

Jens Bleuel, Marcus Stewen

## Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen

*Für den Handel via Internet werden für die Zukunft erhebliche Umsatzsteigerungen prognostiziert. Dies dürfte mit erheblichen finanzpolitischen Konsequenzen verbunden sein. Welche Schwierigkeiten treten bei der Besteuerung des Internethandels auf? Wird es zu einer Erosion der Steuerbasis kommen?*

Anfang Juli 1997 erklärte US-Präsident Clinton, das Internet solle zu einer Freihandelszone werden. Unmittelbar darauf unterzeichneten 29 Minister aus europäischen Ländern am 8. 7. 1997 die „Bonner Erklärung“, nach der keine zusätzlichen Zölle und Sondersteuern das Internet belasten sollten. Wohl aber müsse – nach dem Willen der EU-Minister – die Mehrwertsteuer auch für Online-Transaktionen gelten. Schon Beck/Prinz haben in einem Überblicksartikel in der August-Ausgabe dieser Zeitschrift<sup>1</sup> u.a. auf die neuen steuerrechtlichen Herausforderungen durch das Internet hingewiesen. Ziel des vorliegenden Artikels ist es, die grundlegenden Probleme einer Besteuerung von Internet-Transaktionen zu konkretisieren.

Der Handel im Internet ist durchaus 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 vornimmt. Zudem kann er je nach Angebot als Zahlungsweise zwischen Kreditkarte, (in Zukunft verstärkt) elektronischem Geld<sup>2</sup>, Nachnahme bei Postversand oder vergleichbaren Verfahren wählen.

Dabei muß zunächst zwischen direkt über das Internet lieferbaren Gütern und nicht über das Internet lieferbaren Gütern unterschieden werden: Erstere sind alle immateriellen und digitalisierbaren Waren. Hier ist nicht nur das Angebot von Post- und Kommunikationsdienstleistungen (z.B. Telefonieren) von Bedeutung. Zu den generell digitalisierbaren und handelbaren Gütern zählen auch Bilder, Filme oder Musik – insbesondere digitale, über das Internet beziehbare Musik hat das Potential, die CD als Tonträger abzulösen<sup>3</sup>. 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, können aber online bestellt werden (z.B. im Versandhandel).

### Bedeutung des Internethandels

Daß der Handel mit materiellen und immateriellen Gütern bislang erst einen geringen Anteil an den (inter-)nationalen Handelsströmen ausmacht, ist mit den derzeitig vorhandenen Hemmnissen für den Handel im Internet zu erklären. Dazu gehören neben Urheber-

---

*Jens Bleuel, 27, Dipl.-Kaufmann, ist derzeit als EDV-Berater und Software-Entwickler im Bereich Warenwirtschaft und Telekommunikation tätig. Marcus Stewen, 28, Diplom-Volkswirt, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Volkswirtschaftslehre, insbesondere Wirtschaftspolitik an der Johannes Gutenberg-Universität Mainz.*

<sup>1</sup> Hanno Beck, Aloys Prinz: Die Welt am Netz: Wieviel Regulierung braucht das Internet?, in: WIRTSCHAFTSDIENST; 77. Jg. (1997), H. 8, S. 457-463.

<sup>2</sup> Dabei ist die Frage der Fälschungssicherheit elektronischen Geldes heute bereits technisch lösbar; vgl. A. Dahl, L. Lesnick: Internet Commerce, New Riders, Indianapolis (Indiana), 1996, S. 74 ff.

<sup>3</sup> Vgl. Die Musikindustrie fürchtet das Internet als Konkurrenz zur CD, in: Süddeutsche Zeitung vom 28. 7. 1997, S. 15.

