigt eher als ein Medium der Kommunikation.“⁶⁸ Schon bald mehrten sich theoretische Abhandlungen, die das Internet als eine soziale Technologie zur Herstellung von Kontrollarchitekturen und Konsum-Enviroments interpretierten.⁶⁹ In dieser Hinsicht vollzieht der Computer als Medium einen Registerwechsel, insofern er von einer Medienkultur, die das Speichern privilegiert, zu einer Medienkultur der permanenten Übertragung und Vernetzung mutiert und damit die gegenwärtige Vernetzungskultur vorwegnimmt.

Die in den 1990er Jahren erstmals geführten Diskussionen um die „Bit Tax“, „Cyber Tax“ oder „Email-Tax“ liefern wertvolle Hinweise für die aktuelle Diskussion um die Besteuerung elektronischer Transaktionen.⁷⁰ Die Idee dabei war, Steuereinnahmen aus Kommunikation und Vernetzung zu lukrieren, vor allem mit dem Hintergrund der Verteilungsgerechtigkeit. So wurde bei den Vereinten Nationen die Bit-Steuer zur Finanzierung von Entwicklungshilfe erörtert, andere Akteure wollten die Bit Tax für die Finanzierung des Sozialversicherungssystems in Europa oder für die Finanzierung von regionalen oder kommunalen Kommunikationsdiensten verwenden oder diese sogar

⁶⁸ Sybille Krämer. *Medien Computer Realität. Wirklichkeitsvorstellungen und Neue Medien*, Frankfurt am Main 1998, S. 10.

⁶⁹ David Lyon. *The Electronic Eye: The Rise of Surveillance Society*, Minneapolis 1994; David Lyon. *Surveillance Society: Monitoring Everyday Life*, New York 2001

⁷⁰ Soete, Luc & Kamp, Karin; "The BIT TAX": the case for further research“, MERIT, Universität Maastricht, Niederlande.

„mit einer Gebühr kombinieren, die Autoren, Verleger und Distributoren von Inhalten für ihre Arbeit entschädigen würde.“⁷¹ Diese Verbindung zwischen Steuerpolitik und der Politik der Umverteilung fehlt in den aktuellen Entwürfen vollkommen. In diesem Sinne müsste man nicht nur im Sinne eines technischen Dezionismus über die Exekution von steuerlicher Agenda reflektieren, sondern so weit gehen, Steuerpolitik wieder als eine soziale Agenda zu begreifen, welche die Chance eröffnen würde, eine Politik der Umverteilung von Geld und Ressourcen anzuregen.

In diese Richtung verweist auch das am 12. August 1996 veröffentlichte Paper der Europäischen Kommission mit dem Titel "The BIT TAX: the case for further research". Das Papier wurde von einem Vorsitzenden einer Gruppe hochrangiger Experten geschrieben, die einen Bericht über die sozialen und gesellschaftlichen Aspekte der Informationsgesellschaft vorzulegen hatte. Die Expertengruppe hatte zu prüfen, ob die sogenannte "Bit-Steuer" ein durchführbares Instrument einer EU-weiten Steuerpolitik sein könnte. In ihrem Paper haben sie darüber nachgedacht, die Vorteile der Informationsgesellschaft zwischen den Nutznießern und den Verlierern gerechter zu gestalten. Der theoretische Mehrwert der "Bit-Steuer" liegt in der vielzitierten Problematik, den tatsächlichen Wert eines vom Nutzer generierten Inhalt zu bestimmen. Die "Bit-Steuer" steht nur für eine rein quantitativ ermittelte Kommunikationsgröße und würde mit dem tatsächlichen Wert einer Kommunikation in keinem Zusammenhang stehen. Damit könnte man sich auch die gesamte Diskussion um den Wert von nutzergenerierten Inhalten sparen, wenn man technisch-medial nach den Übertragungseinheiten, d.h. Bits pro Sekunde, fragt.

IV. 3. Frankreich: Taxation of the Digital Economy (2012)

Im Juli 2012 beauftragte die französische Regierung Pierre Collin und Nicholas Colin mit der Modellierung von Steuersystemen, die zur Erfassung von Wertschöpfungen dienen, die Anbieter von Online-Dienstleistungen aus nutzergenerierten Inhalten beziehen. Die zentrale Fragestellung ihrer Studie lautete: „Wie kann die digitale

⁷¹ Ebd.

