

Probleme der Besteuerung in der
E-Economy

Gebhard Kirchgässner

Juni 2002 Discussion paper no. 2002-16

Editor: Prof. Jörg Baumberger
University of St. Gallen
Department of Economics
Bodanstr. 1
CH-9000 St. Gallen
Phone ++41 71 224 22 41
Fax ++41 71 224 28 85
Email joerg.baumberger@unisg.ch

Publisher: Forschungsgemeinschaft für Nationalökonomie
an der Universität St. Gallen
Dufourstrasse 48
CH-9000 St. Gallen
Phone ++41 71 224 23 00
Fax ++41 71 224 26 46

Electronic Publication: www.fgn.unisg.ch/public/public.htm

Probleme der Besteuerung in der E-Economy¹

Gebhard Kirchgässner

Author's address: Prof. Dr. Gebhard Kirchgässner
Schweizerisches Institut für Aussenwirtschaft und Angewandte
Wirtschaftsforschung and CESifo
Dufourstrasse 48
9000 St. Gallen
Tel. ++41 71 224 23 40
Fax ++41 71 224 22 98
Email Gebhard.Kirchgaessner@unisg.ch
Website www.siaaw.unisg.ch/kirch/gki/kir.html

¹Vortrag beim Ausschuss für Wirtschaftspolitik des Verein für Socialpolitik, Linz, 13. März 2002. Überarbeitete schriftliche Fassung, Juni 2002. – Für Hinweise danke ich meinem Kollegen HEINZ HAUSER.

Abstract

In this paper we discuss the main taxation related problems which arise from internet commerce. Additionally, a survey of the economic literature about this problem is provided. This literature mainly deals with the United States. First, effects on indirect taxation are discussed. Then, we deal with problems of direct taxes, especially corporate income taxes. Additionally, we discuss the reverse direction: What are the effects of tax privileges (or equal taxation) of the internet compared to 'traditional' commerce. Finally, we discuss several means of compensating public revenue losses resulting from internet commerce. We conclude that only very few problems are really new, but that several problems which are well known from international taxation are gaining importance.

Zusammenfassung

Die Arbeit will die zentralen steuerlichen Probleme aufzeigen, die sich aus dem Internet-Handel ergeben. Gleichzeitig soll ein Überblick über die wichtigste hierzu bisher vorliegende ökonomische Literatur gegeben werden. Diese konzentriert sich stark auf die Vereinigten Staaten. Zunächst werden die Auswirkungen auf die indirekten Steuern erörtert. Danach werden Probleme behandelt, die bei den direkten Steuern, insbesondere bei der Körperschaftssteuer auftreten. Außerdem wird die umgekehrte Richtung betrachtet: Welche Auswirkungen ergeben sich aus einer steuerlichen Vorzugsbehandlung bzw. Gleichstellung des Internet-Handels gegenüber anderen Vertriebsarten? Schließlich werden Möglichkeiten aufgezeigt, wie die eventuell zu erwartenden Steuerausfälle ausgeglichen werden könnten. Insgesamt zeigt sich, dass nur wenige Probleme wirklich neu sind, dass sich aber eine Reihe von Problemen, die schon bisher bei der steuerlichen Behandlung des Außenhandels auftraten, jetzt verschärft stellen.

Keywords

E-Commerce, Sales Taxes, Corporate Income Taxes, International Taxation.

JEL Classification

H20

1 Einleitung

Die Diskussion darüber, inwieweit durch den Internet-Handel Steuerausfälle entstehen und wie damit umzugehen sei, ist fast so alt wie das Internet selbst, und sie spielt sich bisher in den Vereinigten Staaten sehr viel stärker ab als in Europa. Dies zeigt sich deutlich in der vorliegenden wissenschaftlichen Literatur: Auch sie befasst sich mehrheitlich mit der Situation in den Vereinigten Staaten.¹⁾ Dabei geht es insbesondere um die indirekten Steuern. Hier stehen Befürchtungen über massive Steuerausfälle Stellungnahmen entgegen, welche die entstehenden Verluste als vergleichsweise gering ansehen. So schätzen D. BRUCE und W.F. FOX (2001) den durch den Internet-Handel verursachten Ausfall von Staats- und Gemeindesteuern für das Jahr 2001 auf 13.3 Milliarden U.S.-Dollar, und sie rechnen bis zum Jahr 2011 mit Mindereinnahmen von 54.8 Milliarden U.S.-Dollar, was 5.4 Prozent ihrer gesamten Steuereinnahmen entspricht.²⁾ Dagegen schätzen R.J. CLINE und TH.S. NEUBIG (1999) den Steuerausfall für das Jahr 1998 auf gerade einmal 170 Millionen U.S. Dollar.

