

Stehn, Jürgen

**Article — Accepted Manuscript (Postprint)**

## Elektronischer Handel und Steuerstaat: neue Herausforderungen in der neuen Ökonomie

Zeitschrift für Wirtschaftspolitik

**Provided in Cooperation with:**

Kiel Institute for the World Economy – Leibniz Center for Research on Global Economic Challenges

*Suggested Citation:* Stehn, Jürgen (2003) : Elektronischer Handel und Steuerstaat: neue Herausforderungen in der neuen Ökonomie, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, ISSN 0721-3808, Lucius & Lucius, Stuttgart, Vol. 52, Iss. 1, pp. 111-127

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/2974>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# **Elektronischer Handel und Steuerstaat: Neue Herausforderungen in der Neuen Ökonomie**

In Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, Vol. 52 (1), 2003

Dr. Jürgen Stehn  
Leiter der Forschungsgruppe  
Außenwirtschaft und Strukturwandel  
Institut für Weltwirtschaft  
Düsternbrooker Weg 120  
24105 Kiel  
Tel.: (0431) 8814-331  
Fax: (0431) 85853  
e-mail: [j.stehn@ifw.uni-kiel.de](mailto:j.stehn@ifw.uni-kiel.de)

## **Abstract**

The article analyses the reform pressure on turnover and income tax systems stemming from the upsurge of crossborder B2C and B2B electronic commerce. It shows that the main challenge of the New Economy is to effectively cope with B2C international trade in digital online goods and services. However, most approaches to turnover taxation discussed in the literature give rise to several surveillance, efficiency, incentive, and identification problems. As a consequence, there seem to be only two appropriate approaches to deal with the special characteristics of international trade in cyberspace, the country-of-origin principle combined with a taxation of digital goods and services at the physical location of producers, and the community principle in combination with a withholding tax (WITHVAT). Moreover, it is shown that the special characteristics of the New Economy lead to a fiercer international tax competition with regard to income taxation.

JEL-Klassifikation: F 15, H 21

# **Elektronischer Handel und Steuerstaat: Neue Herausforderungen in der Neuen Ökonomie**

## **I. Einleitung**

Der Enthusiasmus über anscheinend unbegrenzte Wachstumspotentiale in einer Neuen Ökonomie führte im Jahr 2000 zu vormals unbekanntem Höhenflügen auf den weltweiten Aktienmärkten. So stieg etwa der Börsenwert von Akamai Technologies, einer U.S.-amerikanischen Internetfirma, auf das 21.000-fache ihrer jährlichen Umsatzerlöse. Das Platzen der Blase an der NASDAQ und anderen neuen Märkten und das Scheitern vieler Dot.coms verwandelte den Enthusiasmus in Depression. Geblieben sind die modernen Informations- und Kommunikationstechnologien der Neuen Ökonomie, allen voran das Internet, die ein immenses Potential für die Schaffung neuer Märkte und die Umwälzung traditioneller Handels- und Produktionsstrukturen in sich bergen. Einschlägige Untersuchungen prognostizieren einen Anstieg des Online-Handels zwischen Unternehmen (B2B Commerce) und zwischen Unternehmen und Konsumenten (B2C Commerce) in der EU von 186 Mrd. Euro im Jahre 2001 auf 1.550 Mrd. Euro im Jahre 2004. Für die Vereinigten Staaten wird eine Ausweitung des Internethandels von 551 Mrd. Euro im Jahr 2001 auf 1.439 Mrd. Euro im Jahr 2003 erwartet (Forrester Research 2000). Einen bedeutenden Anteil an dieser dynamischen Entwicklung dürfte auf den grenzüberschreitenden Handel im Cyberraum entfallen.

Die gesamtwirtschaftliche Bedeutung des grenzüberschreitenden elektronischen Handels ist zwar noch gering, aber die Wachstumsraten sind hoch. Will der Staat auf Steuereinnahmen aus diesem Wachstumfeld nicht verzichten und die Steuerbelastung des grenzüberschreitenden elektronischen Handels der des traditionellen internationalen Handels anpassen, so bedarf es detaillierter Reformen der bestehenden Steuersysteme. Dies gilt insbesondere für die Umsatzbesteuerung im grenzüberschreitenden elektronischen Handel, da der B2C Commerce mit den bestehenden Bestimmungsinstrumenten kaum zu erfassen ist. Auch in der Einkommensbesteuerung besteht Reformbedarf, da die sinkenden Transaktionskosten in der Neuen Ökonomie den Steuerwettbewerb zwischen Industrieländern deutlich verschärft haben.

Das Ziel dieses Artikels ist es, den Anpassungsdruck auf die Steuersysteme, der durch eine Ausweitung des grenzüberschreitenden B2B und B2C Commerce ausgelöst wird, zu

skizzieren. Im folgenden Abschnitt wird zunächst analysiert, inwieweit traditionelle und innovative Besteuerungssysteme in der Lage sind, eine effiziente Umsatzbesteuerung des grenzüberschreitenden elektronischen Handels zu gewährleisten. Der anschließende Abschnitt skizziert kurz die wachsenden unternehmerischen Gestaltungsmöglichkeiten bei der Einkommensbesteuerung unter den Bedingungen der Neuen Ökonomie.

## II. Umsatzbesteuerung in der Neuen Ökonomie

### 1. Grenzen traditioneller Besteuerungssysteme in der Neuen Ökonomie

#### Das Übergangssystem der EU

Bis zur Vollendung des europäischen Binnenmarktes im Jahr 1992 erfolgte die Umsatzbesteuerung im innergemeinschaftlichen, grenzüberschreitenden Güter- und Dienstleistungshandel nach dem so genannten reinen Bestimmungslandprinzip. Im Zuge eines Grenzausgleichs wurden sämtliche Ausfuhren von der Mehrwertsteuer des exportierenden Landes (Ursprungsland) befreit und mit der des importierenden Landes (Bestimmungsland) belastet. Sowohl umsatzsteuerpflichtige Unternehmen als auch nicht umsatzsteuerpflichtige Konsumenten erhielten an der Grenze eine Gutschrift für die im Ursprungsland auferlegte Mehrwertsteuer und mussten gleichzeitig die im Bestimmungsland gültige Mehrwertsteuer entrichten. Die unterschiedliche Steuerbelastung in den Mitgliedsländern (Tabelle 1) hatte daher keinen Einfluss auf die Richtung und das Ausmaß des grenzüberschreitenden Handels. Das gesamte Steueraufkommen im Grenzhandel fiel dem Bestimmungsland zu.

Tabelle 1 – Mehrwertsteuersätze in der EU 2002 (vH)

Mitgliedsland	Normalsteuersatz	Mitgliedsland	Normalsteuersatz
Dänemark	25,0	Griechenland	18,0
Schweden	25,0	Niederlande	17,5
Finnland	22,0	Vereinigtes Königreich	17,5
Belgien	21,0	Portugal	17,0
Irland	21,0	Deutschland	16,0
Frankreich	20,6	Spanien	16,0
Italien	20,0	Luxemburg	15,0
Österreich	20,0		

Nach der weit gehenden Öffnung der Schlagbäume an den innergemeinschaftlichen Grenzen zum 1. Januar 1993 war die Besteuerung des grenzüberschreitenden Handels nach dem reinen

Bestimmungslandprinzip nicht länger durchführbar. Denn die lückenlose Anwendung dieses Besteuerungsprinzips setzt grundsätzlich eine Kontrolle der Warenströme an den Grenzen der Mitgliedstaaten voraus. Um Steuerhinterziehungen im Rahmen dieses Systems zu vermeiden, muss sichergestellt werden, dass alle grenzüberschreitenden Güter und Dienstleistungen erfasst und die steuerlich zum Export deklarierte Waren auch tatsächlich ausgeführt werden. Die Existenz von Steuergrenzen zwischen den Mitgliedsländern der EU ist daher eine *conditio sine qua non* für eine Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip in seiner reinen Form.

