



Marcus Stewen & Jens Bleuel

Value Added Taxes on Electronic  
Commerce: Obstacles for the EU  
Commission's Approach [Deutsche  
Fassung]

Englische Fassung in: *Intereconomics* Vol. 35 No. 4 (July/August 2000). 155-161.

### **Abstract:**

While e-commerce is developing tremendously fast, domestic politics and legislation labor to keep up with the dynamics of the new technology. Among others, fiscal law is a particular explosive area. Here, the current proposal of the EU Commission intends to include e-commerce in the already existing value added tax. By doing so, the Commission hopes to prevent a massive threatened shortfall in tax revenue. How is this approach of the Commission to be evaluated? Are there any alternatives?

### **Zitationsvorschlag:**

Bleuel, Jens & Stewen, Marcus (2000): Value Added Taxes on Electronic Commerce: Obstacles for the EU Commission's Approach [Deutsche Fassung]. Englische Fassung in: *Intereconomics* Vol. 35 No. 4 (July/August 2000). 155-161. And online in Internet: PURL: <http://purl.oclc.org/NET/Bleuel/VAT> URL: <http://www.bleuel.com/vat-wel.pdf> [PDF-Datei].

### **Anmerkungen, Aktualisierungen oder Links**

finden Sie unter [www.bleuel.com](http://www.bleuel.com)

**Jens Bleuel<sup>1</sup> and Marcus Stewen<sup>2</sup>**

**Value Added Taxes on Electronic Commerce:  
Obstacles for the EU Commission's Approach**

*Während sich der Handel im Internet rasant entwickelt, versuchen nationale Politik und Rechtsgebung mühsam Schritt mit der Dynamik der neuen Technologien zu halten. Von besonderer Brisanz ist hierbei der Bereich des Steuerrechts: So sieht der aktuelle Vorschlag der EU-Kommission angesichts massiv drohender Steuerausfälle eine Einbeziehung des Internethandels in die bestehende Mehrwertsteuer vor. Wie ist der Ansatz der Kommission zu bewerten? Welche Alternativen gibt es?*

Die Besteuerung des Internets gehört zu den derzeit umstrittensten Bereichen der Steuerpolitik. Ausgangspunkt der jüngsten Diskussionen ist die unzureichende Erfassung des e-commerce durch die bisherige Steuergesetzgebung.<sup>3</sup> Umfangreiche Umgehungsmöglichkeiten und die de facto Steuerfreiheit zahlreicher Transaktionen im Internet rufen weltweit die Steuerbehörden und Finanzministerien auf den Plan. Während der europäische Unternehmerverband Unice eine Steigerung des Umsatzes im elektronischen Handels von 6,8 Mrd Euro 1998 auf 55,2 Mrd Euro 2001 prognostiziert,<sup>4</sup> wird ein ähnliches Tempo auch bei den Steuerausfällen bei der Umsatzsteuer befürchtet. So sieht z.B. das deutsche Finanzministerium die Gefahr von "signifikanten Steuerausfällen" und "Legitimationsverlusten für das gesamte Steuersystem"<sup>5</sup>. Die EU-Kommission hat daher jüngst einen Vorschlag zu einer Einbeziehung der Internet-Transaktionen in das bestehende Umsatzsteuerrecht vorgelegt, mit dem sie diese Steuerausfälle zu vermeiden erhofft. Bevor dieser nachfolgend vorgestellt und bewertet wird, werden zunächst die Hintergründe dieses Vorschlags verdeutlicht.

---

<sup>1</sup> Jens Bleuel, 30, economist and software developer. JB@bleuel.com

<sup>2</sup> Marcus Stewen, 31, economist, research assistant and lecturer at the Johannes Gutenberg-University Mainz, Germany (Chair of Economics, esp. Economic Policy). Marcus.Stewen@uni-mainz.de

<sup>3</sup> Für eine generelle Kritik der Umsatzbesteuerung im Internet vgl. Jens Bleuel, Marcus Stewen: Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen, in: Wirtschaftsdienst 1998/II, pp. 104-110.

<sup>4</sup> Stefan Afhüppe, Konrad Handschuh, Thomas Kuhn: Big Brother. Die Europäische Kommission will künftig den Handel im Internet kontrollieren, in: Wirtschaftswoche No. 24, 8.6.2000, p. 20.

<sup>5</sup> "Eichel gegen steuerliche Bevorzugung des E-Commerce", in: Handelsblatt, 15.6.2000, p. 6.