Der Grund, weshalb diese Diskussion vor allem in den Vereinigten Staaten geführt wird, hängt zum einen mit deren Steuersystem zusammen: Die einzelnen Bundesstaaten haben die Steuerhoheit über die Verbrauchssteuern, und zwischen ihnen findet ein Wettbewerb statt. Zudem gelten dort spezielle steuerliche Regelungen für das Internet, die sich von den europäischen Regeln deutlich unterscheiden. Wie unten ausgeführt werden wird, ist das Internet in den Vereinigten Staaten heute eine noch weitgehend steuerfreie Zone. Dies wird sich möglicherweise ändern, wenn im nächsten Jahr das entsprechende Moratorium abläuft. Andererseits stellt sich die Frage, wie in einem System mit unterschiedlich hohen Verbrauchssteuern Internet-Transaktionen besteuert werden sollen, innerhalb der Europäischen Union in gleicher Weise wie innerhalb der Vereinigten Staaten. Aber es geht auch um allgemeinere Fragen der internationalen Besteuerung. Dementsprechend werden Diskussionen darüber auch innerhalb der OECD³⁾ sowie innerhalb der Europäischen Union geführt,⁴⁾ wobei letztere in dieser Hin-

1. Siehe z.B. die entsprechenden Beiträge im Special Issue „*The Taxation of Electronic Commerce*“, Heft 4, Teil 3 des *National Tax Journal* 53 (2000), z.B. D. BRUCE und W.F. FOX (2000), CH.E. MCLURE (2000), K.L. HOUGHTON und G.C. CORNIA (2000), aber auch W.F. FOX und M.N. MURRAY (1997), CH.E. MCLURE (1999) oder A. GOOLSBEE (2000, 2001).

2. Knapp die Hälfte dieses Steuerausfall ist jedoch nicht wirklich durch das Internet bedingt. Es handelt sich dabei um Steuerausfälle im Versandhandel, der jetzt über das Internet und nicht mehr konventionell abgewickelt wird. Diese Steuerausfälle würden jedoch auch bei einer konventionellen Abwicklung auftreten. Siehe hierzu D. BRUCE und W.F. FOX (2001, S. 5).

3. Siehe z.B. OECD (2001).

4. Siehe z.B. HLGE (1997), sowie: Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich der mehrwertsteuerlichen Behandlung bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MwSt), Brüssel, 7. Juni 2000.

sicht kürzlich den Versuch unternommen hat, Nicht-EU-Internet-Anbieter mit ihren Konkurrenten innerhalb der Union gleichzustellen.⁵⁾

Im Schwerpunkt der Diskussion stehen damit die indirekten, insbesondere die Umsatzsteuern. Das Hauptproblem besteht darin, dass es mit den bisherigen Methoden nur schwer möglich ist, Transaktionen, die über (Steuer-)Grenzen hinweg über das Internet abgewickelt werden, steuerlich zu erfassen. Damit aber ist die Anwendung der bisherigen Umsatz- bzw. Mehrwertbesteuerung darauf nur beschränkt (bzw. unter bestimmten Voraussetzungen) möglich, weshalb Steuerausfälle eintreten. Steuerlich relevant ist jedoch auch, dass es durch die modernen Informationstechnologien sehr viel einfacher geworden ist, Teile der Produktion ins Ausland zu verlagern. Dies gilt insbesondere für Leistungen, die auf dem Internet ‚transportiert‘ werden können, seien dies nun z.B. Konstruktionspläne oder Buchungs- und Reservierungssysteme von Fluggesellschaften. Dies macht es in sehr viel größerem Umfang als früher möglich, Steuer- und Lohnniveauunterschiede auszunutzen.⁶⁾

Im folgenden sollen die in Zusammenhang mit dem Internet-Handel auftretenden Probleme näher untersucht werden. Wir beginnen mit den wohl wichtigsten Auswirkungen, denjenigen auf die indirekten Steuern (*Abschnitt 2*). *Abschnitt 3* behandelt die Probleme, die bei den direkten Steuern, insbesondere bei der Körperschaftssteuer auftreten. Danach wird die umgekehrte Richtung betrachtet: Welche Auswirkungen hat bzw. hätte eine steuerliche Vorzugsbehandlung bzw. Gleichstellung des Internet-Handels gegenüber anderen Vertriebsarten (*Abschnitt 4*)? Auch hier bezieht sich die Literatur im wesentlichen auf die Situation in den Vereinigten Staaten. Im 5. *Abschnitt* werden Möglichkeiten aufgezeigt, wie die bereits jetzt entstehenden, aber vor allem für die Zukunft zu erwartenden Steuerausfälle ausgeglichen werden könnten. Die Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung sowie einigen Ausführungen zur Frage des Verhältnisses zwischen direkten und indirekten Steuern (*Abschnitt 6*). Diese Frage wird sich möglicherweise in Zukunft neu stellen.