Da sich die Mitgliedstaaten – trotz intensiver Verhandlungen – nicht auf ein endgültiges System der Umsatzbesteuerung einigen konnten, beschloss der Rat der Wirtschafts- und Finanzminister (ECOFIN-Rat), für eine Übergangszeit vom 1. Januar 1993 bis zum 31. Dezember 1996 ein administrativ aufwendiges Besteuerungsverfahren einzuführen, das auch nach dem Wegfall der (steuerlichen) Grenzkontrollen eine weit gehende Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels nach dem Bestimmungslandprinzip sicherstellen sollte. Es wurde Ende 1996 auf unbestimmte Zeit verlängert.

Das gegenwärtige Übergangssystem basiert im Kern auf einem „Grenzausgleich“ ohne Steuergrenzen, d.h., die Ausfuhren umsatzsteuerpflichtiger Unternehmen werden weiterhin von der Mehrwertsteuer des Ursprungslands befreit und mit der des Bestimmungslands belastet, während die notwendigen Kontrollen von den nationalen Grenzen in die exportierenden und importierenden Unternehmen bzw. die nationalen Steuerverwaltungen verlagert wurden. Um einen funktionierenden „Grenzausgleich“ ohne Steuergrenzen zu gewährleisten, hat die EU-Kommission den Unternehmen umfangreiche, über die früheren Bestimmungen hinaus gehende Aufzeichnungs- und Meldepflichten auferlegt. Die von den Unternehmen bereitgestellten Informationen versetzen die Finanzverwaltungen in die Lage, durch einen Vergleich der Aufzeichnungen der Lieferanten und Erwerber eine lückenlose Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip sicherzustellen. Voraussetzung hierfür ist jedoch eine enge Zusammenarbeit zwischen den nationalen Finanzverwaltungen.

Trotz seines sehr aufwendigen administrativen Kontrollapparats ist das Übergangssystem nicht in der Lage, eine Umsatzbesteuerung nach dem reinen Bestimmungslandprinzip zu gewährleisten, denn für die steuerliche Behandlung der Direktimporte von Konsumenten gilt unter diesem System grundsätzlich das Ursprungslandprinzip. Aufgrund der fehlenden Grenzkontrollen steht es privaten, nicht umsatzsteuerpflichtigen Konsumenten frei, relativ

hohen Steuersätzen im Inland durch einen direkten Kauf in einem steuergünstigen Ursprungsland auszuweichen. Abweichend vom reinen Bestimmungslandprinzip kommt in diesem Fall der Mehrwertsteuersatz des Ursprungslands zum Ansatz und das Steueraufkommen fließt den Finanzbehörden des Ursprungslands zu. Die Steuerinzidenz und die regionale Steuerverteilung weichen also von der des reinen Bestimmungslandprinzips ab.

Um den Direktimport zu begrenzen, gelten im Rahmen des Übergangssystems Ausnahmen für den direkten Kauf neuer Kraftfahrzeuge und für grenzüberschreitende Versandhandelslieferungen. Neue Kraftfahrzeuge unterliegen unabhängig von der Person des Erwerbers und vom Status des Verkäufers der Besteuerung im Bestimmungsland. Besteuert wird der direkte Erwerb neuer Fahrzeuge auch dann, wenn der Verkäufer ein privater Endverbraucher ist. Durch diese Regelung soll ausgeschlossen werden, dass das Bestimmungslandprinzip über eine Einschaltung von Endverbrauchern als Zwischenhändler umgangen wird. Private Konsumenten werden im Rahmen dieser Sonderregel fiktiv zu Unternehmen erklärt. Diese Fiktion ist notwendig, da Endverbraucher nicht umsatzsteuerberechtigt sind und die Anwendung des Bestimmungslandprinzips unter diesen Bedingungen zu einer Doppelbelastung neuer Fahrzeuge geführt hätte. Die Kontrolle der ordnungsgemäßen Versteuerung direktimportierter Fahrzeuge übernehmen seit der Einführung des Übergangssystems die nationalen Zulassungsämter.

Auch für grenzüberschreitende „Versendungslieferungen“ an private Endverbraucher besteht eine Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung von Direktimporten nach dem Ursprungslandprinzip. Bei diesen Lieferungen wird der Ort der Lieferung fiktiv in das Bestimmungsland verlegt. Dort müssen so genannte Fiskalvertreter der Versandhandelsunternehmen eine gesetzesmäßige Versteuerung gewährleisten.

Aufgrund des umfangreichen Kontrollapparats ist das Übergangssystem der EU in der alten Ökonomie in der Lage, eine weitestmögliche Besteuerung des grenzüberschreitenden Handels nach dem Bestimmungslandprinzip zu gewährleisten, da letztlich nur der physische Direktimport durch Konsumenten abweichend nach dem Ursprungslandprinzip besteuert wird. In der Neuen Ökonomie stößt dieses System jedoch rasch an seine Grenzen, da der grenzüberschreitende Handel hier durch eine direkt Abwicklung des Transfers zwischen Produzenten und Konsumenten (B2C-Commerce) charakterisiert ist. Das Fehlen von umsatzsteuerpflichtigen Importeuren, die eine korrekte Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip gewährleisten und von den nationalen Steuerbehörden kontrolliert

werden können, erschwert den steuerlichen „Grenzausgleich“ erheblich, da die im Übergangssystem praktizierte „Sammelkontrolle“ unter diesen Bedingungen nicht möglich ist. Die Vielzahl von Anbietern und Geschäftsvorfällen im B2C-Commerce macht auch eine Kontrolle der Umsatzbesteuerung durch Fiskalvertreter im Bestimmungsland nahezu unmöglich. Auch eine Kontrolle auf Seiten der Exporteure ist aufgrund der fehlenden Gegenkontrolle auf der Importseite weitgehend ausgeschlossen.

Erschwerend wirkt hier auch, dass das Übergangssystem den Finanzbehörden im Ursprungsland keine Anreize für eine effektive Kontrolle der Umsatzbesteuerung bietet, da das gesamte Steueraufkommen im Bestimmungsland anfällt. Unter diesen Bedingungen ist einer Steuerhinterziehung im grenzüberschreitenden B2C-Commerce Tür und Tor geöffnet. So kann ein Internetanbieter Umsätze in einem Hochsteuerland als inländische Umsätze deklarieren, um so von den Steuersatzdifferenzen zu profitieren. Ein deutscher Internetanbieter könnte etwa Verkäufe an einen schwedischen Konsumenten als Inlandsverkauf deklarieren, aber den schwedischen Umsatzsteuersatz von 25% berechnen. In diesem Fall müsste er lediglich eine Umsatzsteuer in Höhe des deutschen Steuersatzes von 16% an die inländischen Finanzbehörden überweisen. Das Fehlen einer Gegenkontrolle auf der Importseite, die Vielzahl der B2C-Geschäftsvorfälle in der Neuen Ökonomie und die fehlenden Anreize für die Finanzbehörden des Exporteurs minimieren das Risiko solcher fingierter Transaktionen erheblich.