Geschäftstätigkeit des Datensammelns im Internet besteuert werden?“ In ihrem Abschlussbericht vom 17.1.2013 befürworten sie eine *neue* Steuer auf erzielte Wertschöpfungen durch Online-Dienste und haben dabei ein Steuerkonstrukt geschaffen, das eine eigenständige Definition der Betriebsstätte bereithält: die „Datensammel-Betriebsstätte“:

„Collecting data obtained through regular and systematic monitoring of users is the only taxable event that ensures the neutrality of the tax with regard to business models, technologies and business location strategies. Linking tax to the collection and use of data is an approach that is both neutral and sustainable. It is a way of linking the digital economy to a country and it is a strategy, backed by economic and industrial arguments about the value of data, for building up political capital for the coming international negotiations on the division of the power to tax major digital economy corporations.“⁷²

Immer mehr Nutzer stellen auf Internet- Plattformen kostenlos Daten zur Verfügung und kreieren so Wert für Unternehmen als „virtuelle Mitarbeiter“. Collin/Colin weisen darauf hin, dass aber genau dieser Wert steuerlich nicht im Ansässigkeitsstaat der Nutzer, der zudem noch die notwendige IT- Infrastruktur bereit stellt, erfasst wird. Obwohl insgesamt eine Produktivitätssteigerung in der Wirtschaft durch digitale Prozesse erreicht wird, sind keine höheren Steuereinnahmen zu verzeichnen. Die Frage ist also, ob die Betriebsstättendefinition die Besteuerung der Verwertung der Nutzerdaten aufnehmen sollte.

Collin/Colin haben in ihrer Studie zwei Steuermodelle ausgearbeitet, in denen Daten die Kernressource der Besteuerung darstellen. Das erste Modell basiert auf einer Mehrwertschätzung des E-Commerce die den Nutzer von Online-Medien als wertschöpfende Instanz ansehen.⁷³ Der zweite Ansatz konzentriert sich auf die Erhebung und Nutzung von Verbraucherdaten.⁷⁴ Ausgesprochen unklar bleibt noch die Frage, auf welche Weise ihr objektiver Wert bestimmbar sein kann, auch die bloße Erfassung einer Datenmenge als

⁷² Pierre Collin, Nicolas Colin. Task Force on Taxation of the Digital Economy, Paris, 17.01.2013, Online-Publikation: https://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf , S. 4 , vgl. auch S. 115.

⁷³ Vgl. Collin/Colin. a. a. O. (Fn. 20), S. 4.

⁷⁴ Ebd., S. 5.

Richtschnur ist problematisch, weil die Daten unterschiedlich werthaltig sind. Ein weiterer Aspekt ist der disziplinäre Einsatz der Steuer, um etwaige Sanktionen gegenüber Internetkonzernen fiskalisch zu begründen. Konkret ist die Rede von einem „predator-pays“-Modell⁷⁵, mit dem eine unerwünschte Verhaltensweise sanktioniert werden kann. Werden Datenschutzrichtlinien nicht befolgt, muss mehr Steuer gezahlt werden:

„This ‚predator pays‘ principle means that the tax will apply to companies that formally comply with the laws in force and actually engage in a form of exclusive capture of the data collected, by creating de facto obstacles to the portability and personal reuse of the data by the users themselves.“⁷⁶

Die Idee, beim Nutzer anzusetzen, verweist auch auf einen Mangel an Alternativen, denn oft wird die Technik zur Verarbeitung von Daten meist im Ausland entwickelt und bedient, was zur Folge hat, dass das Besteuerungsrecht einem anderen Staat zugesprochen werden müsse. Bei der Datenspeicherung in Cloud-Anwendungen könne der Ortsbezug gar nicht mehr nachvollzogen werden und die Besteuerung müsse gänzlich entfallen. Fraglich bleibt für die beiden Autoren auch, wie man das Verfügbarmachen von Daten mittels der Nutzer für Steuerzwecke überhaupt zu klassifizieren vermag.