2 Auswirkungen auf die indirekten Steuern

Geht man von einer geschlossenen Volkswirtschaft aus, so ergibt sich aus dem Internet-Handel zunächst kein neues oder zusätzliches Problem. Prinzipiell könnten alle Umsätze an der Quelle erfasst und besteuert werden. Auch die über das Netz vertriebenen digitalen Produkte sind dabei keine Ausnahme. Solange es sich um einen einheitlichen politischen Raum mit einheitlicher Besteuerung handelt, geht es bei der Frage, ob an der Quelle oder am Ort des Verbrauchers besteuert werden soll, allenfalls um die geeignete Technik der Steuererhebung,

5. Siehe hierzu: M. GONGOLSKY, Jetzt kommt die E-Commercestuer, *Spiegel Online* vom 18. Februar 2002, <http://www.spiegel.de/netzwelt/politik/0,1518,182963,00.html>.

6. So müssen z.B. indische Informatiker nicht unbedingt mit Hilfe einer ‚Green-Card‘ nach Deutschland geholt werden; es ist in vielen Fällen auch möglich, sie in Indien zu beschäftigen und ihre Arbeit elektronisch nach Deutschland zu übermitteln.

und es ist wohl allgemeine Auffassung, dass es einfacher ist, eine Steuer vom Verkäufer als vom Käufer eines Produkts zu erheben.

Die Situation ändert sich erst dann, wenn zum einen die Steuersätze innerhalb des betrachteten Gebietes variieren und zweitens die Höhe der Steuer vom Bestimmungsort abhängig sein soll. Dies ist die Situation in den Vereinigten Staaten. Dort ist die Umsatzsteuer eine der zentralen Einnahmen der Bundesstaaten; sie ergab im Jahr 1998 im Durchschnitt 37 Prozent ihrer Steuereinnahmen.⁷⁾ Die einzelnen Bundesstaaten sind in der Festlegung der Umsatzsteuersätze autonom; es herrscht diesbezüglich Wettbewerb zwischen den Staaten. Die prinzipiell gleiche Situation herrscht innerhalb der Europäischen Union bezüglich der Mehrwertsteuer, auch wenn dort ein Mindestsatz von 15 Prozent vereinbart ist. Innerhalb der einzelnen europäischen Staaten, wie z.B. der Bundesrepublik Deutschland oder der Schweiz, spielen diese Probleme keine Rolle, da die Sätze der Mehrwertsteuer auf der jeweiligen nationalen Ebene zentral (und für alle einheitlich) festgelegt werden, auch wenn ihr Aufkommen, wie z.B. in Deutschland, zumindest teilweise den Gliedstaaten zukommt.

Die Unmöglichkeit, Umsätze an der Quelle nach den Regeln des Bestimmungsorts zu besteuern, ergibt sich zum einen dann, wenn die Quelle im Ausland liegt und deshalb der Jurisdiktion des Bestimmungslands entzogen ist. Für alle konventionellen Güter ist jedoch als Ersatz eine Besteuerung beim Grenzübertritt in das Bestimmungsland nach dessen Regeln möglich. Probleme entstehen dagegen bei digitalisierten Gütern, die über das Internet (oder auch über andere elektronische Netze) transportiert werden, da es hier – zumindest bisher – keine Möglichkeiten gibt, den Grenzübertritt (in gleich zuverlässiger Weise) festzustellen und dabei den Wert zu erfassen. Faktisch bleiben daher solche Güter, soweit sie direkt an den Endverbraucher gelangen, beim Import aus dem Ausland steuerfrei. Selbstverständlich kann man für solche Güter eine Steuerpflicht des Importeurs bzw. der privaten Konsumenten dekretieren, aber zumindest, was letztere betrifft, zeigt die Erfahrung der Vereinigten Staaten, dass solche Steuern kaum durchsetzbar sind. Hier haben wir es tatsächlich mit einem qualitativ neuen Problem zu tun.