Bei digitalen Online-Gütern wie etwa Computer Software oder digitaler Musik, Literatur oder Bildern, die nicht nur online bestellt, sondern auch über das Internet direkt an den PC des Konsumenten geliefert werden, tritt zusätzlich ein schwerwiegendes Identifikationsproblem auf. Beim Verkauf digitaler Online-Güter fällt den Internet-Anbietern im Rahmen des Übergangssystems die Aufgabe zu, die Umsatzsteuer des entsprechenden Bestimmungslandes zu erheben und an die zuständigen nationalen Finanzbehörden zu überweisen, um so eine Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip zu gewährleisten. Ein solches Abrechnungssystem ist jedoch nahezu undurchführbar, da im Gegensatz zu traditionellen Online-Gütern, die auf dem Post- oder Express-Weg an eine Postadresse gesendet werden, beim Versand digitaler Online-Güter der Wohnsitz des Konsumenten schwer zu identifizieren und leicht zu verschleiern ist. Denn der Domänenname, der bei jeder Bestellung für den Exporteur sichtbar ist, gibt grundsätzlich keinen Hinweis auf das Herkunftsland des Konsumenten. Darüber hinaus haben Konsumenten in Hochsteuerländern einen starken Anreiz, ihren Wohnsitz zu verschleiern.

Aufgrund der teils schwer wiegenden Überwachungs-, Anreiz- und Identifikationsprobleme ist das Übergangssystem der EU nicht in der Lage, eine effektive Besteuerung des grenzüberschreitenden B2C-Commerce nach dem Bestimmungslandprinzip zu gewährleisten. Es ist daher dringend geboten nach alternativen Besteuerungsverfahren Ausschau zu halten.

### **Das Gemeinschaftsprinzip**

Das so genannte Gemeinschaftsprinzip wird häufig als ein potentieller Nachfolger des Übergangssystems der EU diskutiert. Im Rahmen dieses Besteuerungsprinzips wird die in allen EU-Mitgliedsländern im innerstaatlichen Handel bevorzugte Vorsteuerabzugsmethode auch auf den grenzüberschreitenden Handel angewendet. Dies hat zur Folge, dass Exporte mit dem Steuersatz des Ursprungslands belastet werden und Importe steuerfrei bleiben. Der Importeur kann die im Wert seiner Bezüge enthaltene ausländische Umsatzsteuer von seiner Steuerschuld abziehen. Verkauft er das importierte Gut mit oder ohne Verarbeitung weiter, so wird es mit dem Mehrwertsteuersatz des Bestimmungslands belastet. Für die Besteuerung des grenzüberschreitenden Handels zwischen steuerpflichtigen, vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen wird auf diese Weise eine regionale Steuerinzidenz nach dem Bestimmungslandprinzip gewährleistet. Allerdings weicht die resultierende regionale Steuerverteilung von der des Bestimmungslandprinzips ab, denn der Importeur erhält eine Steuergutschrift von den inländischen Finanzbehörden für die vom Exporteur an die Finanzverwaltung des Auslands abgeführte Umsatzsteuer. Eine Einführung des Gemeinschaftsprinzips hat daher zur Folge, dass sowohl Nettoexportländer als auch Hochsteuerländer im Vergleich zum Bestimmungslandprinzip eine Erhöhung ihres Umsatzsteueraufkommens realisieren, während Nettoimportländer und Niedrigsteuerländer einen Verlust zu tragen haben. Darüber hinaus ist der Vorsteuerabzug nur auf den grenzüberschreitenden Handel zwischen steuerpflichtigen, vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen, aber nicht auf die Handelsbeziehungen zwischen nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen und die Direktimporte privater Endverbraucher anwendbar. Für diese Transaktionen gilt dann sowohl im Hinblick auf die regionale Steuerinzidenz als auch hinsichtlich der regionalen Steuerverteilung das Ursprungslandprinzip. Das Gemeinschaftsprinzip ist also letztlich ein Mischsystem aus Bestimmungsland- und Ursprungslandprinzip.

Durch die Einführung eines Clearingsystems auf EU-Ebene kann die dem Gemeinschaftsprinzip zugrunde liegende regionale Steuerverteilung der des

Bestimmungslandprinzips angeglichen werde, abgesehen von der Allokation des aus den grenzüberschreitenden Transaktionen nicht vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmen und privater Endverbraucher resultierenden Steueraufkommens. Bei der Diskussion des Gemeinschaftsprinzips als Nachfolger des Übergangssystems konnte zwischen den Mitgliedsstaaten der EU jedoch keine Einigung über die Ausgestaltung eines Clearingsystems erzielt werden.

Zunächst wurde vorgeschlagen, dass die Importeure zusätzlich zu ihrer Umsatzsteueranmeldung ein Dokument bei ihrer zuständigen Finanzverwaltung einreichen, das Angaben über den Gesamtwert der von ihnen aus den einzelnen Mitgliedsstaaten bezogenen Güter und dem von ihnen bezahlten Vorsteuerbetrag enthält. Durch die Addition der erstatteten Vorsteuerbeträge und deren Zuordnung auf die einzelnen Mitgliedstaaten sollte dann ein Ausgleich zwischen den Forderungen der nationalen Finanzverwaltungen erzielt werden. Um eine Aufrechnung der von den Händlern geleisteten Vorsteuer und der abgeführten Bruttoumsatzsteuer zu ermöglichen, ohne einzelne Rechnungen zu prüfen, sollten die Exporteure und Importeure zusätzlich ihre Ausfuhren und Einfuhren auf gesonderten Listen aufführen, die zwischen den nationalen Steuerverwaltungen für Kontrollzwecke ausgetauscht werden sollten. Dieses System wird von den Mitgliedsstaaten — zu Recht — als zu kompliziert angesehen.

Auch ein modifizierter mikroökonomischer Clearingansatz, nach dem die Mitgliedsstaaten den Dienststellen der EU-Kommission lediglich eine monatliche Aufstellung über die Gesamtbeträge der Vorumsatzsteuer und der Bruttoumsatzsteuer liefern sollten, und ein letztlich vorgeschlagenes makroökonomisches Clearingsystem auf der Basis von Handelsstatistiken sind bisher umstritten. Beiden Systemen wird entgegen gehalten, dass sie keine vollständige regionale Steuerverteilung gemäß dem Bestimmungslandprinzip gewährleisten können.

Unter den Bedingungen der alten Ökonomie ist das Gemeinschaftssystem dem bestehenden Übergangssystem eindeutig überlegen, denn ein auf Handelsstatistiken aufbauendes Clearing ist administrativ weit weniger aufwendig als das engmaschige Kontrollnetz, das durch das Übergangssystem geflochten wird. Vorteile weist das Gemeinschaftsprinzip auch deshalb auf, weil es direkt an die technische Ausgestaltung der Mehrwertbesteuerung innerhalb der Mitgliedstaaten (Vorsteuerabzugsmethode) anknüpft. Zwar wird vereinzelt argumentiert, im Rahmen des Gemeinschaftsprinzips hätten die nationalen Finanzverwaltungen kaum einen

Anreiz, die Vorsteuerforderungen ihrer inländischen Unternehmen zu überprüfen, da die abgeflossenen Gelder stets von den Finanzbehörden in den anderen Mitgliedstaaten zurück gefordert werden könnten und auf diese Weise der Steuerhinterziehung durch Unternehmen Vorschub geleistet würde (vgl. unter anderem Parsche 1991). Dieses Argument ist jedoch bei einem makroökonomischen Clearingsystem, das auf den tatsächlichen Handelsströmen in der EU basiert, hinfällig.