Der Handel im Internet ist mit dem „normalen“ Handel vergleichbar: Der Verkäufer bietet seine Ware im Internet an, der Kunde wählt entsprechend seinen Präferenzen aus und äußert seinen Kaufwunsch, indem er eine Selektion auf dem Bildschirm unternimmt. Zudem kann er je nach Angebot als Zahlungsweise zwischen Kreditkarte, (in Zukunft verstärkt) elektronischem Geld, Nachnahme bei Postversand oder vergleichbaren Verfahren auswählen. Dabei muß zunächst zwischen direkt über das Internet lieferbaren Gütern (*online-Umsätze*) und nicht über das Internet lieferbaren Gütern (*offline-Umsätzen*) unterschieden werden: Erstere sind alle immateriellen und digitalisierbaren Waren. Hierzu sind nicht nur das Angebot von Post- und Kommunikationsdienstleistungen (z.B. Telefonieren) von Bedeutung. Zu generell digitalisierbaren und handelbaren Gütern zählen auch Bilder, Filme oder Musik - gerade digitaler, über das Internet beziehbarer Musik wird für die Zukunft zugetraut, die CD als Tonträger abzulösen. Software, Zeitschriften, Bücher, Spiele sind beispielsweise ebenso über das Internet erwerbbar wie Dienstleistungen aller Art (Übersetzungen, Vermittlungen etc.) oder der Besuch virtueller Spielkasinos oder Kochstudios. Dagegen sind alle materiellen und nicht digitalisierbaren Güter nicht über das Internet direkt lieferbar (*offline-Umsätze*), können aber online bestellt werden (z.B. im Versandhandel).

Steuerliche Verzerrungen gibt es in erster Linie bei den digitalisierbaren Waren: Werden diese Waren im Geschäft gekauft, fällt Mehrwertsteuer an. Werden sie dagegen direkt von einem Server herunterzuladen, können sie ohne Mehrwertsteuer billiger bezogen werden. Für den Kauf elektronischer Waren direkt im Internet (z.B. Software, Musik) fällt bislang keine Mehrwertsteuer an: Die neueste Erzählung des Bestseller-Autors Steven King z.B. wurde im März dieses Jahres innerhalb der ersten 24 Stunden 400.000 mal von amerikanischen Webseiten heruntergeladen - ohne jegliche Einkünfte für Fiskus und traditionellem Buchhandel. In Anbetracht der erheblichen Wachstumsprognosen für den E-Commerce droht damit in Zukunft die Basis für die Mehrwertsteuer zu erodieren.

Daneben kann auch bei inländischen Transaktionen legal dem Mehrwertsteuerrecht ausgewichen werden: Schon heute kann ein deutscher Softwareproduzent bei Lieferungen im Inland die deutsche Mehrwertsteuer umgehen, wenn er die Ware nicht direkt an den deutschen Kunden, sondern über ein amerikanisches Partnerunternehmen liefert: Export und Reimport der Ware sind steuerfrei.

## Der Vorschlag der EU-Kommission

Diese Wettbewerbsverzerrungen hat die EU-Kommission auf den Plan gerufen. Angesichts drohender Verluste bei der Umsatzsteuer, die in der EU - im Gegensatz zu vielen anderen Industrienationen - eine tragende Säule in der Finanzierung des Staates darstellt, stellte der EU-Kommissar für Binnenmarkt Frits Bolkestein Anfang Juni 2000 einen Vorschlag der EU-Kommission zur umfassenden Besteuerung von Online-Transaktionen vor. Dieser beruht auf Vorarbeiten zu Leitlinien, die im Rahmen der OECD erarbeitet wurden und an denen alle wichtigen Industrieländer beteiligt waren. Diese Vorschläge verstehen sich als Konkretisierung des "taxation framework", das auf der OECD-Konferenz in Ottawa im Oktober 1998 verabschiedet wurde. Darin verständigen sich die OECD-Mitglieder darauf, den elektronischen Handel steuerlich neutral zu behandeln, also weder durch zusätzliche Steuern ("bit tax") zu diskriminieren, noch durch Steuerfreizonen gegenüber herkömmlichen Transaktionen zu privilegieren.

Während in den USA die Besteuerung von Internettransaktionen (zumindest bis 2001) ausgesetzt ist und in Japan über einen einheitlichen Steuersatz von 5% nachgedacht wird<sup>6</sup>, soll nach Willen der EU-Kommission im wesentlichen das bestehende (umstrittene) System der Mehrwertbesteuerung auf den Internethandel übertragen werden. Dabei werden alle Online-Umsätze - einschließlich digitaler Bücher und Musik, Computersoftware und Pay-TV - in Übereinstimmung mit dem OECD-Abkommen als "Dienstleistung" angesehen. Wesentliche Elemente des Vorschlags der EU-Kommission sind:

- Kaufen innerhalb der EU Privatpersonen Waren online von einem EU-Unternehmen (sog. Business-to-Customer [B2C]), wird die Mehrwertsteuer am Sitz des EU-Unternehmens erhoben (Ursprungslandprinzip).
- Wird dagegen die Ware von einem Unternehmen an ein EU-Unternehmen verkauft (sog. Business-to-Business [B2B]), so bezahlt der Kunde in dem Land die Mehrwertsteuer, in dem er seinen Sitz hat (Bestimmungslandprinzip).
- Lieferungen an Kunden in Länder außerhalb der EU werden von der Mehrwertsteuer befreit.
- Bei Lieferungen eines Unternehmens außerhalb der EU an Privatpersonen muß sich das Unternehmen in einem EU-Mitgliedstaat registrieren lassen. Diese Regelung soll nur für Unternehmen gelten, deren jährliche Umsätze in der EU 100.000 Euro überschreiten (alle anderen sind von der Steuer befreit).

---

<sup>6</sup> Joachim Hoenig: Streit um Besteuerung von E-Commerce, in: Handelsblatt, 1.3.2000, p.3.