Collin/Colin konzentrieren sich in ihrem Steuerentwurf daher auf das Online-Sammeln von Kundendaten. Das Sammeln, Speichern, Verarbeiten, Auswerten und Distribuieren von Kundendaten soll einer Steuer unterworfen werden, gemessen am Nutzen dieser Kundendaten. Die beiden Autoren differenzieren diesen Nutzen als unterschiedlich wertschöpfend und gliedern in die Kategorien Datenfluss, Anzahl der Klicks und Art der Werbekunden.⁷⁷ Dieser Steuerentwurf verdeutlicht die Trendwende im internationalen Steuerrecht, insofern spezifizierbare Merkmale des Nutzens in den Vordergrund treten und der Ort des Konsum einer digitalen Leistung in das Quellenstaatprinzip der Besteuerung einfließt.

⁷⁵ Ebd.

⁷⁶ Ebd.

⁷⁷ Ebd., S. 18.

IV. 4. Großbritannien: Diverted Profits Tax (2015)

Die Diverted Profits Tax (DPT) wird seit April 2015 in Großbritannien als Steuer auf umgeleitete Profite erhoben.⁷⁸ Der Fokus der Steuer richtet sich auf international agierende Konzerne wie Google, Amazon, Apple, Microsoft und versucht deren Möglichkeiten der Gewinnverschiebungen einzuschränken, mit denen die britische Steuerbemessungsgrundlage untergraben werden soll. Multinationale Konzerne der digitalen Ökonomie verschieben ihre im Land erwirtschafteten Gewinne über Lizenzierungsverfahren an Tochtergesellschaften in einem anderen Land mit niedrigen Gewerbesteuern. Daher ist es vorrangiges Ziel des DPT, sicherzustellen, dass die in Großbritannien besteuerten Gewinne die wirtschaftliche Aktivität in vollem Umfang widerspiegeln. Dies steht im Einklang mit den Zielen des OECD-Projekts „Base Erosion and Profit Shifting“, das bereits in Kapitel 3 vorgestellt wurde. DPT gilt für umgeleitete Gewinne, die am oder nach dem 1. April 2015 anfallen. Es gibt Aufteilungsregeln für Rechnungsperioden, die diesen Zeitpunkt überschreiten. Die Steuerlast beträgt 25% des ermittelten, zu versteuernden Gewinns.⁷⁹ Damit ist die DPT für international agierende Unternehmer teurer als eine reguläre Versteuerung mit der corporate tax, die gegenwärtig bei 22% liegt. Experten vermuten, dass mit dieser Besteuerung von 25% Unternehmen wie Google zu Anpassungsleistungen gezwungen werden sollen. Kritiker der DPT haben hingegen moniert, dass das Geschäft mit immateriellen Vermögensgegenständen, beispielsweise die Vergabe von Lizenzen durch die DPT nicht abgedeckt ist. Daneben wurden auch rechtliche Bedenken geäußert, die den DPT als eine Einschränkung in der Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit interpretieren. Die Europäische Kommission hingegen beurteilte das unilaterale Vorgehen Großbritanniens in einigen Punkten als problematisch, weil ihres Erachtens der höhere *Diverted Profits Tax* im Vergleich zum regulären *Corporate Tax* eine mögliche Benachteiligung von Unternehmen mit Sitz in anderen Ländern der Europäischen Union nach sich ziehen würde.

⁷⁸ Diverted Profits Tax: Guidance, November 2015, Online Publikation: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverted_Profits_Tax_-_Guidance_December_2018_.pdf

⁷⁹ Florian Oppel: Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss? In: Internationales Steuerrecht 1/2015, S. 333–341.

IV. 5. Deutschland: Datensteuer (2019)

Der Nutzer ermöglicht einen Gewinn des Betreibers eines sozialen Netzwerkes, indem er seine persönlichen Daten, Vorlieben und Interessen auf der Plattform mit anderen teilt. Nach traditionellen Besteuerungskonzepten spielt jedoch der Beitrag des Nutzers einer digitalen Plattform für die Zuordnung von Besteuerungsrechten keine Rolle.