Obwohl das Gemeinschaftsprinzip in der alten Ökonomie dem Übergangssystem überlegen ist, so weist es doch unter den Bedingungen der Neuen Ökonomie ähnliche Problem auf wie das Übergangssystem. Spezifische Kontrollprobleme beim grenzüberschreitenden B2C-Commerce treten vor allem auf, da das Gemeinschaftssystem auf dem System der Mehrwertbesteuerung innerhalb nationaler Grenzen beruht: Jedes Glied in der Wertschöpfungskette wird mit dem jeweiligen nationalen Steuersatz belastet. Dieses System stellt sicher, dass jedes Unternehmen in der Wertschöpfungskette einen Anreiz hat, Mehrwertsteuer von seinen Kunden einzufordern, da es anderenfalls die Steuerbelastung selbst zu tragen hätte. Im Falle des grenzüberschreitenden Handels sind die jeweiligen Importeure für die Steueranpassung verantwortlich. Die Existenz eines steuerpflichtigen Importeurs ist daher eine grundlegende Bedingung für das Funktionieren des Gemeinschaftsprinzips. Gibt es keinen Importeur in der Wertschöpfungskette, werden also Güter und Dienstleistungen direkt an nicht-steuerpflichtige Endverbraucher geliefert, wie es beim traditionellen und digitalen Online-Handel üblich ist, werden die Konsumenten mit dem Steuersatz des Ursprungslandes belastet. Um eine Besteuerung des grenzüberschreitenden elektronischen Handels sicherzustellen, müsste den Konsumenten im Rahmen des Gemeinschaftsprinzips die Pflicht zur Steuerabführung an die nationalen Finanzbehörden übertragen werden. Bei diesem Verfahren würden die Konsumenten von den Finanzämtern eine Rückvergütung für die auf ausländischen Online-Gütern lastende Umsatzsteuer erhalten und würden gleichzeitig mit der Umsatzsteuer des Bestimmungslandes belastet werden. Eine solche Lösung des Besteuerungsproblems dürfte jedoch in der Praxis kaum umsetzbar sein, da sie erfordern würde, dass alle Konsumenten zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung gezwungen werden. Aufgrund des immensen Kontrollapparates, der nötig wäre, die korrekte Buchführung der Konsumenten zu kontrollieren, kann man realistischere unterstellen, dass eine Vielzahl von Konsumenten ohne Risiko von einer Umsatzerklärung Abstand nehmen würden. Lediglich bei Importen aus Hochsteuerländern hätten Konsumenten einen

Anreiz, sich steuerehrlich zu verhalten, da sie dann von der negativen Steuerdifferenz zwischen In- und Ausland profitieren würden.

Eine alternative Lösung, die allerdings das Grundprinzip des Gemeinschaftssystems verletzt, wäre die Verlagerung der Verantwortung für den grenzüberschreitenden Steuerausgleich auf die Exporteure, wie es beim Übergangssystem der EU der Fall ist. Dies würde jedoch die gleichen Überwachungs-, Anreiz- und Identifikationsprobleme wie beim Übergangssystem auslösen. Das Gemeinschaftsprinzip ist daher ebenfalls kein geeignetes Instrument der Besteuerung des grenzüberschreitenden Online-Handels.

### **Das Verkaufssteuersystem**

Das Verkaufssteuersystem, wie es etwa gegenwärtig in den Vereinigten Staaten praktiziert wird, basiert auf einem Übergang von der in allen EU-Mitgliedsländern üblichen Nettoallphasenumsatzsteuer zu einer Einphasenumsatzsteuer. Bei dieser Alternative wird lediglich der Verkauf von Gütern und Dienstleistungen an private Endverbraucher besteuert. Alle Lieferungen zwischen Unternehmen sind dagegen steuerfrei, so dass der Kauf von Investitionsgütern wie bisher von der Besteuerung ausgeschlossen ist. Eine Steuererhebung findet nur auf der Stufe des Verkaufs an private Konsumenten statt, also überwiegend im Einzelhandel und in Dienstleistungsunternehmen, da die Käufe privater Endverbraucher fast ausschließlich über diese Unternehmen abgewickelt werden. Aufgrund von Gelegenheitskäufen privater Konsumenten bei Großhändlern und Produzenten wird ein geringer Teil der Steuern jedoch auch in vorgelagerten Unternehmensbereichen erhoben. Wie bei der Mehrwertsteuer wird auch bei der Verkaufssteuer die gesamte Wertschöpfung aller Produktionsstufen von der Urproduktion bis zum Verkauf an die Konsumenten besteuert. Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung des grenzüberschreitenden Handels in der alten Ökonomie ist die Verkaufssteuer die administrativ kostengünstigste aller bislang diskutierten Alternativen. Sowohl der Export als auch der Import von Gütern ist steuerfrei; die steuerliche Erfassung erfolgt erst auf der Stufe des Verkaufs an private Endverbraucher im Bestimmungsland. Für die resultierende regionale Steuerinzidenz gilt ebenso das Bestimmungslandprinzip wie für die regionale Steuerverteilung. Es ist weder eine Harmonisierung der Steuersätze noch ein Clearingsystem erforderlich.

Obwohl das Verkaufssteuersystem dem Übergangssystem der EU und dem Gemeinschaftsprinzip im Hinblick auf die Besteuerung des grenzüberschreitenden Handels in

der alten Ökonomie überlegen ist, so wirft es in der Neuen Ökonomie doch ähnliche Probleme wie die beiden anderen Besteuerungsprinzipien auf. Da bei der Verkaufssteuer der Einzelhandel im Bestimmungsland für die korrekte Umsatzbesteuerung verantwortlich ist, greift der „Grenzausgleich“ beim direkten B2C-Commerce nicht. Auch die Anwendung des Verkaufssteuersystems auf den grenzüberschreitenden elektronischen Handel führt daher zu erheblichen Kontroll- und Identifikationsproblemen.

Um diese Probleme zu lösen, bedarf es innovativer Besteuerungsverfahren. In jüngerer Zeit sind mehrere Vorschläge präsentiert worden, die im Folgenden näher analysiert werden.

## **2. Innovative Besteuerungssysteme in der Neuen Ökonomie**

### **Der deutsche Zahlungsstromvorschlag**

Angesichts der schwerwiegenden Identifikationsprobleme, die in allen Ansätzen einer Umsatzbesteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip auftreten, haben zwei Referenten des deutschen Finanzministeriums vorgeschlagen, die Umsatzbesteuerung von Internettransaktionen an die Zahlungsströme anstelle der Handelsströme zu binden (Dittmar, Selling 1998). Diesem Ansatz liegt die Idee zugrunde, dass eine jede Bewegung von Gütern und Dienstleistungen zwischen Verkäufer und Käufer sich in einem entsprechenden Zahlungsstrom widerspiegelt, der von Kreditinstituten, die in die Zahlungsabwicklung involviert sind, beobachtet werden können. Da die involvierten Banken den Sitz des Verkäufers und des Konsumenten kennen, können sie als ein Zwischenagent dienen, der die Verkäufe mit der entsprechenden Umsatzsteuer belastet und das daraus resultierende Steueraufkommen an die zuständigen Finanzämter überweist.