Von Seiten der europäischen Politik sind diese Vorschläge mehrheitlich positiv beurteilt worden. Begrüßt werden insbesondere die Steuerfreiheit der Exporte sowie die Gleichbehandlung der Importe aus EU und Nicht-EU-Ländern bei der Steuererhebung. Die größten Hoffnungen sind freilich fiskalisch begründet ("Stopfen der Steuerschlupflöcher"). Der deutsche Wirtschaftsminister Müller erhofft sich darüber hinaus durch die neue anvisierte Regelung "mehr Rechtssicherheit und mehr Transparenz". Wohl seien noch in Finanzverwaltung und Unternehmen "technische Vorarbeiten" zu leisten, aber "im Ergebnis werden die Unternehmen nicht stärker als bei der bisherigen Umsatzbesteuerung bürokratisch belastet"<sup>7</sup>.

Erhebliche Bedenken sind jedoch daran angebracht, ob sich solche Hoffnungen erfüllen. Das derzeit geltende Regelwerk gewährleistet in der Tat nicht, daß auf Lieferungen in die EU überhaupt Mehrwertsteuer erhoben wird; doch darf bezweifelt werden, ob die von der EU-Kommission unterbreiteten Vorschläge diese Lücke im Steuerrecht tatsächlich schließen können. Auf den ersten Blick ist eine Abführung von Steuern auf elektronische Produkte rein technisch zwar kein Problem: Schon heute führen E-Commerce-Unternehmen teilweise Steuern an den Fiskus ab. Die Steuersätze werden dabei auf den Preis der Produkte aufgeschlagen und verteuern diese dementsprechend. Auf dem zweiten Blick jedoch ergeben sich - nicht zuletzt bei einer einfachen Integration des e-commerce in das bestehende EU-Steuerrecht - erhebliche Kontrollkosten und bürokratische Probleme, die fast ausschließlich auf die Unternehmen abgewälzt werden.

### **Grundlegende Probleme einer Umsatzbesteuerung**

Soll die Umsatzsteuer auch auf Online-Transaktionen erhoben werden, so stößt diese Zielsetzung auf entscheidende methodische Komplikationen. Zunächst ist zwischen dem Umsatz materieller und immaterieller, digitalisierbarer Waren zu unterscheiden. Beim Internethandel mit materiellen Waren (*offline-Umsätzen*), z.B. beim Teleshopping oder internationalen Versandhandel, ist die bestehende Umsatzsteuerregelung problemlos anwendbar: Sowohl im Binnenhandel als auch im Außenhandel gibt es kaum Ausweichmöglichkeiten. Eine Anwendung des Grenzausgleiches bereitet keine Probleme, da Grenzübertritte der Waren materiell stattfinden bzw. im „Lager im Hinterland“ nachweisbar sind.

Dagegen erweist sich die Umsatzbesteuerung von immateriellen, digitalisierbaren Gütern (*online-Umsätze*) als sehr problematisch: Der Nachweis einer steuerpflichtigen Transaktion digitalisierbarer Güter ist äußerst schwierig. Verursacht wird dieses Grundproblem einer *jeden* Besteuerung des Onlinemarktes durch die spezifischen Eigenschaften von Internettransaktionen: *Die Identität und damit die Nationalität des Käufers ist nicht exakt ermittelbar*. Diese Problematik hat weitgehende Konsequenzen für

- die steuerliche Befreiung von Exporten,
- die Importbesteuerung durch die Einfuhrumsatzsteuer sowie
- die Kontrollmöglichkeiten bei binnenwirtschaftlichen Transaktionen.

Aufgrund der geltenden Regelungen müßte ein Gut bei einem Export von der inländischen Umsatzsteuer befreit werden. Beim Import dagegen unterliegen Güter der inländischen Einfuhrumsatzsteuer. In beiden Fällen müßte die Identität des Käufers bekannt sein: Der Exporteur müßte nachweisen, daß er ins Ausland liefert; die Steuerbehörde muß den Ort des Verbrauches identifizieren können, um die Besteuerung der Importe durchzusetzen.

Zusätzlich wird der Steuerbehörde die Kontrolle bei der Besteuerung binnenwirtschaftlicher Transaktionen erschwert, da den steuerpflichtigen Unternehmen die Lieferung an Inländer nachgewiesen werden muß: Bei problematischer Identifikation der Nationalität der Kunden könnten Unternehmen Exporte vortäuschen.

Diese technischen Probleme werden jedoch von der EU-Kommission weitgehend ignoriert; stattdessen verlangt sie von den Unternehmen,

- genau zwischen Geschäfts- und Privatkunden zu trennen sowie
- Informationen darüber zu ermitteln, in welchem Land ein Kunde seinen Sitz hat.

Die EU-Kommission will Unternehmen bei falschen Angaben über das Heimatland ihrer Kunden regreßpflichtig machen.<sup>8</sup> Dies führt in den betroffenen Branchen zu unübersehbaren Haftungsrisiken, da bei Internetgeschäften eben oftmals nicht festgestellt werden, ob es sich um einen Geschäfts- oder Privatkunden handelt und aus welchem Land der Kunde stammt.