Das Konzept der Datensteuer wurde erstmals in einem 2015 publizierten Paper für *IZA World of Labour* zur Diskussion gestellt. Der Anlass für diese Überlegungen boten die Debatten, die rund um die Nutzbarkeit von Google-Trends-Daten geführt wurden:

„Governments will have to encourage or even legislate for some kind of corporate good practice (for example, in the form of a data tax) to motivate firms with large amounts of data in their proprietary silos to open up the data in aggregate form for the benefit of society, while also protecting their legitimate corporate interests and privacy concerns.“⁸⁰

Die Diskussion um die Einführung einer Datensteuer blieb jedoch nicht auf eine wissenschaftliche Auseinandersetzung beschränkt, sondern hat insbesondere in der deutschen Bundespolitik eine große Resonanz erfahren. Im politischen Diskurs wird oft das Argument vertreten, dass Internet-Konzerne mit den Daten ihrer Nutzer Milliardenumsätze machen, die Nutzer selbst aber nicht an den Gewinnen partizipieren würden. 2019 haben sowohl die deutsche Bundeskanzlerin Angela Merkel als auch die damalige SPD-Vorsitzende Andrea Nahles angekündigt, Unternehmen besteuern zu wollen, die mit „Big Data“ gewinnorientiert arbeiten.

Während das Konzept der Bundeskanzlerin Merkel sich an der Idee einer Geldsteuer orientierte, hat die SPD-Vorsitzende Nahles eine Datensteuer entwickelt, bei der Daten als ein kollektiv verfügbares Gemeingut der öffentlichen Allmende angesehen werden sollen. Beide Positionen teilen die gemeinsame Ansicht, dass persönliche Daten nicht nur ein immaterielles Gut darstellen, sondern auch ein sehr wertvolles Gut sein können, wenn sie von Firmen wie Facebook, Amazon und Google zur Schaffung ihres Reichtums genutzt werden. Die relevante Frage ist nun, wie Daten bei der Berechnung ihrer Steuerschulden berücksichtigt werden können.

⁸⁰ <https://wol.iza.org/articles/google-search-activity-data-and-breaking-trends>

In einem ersten Schritt muss zunächst ermittelt werden, ob ein Unternehmen in einem EU-Mitgliedstaat „digital präsent“ und damit steuerpflichtig ist.⁸¹ Diese Ermittlung wird teilweise durch vorgeschlagene Referenzwerte („Benchmarks“) vollzogen, mit denen dem Unternehmen der Stellenwert einer digitalen Betriebsstätte zugeschrieben werden kann. Ist diese Frage geklärt, kann die Verwendung von Daten quantifiziert werden, z.B. kann die Anzahl der Nutzer zur Berechnung der Steuerschuld von Unternehmen ermittelt werden.

Eine Vielzahl von Unternehmen entwickeln heute digitale Geschäftsmodelle, die auf der Nutzung von Daten, das sind zum Beispiel Kunden- oder Sensordaten, beruhen. Kritiker der Datensteuer befürchten, dass eine Datensteuer den allgemeinen Transformationsprozess der Digitalisierung verteuern würde.

IV. 6. Digital Services Tax (2019)

Da die Europäische Kommission noch keinen Konsens über ihren ursprünglichen Vorschlag (März 2018) für eine DST von 3% erzielt hat, haben einige Regierungen die digitale Steueragenda selbst in die Hand genommen und vorläufige Maßnahmen in ihren lokalen Gebieten eingeleitet.

Großbritannien: In Großbritannien wurde vom Finanzminister am 29. Oktober 2018 die Einführung der DST angekündigt. Die Steuer wird mit einem Satz von 2% auf Einnahmen aus digitalen Diensten erhoben und tritt ab April 2020 in Kraft. Die DST wird einnahmebasiert auf digitale Geschäftsmodelle (Suchmaschinen, Social-Media-Plattformen, Online-Marktplätze) angewendet, wenn deren Einnahmen die Teilnahme britischer Nutzer umfasst.

Die britische Regierung ist der Ansicht, dass diese Geschäftsmodelle einen erheblichen Wert aus der Beteiligung ihrer Nutzer ziehen. Folglich ist die DST keine Steuer auf den Online-Verkauf von Waren und sie gilt daher nur für Einnahmen aus der *Vermittlung* dieser Gütern und Dienstleistung.