Obwohl die Idee, die Umsatzbesteuerung an die resultierenden Zahlungsströme zu binden angesichts der erheblichen Identifikationsprobleme aller auf dem Bestimmungslandprinzip basierenden Ansätze durchaus folgerichtig ist, ist es zu bezweifeln, dass dieser Ansatz den Herausforderungen der Umsatzsteuerpraxis gewachsen sein wird. Erstens würden Banken, die die Aufgabe übernehmen, Steuern zu sammeln und an die entsprechenden Finanzämter weiterzuleiten, eine hoheitliche Aufgabe wahrnehmen, ohne einer staatlichen Kontrolle ausgesetzt zu sein. Nur durch ein aufwendiges administratives Kontrollsystem kann daher sichergestellt werden, dass die einbehaltenen Steuermittel korrekt an die zuständigen nationalen Finanzämter überwiesen werden. Erschwerend kommt hinzu, dass die bestehende

Vielzahl von Umsatzsteuersätzen und die damit verbundenen Abrechnungsprobleme vor allem kleinere Banken in ihren administrativen Kapazitäten überfordern könnten.

Zweitens basiert ein Umsatzsteuerkonzept, das an den Zahlungsströmen aus Güter- und Dienstleistungstransaktionen ansetzt, implizit auf der Annahme einer geographischen Nähe zwischen den beauftragten Banken und den Konsumenten. Vor allem wird unterstellt, dass der Bankenintermediär seinen Sitz im gleichen Land wie der Konsument hat. Nur wenn diese Bedingung erfüllt ist, haben nationale Regierungen eine Möglichkeit, die Steuertransaktionen der Bankenintermediäre wirkungsvoll zu überwachen. Nun ist es aber auch für Privatpersonen technisch möglich, rechtlich zulässig und mehr und mehr üblich auch Konten bei ausländischen Banken zu halten, die für die Abrechnung grenzüberschreitender Internettransaktionen genutzt werden können. Eine Umsatzbesteuerung an den Zahlungsströmen anzusetzen erfordert daher ein weltweites Abkommen zwischen Regierungen, das eine Überwachung der Steuerströme ermöglicht.

Drittens geht aus den resultierenden Zahlungsströmen nicht schlüssig hervor, ob der zugrunde liegende Güter- und Dienstleistungstransfer auf einen Offline- oder einen Online-Handel zurückzuführen ist, und ob daher die Umsatzsteuer bereits bei der Zahlung berücksichtigt wurde oder nicht. Das Fehlen eines wirksamen Instruments zur Differenzierung des Online- und Offlinehandels würde ohne Zweifel zu einer erheblichen Anzahl an Rückforderungen von Konsumenten führen, da ein beträchtlicher Anteil des grenzüberschreitenden Handels mit Offline-Gütern einer doppelten Besteuerung ausgesetzt sein würde.

Viertens ist zu beachten, dass eine Umsatzbesteuerung, die an den Zahlungsströmen ansetzt, nur dann alle grenzüberschreitenden Güter- und Dienstleistungstransaktionen erfassen kann, wenn die vereinbarten Zahlungsmodalitäten die Einschaltung eines Finanzintermediäres vorsehen. Dieses ist zwar bei der bei Online-Bestellungen häufig genutzten Abrechnung per Kreditkarte der Fall, allerdings kann die Umsatzbesteuerung durch eine Zahlung mit Bargeld vermieden werden. Unter diesen Bedingungen öffnet ein Umsatzsteuersystem, das an den Zahlungsströmen ansetzt, einer Steuervermeidung Tür und Tor.

### **Der Chipkarten-Vorschlag**

Ein alternativer Vorschlag zur Lösung des Identifikationsproblems im Rahmen des Bestimmungslandprinzips wurde im Jahre 1996 vom US-amerikanischen Finanzministerium unterbreitet (U.S. Dept. of Treasury 1996). Die zentrale Idee dieses Vorschlags ist es, Käufe

über das Internet nur noch bei der Vorlage einer Chipkarte zuzulassen, mit deren Hilfe der Käufer die nationale Identität des Konsumenten bestimmen kann. Nur wenn der Konsument eine gültige Chipkartennummer vorweisen kann, bekommt er einen Zugang zu den Gütern und Dienstleistungen, die über das Internet angeboten werden. Der Verkäufer wäre so in der Lage, den Konsumenten mit dem entsprechenden Mehrwertsteuersatz des Bestimmungslandes zu belasten und das entsprechende Steueraufkommen mit Hilfe eines Intermediäres an die zuständigen Finanzbehörden weiterzuleiten.

Da der Verkäufer verantwortlich für die Einziehung der Mehrwertsteuer ist, spielt er eine prominente Rolle im Rahmen des Chipkarten-Vorschlags. Seine Aufgabe ähnelt der von Arbeitgebern bei der Kalkulation und Erhebung der Lohnsteuer im Auftrag der nationalen Finanzbehörden. Aufgrund dieser Analogie entstehen im Rahmen des Chipkartenansatzes ähnliche Überwachungs- und Durchsetzungsprobleme wie bei der Erhebung der Lohnsteuer. So hat der Internetanbieter etwa einen starken Anreiz, die erhobenen Steuermittel nicht oder nicht in vollem Umfang an den Intermediär zu überweisen. Dieser Anreiz entsteht insbesondere dadurch, dass das Wohnsitzland des Verkäufers kaum einen Anreiz hat, zusätzliche Ressourcen für die Überwachung der Steuererhebung zur Verfügung zu stellen, da das Ursprungsland keine zusätzlichen Finanzmittel im Rahmen des Chipkartenansatzes gewinnen würde. Probleme dieser Art ließen sich nur durch den Aufbau eines aufwendigen internationalen Kontrollapparates verhindern.

Obwohl ein internationales Überwachungssystem die Kontroll- und Erhebungsprobleme des Chipkarten-Vorschlags weitgehend beheben könnte, lassen sich die hohen administrativen Kosten einer solchen Behörde angesichts der fehlenden Effektivität des Ansatzes kaum rechtfertigen. Die Kernidee des Chipkarten-Vorschlags ist es, die Nationalität der Konsumenten durch eine Chipkarten-Identifikationsnummer zu identifizieren, die bei jedem Kauf eines Online-Gutes dem jeweiligen Anbieter vorgelegt werden muss. Es ist jedoch zu erwarten, dass das breite Spektrum internationaler Umsatzsteuersätze, das sich zwischen 0 vH in Oregon und 25 vH in Schweden bewegt, erhebliche Anreize zu einem internationalen Internethandel mit Identifikationsnummern geben würde, der Personen mit Sitz in Niedrigsteuerländern wie Oregon und Luxemburg hohe ökonomische Renten verspricht. Da die vorgeschlagenen Elektronikarten aus Datenschutzgründen lediglich die Nationalität eines Konsumenten angeben würden, könnten Konsumenten in Hochsteuerländern ohne Risiko Identifikationsnummern aus Niedrigsteuerländern erwerben. Auch der größte administrative Aufwand kann daher nicht verhindern, dass der Chipkarten-Vorschlag auf Basis des

Bestimmungslandprinzips letztendlich zu einer Steuerinzidenz gemäß dem Niedrigststeuerlandprinzip führen würde und sich damit im Hinblick auf die Steuereinnahmen kaum von dem gegenwärtigen ad hoc System unterscheiden würde.