Die Unmöglichkeit, Umsätze an der Quelle nach den Regeln des Bestimmungsorts zu besteuern, kann sich jedoch auch aus bestimmten gesetzlichen Vorschriften und/oder Verfassungsbestimmungen ergeben. Dies gilt für die Vereinigten Staaten. Es betrifft dort nicht nur den Internet-Handel, sondern auch den konventionellen Versandhandel, der schon bisher einer speziellen Regelung unterlag, und es wurde auch dort bereits zum Problem. (Ein wesentlicher Teil des Internet-Handels ist schließlich nichts anderes als ein Versandhandel, bei welchem die Bestellungen nicht mit Hilfe konventioneller Kataloge und über die (gelbe) Post, sondern über das Internet aufgegeben werden.)

7. Siehe R.J. CLINE und TH.S. NEUBIG (1999, S. 4). – Allerdings nutzen nur 45 Staaten dieses Instrument; die restlichen Bundesstaaten verzichten auf diese Einnahmequelle.

Zunächst hat auch in den Vereinigten Staaten der Versandhändler die Umsatzsteuer einzubehalten und den Finanzbehörden des zuständigen Staates abzuliefern. Aufgrund einer Entscheidung des Supreme Courts gilt dies jedoch nur dann, wenn der Versandhändler im ‚Bestimmungsstaat‘, d.h. in jenem Bundesstaat, in welchem der Kunde wohnt, ebenfalls eine Niederlassung hat. Ist dies nicht der Fall, wird keine Umsatzsteuer fällig, es besteht vielmehr eine Pflicht des Konsumenten zur Entrichtung einer Verbrauchssteuer, wobei die Sätze der Verbrauchs- und der Umsatzsteuer gleich sind.⁸⁾ Eine solche Steuer bei einer Vielzahl kleiner Konsumenten zu erheben ist fast unmöglich, weshalb diese Steuer weitgehend hinterzogen wird. Dadurch dass das Internet nicht nur zu einer Verlagerung vom konventionellen zum elektronischen Versandhandel, sondern auch zu einer Ausweitung des Versandhandels insgesamt führt, steigen die bisher schon mit dieser Handelsform verbundenen Steuerausfälle weiter an.⁹⁾

Dazu kommt, dass der ‚Internet Freedom Act‘ des Jahres 1998 festgelegt hat, dass vorerst keine neuen und/oder diskriminierenden Steuern auf Internet-Transaktionen erhoben werden, und dass zweitens – bei Beibehaltung der in den Bundesstaaten bereits existierenden Steuern – keine Umsatzsteuern (und auch keine anderen Steuern) auf die Anschlussgebühren erhoben werden dürfen. Diese zeitlich befristete Steuerbefreiung wurde u.a. mit dem Erziehungs-Argument begründet.¹⁰⁾ Eine Verlängerung dieser Regelung bis Ende Oktober 2003 wurde erst im letzten Herbst beschlossen.¹¹⁾ Dies schließt zwar die Anwendung der in den einzelnen Staaten bestehenden Umsatzsteuern nicht aus, aber aus den angegebenen Gründen werden sie auf Internet-Transaktionen kaum erhoben. Insofern ist das Internet in den Vereinigten Staaten tatsächlich eine bisher weitgehend steuerfreie Zone.

In Europa sieht die Situation anders aus. Der Versandhandel unterliegt sowohl in den Mitgliedsländern der Europäischen Union als auch in den anderen europäischen Staaten der üblichen Verbrauchsbesteuerung. Dies gilt auch mit Staaten außerhalb der EU. Solange es sich um den Handel mit materiellen Gütern handelt, sind diese Regelungen problemlos anwendbar. Da die Güter physisch die Grenze passieren müssen, sind Ausweichmöglichkeiten kaum gegeben. Auch der Handel mit digitalisierten Gütern unterliegt innerhalb der Europäischen Union seit 1997 der allgemeinen Umsatz- bzw. Mehrwertsteuer. Dagegen waren Lieferungen aus dem Nicht-EU-Ausland, insbesondere aus den Vereinigten Staaten, bisher von der Umsatzsteuer befreit: Man konnte sie steuerfrei über das Netz beziehen. Die dadurch gegebene Benachteiligung der europäischen Anbieter hat schon seit längerem zu Diskussionen geführt. Dies soll sich in Zukunft ändern. So haben, wie oben bereits erwähnt wurde, die EU-Finanz-

8. Hier wird unterschieden zwischen der Umsatzsteuer („Sales Tax“), bei welcher der Verkäufer steuerpflichtig ist, und der Verbrauchssteuer („Use Tax“), die der Käufer zu entrichten hat. Nur eine dieser beiden Steuern wird jeweils erhoben, wobei für beide der gleiche Steuersatz gilt. Siehe hierzu A. GOOLSBEE (2001, S. 14).