rechtsproblemen vor allem die Frage nach konkreten Abrechnungs- und Zahlungsmöglichkeiten. Allerdings existieren insbesondere zur Einführung sicherer Internet-Abrechnungssysteme bereits zahlreiche konkrete Vorschläge<sup>4</sup>. Sind diese Probleme gelöst, womit in kurzer Zeit zu rechnen ist, wird der Handel aller Voraussicht nach stark zunehmen. Schon jetzt ist ein erhebliches Wachstum zu verzeichnen: So stieg beispielsweise der Umsatz der in den USA ansässigen Firma First Virtual Inc., die ein spezielles Abrechnungsverfahren anbietet und ausschließlich digitale Güter via Internet verkauft, bis zum Jahr 1996 (ca. 698 000 US-\$) um mehr als das Dreifache im Vergleich zu 1995 (ca. 200 000 US-\$)<sup>5</sup>. Auch in Deutschland werden Waren schon online angeboten, verkauft und direkt über das Internet geliefert. Im gesamten Verlagswesen, vor allem im Fachbuchbereich, ist ein sehr großes Potential vorhanden. – bereits heute schon finden sich zahlreiche Angebote im Internet<sup>6</sup>. Auch wenn im Belletristikbereich aufgrund bisheriger Konsumgewohnheiten eine Verdrängung des traditionellen Mediums Buch als unwahrscheinlich anzusehen ist, wird allgemein zumindest im Fachbuchhandel ein erheblicher Strukturwandel erwartet.

Die Angaben zum derzeitigen Gesamtumsatz aller Waren im Internet 1997 schwanken zwischen weniger als 1 Mrd. US-\$ und über 24,4 Mrd. US-\$<sup>7</sup>. Über die Tendenz der zukünftigen Entwicklung sind sich die Experten einig, wenn auch nicht über deren absolute Größe: Die US-Regierung rechnet in den kommenden drei Jahren mit einer Steigerung des Geschäftsvolumens im globalen Netz auf über 70 Mrd. US-\$, Bundeswirtschaftsminister Rexrodt erwartet sogar einen Anstieg auf mehrere hundert Milliarden US-\$ bis zum Jahr 2000<sup>8</sup>. Die International Data Corporation geht von über 220 Mrd. US-\$ im Jahr 2001 aus<sup>10</sup>. Vorsichtige Schätzungen sprechen zumindest von einem jährlichen Wachstum von über 50%<sup>11</sup>. Sollten diese Prognosen eintreffen, so gewinnt die Frage nach den

finanzpolitischen Konsequenzen dieser Entwicklungen eine neue Dimension: Welche Implikationen hat diese Entwicklung für die Anwendung der bestehenden Steuergesetze? Sind eine Erosion der Steuerbasis bestehender Steuern und damit erhebliche Steuermindereinnahmen zu befürchten?

### Das Internet als Steuerparadies?

Als Reaktion auf die Einführung von Sonderabgaben auf Internet-Transaktionen durch die Bundesstaaten Texas, Florida, Connecticut und Colorado, immerhin mit einem Aufkommen von mehreren 100 Mill. US-\$, forderte Anfang Juli 1997 die US-Regierung, keine zusätzlichen Steuern, Abgaben oder Zölle auf den Handel im Internet zu erheben<sup>12</sup>. Bis Mitte 1998 soll nach dem Willen des amerikanischen Präsidenten eine entsprechende Vereinbarung über eine Freihandelszone im Internet im Rahmen einer Konferenz der Welthandelsorganisation (WTO) zur Regelung des Ordnungsrahmens für Transaktionen im Internet getroffen werden. Dabei rechnet die US-Regierung aufgrund zu erwartender Steuerausfälle mit erheblichen Widerständen der anderen Länder. Immerhin stimmten 29 europäische Staaten in der auf einer Konferenz in Bonn ausgearbeiteten „Bonner Erklärung“ „darin überein, daß die Regelung der steuerlichen Aspekte des elektronischen Geschäftsverkehrs internationale Zusammenarbeit und gegebenenfalls Abstimmung erfordert, damit Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden“<sup>13</sup>. Zudem waren sich EU-Kommissar Martin Bangemann und der deutsche Wirtschaftsminister Rexrodt in einem „Themenpapier“ für diese Konferenz einig, daß die Problematik der Mehrwertbesteuerung beim grenzübergreifenden elektronischen Handel mit Waren und Dienstleistungen „in Angriff genommen werden [muß], um die finanziellen Interessen des Staates durchzusetzen und Marktverzerrungen zu verhindern“<sup>14</sup>.