### **Der Richtlinien-Vorschlag des EU-Ministerrates**

Im Februar 2002 hat der EU-Ministerrat eine Richtlinie zur Besteuerung des elektronischen Handels in der EU vorgeschlagen, die auf einem Entwurf der EU-Kommission aus dem Jahre 2000 beruht (European Commission 2000). Dieser Vorschlag, der noch unter dem Vorbehalt der Zustimmung des Europäischen Parlaments steht, sieht insbesondere vor, die Wettbewerbsnachteile europäischer Internetanbieter gegenüber ihren U.S.-amerikanischen Konkurrenten zu vermindern.

Zum einen sollen EU-Anbieter von Online-Gütern und –Dienstleistungen nicht länger verpflichtet werden, ihre Exporte in Länder außerhalb der EU mit dem Umsatzsteuersatz des Ursprungslandes zu belasten. Zwar garantierte der bestehende Grenzausgleich, dass Verkäufe an Importeure außerhalb der EU letztendlich mit dem Steuersatz des Bestimmungslandes belastet werden; für Direktverkäufe an nicht umsatzsteuerpflichtige Konsumenten (B2C-Handel) ist jedoch ein Grenzausgleich grundsätzlich nicht möglich. Zum anderen sollen zukünftig auch Anbieter außerhalb der EU Direktverkäufe an EU-Konsumenten mit der Mehrwertsteuer des Bestimmungslandes belasten. Bisher galt hier das Ursprungslandprinzip, was zur Folge hatte, dass Online-Güter und –Dienstleistungen U.S.-amerikanischer Produzenten aufgrund des dort geltenden Steuermoratoriums für den elektronischen Handel steuerfrei waren. Eine Belastung mit dem Steuersatz des Bestimmungslandes soll dadurch erreicht werden, dass alle ausländischen Anbieter gezwungen werden, sich in einem EU-Mitgliedstaat ihrer Wahl steuerlich registrieren zu lassen. Bei Direktverkäufen an Konsumenten innerhalb der EU haben sie dann den Mehrwertsteuersatz des Bestimmungslandes zu berechnen.

Der Richtlinienvorschlag des EU-Ministerrates wird den umsatzsteuerlichen Wettbewerbsnachteil von EU-Anbietern gegenüber Anbietern in Drittländern tendenziell verringern. Er ist aber nicht in der Lage, das grundsätzliche Identifikationsproblem im elektronischen Handel, vor dem jedes auf dem Bestimmungslandprinzip basierende Steuersystem steht, zu vermindern. Denn eine Belastung der Direktverkäufe mit dem Steuersatz des Bestimmungslandes ist auch im Rahmen des neuen Richtlinienvorschlags nur

möglich, wenn Anbieter aus Drittländern die nationale Herkunft ihrer Konsumenten eindeutig bestimmen können. Konsumenten aus Hochsteuerländern haben jedoch in diesem System keinen Anreiz, ihre tatsächliche nationale Identität zu offenbaren, da sie im Zweifelsfall lediglich mit dem niedrigsten in der EU existierenden Steuersatz belastet würden. Der Richtlinienvorschlag des EU-Ministerrates ist daher nicht geeignet, die grundsätzliche Problematik der Umsatzbesteuerung digitaler Güter und Dienstleistungen zu lösen.

### **Das Ursprungslandprinzip**

Das Ursprungslandprinzip basiert auf dem Grundsatz, dass die produzierte Wertschöpfung im Land ihrer Entstehung steuerlich belastet wird. Daher werden bei diesem Besteuerungsverfahren die Nettoexporte mit dem Steuersatz des Ursprungslandes besteuert. Der Exporteur führt die Steuerschuld an die Finanzbehörde im Ursprungsland ab und überwälzt die Steuerbelastung auf den Importeur im Bestimmungsland. Auf diese Weise wird die im Ursprungsland entstandene Wertschöpfung mit dem dort gültigen Mehrwertsteuersatz belastet.

Im Hinblick auf die regionale Steuerverteilung würden bei einer Einführung des Ursprungslandprinzips Nettoexportländer ein höheres, Nettoimportländer ein geringeres Steueraufkommen realisieren als unter den Bedingungen des gegenwärtigen Bestimmungslandprinzips. Die Mehrheit der EU-Mitgliedsländer besteht daher für den Fall eines Übergangs zum Ursprungslandprinzip auf der Einführung eines Clearingsystems, das den Status quo der regionalen Steuerverteilung garantiert. Aus ökonomischer Sicht gibt es kaum ein schlagkräftiges Argument für die Beibehaltung der gegenwärtigen Steuerverteilung. Denn es ist nicht einleuchtend, dass eine regionale Steuerverteilung, die sich an der Höhe der in den jeweiligen Ländern entstandenen Wertschöpfung orientiert, unter Steuergerechtigkeitsaspekten einer Steuerverteilung nach dem Verbrauchsortprinzip unterlegen ist. In der politischen Diskussion dominieren jedoch fiskalpolitische Argumente, so dass ein Ursprungslandprinzip ohne ein makro- oder mikroökonomisches Clearingsystem politisch kaum mehrheitsfähig sein dürfte.

Anders als beim Bestimmungslandprinzip würde bei einer Einführung des Ursprungslandprinzips die Steuerneutralität des grenzüberschreitenden Handels zwischen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen aufgehoben werden. Dies hätte zur Folge, dass Exporteure in Hochsteuerländern aufgrund der höheren Steuerbelastung im Inland eine

Verschlechterung ihrer Wettbewerbsposition gegenüber den Exporteuren in Niedrigsteuerländern realisieren würden. Die Veränderung der Wettbewerbsbedingungen dürfte Rückwirkungen auf die Steuerpolitik der EU-Mitgliedsländer auslösen. Denn Länder mit überdurchschnittlich hohen Steuersätzen hätten aufgrund der sinkenden Auslandsumsätze inländischer Unternehmen und der zunehmenden Direktimporte der Konsumenten Einbußen an Steuereinnahmen hinzunehmen. Es ist daher zu erwarten, dass sie aus eigenem Interesse als Gegenreaktion die Steuersätze senken würden. Umgekehrt ergäbe sich in Niedrigsteuerländern ein Spielraum zu einer Anhebung der Umsatzsteuerbelastung, so dass sich die Mehrwertsteuersätze im Standortwettbewerb angleichen würden. Der resultierende internationale Steuerwettbewerb gilt als der Hauptvorteil des Ursprungslandprinzips, da er einen Druck zur Steuersatzsenkung in den Hochsteuerländern auslöst und auf diese Weise zu einem ähnlichen Resultat führt wie eine Ex-ante-Harmonisierung der Steuersätze, ohne jedoch eine Anpassung der Umsatzsteuerbelastung an das höchste in der EU existierende Niveau zu implizieren.