Um beurteilen zu können, ob die technischen Probleme nicht doch gelöst werden können, muß genauer betrachtet werden, wodurch die bestehenden Probleme bei der Identifikation der Käufer im Internet verursacht werden und welche Möglichkeiten es gibt, die Nationalität der

---

<sup>7</sup> German Federal Ministry of Economics and Technology: Tagesnachrichten Nr. 11007, 14. Juni 2000, Berlin, p.1.

<sup>8</sup> Nina Bovensiepen: Finanzminister knabbern am Internet-Kuchen, Süddeutsche Zeitung, 7.6.2000, p. 2.

Kunden zu ermitteln. Zur Beantwortung dieser Fragen ist ein kurzer technischer Exkurs notwendig.<sup>9</sup>

### **Identifizierung der Käuferidentität**

Es gibt zwei Möglichkeiten, den Käufer im Internet zu identifizieren: Erstens könnte der „Lieferweg“ des Gutes verfolgt werden, zweitens die Abrechnungsseite, also die Herkunft des Geldes, mit dem das Gut bezahlt wird.

Ein digitalisierbares Gut wird immer zwischen Rechnern im Internet übertragen. Die *Verfolgung des „Lieferwegs“ eines Gutes* ist jedoch mit Problemen verbunden. Das Ziel der Lieferung wird durch eine eindeutige Rechneradresse ermittelt. Diese Adresse kann durch 4 Zahlen (jeweils zwischen 0 und 255) oder eine leichter zu merkende, entsprechende Zeichenfolge (z.B. [www.uni-mainz.de](http://www.uni-mainz.de)) angegeben werden. Bei der Angabe einer Zeichenfolge findet sich oft eine Länderkennung (z.B. „.de“) am Schluß, aber nicht immer, wie beispielsweise bei allgemein kommerziellen Angeboten (z.B. [www.ibm.com](http://www.ibm.com)). Selbst bei einer Adresse mit der Endung „.de“ ist eine deutsche Herkunft nicht immer anzunehmen, da auch im Ausland Server mit „.de“-Adressen existieren. Aufgrund der Zeichenfolge einer Rechneradresse kann also nicht immer das Zielland eindeutig ermittelt werden.

Die Adreßangabe gibt technisch gesehen immer auch ein Teilnetzwerk innerhalb des Internets an. Sofern dieses Teilnetzwerk nur in einem Land existiert, könnte über die Vergabestelle der Domainadresse<sup>10</sup> dieses Land ermittelt werden. An diesem Teilnetzwerk hängt nun der Zielrechner. Ist dieser Rechner an einen großen, international tätigen Online-Dienst (auch Internet Service Provider) wie beispielsweise CompuServe oder AOL angeschlossen, der technisch gesehen ein Teilnetzwerk im Internet darstellt, wird seine Rechneradresse dynamisch zugewiesen. Somit können die teilweise knappen Rechneradressen von mehreren Kunden der Online-Dienste verwendet werden. Es ist eher unwahrscheinlich, daß alle Kunden zur gleichen Zeit Zugriff auf das Netzwerk nehmen wollen. Das bedeutet, daß der gleiche Zielrechner zu unterschiedlichen Zeitpunkten eine andere Rechneradresse hat und auch, daß

<sup>9</sup> Zum folgenden Abschnitt vgl. Jens Bleuel, Marcus Stewen, op.cit., pp. 107ff.

<sup>10</sup> Domainnamen (z.B. [www.uni-mainz.de](http://www.uni-mainz.de)) werden derzeit unter anderem vom InterNIC vergeben, vgl. Internet URL: <http://rs.internic.net/> [Stand 29.6.2000] (Hinweis für den Leser: Im weiteren erfolgt der Nachweis von Quellen, die den Autoren nur über das Internet zugänglich waren, mit Hilfe einer genauen Zugangsbeschreibung. Dabei wird nicht nur auf die entsprechende Internetadresse, sondern auch auf den Zeitpunkt der Informationsabfrage verwiesen [international üblicher Quellennachweis]. „URL“ steht dabei für „Uniform Resource Locator“, der weltweit eine eindeutige Benennung von Ressourcen übernimmt; vgl. J. Bleuel: Zitation von Internet-Quellen. Geplant zur Veröffentlichung in: Hug, Theo, Hg.: Wie kommt die Wissenschaft zu ihrem Wissen?. Band1: Einführung in das wissenschaftliche Arbeiten [Buch und CD-ROM]. Hohengehren: Schneider Verlag. 2000. Internet: PURL: <http://purl.oclc.org/NET/Bleuel/Zitieren> URL: <http://www.bleuel.com/ip-zit.htm>

ein Rechner in den USA und in Deutschland zu verschiedenen Zeitpunkten die gleiche Rechneradresse haben könnte.<sup>11</sup>

Es ist auch möglich, die Identität des Käufers bewußt zu verschleiern: Es können Dienste in Anspruch genommen werden, die eine E-Mailadresse anonym über WWW bereitstellen (vergleichbar mit einer Briefkastenfirma). Es ist ein leichtes, sich viele Internetadressen zu besorgen, auch aus Ländern, die gar keine Umsatzsteuer kennen.<sup>12</sup> Ferner wurde das sog. Onion-Verfahren entwickelt<sup>13</sup>, mit dem die wirkliche Zieladresse des Rechners durch mehrere bewußt zwischengeschaltete Rechner dem Absender unbekannt bleibt. Zusammengefaßt kann somit festgestellt werden, daß aufgrund der Rechner- oder E-Mailadresse der „Lieferweg“ des Gutes nicht ermittelt werden kann.