<sup>4</sup> Vgl. J. Bleuel: Online publizieren im Internet – Elektronische Zeitschriften und Bücher, Pflungstadt/Bensheim 1996, S. 56 ff.

<sup>5</sup> Nach schriftlicher Auskunft von First Virtual Inc.

<sup>6</sup> So finden sich namhafte Autoren von Shakespeare und Virginia Woolf bis hin zu Stephen King abrufbereit im Internet wieder; vgl. T. Hartge: Zwischen literarischem Steinbruch und Abraumhalde – Glanz und Elend des elektronischen Publizierens im Internet, in: Das Parlament vom 27. 9. 1996. Als erster deutscher Verlag publiziert der Gardez!-Verlag eine wissenschaftliche Reihe im Internet als elektronische Bücher; vgl. Internet URL: <http://pobox.com/~gardez>; sowie J. Bleuel, a.a.O., S. 93.

<sup>7</sup> Nach der weltweit größten Studie ihrer Art sollte der Marketing-Agentur Aktivmedia zufolge der Umsatz über kommerzielle Webseiten 1997 24,4 Mrd. US-\$ erreicht haben; vgl. „Internet wird umsatzstarker Marktplatz“, in: Handelsblatt vom 22. 7. 1997, S. 39.

<sup>8</sup> Vgl.: „Steuerfreie Geschäfte im Internet – Bill Clinton will das globale Netz zur Freihandelszone machen“, in: Süddeutsche Zeitung vom 4. 7. 1997, S. 22.

<sup>9</sup> Vgl.: „Regeln für das Internet“, in: Handelsblatt vom 8. 7. 1997, S. 1.

<sup>10</sup> Vgl. „Electronic Commerce“, in: Financial Times vom 23. 9. 1997.

<sup>11</sup> Vgl. A. Schwickert, A. Pörtner: Der Online-Markt – Abgrenzung, Bestandteile, Kenngrößen, Arbeitspapiere WI des Lehrstuhls für Allgemeine BWL und Wirtschaftsinformatik der Universität Mainz, Nr. 2/1997, S. 11.

<sup>12</sup> Vgl. „Steuerfreie Geschäfte im Internet...“, a.a.O.

<sup>13</sup> Ministererklärung zur Europäischen Ministerkonferenz, Bonn, 6.-8. Juli 1997, BMWI-Pressemittteilung, 8. Juli 1997.

<sup>14</sup> „Internet möglichst wenig regulieren“, in: Handelsblatt vom 8. 7. 1997, S. 3.

Genereller Konsens scheint somit darüber zu bestehen, daß keine zusätzlichen Steuern und Zölle im Internethandel erhoben werden sollen; indes sollen die Mehrwertsteuerregelungen zumindest innerhalb der EU auch für Online-Transaktionen Anwendung finden. Soweit scheint der politische Wille klar; allerdings stellte die amerikanische Interactive Services Association (ISA) State Taxation Task Force, ein Zusammenschluß von US-Internetanbietern, fest, daß Unsicherheit darüber existiert, wie Steuern auf das Internet und die Online-Dienstleister angewendet werden sollen<sup>15</sup>. Ursachen sind unter anderem

- das fehlende Wissen über die Internet-/Online-Technologie und die besonderen Kennzeichen der verschiedenen angebotenen Dienstleistungen und Provider,
- die Unsicherheit über Anwendbarkeit und Umsetzung (wenn überhaupt!) bestehender Steuergesetze sowie

<sup>15</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. 7. 1997]. (Hinweis für den Leser: Im weiteren erfolgt der Nachweis von Quellen, die den Autoren aufgrund der Aktualität der internationalen Diskussion 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 den durch das Internet schon weit verbreiteten „Uniform Resource Locator“, der weltweit eine eindeutige Benennung von Ressourcen übernimmt; vgl. J. Bleuel, a.a.O., S. 62 ff.)

- die Uneinigkeit über die geeignetste Art der Besteuerung.

Generell unklar sind die konkreten finanzpolitischen Konsequenzen einer Anwendung des bestehenden Steuerrechtes auf das Internet. Erodieren die Steuerbasis durch die neuen Kommunikationstechniken? Ist eine Besteuerung des Internets unter Zugrundelegung der derzeitigen steuerrechtlichen Regelung überhaupt machbar? Welche internetspezifischen Probleme sind zu berücksichtigen? Wie könnten Lösungsmöglichkeiten aussehen, und welche sind praktikabel?