Im Hinblick auf die Besteuerung digitaler Online-Güter weist das Ursprungslandprinzip gegenüber allen Ansätzen, die auf einer Umsatzbesteuerung im Bestimmungsland basieren, zumindest zwei wesentliche Vorteile auf. Zum einen vermeidet es die erheblichen Überwachungsprobleme des Bestimmungslandprinzips, da es keinen Steuerausgleich an nationalen Grenzen erfordert. Der Importeur, sei es ein umsatzsteuerpflichtiges Unternehmen oder ein privater Konsument, wird mit dem Steuersatz des Ursprungslandes belastet und der Exporteur überweist die entsprechenden Steuereinnahmen an sein zuständiges nationales Finanzamt. Die üblichen indirekten Grenzkontrollen ("Hinterlandkontrollen") entfallen. Kontrolliert wird lediglich noch auf der Stufe des Exporteurs. Zum anderen werden im Rahmen des Ursprungslandprinzips alle Konsumenten unabhängig von ihrer Nationalität mit dem Steuersatz des Ursprungslandes belastet, so dass die Identifikationsprobleme des Bestimmungslandprinzips hier keine Rolle spielen.

Allerdings gibt der durch das Ursprungsland induzierte Steuerwettbewerb Anreize, Internet-Server in die Standorte mit den niedrigsten Umsatzsteuersätzen zu verlagern. Obwohl ein solcher Steuerwettbewerb positive Anreize zu einer Verringerung der Steuerbelastung in Hochsteuerländern setzt, kann er im Extremfall das Ursprungslandprinzip letztendlich zu einem Niedrigsteuerlandprinzip verkehren. Diese Gefahr ist in der Neuen Ökonomie besonders ausgeprägt, da die Standortverlagerung von Internet-Servern relativ geringe Transaktionskosten verursacht. Ein solcher Effekt könnte durch eine Umsatzbesteuerung am

Sitz der Produktionsstätte des digitalen Online-Gutes zumindest teilweise verhindert werden, da die Verlagerung einer Produktionsstätte deutlich höhere Transaktionskosten verursacht als die eines Internet-Servers (Bleuel, Stewen 1998).

### **Ein Mischsystem: Gemeinschaftsprinzip und Quellensteuer (WITHVAT<sup>1</sup>)**

Will man das Bestimmungslandprinzip auch bei der Umsatzbesteuerung digitaler Online-Güter und –Dienstleistungen erhalten, so lassen sich Kontroll- und Identifikationsprobleme nur bei einer Kombination des sogenannten Gemeinschaftsprinzips mit einer Quellensteuer vermeiden (Stehn 2002).

Im Rahmen des Gemeinschaftsprinzips wird die in allen EU-Mitgliedsländern im innerstaatlichen Handel bevorzugte Vorsteuerabzugsmethode auch auf den grenzüberschreitenden Handel angewendet. Dies hat zur Folge, dass Exporte mit dem Steuersatz des Ursprungslands belastet werden und Importe steuerfrei bleiben. Der Importeur kann die im Wert seiner Bezüge enthaltene ausländische Umsatzsteuer von seiner Steuerschuld abziehen. Verkauft er das importierte Gut mit oder ohne Verarbeitung weiter, so wird es mit dem Mehrwertsteuersatz des Bestimmungslands belastet. Für die Besteuerung des grenzüberschreitenden Handels zwischen steuerpflichtigen, vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen wird auf diese Weise eine regionale Steuerinzidenz nach dem Bestimmungslandprinzip gewährleistet. Allerdings weicht die resultierende regionale Steuerverteilung von der des Bestimmungslandprinzips ab, denn der Importeur erhält eine Steuergutschrift von den inländischen Finanzbehörden für die vom Exporteur an die Finanzverwaltung des Auslands abgeführte Umsatzsteuer. Eine Einführung des Gemeinschaftsprinzips hat daher zur Folge, dass sowohl Nettoexportländer als auch Hochsteuerländer im Vergleich zum Bestimmungslandprinzip eine Erhöhung ihres Umsatzsteueraufkommens realisieren, während Nettoimportländer und Niedrigsteuerländer einen Verlust zu tragen haben. Durch die Einführung eines Clearingsystems auf EU-Ebene kann die dem Gemeinschaftsprinzip zugrunde liegende regionale Steuerverteilung der des Bestimmungslandprinzips angeglichen werden.

Die Vorsteuermethode des Gemeinschaftsprinzips ist allerdings grundsätzlich nur auf den Handel zwischen umsatzsteuerpflichtigen Unternehmen anwendbar, da der jeweilige

---

<sup>1</sup> Withholding Value-Added-Tax

Importeur für den "Grenzausgleich" der Steuersätze verantwortlich ist. Der für den digitalen Online-Handel charakteristische Direktverkauf an Konsumenten kann bei dieser Methode nur dann erfasst werden, wenn den privaten Konsumenten die Pflicht zur Abführung der Mehrwertsteuer auferlegt wird. Da jedoch die korrekte Steuerabwicklung aufgrund der Vielzahl der Einzelfälle nicht kontrollierbar wäre, müssten die Konsumenten einen Anreiz bekommen, sich steuerehrlich zu verhalten. Ein solcher Anreiz könnte durch die Einführung einer EU-weiten Quellensteuer auf alle digitalen Online-Verkäufe gesetzt werden. Diese Steuer würde von den Internet-Anbietern einheitlich bei allen Verkäufen an in- und ausländische Konsumenten erhoben werden. Eine Herkunftsidentifikation der Konsumenten wäre daher nicht notwendig. Um die gewünschten Anreizwirkungen zu erhalten, müsste der Quellensteuersatz mindestens dem höchsten Mehrwertsteuersatz aller teilnehmenden Länder entsprechen. Da der Quellensteuersatz grundsätzlich über dem nationalen Mehrwertsteuersatz liegen würde, hätten die Konsumenten einen Anreiz, digitale Online-Käufe ihrem Finanzamt zu melden, um eine Rückzahlung in Höhe der Steuersatzdifferenz zu erhalten. Eine solche Meldung könnte etwa im Rahmen der jährlichen Einkommenssteuererklärung erfolgen

Die Einführung eines solchen WITHVAT-Systems hätte mehrere Vorteile. Erstens würde hierdurch das Problem der Herkunftsidentifikation der Konsumenten bei Beibehaltung des Bestimmungslandprinzips gelöst werden. Zweitens entstünden für Internet-Anbieter im Gegensatz zu anderen Ansätzen keine Anreize zu einem betrügerischen Verhalten, da sie im WITHVAT-System nicht von national differierenden Steuersätzen profitieren könnten. Und drittens erfordert das WITHVAT-System im Gegensatz zum Ursprungslandprinzip kein aufwendiges Clearing-System, da die Anmeldung steuerpflichtiger Online-Käufe bei den nationalen Finanzbehörden eine dezentrale Reallokation der Steuermittel gemäß dem Bestimmungslandprinzip ermöglichen würde.

### **III. Einkommensbesteuerung in der Neuen Ökonomie**

Im Hinblick auf die Einkommensbesteuerung wirft der grenzüberschreitende elektronische Handel weitaus geringere Probleme auf als bei der Umsatzbesteuerung. Allerdings eröffnen sich aufgrund der weitgehenden Ortsungebundenheit des elektronischen Handels zusätzliche Möglichkeiten, von internationalen Steuersatzdifferenzen zu profitieren. Denn die Verlagerung eines Internet-Servers in das Ausland ist mit erheblich geringeren Transaktionskosten verbunden als etwa der Aufbau einer ausländischen Produktionsstätte. Einkommenssteuerliche Anreize sind daher in der Neuen Ökonomie von zunehmender

Bedeutung. Das deutsche Einkommensteuerrecht bietet sowohl inländischen Unternehmen die Möglichkeit, von einem niedrigeren ausländischen Steuerniveau zu profitieren als auch ausländischen Unternehmen Möglichkeiten, bei Aktivitäten auf dem deutschen Markt einer eventuell höheren deutschen Steuerbelastung zu entgehen.