Auch eine *Identifikation des Käufers über die Abrechnungsseite* ist schwierig.<sup>14</sup> Im Internet gibt es verschiedene Abrechnungsmöglichkeiten, die zukünftig hauptsächlich auf Kreditkarten oder Electronic Cash basieren werden. Zum Schutz der Analyse von Käuferverhalten streben alle Abrechnungssysteme anonyme Verfahren an. Momentan werden Abrechnungen teilweise noch direkt über Kreditkartennummern vorgenommen. Aufgrund der Länderkennung in der Kreditkartennummer könnte das Land ermittelt werden. Zukünftig werden Kreditkartenabrechnungen aber über das SET (Secure Electronic Transaction)-Protokoll abgewickelt, welches Identität und Kreditkarteninformationen vor dem Verkäufer verbirgt. Die großen Kreditkartenorganisationen setzen diesen Standard ein.<sup>15</sup>

Die Deutsche Bank wiederum plant zusammen mit DigiCash ein Pilotprojekt mit elektronischem Geld. Dieses Verfahren verwendet die sog. "Blind Signature", so daß der Käufer vollkommen anonym ist<sup>16</sup>. Insgesamt kann somit nicht nur bei der „Lieferung“ des Gutes, sondern auch bei der Bezahlung die Identität oder das Zielland des Käufers schwerlich ermittelt werden.

---

<sup>11</sup> Das Prinzip der dynamischen Adreßvergabe findet gerade in größeren Netzwerke mit begrenzten Rechnerkapazitäten (z.B. auch an einigen deutschen Universitäten) zunehmend Anwendung. Dieses Prinzip erklärt sich primär durch das Bestreben nach einer effizienten Nutzung der begrenzt vorhandenen Kapazitäten. Wird dieselbe Adresse dabei an verschiedenen Zeitpunkten unterschiedlichen Rechnern zugewiesen, wird eine Identifikation des Käufers anhand seiner Rechneradresse deutlich erschwert.

<sup>12</sup> Vgl. z.B. NetAddress: Internet URL: <http://netaddress.usa.net> [Stand 29.06.2000].

<sup>13</sup> Vgl. D. M. Goldschlag, M. G. Reed, P. F. Syverson: Privacy on the Internet, Naval Research Laboratory, Washington, D.C., Internet URL: <http://www.itd.nrl.navy.mil/ITD/5540/projects/onion-routing/inet97/index.htm> [Stand 29.06.2000].

<sup>14</sup> Ähnlich auch Harmen Lehment: Eine Online-Mehrwertsteuer ist der falsche Weg, in: Handelsblatt, 3.4.2000, p.2

<sup>15</sup> Vgl. Internet URL: <http://www.visa.com/nt/ecom/security/set.html> [Stand 29.06.2000].

<sup>16</sup> Vgl. Internet URL: <http://www.digicash.com/> [Stand 29.06.2000] sowie zu allgemeinen Informationen zu Zahlungssystemen im Internet vgl. A. Dahl, L. Lesnick: Internet Commerce, New Riders, Indianapolis (Indiana), 1996, pp. 85-122 und J. Bleuel, op. cit., pp. 56-61.

Durch die Nichtfeststellbarkeit der Identität des Käufers ist damit die Ermittlung, ob es sich um eine binnen- oder außenwirtschaftliche Transaktion handelt, äußerst schwierig. Ein Grenzausgleich bei Ex- und Importen, der im Zuge des Bestimmungslandprinzips unabdingbar ist, ist daher nur schwer durchsetzbar. Auch im deutschen Finanzministerium wird eingeräumt, daß die Identifizierung und Kontrolle von Anbietern und Käufern aufgrund der Besonderheiten des Internets "erhebliche Schwierigkeiten" bereite.<sup>17</sup> Wenn überhaupt, so läßt sich der bürokratische Aufwand nur von Großunternehmen bewältigen - eine Umsetzung der Kommissionsvorschläge brächte somit erhebliche Nachteile für Medium and Small Enterprises und hätte somit erhebliche wettbewerbspolitische Konsequenzen.

### **Registrierungspflicht für Nichteuropäische Unternehmen**

Umstritten ist ebenfalls, wie mit Anbietern aus Ländern außerhalb der EU verfahren werden soll. So befürchten einige EU-Mitgliedstaaten (insbesondere solche mit hohen Mehrwertsteuersätzen wie die skandinavischen Länder) neue Anreize für einen Steuerwettbewerb in der EU. Tatsächlich werden sich die betreffenden Unternehmen dort ansiedeln, wo die Mehrwertsteuer am geringsten ist (derzeit Luxemburg). Somit ist wahrscheinlich, daß sich das gesamte Steueraufkommen aus dem Internet in wenigen Ländern kanalisiert. Hierdurch werden die Ausnahmen beim Bestimmungslandprinzip, das bislang nur bei Direktkäufen von Privatpersonen vor Ort nicht gegolten hat, auf alle in die EU importierten digitalisierbaren Waren erweitert.