Durch die Möglichkeiten der weltweiten Datenvernetzung werden schon heute zahlreiche Unternehmensbereiche ins Ausland verlagert. Dadurch kommt es verstärkt zu Auslagerungen der Geschäftssitze in Niedriglohnländer: Insbesondere Schwellenländer wie z.B. Indien verfügen über ein hohes Potential an Fachkräften, beispielsweise im Informatikbereich. Planung, Konstruktion und Entwicklung neuer Produkte können somit gleichzeitig in mehreren Entwicklungszentren erfolgen, die Ergebnisse werden online an die Partnerunternehmen weltweit weitergeleitet. Neben einer Senkung der Entwicklungszeiten neuer Produkte und einer Ausnutzung von Lohndifferenzialen könnten gleichzeitig die Partnerunternehmen aus den in den jeweiligen Standorten gültigen, zumeist geringeren Einkommen- und Unternehmensteuersätzen Nutzen ziehen.

Zoltan Bognar

## Europäische Währungsintegration und Außenwirtschaftsbeziehungen

### Eine Analyse des gemeinschafts- und völkerrechtlichen Rahmens der europäischen Außenwährungsbeziehungen

Mit dem Eintritt in die dritte Stufe der Wirtschafts- und Währungsunion am 1. Januar 1999 treten die währungspolitischen Beziehungen der Europäischen Union zu Drittstaaten und internationalen Organisationen wie dem IWF, der WTO und der OECD in den Blickpunkt.

Der Verfasser zeigt nach einer Analyse des seit dem Vertrag von Maastricht bereitstehenden Regelwerkes den Handlungsspielraum der europäischen Währungspolitik vor dem Hintergrund liberalisierter Kapital- und Zahlungsströme auf sowie Wege zur Integration der Währungsunion in das Weltwährungssystem.

Er bietet Grundlagen und Lösungsvorschläge für die Entscheidung schwieriger gemeinschafts- und völkerrechtlicher Probleme im Zuge der Einführung des »Euro«. Die Arbeit ist für alle an währungs- und kapitalverkehrsrechtlichen Fragen Interessierte in Wirtschaft, Politik und Rechtspflege bestimmt.

1997, 443 S., brosch., 98,- DM, 715,- öS, 89,- sFr, ISBN 3-7890-5108-X  
(Schriftenreihe des EUROPA-KOLLEGS HAMBURG zur Integrationsforschung, Bd. 16)

 **NOMOS Verlagsgesellschaft · 76520 Baden-Baden**

Durch das Internet besteht eine weitere Steuersparmöglichkeit: Über einen Internet-Server<sup>16</sup> im Ausland bietet beispielsweise ein deutsches Unternehmen Waren an, liefert sie aber von Deutschland aus. Wenn das jeweils geltende Doppelbesteuerungsabkommen den Internet-Server als Betriebsstätte qualifiziert, wird der Unternehmensgewinn im Ausland besteuert – Gewinnverlagerungsmöglichkeiten bei Einkommen- und Körperschaftsteuern sind somit denkbar. Eingriffe bzw. Änderungen von Doppelbesteuerungsabkommen werden sich zum Teil äußerst schwierig gestalten<sup>17</sup>. „Auf längere Sicht wird eine Besteuerung von Faktoreinkommen bei der Erstellung von Internet-Leistungen im internationalen Zusammenhang nur noch nach dem Wohnsitzprinzip möglich sein.“<sup>18</sup> Ähnliche Probleme betreffen, wie Beck/Prinz zu Recht anmerken, auch die indirekten Steuern. Am Beispiel der Umsatzsteuer sollen diese grundlegend neuen Probleme, die die Internet-Transaktionen für das Steuerrecht aufwerfen, erläutert werden.