⁸¹ <https://wol.iza.org/articles/google-search-activity-data-and-breaking-trends>

Frankreich: Am 6. März veröffentlichte die französische Regierung unter Finanzminister Bruno Le Maire ein Grundsatzdokument, in dem der Vorschlag zur Besteuerung digitaler Dienste erläutert wird, der 2019 in Kraft treten soll. Die DST würde auf Einnahmen aus bestimmten digitalen Geschäftsmodellen mit einem Satz von 3 Prozent erhoben und soll voraussichtlich 500 Millionen Euro pro Jahr erbringen. Die vorgeschlagene Steuer würde für Konzerne gelten, die in der digitalen Wirtschaft tätig sind und einen konsolidierten Jahresumsatz von mehr als 750 Mio. EUR und einen in Frankreich erzielten Umsatz von mindestens 25 Mio. EUR erzielen. Diese letztgenannte Schwelle liegt unter der von der EU-Kommission vorgeschlagenen, gilt jedoch nur für Frankreich.

Spanien: Auch Spanien hat auch vorläufige Maßnahmen mit einem Vorschlag für eine DST von 3% ergriffen. Der Vorschlag wurde letztes Jahr zur öffentlichen Konsultation vorgelegt, von der Regierung gebilligt und dem Kongress zur endgültigen Genehmigung vorgelegt. Es sollte dann eine dreimonatige Übergangsfrist geben, nach der die DST in Kraft tritt. Bisher ist es noch nicht absehbar, ob die DST rückwirkend (z. B. ab dem 1. Januar 2019) gilt oder ab dem Ende der Übergangsfrist angewendet wird. Auch hier wird die Steuer erhoben, um Endverbraucher als wesentlichen Beitrag zur Wertschöpfung für ausländische Unternehmen anzuerkennen, die in folgenden Geschäftsbereichen tätig sind: *Onlinewerbung; Dienstleistungen*, die aus der Bereitstellung digitaler Schnittstellen (Vermittlungsdienste) bestehen, die es den Nutzern ermöglichen, miteinander zu interagieren; *Datensammeln*, das ist der Verkauf von Daten, die von Nutzern generiert wurden.

Italien: Eine neue Steuer auf digitale Dienste wurde am 1. Januar 2019 im italienischen Haushaltsgesetz 2019 eingeführt.⁸² Die DST gilt für digitale Dienste, die einzeln oder kollektiv von in Italien ansässigen oder nicht ansässigen Steuerpflichtigen im Laufe eines Kalenderjahres erbracht werden. Ein hohes Maß an Nutzerbeteiligung an der Wertschöpfung wird vorausgesetzt, die Nutzer müssen sich jedoch in Italien befinden. Diese Steuer würde auf die Einnahmen aus digitalen Geschäftsmodellen

⁸² White, J., 2018. Italy leads the way with trend-setting digital sales tax. *International Tax Review*.

(Suchmaschinen, Social-Media-Plattformen, Online-Marktplätze) in Höhe von 3% der Steuerbemessungsgrundlage erhoben und gilt für Steuerpflichtige mit einem Gesamteinkommen von mehr als 750 Millionen Euro.

Österreich: Mangels politischer Einigung im ECOFIN hat auch die österreichische Regierung 2018 angekündigt, eine nationale Digitalsteuer einzuführen, die auf der Grundlage der DST aufbaut und die auf einer Erweiterung der bestehenden Werbeabgabe für die Online-Werbung beruht. Die Abgabe würde sich am entsprechenden Richtlinienvorschlag der EU-Kommission orientieren und soll mit einem Steuersatz von 3 Prozent erhoben werden. Die Digitalsteuer richtet sich ausschließlich auf Konzerne, deren weltweiter Umsatz 750 Millionen Euro pro Jahr und deren Inlandsumsatz 10 Millionen Euro pro Jahr übersteigt.

Europaweite Kritik und Distanzierung von der DST: Eine Einführung der DST ist in *Deutschland* in naher Zukunft nicht geplant, wird jedoch nicht ausgeschlossen. Deutschland möchte den Umfang der Abgabe verringern, indem es sie nur auf die Verkäufe von Internetunternehmen anwendet. *Belgien* lehnt die Steuer auf digitale Dienste nach dem Vorschlag der Europäischen Kommission ab, weil einige Aspekte des Vorschlags, z.B. die Definition von Werbung, noch als unklar und vage wahrgenommen werden. Die *Niederlande* gehören neben *Irland* und *Luxemburg* zu den Ländern, die starke Vorbehalte gegen die Pläne der Europäischen Kommission zur Besteuerung digitaler Unternehmen geäußert haben.