Entscheidend sind jedoch die Umsetzungsprobleme einer Registrierungspflicht. Insbesondere ist unklar, ob und wie z.B. ein US-Unternehmen gezwungen werden kann, sich in einem EU-Mitgliedstaat registrieren zu lassen. Solange aufgrund der oben erläuterten Kontrollproblematik ein Unternehmen keine Kenntnis darüber hat, ob sich ein Kunde überhaupt in einem EU-Staat befindet, ist der Sinn einer Registrierung überhaupt fraglich.<sup>18</sup> Letztlich ist eine Registrierung nur auf freiwilliger Basis vorstellbar; eine Umsetzung auf breiter Basis ist somit nicht denkbar.

Da absehbar ist, daß eine Registrierungspflicht nicht umsetzbar sein wird, sollte auf diese verzichtet werden. Die damit verbundenen Steuerausfälle müßten dann in Kauf genommen werden; diese wiegen aber womöglich nicht so schwer, da die Business-to-Customer Geschäfte nur einen geringen Teil am elektronischen Handel ausmachen (1998 ca. 20% des

---

<sup>17</sup> "Eichel gegen steuerliche Bevorzugung des E-Commerce", op. cit.

<sup>18</sup> Vgl. auch Harmen Lehment, op. cit.

weltweiten E-Commerce-Umsatz), ein Anteil, der wahrscheinlich zukünftig weiter sinken wird.<sup>19</sup>

### **Gibt es brauchbare Alternativen?**

Als Alternativen zum Vorschlag der EU-Kommission werden diskutiert:<sup>20</sup>

- die Ausweitung der Kontrollmöglichkeiten;
- die Errichtung einer Clearing-Stelle;
- die Abführung der Steuer beim Endverbraucher;
- eine völlige Steuerbefreiung der Internettransaktionen oder
- die Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip

Insbesondere in Kreisen der EU-Kommission und der Finanzministerien wird über eine *Ausweitung der Kontrollmöglichkeiten* reflektiert. Zum einen wird diskutiert, ob nur noch Lieferungen an Kunden zugelassen werden, die ihre Adresse angeben. Hierzu müßten auch die Unternehmen bei Kreditkartenzahlung verpflichtet werden zu überprüfen, ob die Rechnungsadresse mit dem Wohnsitz des Kunden übereinstimmt. Derartige Bestrebungen stehen nicht nur im Gegensatz zu den oben skizzierten Tendenzen einer zunehmenden Anonymisierung von Kundendaten im Internet, sie stehen auch in erheblichem Konflikt mit dem Datenschutz: Unternehmen würden nunmehr gezwungen, die Privatsphäre von Verbrauchern, die bislang im Internet recht gut geschützt wird, zu verletzen. Entsprechende Richtlinien hätten auch für Unternehmen außerhalb der EU keine Geltung.<sup>21</sup>

Zum anderen könnte geprüft werden, ob die Anonymität der Käufer zumindest länderbezogen aufgehoben werden könnte, beispielsweise durch die Integration einer Länderkennnummer in das Abrechnungsverfahren (z.B. in die digitale Unterschrift beim elektronischen Geld). Mit der OECD arbeitet die EU-Kommission daran, über die zentrale Registrierungsstelle für Internetnamen und -adressen (Icann), mit Hilfe elektronischer Signaturen Namen und Adressen bei allen Transaktionen identifizieren zu können. Ob derartige (Überwachungs-)Praktiken mit den liberalen Grundwerten von Demokratien vereinbar sind, wird bislang nur vereinzelt diskutiert.<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> Nina Bovensiepen, a.a.O.

<sup>20</sup> Nicht diskutiert wird an dieser Stelle der Vorschlag einer Bit-Tax, vgl. hierzu Hanno Beck, Aloys Prinz: Should All the World be Taxed? Taxation and the Internet, in: Intereconomics, March/April 1997, pp. 87-92.

<sup>21</sup> Vgl. auch Harmen Lehment, op. cit.

<sup>22</sup> Z.B. Stefan Afhüppe, Konrad Handschuh, Thomas Kuhn, op. cit., p. 21.

Ein weiterer Ansatz, den die EU-Kommission verfolgt, ist es, alle Steuernummern, über die jedes Unternehmen in der EU verfügt, öffentlich zugänglich zu machen. Die Unternehmen müßten daraufhin bei allen Transaktionen von ihren Kunden ihre Steuernummer verlangen und diese überprüfen; hat ein Kunde keine Steuernummer, so kann davon ausgegangen werden, daß es sich nicht um ein EU-Unternehmen handelt. Es ist dann aber immer noch nicht klar, ob es sich um einen Privatkunden oder ein Unternehmen außerhalb der EU handelt, da eine Identifikation des Kunden nach wie vor eingeschränkt ist. Zudem werden bei dieser Lösung der enorme bürokratische Aufwand ebenso wie die Haftungsrisiken bei fehlenden oder falschen Angaben auf die Unternehmen abgewälzt. Zudem ist dem Mißbrauch der öffentlich zugänglichen Steuernummern Tor und Tür geöffnet.