### Internet und derzeitige Umsatzsteuerregelung

In bezug auf das Internet als weltweites Netzwerk sind insbesondere die Umsatzsteuerregelungen für den internationalen Handel interessant. Am weitesten verbreitet sind Umsatzsteuerregelungen, die sich am Bestimmungslandprinzip orientieren. Vom Bestimmungslandprinzip spricht man in der Regel, „wenn die Güter ausschließlich mit den Steuern belastet werden, die im Bestimmungsland gelten, in dem Land also, in dem die Güter letztlich konsumtiv oder investiv verwendet werden“<sup>19</sup>, während beim Ursprungslandprinzip die Güter lediglich mit den im Land der Produktion geltenden Steuern belastet werden. Das Bestimmungslandprinzip erfordert somit einen Grenzausgleich, bei dem Exporte vom inländischen Steuersatz

entlastet und Importe mit diesem belastet werden. Durch den Wegfall der Grenzkontrollen im Zuge der Errichtung eines Gemeinsamen Europäischen Binnenmarktes muß zur Zeit der Grenzausgleich auf Unternehmensebene erfolgen. Diese Regelung, das Bestimmungslandprinzip durch einen „Grenzausgleich im Hinterland“ aufrechtzuerhalten, wird allgemein nur als Übergangslösung angesehen<sup>20</sup>. Daher werden derzeit verstärkt die Möglichkeiten eines Übergangs zum Ursprungslandprinzip diskutiert.

Ab 1. 1. 1997 werden auch für Telekommunikationsdienstleistungen ausländischer Unternehmen außerhalb der EU das inländische Umsatzsteuerrecht und damit das Bestimmungslandprinzip angewendet. Die betroffenen Firmen werden nach dem neuen Umsatzsteuer-Änderungsgesetz<sup>21</sup> nicht mehr an dem Ort ihres Hauptsitzes, sondern im Land, in dem ihre Leistungen genutzt werden, besteuert. Somit werden ausländische Anbieter von Telekommunikationsleistungen trotz Hauptsitz außerhalb der EU in Deutschland umsatzsteuerpflichtig. Mick/Wuermeling betonen allerdings, daß Online-Dienste, die zusätzliche Inhalte als Hauptleistung anbieten (z.B. Werbung, Datenbankzugriffe, jeder Verkauf von Waren), von der neuen Umsatzsteuerregelung nicht erfaßt werden<sup>22</sup>.

### Probleme einer Umsatzbesteuerung

Soll die Umsatzsteuer auch auf Online-Transaktionen erhoben werden, wie von Ministern der EU gefordert, so stößt diese Zielsetzung auf entscheidende methodische Komplikationen. Das Beispiel des Warenverkaufs im Internet macht dies deutlich: Zunächst ist zwischen dem Umsatz materieller und immaterieller, digitalisierbarer Waren zu unterscheiden.

Beim Internethandel mit materiellen Waren (z.B. Teleshopping, internationaler Versandhandel) ist die bestehende Umsatzsteuerregelung problemlos anwendbar: Sowohl im Binnenhandel als auch im Außenhandel gibt es kaum Ausweichmöglichkeiten. Eine Anwendung des Grenzausgleichsmechanismus 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 als sehr problematisch: Der Nachweis einer steuerpflichtigen Transaktion digitalisierbarer Güter ist äußerst schwierig. Verursacht wird dieses Grundproblem einer jeden Besteuerung des Online-Marktes durch die spezifischen Eigenschaften von Internet-Transaktionen.

<sup>16</sup> Ein Server stellt Daten oder Programme über ein Computernetzwerk bereit.

<sup>17</sup> Vgl. „Der deutsche Fiskus und die Unternehmen sind wie Hase und Igel“, in: Handelsblatt vom 8./9. 8. 1997, S. 6.

<sup>18</sup> H. Beck, A. Prinz, a.a.O., S. 460.

<sup>19</sup> R. Peffekoven: Die Besteuerung des internationalen Handels, in: WiSt, Heft 4, April 1978, S. 163.

<sup>20</sup> Vgl. auch J. Ratzinger: Perspektiven für die Umsatzbesteuerung in der Europäischen Union, in: WIRTSCHAFTSDIENST, 77. Jg., (1997), H. 8, S. 464-471.