V. Schlussfolgerungen und Ausblick

Schlussfolgerungen. Die Expertise hat sich in der internationalen Vergleichsstudie mit den politischen Regulativen der digitalen Ökonomie auseinandergesetzt. Sowohl auf internationaler als auch auf nationaler Ebene gelten Besteuerungssysteme als *das* zentrale Instrument der politischen Intervention. Maßgebliche Initiativen zur Besteuerung der digitalen Ökonomie wurden von der OECD (BEPS), der EU-Kommission (DST) und der USA (BEAT) entwickelt.

Die OECD hat gemeinsam mit 116 Staaten die Grundprinzipien der digitalen Besteuerung im Rahmen ihres BEPS-Rahmens im letzten halben Jahrzehnt ausgearbeitet. Bisher gibt es allerdings keinen globalen Konsens bei der Entwicklung der Steuerpolitik für die digitale Wirtschaft. Trotz der Bemühungen, auf kohärente internationale Steuergrundsätze hinzuarbeiten, haben einige Länder begonnen, einseitige Besteuerungsmaßnahmen für die digitale Wirtschaft zu setzen, welche die regulatorische Fragmentierung noch verstärken wird. Fragmentierte Regulierungen sind nicht nur ressourcenintensiv, sondern bergen auch zusätzliche Risiken für das Finanzsystem und letztlich auch für das Gesellschaftssystem. Auch wenn immer wieder erklärt wird, dass Steuern konsensorientiert beschlossen werden sollen, kann weder die OECD noch die EU als Gesetzgeber fungieren. Daher eröffnen sich den nationalen Gesetzgebern nicht nur Optionen, Steuergeld zu lukrieren, sondern auch Chancen, mittels Steuereinnahmen für eine *Umverteilung in Richtung größerer Gleichheit* Sorge zu tragen.

In der Diskussion um den Ausdifferenzierung und den Stellenwert der digitalen Arbeit haben wir in Punkt II.5.-II.7. einen maßgeblichen Unterschied zwischen postfordistischen Selbstunternehmern und fordistischen Industriearbeitern der digitalen Ökonomie herausgearbeitet. Paradigmatisch für den unternehmerischen Bereich ist der INFLUENCER, paradigmatisch für den industriellen Bereich ist der AMAZON TURK WORKER, der am digitalen Fließband Mikroarbeiten zu erledigen hat. Für beide Bereiche bedarf es unterschiedlicher politischer Regulative. Der Influencer arbeitet meist vertragslos und informell und beutet sich selbst mental und affektiv aus, der arbeitsvertraglich eingebettete Amazon Turk Worker beerbt den industriellen

Arbeitsprozess, denn er bearbeitet im Niedriglohnbereich hochgradig arbeitsteilige Produkte und arbeitet repetitiv in einem intensiven Zeitregime. Für den Influencer empfiehlt sich die politische und finanzpolitische Anerkennung von Arbeit und Leistung, für den Amazon Turk Worker empfiehlt sich ein arbeitsrechtliches und arbeitspolitisches Vorgehen (Gewerkschaft, Betriebsrat).

Ausblick. Der folgende Ausblick über den Zusammenhang von digitaler Arbeit und politischer Regulation zieht Schlussfolgerungen aus den vorangegangenen Analysen und zeigt Handlungsmöglichkeiten und -felder gegen die konzernorientierte Ausbeutung⁸³ digitaler Arbeit auf. Neben den Problemen bei der globalen Implementierung der internationalen Steuergrundsätze ergeben sich zwei Probleme der politischen Regulation, die in den bisherigen Studien kaum thematisiert worden sind:

A.) Sowohl in den internationalen als auch den bi- und unilateralen Steuermodellen gibt es keine klare Vision darüber, was mit den zusätzlichen Steuereinnahmen geschehen kann. Anstatt die eingehobene Digitalsteuer gleich wieder auszugeben, könnten es Staaten für künftige Generationen im sekundären oder tertiären Sektor verwenden. Digitale Besteuerungserträge könnten für folgende Infrastruktur-, Bildungs-, und Öffentlichkeitsprojekte verwendet werden:

- *Digital Literacy.* Einrichtung eines staatlichen Vermögensfonds, dessen Aufgabe es ist, Geld für digitale, soziale und regionale Startup-Bildungsprojekte für NGO's und KMU's zu akkumulieren. Diese Bildungsprojekte sind dem öffentlichen Interesse untergeordnet und sensibilisieren (*awareness*) für die großen Herausforderungen der digitalen Gesellschaft.
- *Digital Skills.* Einrichtung eines digitalen *Qualifizierungsfonds* zur Finanzierung von Maßnahmen im Bereich der Weiterbildung und der beruflichen

⁸³ Der Begriff der Ausbeutung erlebt in der Analyse der Sozialen Medien eine theoretische und methodologische Renaissance und findet sich in unterschiedlichsten Fachdisziplinen wieder. Er taucht insbesondere in der englischsprachigen Literatur häufig auf, insgesamt in den Fachbereichen der Medien- und Kulturwissenschaft, der Soziologie und der Politikwissenschaften, kaum bis gar nicht im fiskalischen oder finanzpolitischen Diskurs. Für eine netzkritische Debatte über Produktionsverhältnisse und –bedingungen wäre es produktiv, diesen Begriff an das internationale Steuerrecht heranzuführen, um etwa digitalen Lohn zu besteuern, oder basaler: um Lohn- und Einkommenspolitik besser verhandeln zu können. Vgl. Mark Andrejevic. 2012. Exploitation in the Data Mine. In *Internet and Surveillance. The Challenges of Web 2.0 and Social Media*, edited by Christian Fuchs, Kees Boersma, Anders Albrechtslund and Marisol Sandoval, 71-88. New York: Routledge, S. 71-88;

Umorientierung für Arbeitnehmer/innen aus Branchen, die vom digitalen Wandel betroffen sind. Schaffung eines persönlichen *Bildungskontos*, das Rechtsansprüche auf digitale Aus- und Weiterbildung, sowie eine soziale Absicherung im Rahmen der Qualifizierungsmaßnahmen sicherstellen soll.

- *Digital Heritage*. Einrichtung eines Fonds zur Digitalisierung des kulturellen Erbes. Damit sind Online-Projekte gemeint, die sich mit dem kulturellen Gedächtnis beschäftigen und seine Dokumentationen im Internet einer breiten Öffentlichkeit auf nachhaltige Weise präsentieren.

B.) Die vorliegenden Besteuerungsgrundsätze im Bereich der digitalen Wirtschaft versuchen zwar den Nutzer als wertschöpfende Instanz aufzuwerten und damit in explizite Besteuerungsmaßnahmen einzugliedern, aber sie verabsäumen es, die asymmetrischen Produktionsmittel, -verhältnisse und -bedingungen in ihre fiskalischen Regulative einzubinden. Die Ausbeutung der digitalen Arbeit und ihre Wertschöpfung in den digitalen Medien stellt für die internationalen Steuersysteme kein Problem dar. Aus steuerlicher Sicht dominiert die Perspektive, die staatlichen Einnahmen zu vermehren respektive sicherzustellen. Vor diesem Hintergrund könnte man von einer Armut des politischen Diskurses sprechen, der sich in erster Linie als systemstabilisierend versteht und an einer langfristigen Zusammenarbeit mit den Vertretern des digitalen Kapitalismus interessiert ist. Die Initiativen zum digitalen Steuerrecht betrachten den digitalen Konzernkapitalismus als eine irreduzible Fortschrittsentwicklung und stellen seine Macht keineswegs in Frage. Im Gegenteil, die Steuerdiskurse geben offen zu, dass sie weiterhin die digitale Arbeitskultur erhalten wollen, um sich eine lukrative Einnahmequelle zu sichern.

- Die Aufgabe einer weiterführenden Arbeit kann es sein, den Zusammenhang von *digitaler Arbeit* und *Wertschöpfung* empirisch und typologisch zu erschließen, methodisch auszuarbeiten und die Ergebnisse nachhaltig in politischen Regulativen zu verankern und politische Handlungsoptionen auszuarbeiten.