Zur Lösung der technischen Probleme wird die Einrichtung einer *Clearing-Stelle* diskutiert: Harald Summa, Geschäftsführer des "Electronic Commerce Forum" (eco), eines Zusammenschluß verschiedener E-Commerce-Unternehmen, schlägt vor, eine unabhängige dritte Stelle zwischen Verkäufer und Kunde zu schaffen, die neben einer Kontrolle von Lieferung und Geldtransaktion auch die Mehrwertsteuer je nach Bestimmung abführt.<sup>23</sup>

Allerdings ist nicht klar, wieviele dieser Institutionen notwendig wären und ob diese verpflichtend oder freiwillig gegründet werden sollten; der technische und bürokratische Aufwand für die Errichtung derartiger Institutionen ist somit derzeit noch völlig ungeklärt, zumal auch eine Clearingstelle die diskutierten Identifikationsprobleme lösen müßte.

Als Alternative wäre zu überlegen, ob die Mehrwertsteuer nicht mehr beim Unternehmen, sondern *beim einzelnen Konsumenten (Endverbraucher) erhoben* werden könnte. Die US-Interactive Services Association stellt nach einer Analyse der bestehenden Internetsteuern in den US-Staaten fest, „that the only type of tax that can be applied effectively to internet and online transactions will be a transaction tax that is imposed upon the purchaser, not upon the industry“<sup>24</sup>. Wird dabei der Käufer als Steuerpflichtiger herangezogen, impliziert dies eine direkte Konsumbesteuerung zumindest im Bereich der Onlinekäufe. Allerdings wären Kontrollprobleme bei den Ausgaben der Konsumenten wohl erheblich.<sup>25</sup> Zudem wäre es steuersystematisch wohl nur schwer begründbar, warum vorerst nur Internetkäufe und nicht

<sup>23</sup> Martin Erdner, Steuern im Internet: Technisch kein Problem, Süddeutsche Zeitung, 7.6.2000, p. 2. Durch eine Clearing-Stelle könnten auch Risiken bei der Weitergabe von Kreditkartennummern begrenzt werden.

<sup>24</sup> ISA State Taxation Task Force: Logging On to Cyberspace Tax Policy - Executive Summary, Internet URL: <http://www.isa.net/about/releases/taxexsum.html> [Stand 21.07.1997], p. 5.

<sup>25</sup> Harmen Lehment, op. cit., nennt einen solchen Vorschlag "illusorisch": "...der administrative Aufwand wäre immens, eine Kontrolle kaum möglich...".

alle anderen Käufe auch einer derartigen „persönlichen Ausgabensteuer“<sup>26</sup> unterliegen sollten.

### **Völlige Steuerfreiheit oder Ursprungslandprinzip?**

Alternativ werden - insbesondere aus den Kreisen der US-Regierung - Vorschläge geäußert, das Internet generell zur *steuerfreien Zone* zu erklären. Nach den Plänen der US-Regierung sollte das Internet als Steuerparadies und Freihandelszone dienen, ohne Zölle und Handelshemmnisse bei internationalen Transaktionen. Als Begründung für die geplante Förderung des Onlinehandels nennt Bill Clinton die mögliche Rolle des Internets als Wachstumsmotor, die Schaffung zahlreicher neuer Arbeitsplätze und eine mögliche Ankurbelung des Exportes<sup>27</sup>. Die Befürworter einer Steuerfreiheit verweisen darauf, daß ein Steuersatz von Null der einzige Weg sei, die Verlagerung von Unternehmen aus der EU zu verhindern. Zudem wird bezweifelt, ob ein Verzicht auf eine Mehrwertsteuer tatsächlich zu einer Erosion der Steuerbasis führen würde: auch ohne eine Mehrwertbesteuerung des Internets würden durch eine verstärkte Nutzung der Telekommunikation und durch Wachstumseffekte die Umsatz-, Lohn- und Einkommenssteuer steigen.<sup>28</sup> Gegner einer Steuerbefreiung verweisen darauf, daß das Internet als boomende Wachstumsbranche der Förderung durch Subventionen und Steuerbefreiungen nicht bedürfe. Zudem wäre eine Befreiung des Internethandels von der Mehrwertsteuer ein steuersystematischer Bruch: Lediglich lebensnotwendige Güter sind bislang in einigen Ländern von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Dennoch könnte der Vorschlag der Nichtbesteuerung des Internets bei einer zunehmenden Verlagerung der Besteuerung weg von der allgemeinen Umsatz- und Einkommensbesteuerung hinzu einer stärkeren Besteuerung der Nutzung natürlicher Ressourcen neue Aktualität gewinnen, zumal verschiedene Experten immaterielle Online-Geschäfte als ökologisch vorteilhaft einschätzen<sup>29</sup>.