<sup>21</sup> Die auf die Telekommunikationsdienstleistungen bezogene Erweiterung des §3a IV Umsatzsteuergesetz greift der Änderung der 6. EG-Richtlinie vor, die am 1. 1. 1998 in Kraft treten soll; vgl. H. Hünnekens: Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997, in: NWB Nr. 52 vom 23. 12. 1996, S. 4134.

<sup>22</sup> Vgl. M. Mick, U. Wuermeling: Umsatzsteuerbarkeit von Telekommunikationsleistungen, Tele- und Online-Diensten, in: Internationales Steuerrecht, 12/97, S. 357-363.

Die Identität und damit die Nationalität des Käufers ist nicht exakt ermittelbar. Diese Problematik hat Konsequenzen

- für die steuerliche Befreiung von Exporten,
- für die Importbesteuerung im Grenzausgleichsmechanismus sowie
- für 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.

Wodurch werden die Probleme bei der Identifikation der Käufer im Internet verursacht? Welche Möglichkeiten gibt es, die Nationalität der Kunden zu ermitteln? Zur Beantwortung dieser Fragen ist ein kurzer technischer Exkurs notwendig.

### Identifizierung der Käuferidentität

Es gibt zwei Möglichkeiten, den Käufer im Internet zu identifizieren: Erstens könnte der „Lieferweg“ des Gutes verfolgt werden und 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

<sup>23</sup> Domainnamen (z.B. [www.uni-mainz.de](http://www.uni-mainz.de)) werden derzeit vom InterNIC vergeben; vgl. Internet URL: <http://rs.internic.net/rs-internic.html> [Stand 26. 9. 1997].

<sup>24</sup> Das Prinzip der dynamischen Adreßvergabe findet gerade in größeren Netzwerken 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.

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>23</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. Deshalb ist es möglich, daß der gleiche Zielrechner zu unterschiedlichen Zeitpunkten eine andere Rechneradresse hat und auch daß ein Rechner in den USA und in Deutschland zu verschiedenen Zeitpunkten die gleiche Rechneradresse haben könnte<sup>24</sup>.

Es ist auch möglich, die Identität des Käufers bewußt zu verschleiern: Es können Dienste in Anspruch genommen werden, die eine E-mail-Adresse anonym über WWW bereitstellen (vergleichbar mit einer Briefkastenfirma)<sup>25</sup>. Ferner wurde das sogenannte Onion-Verfahren entwickelt<sup>26</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-mail-Adresse der „Lieferweg“ des Gutes nicht ermittelt werden kann.

<sup>25</sup> Vgl. z.B. NetAddress: Internet URL: <http://netaddress.usa.net> [Stand 26. 9. 1997].

<sup>26</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 26. 9. 1997].

Auch eine Identifikation des Käufers über die Abrechnungsseite ist schwierig. Im Internet gibt es verschiedene Abrechnungsmöglichkeiten, die zukünftig hauptsächlich auf Kreditkarten oder E-Cash (elektronischem Geld) basieren werden. Zum Schutz der Analyse von Käuferverhalten streben alle Abrechnungssysteme anonyme Verfahren an. Momentan werden Abrechnungen teilweise noch direkt über Kreditkartennummern vorgenommen<sup>27</sup>. 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 werden diesen Standard einsetzen<sup>28</sup>.

Ein anderes Abrechnungssystem, das First Virtual Payment System, basiert auf Kreditkarteninformationen, die aber nicht via Internet übermittelt werden<sup>29</sup>. Der Verkäufer erhält zur Kundenidentifikation bei Lieferung nur die Rechneradresse bzw. bei Zahlungsbestätigung nur den Namen des Käufers.

Die Deutsche Bank wiederum plant zusammen mit DigiCash ein Pilotprojekt mit elektronischem Geld. Dieses Verfahren verwendet die sogenannte „Blind Signature“, so daß der Käufer vollkommen anonym ist<sup>30</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.

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.