Bei einer Verlagerung von Tätigkeitsfeldern deutscher Unternehmen in das Ausland hängen die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten wesentlich von der Frage ab, ob mit dem betreffenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht oder nicht. Liegt kein Doppelbesteuerungsabkommen vor, so lässt sich ein niedrigeres ausländisches Steuerniveau nicht über die Gründung einer rechtlich unselbständigen ausländischen Betriebsstätte oder eine Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft realisieren, da in diesen Fällen der universelle deutsche Steueranspruch bestehen bleibt (Strunk, Zöllkau 1999: 93). Es bietet sich daher lediglich die Möglichkeit, über die Gründung einer ausländischen Kapitalgesellschaft eine Steuerstundung zu erzielen. Aufgrund des sogenannten Trennungsprinzips liegt selbst bei einer 100-vH-Beteiligung durch die inländische Muttergesellschaft ein eigenständiges Steuersubjekt im Ausland vor, das der dortigen Steuergesetzgebung unterliegt. Werden die Gewinne der ausländischen Kapitalgesellschaft ausgeschüttet, so unterliegen sie nicht nur der ausländischen Kapitalertragssteuer, sondern müssen auch von den inländischen Anteilseignern im Inland versteuert werden. Die Anteilseigner können daher lediglich eine Steuerstundung, aber keine endgültige Belastung mit dem Steuersatz des Auslands realisieren. Auf der Unternehmensebene kann es allerdings dann zu einem endgültigen Steuerbelastungsvorteil kommen, wenn die Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaft thesauriert werden und später die Beteiligung einschließlich der aus der Thesaurierung resultierenden Wertsteigerung steuerfrei veräußert wird.

Liegt dagegen ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden ausländischen Staat vor, so ist neben der skizzierten Steuerstundung auch eine endgültige Steuerminderung für den Anteilseigner erzielbar. Denn in diesem Fall ist die Gründung einer ausländischen Betriebsstätte ausreichend, um die (niedrigere) ausländische Steuerbelastung dauerhaft zu realisieren. Für die Erlangung der Steuerfreistellung ist es dabei unerheblich, ob derjenige, der die Betriebsstätte im Ausland unterhält eine Kapitalgesellschaft, eine Personengesellschaft oder ein Einzelunternehmen ist. Das inländische Unternehmen führt im Rahmen dieser steuerlichen Gestaltung Geschäfte im Ausland nicht direkt vom Stammhaus im Inland aus, sondern über eine rechtliche unselbständige Betriebsstätte. Hierdurch wird der universelle

Steueranspruch des Inlands im Rahmen des Welteinkommensprinzips eingeschränkt und die Gesamtsteuerbelastung des Auslands dauerhaft reduziert (Strunk, Zöllkau 1999: 110).

Im elektronischen Handel der Neuen Ökonomie reicht daher grundsätzlich der Aufbau eines Internet-Servers im Ausland aus, um der inländischen Steuerbelastung zu entgehen. Zu beachten ist lediglich, dass der Server die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte, wie Dauerhaftigkeit, feste Verbindung mit dem Erdboden, Dienlichkeit für das Unternehmen und Verfügungsmacht, erfüllt. Wichtig ist hier vor allem, dass der Anscheinsbeweis für eine dauerhafte Nutzung erbracht wird. Hier dürfte der Abschluss eines mehrjährigen Mietvertrages für die Räumlichkeiten, in denen sich der Internet-Server befindet, ausreichend sein. Gleichzeitig würde hiermit der Nachweis einer festen Verbundenheit mit dem Erdboden erbracht werden (Strunk, Zöllkau 1999: 111).

Im umgekehrten Sinne können sich ausländische Internet-Anbieter die Betriebsstättenregelung zu Nutze machen, um einer Besteuerung in Deutschland zu entgehen. Hierfür reicht es aus, eines der Kriterien für das Vorliegen einer Betriebsstätte bewusst zu verletzen. So kann die Verfügungsgewalt über einen Internet-Server ausgeschlossen werden, in dem die Dienste eines externen Online-Providers in Anspruch genommen werden, der die Homepage des ausländischen Anbieters über seinen Server verbreitet und den Standort des Internet-Servers bestimmt. Zusätzlich muss allerdings beachtet werden, dass die in Deutschland beauftragten Personen keine Funktion eines permanenten Agenten oder Repräsentanten wahrnehmen.

Insgesamt verdeutlichen diese Steuergestaltungsmöglichkeiten, dass der Steuerwettbewerb in der Neuen Ökonomie erheblich an Dynamik zulegen dürfte und Hochsteuerländer daher einem stetig steigenden Druck zur Anpassung ihrer Steuersysteme ausgesetzt sein werden.

#### **IV. Fazit**

Die vorstehende Analyse hat verdeutlicht, dass der grenzüberschreitende elektronische Handel in der Neuen Ökonomie die bestehenden Besteuerungsprobleme unter Anpassungszwang setzt. Im Hinblick auf die Umsatzbesteuerung wurde gezeigt, dass lediglich zwei Besteuerungssysteme in der Lage sind, die spezifischen Charakteristika des B2C-Commerce zu berücksichtigen: Das Ursprungslandprinzip in Kombination mit einer Besteuerung digitaler Online-Güter am physischen Produktionsstandort und das

Gemeinschaftsprinzip in Kombination mit einer Quellensteuer (WITHVAT-System). Das in der EU bestehende Übergangssystem und das Verkaufssteuersystem der Vereinigten Staaten müssen daher in diese Richtung ergänzt bzw. reformiert werden, um eine effektive Umsatzbesteuerung des elektronischen Handels zu gewährleisten. Bei der Diskussion der Einkommensbesteuerung wurde deutlich, dass die Steuergestaltungsmöglichkeiten und damit der Steuerwettbewerb in der Neuen Ökonomie deutlich an Bedeutung gewinnen dürften und Hochsteuerländer daher einen Druck zur Senkung ihrer Steuersätze ausgesetzt sein werden.

### **Literaturverzeichnis**

- Bleuel, J., und M. Stewen (1998). Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen. *Wirtschaftsdienst* 78 (3): 104–110.
- Dittmar, F., und H.-J. Selling (1998). How to Control Internet Transactions? A Contribution from the Point of View of German Tax Inspectors. *Intertax* 26 (3): 88–92.
- European Commission (2000). Proposal for a Council Directive amending Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to certain services supplied by electronic means. Brussels.
- Forrester Research (2000). *Regulating Global E-Commerce*. Forrester Report. Cambridge, Mass.
- Parsche, R. (1991). Europäische Umsatzsteuerharmonisierung, Clearing-Verfahren und Steuerhinterziehung. *Ifo-Schnelldienst* 44 (27): 7–15.
- Stehn, J. (2002). Leviathan in Cyberspace: How to Tax E-Commerce. Kieler Diskussionsbeiträge 384. Institut für Weltwirtschaft, Kiel.
- U.S. Department of the Treasury (1996). *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*. Washington, D.C.
- Wood, A. (1995). How Trade Hurt Unskilled Workers. *Journal of Economic Perspectives* 9 (3): 57–80.