Will man die Steuerverluste durch eine Steuerbefreiung des Internets vermeiden, könnte sich die *generelle Besteuerung der Internettransaktionen nach dem Ursprungslandprinzip*

<sup>26</sup> Die schon etliche Jahre anhaltende Diskussion um einen vollständigen Umbau des bestehenden Steuersystems weg von der Einkommensbesteuerung hin zu einer allgemeinen Ausgabensteuer hat in letzter Zeit, nicht zuletzt durch die Implementierung eines Ausgabensteuersystems in Kroatien, neuen Auftrieb bekommen, vgl. z.B. M. Rose: Ein einfaches Steuersystem für Deutschland, in: Wirtschaftsdienst 8/1994, p. 423-432, sowie M. Rose: Argumente zu einer „konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems“, in: Steuer und Wirtschaft, 1989, p. 191-193.

<sup>27</sup> Vgl. „Steuerfreie Geschäfte im Internet - Bill Clinton will das globale Netz zur Freihandelszone machen“, in: Süddeutsche Zeitung v. 04.07.1997, p. 22.

<sup>28</sup> Harmen Lehment, op. cit.

anbieten.<sup>30</sup> Steuersubjekt wären dann alle im Inland ansässigen Unternehmen, Steuerobjekt deren gesamten Internettransaktionen. Zwei Varianten sind dabei denkbar: einerseits die Besteuerung am Ort der Leistungserzeugung, andererseits am Unternehmenssitz. Die Ermittlung des Umsatzes am Ort der Leistungserzeugung, d.h. der Umsatz über einen inländischen Server, wäre leicht durch Kontrolle der Abrechnungen ermittelbar (z.B. bei Einführung elektronischen Geldes). Allerdings bietet eine solche Regelung zusätzliche Anreize zur (problemlosen) Verlagerung des Internetangebotes in das (steuerfreie oder -ermäßigte) Ausland. Zudem bleibt die Definition „inländischer Server“ schwierig, da der physikalische Ort des Rechners nicht unbedingt - wie oben begründet - mit der Netzadresse übereinstimmen muß. Die zweite Möglichkeit, Firmen am Unternehmenssitz der Umsatzsteuer zu unterwerfen, bringt im Gegensatz zur ersten Variante keine Identifizierungsprobleme mit sich. Den Unternehmen bleibt als letzte Möglichkeit der Steuerausweichung lediglich die Verlagerung des Unternehmenssitzes in Länder mit geringeren Steuersätzen.

## **Resümee**

Alles in allem bedürfen die Vorschläge der EU-Kommission zur Besteuerung von Internet-Transaktionen erheblicher Revision. Derzeit ist weder erkennbar, wie Unternehmen aus Drittländern verpflichtet werden sollen, sich in einem EU-Land registrieren zu lassen, noch ist eine Lösung der erheblichen technischen Probleme erkennbar. Insbesondere die notwendige Identifikation der Kunden ist ein noch völlig ungelöstes Problem, mit der der gesamte Vorschlag der EU-Kommission steht und fällt. Auch die verschiedenen Ansätze einer verstärkten Kontrolle der Kunden lösen die eigentlichen Identifikationsprobleme, die durch die technischen Besonderheiten des Internets bedingt sind, nicht; die Ansätze einer verstärkten Kontrolle der Kundenidentität stehen zudem in krassem Widerspruch zu den vorherrschenden Tendenzen einer stärkeren Anonymisierung von Kundendaten im Internet und rufen erhebliche datenschutzrechtliche Probleme hervor. Im Kern laufen alle bisherigen Überlegungen der EU-Kommission darauf hinaus, die ungelösten technischen Probleme einschließlich erheblicher bürokratischer Lasten auf die Unternehmen abzuwälzen, um ihnen schließlich noch mit haftungsrechtlichen Konsequenzen zu drohen, falls sie die (derzeit unlösbaren) technischen Probleme nicht in den Griff bekommen.

---

<sup>29</sup> Vgl. z.B. S. Marvin: Dematerialising The City: Telematics And The Urban Environment, Paper prepared for the Conference „Challenges of Sustainable Development“, Amsterdam, 22.-25.08.1996.

Will man aus politischen Gründen einer Steuerfreiheit von Internettransaktionen nicht zustimmen, so bleibt nur der Übergang zum Ursprungslandprinzip bei Internet-Transaktionen. Eine Registrierungspflicht für nichteuropäische Unternehmen wäre damit ebenfalls hinfällig. Das Internet könnte sich dann als Motor erweisen, um (endlich) die schon lange anvisierte (und schon gar nicht mehr erhoffte) Reform der Umsatzbesteuerung in Europa auch bei allen anderen Waren anzugehen und generell das Bestimmungsland- durch das Ursprungslandprinzip abzulösen. Allerdings führt auch eine Besteuerung des e-commerce nach dem Ursprungslandprinzip zu bedeutsamen Steuerausfällen, wenn die Umsatzsteuersätze in anderen Ländern deutlich von den inländischen abweichen und deshalb Server oder Firmensitze ins Ausland verlegt werden. Letztlich sind Steuerausweichungen nur durch internationale Koordination vermeidbar. Hierzu sind aber nicht nur einheitliche Kontrollmechanismen, sondern auch eine Einigung der großen Industrienationen auf einen einheitlichen Steuersatz für Online-Transaktionen notwendig - eine derzeit eher utopische Vorstellung.

---

<sup>30</sup> Vgl. auch den Vorschlag von Hanno Beck, Aloys Prinz: *Ökonomie des Internets*, Frankfurt/New York: Campus, 1999, pp. 107f.