### Übergang zum Ursprungslandprinzip?

Aus den oben diskutierten Problemen heraus erweist sich die Anwendung des bisherigen Umsatzsteuerrechts auf Online-Transaktionen und die Beibe-

haltung des Bestimmungslandprinzips als äußerst problematisch. Wäre ein Übergang zum Ursprungslandprinzip praktikabler? Steuersubjekt wären dann alle im Inland ansässigen Unternehmen, Steuerobjekt deren gesamte Internet-Transaktionen. 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. des Umsatzes über einen inländischen Server, wäre durch Kontrolle der Abrechnungen leicht möglich (z.B. bei Einführung elektronischen Geldes). Allerdings bietet eine solche Regelung zusätzliche Anreize zur (problemlosen) Verlagerung des Internet-Angebotes in das (steuerfreie oder -ermäßigte) Ausland. Zudem bleibt die Definition „inländischer Server“ schwierig, da der physikalische Ort des Rechners nicht unbedingt 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.

Als Alternative wäre zu überlegen, ob die Mehrwertsteuer nicht mehr beim Unternehmen, sondern beim einzelnen Konsumenten erhoben werden könnte. Die US-Interactive Services Association stellt nach einer Analyse der bestehenden Internet-Steuern in den US-Staaten fest, „daß die einzige Steuervariante, die effektiv auf das Internet und Online-Transaktionen Anwendung finden könnte, eine Umsatzsteuer wäre, die direkt beim Käufer, nicht von der Industrie erhoben wird“<sup>31</sup>. Wird dabei der Käufer als Steuerpflichtiger herangezogen, impliziert dies eine direkte Konsumbesteuerung zumindest im Bereich der Online-Käufe. Allerdings wären Kontrollprobleme bei den Ausgaben der Konsumenten wohl unvermeidlich. Zudem wäre es steuersystematisch wohl nur schwer begründbar, warum vorerst nur Internet-Käufe und nicht alle ande-

<sup>27</sup> Vgl. z.B. Online Book Systems, Internet URL: <http://www.obs-eu-ropa.de> [Stand 26. 9. 1997].

<sup>28</sup> Vgl. Internet URL: <http://www.visa.com/cgi-bin/vee/sf/standard.html> [Stand 22. 7. 1997].

<sup>29</sup> Vgl. Internet URL: <http://www.fv.com/info/intro.html> [Stand 22. 7. 1997].

<sup>30</sup> Vgl. Internet URL: <http://www.digicash.com/publish/digibro.html> [Stand 22. 7. 1997]; sowie zu allgemeinen Informationen zu Zahlungssystemen im Internet A. Dahl, L. Lesnick, a.a.O., S. 85-122; und J. Bleuel, a.a.O., S. 56-61.

<sup>31</sup> ISA State Taxation Task Force, a.a.O., S. 5.

<sup>32</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, 74. Jg. (1994), H. 8, S. 423-432; sowie M. Rose: Argumente zu einer „konsumorientierten Neuordnung des Steuersystems“, in: Steuer und Wirtschaft, 1989, S. 191-193.

ren Käufe auch einer derartigen „persönlichen Ausgabensteuer“<sup>32</sup> unterliegen sollten.

### Das Internet als steuerfreie Zone?

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 Online-Handels nennt Bill Clinton die mögliche Rolle des Internets als Wachstumsmotor, die Schaffung zahlreicher neuer Arbeitsplätze und eine mögliche Ankurbelung des Exportes<sup>33</sup>.

Daß diese Pläne nicht für Umsatz- oder Konsumsteuern gelten sollten, haben die zuständigen europäischen Minister unmittelbar im Anschluß an die amerikanischen Verlautbarungen betont. Im Vordergrund steht hier die Angst vor einer Erosion der Steuerbasis. In der Tat ist bei einer Freistellung der Internet-Transaktionen insbesondere bei Bestätigung der Wachstumsprognosen dieses Sektors mit in Zukunft stark steigenden Steuerausfällen zu rechnen. Auch wäre eine Befreiung des Internet-Handels von der Mehrwertsteuer ein steuersystematischer Bruch: Lediglich lebensnotwendige Güter sind bislang in einigen Ländern von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Allerdings könnte der Vorschlag der Nichtbesteuerung des Internet bei einer zunehmenden Verlagerung der Besteuerung weg von der allgemeinen Umsatz- und Einkommensbesteuerung hin zu einer stärkeren Besteuerung der Nutzung natürlicher Ressourcen neue Aktualität gewinnen, zumal verschiedene Experten immaterielle Online-Geschäfte als ökologisch vorteilhaft einschätzen<sup>34</sup>. Die umweltpolitischen Auswirkungen des Internet sind jedoch stark umstritten<sup>35</sup>; zum Teil werden aus ökologischen Gründen sogar Bit-Steuern gefordert.

<sup>32</sup> Vgl. „Steuerfreie Geschäfte im Internet...“, a.a.O.

<sup>33</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. 8. 1996.

<sup>34</sup> Vgl. z.B. J. Malley: *Von Ressourcenschonung keine Spur. Die Auswirkungen der Computerisierung auf die Umwelt*, in: *Politische Ökologie*, Nr. 49/1996, S. 46-50.

<sup>35</sup> Vgl. L. Soete, K. Kamp: *The „Bit Tax“ the case for further research*, Internet URL: <http://www.ispo.cec.be/hleg/bittax.html> [Stand 30. 7. 1997].

<sup>36</sup> Vgl. H. Beck, A. Prinz: *Should All the World be Taxed? Taxation and the Internet*, in: *INTERECONOMICS*, Vol. 32 (1997), Nr. 2, S. 90.

<sup>37</sup> Vgl. J. Ratzinger, a.a.O., S. 471.

Doch auch aus anderen Gründen wird eine Besteuerung durch eine Bit-Tax in die Diskussion gebracht. So schlagen Soete/Kamp eine allgemeine Steuer auf die Anzahl der übermittelten Bits vor, um der Gefahr einer zunehmend durch die Kommunikationstechnologien erodierenden Steuerbasis zu begegnen<sup>36</sup>. Es ist allerdings stark zu bezweifeln, ob eine derartige allgemeine Bit-Steuer einen Ausweg aus den steuerrechtlichen Problemen weisen kann. Fraglich ist, ob mit rein fiskalischen Gründen eine generelle Besteuerung der Datenübertragung überhaupt gerechtfertigt werden kann. Auch sind die darüber hinaus angeführten Argumente für eine Bit-Tax (z.B. der Verweis auf negative externe Effekte der Informationstechnologie) zweifelhaft und wirtschaftspolitisch umstritten<sup>37</sup>.

### Resümee

Bei Abwägung der möglichen Alternativen zur Besteuerung von Internettransaktionen zeigt sich, daß „radikalere“ Lösungen entweder kurzfristig geringe Umsetzungschancen haben werden (wie eine generelle Steuerbefreiung aller Internet-Transaktionen) oder nur schwerlich begründbar sind (wie eine allgemeine Bit-Tax). Die Beibehaltung des bestehenden Bestimmungslandprinzips jedoch wird – gerade wegen der schwer zu ermittelnden Identität der Käufer – erhebliche Probleme bei der Besteuerung digitalisierbarer Waren aufwerfen, die bei Bestand der derzeit exponentiellen Wachstumsraten des Internet-Umsatzes auch mittelfristig zu deutlich spürbaren Konsequenzen für den Fiskus führen können.

Will man die entsprechenden Steuerausfälle vermeiden und erteilt man aus finanzpolitischen Gründen auch einer generellen Steuerbefreiung von Online-Transaktionen eine Absage, so bieten sich als eher realistische Alternativen nur eine Besteuerung beim Konsumenten (mit erheblichen Kontrollproblemen) oder eine Besteuerung der Transaktionen nach dem Ursprungslandprinzip an. Zu bedeutsamen Steuerausfällen führt die letztgenannte Lösung dann, wenn die Umsatzsteuersätze in anderen Ländern deutlich von den inländischen abweichen und Server oder Firmensitze ins Ausland verlegt werden. In der Europäischen Union beispielsweise ist die Realisierung des Ursprungslandprinzips in nächster Zeit kaum zu erwarten<sup>38</sup>. Als möglicher Ausweg wäre zu prüfen, ob die Anonymität der Käufer zumindest länderbezogen aufgehoben werden könnte, beispielsweise durch die Integration einer Länderkennung in das Abrechnungsverfahren (z.B. in die digitale Unterschrift beim elektronischen Geld).