9. Siehe hierzu auch J.L. MIKESELL (2000).

10. Siehe hierzu H. VARIAN (2000).

11. Siehe hierzu: HEISE ONLINE NEWS, US-Präsident unterzeichnet Verbot der Internet-Steuern, <http://www.heise-online.de/newsticker/data/anw-29.11.01-006/>.

minister kürzlich dem Europäischen Parlament einen Vorschlag zur Einführung einer ‚E-Commerce-Mehrwertsteuer‘ unterbreitet. Danach sollen Anbieter außerhalb der EU in dem jeweiligen Mitgliedsstaat, in welchem der Kunde sein Domizil hat, die Mehrwertsteuer entrichten. Damit dies möglich ist, müssen sie der jeweiligen Finanzbehörde ihre Umsätze, aufgeschlüsselt nach den Empfängerländern, melden. Gleichzeitig werden Anbieter innerhalb der EU bei Verkäufen über deren Grenzen hinweg von der Mehrwertsteuer befreit. Falls diese Regelung vom Europäischen Parlament akzeptiert wird und möglicherweise in etwa einem Jahr in Kraft treten wird, sollte die Benachteiligung der EU-Anbieter gegenüber ihren amerikanischen Konkurrenten beseitigt sein.

Diese Regelung hat freilich auch ihre Probleme. Auf der konzeptionellen Ebene stellt sich die Frage, ob solche Lieferungen tatsächlich als Exporte (der Produzenten in den Vereinigten Staaten) oder nicht als Importe (ihrer europäischen Kunden) zu behandeln sind. Nach dem derzeit gültigen WTO-Regelwerk ist dies zumindest offen. Die von der Europäischen Kommission vorgeschlagene Regelung behandelt sie als Exporte. Dies impliziert, dass der Exporteur der Steuerschuldner und daher verpflichtet ist, die Steuerzahlung an die entsprechende Finanzbehörde in Europa zu leisten. Würde man sie als Importe behandeln, dann wären die Kunden die Steuerschuldner; sie müssten die entsprechenden Zahlungen an ihr jeweiliges Finanzamt leisten. Es ist offensichtlich, dass unter diesen Bedingungen eine solche Steuer kaum durchsetzbar wäre. Da auch in den Vereinigten Staaten damit zu rechnen ist, dass längerfristig eine solche Steuer eingeführt wird, wird man sich wohl im Rahmen der OECD auf ein gemeinsames System einigen müssen. Dementsprechend lässt der Vorschlag der EU-Kommission auch eine spätere Anpassung an Beschlüsse der OECD zu.

Neben diesen konzeptionellen gibt es jedoch auch praktische Probleme. Solange kein elektronisches Steuererhebungssystem existiert, ist es kaum möglich, jeden einzelnen Anbieter außerhalb (oder Verbraucher innerhalb) der Europäischen Union zu erfassen. Daher nimmt der Vorschlag der Kommission Kleinanbieter, die mit Kunden aus der EU weniger als 100'000 Euro Umsatz pro Jahr erzielen, von der Besteuerung aus. Aber auch bei Anbietern mit höherem Umsatz dürfte es schwierig sein, die Zahlung der geschuldeten Steuern durchzusetzen. Schließlich verfügt die EU ihnen gegenüber über keinerlei Sanktionsmöglichkeiten. Sie könnten bestenfalls auf der Grundlage einer noch zu schaffenden internationalen Vereinbarung, z.B. im Rahmen der OECD, eingeführt werden. Solange eine solche Vereinbarung nicht besteht, ist jedoch fraglich, ob damit die Benachteiligung der in der EU domizilierten Anbieter gegenüber ihren amerikanischen Konkurrenten tatsächlich beseitigt wird.

Ein anderes, in den Vereinigten Staaten relevantes Problem ist die Besteuerung elektronisch gelieferter Vorprodukte.¹²⁾ Die strittige Frage ist dabei, in welchem Umfang die Verbrauchssteuer bei Lieferungen zwischen Firmen über das Internet hinterzogen wird. Insbesondere bei

12. Zwar viele, aber bei weitem nicht alle Vorprodukte sind in den Vereinigten Staaten umsatzsteuerpflichtig. Zudem unterscheiden sich die diesbezüglichen Regeln in den verschiedenen Bundesstaaten erheblich voneinander. Siehe hierzu H. VARIAN (2000).

großen Firmen versuchen die amerikanischen Steuerbehörden diese Steuer durchzusetzen. A. GOOLSBEE (2001, S. 17) vermutet, dass sie dabei weitgehend erfolgreich sind, weshalb der dadurch entstehende Steuerausfall vergleichsweise gering sei.¹³⁾ Dem widersprechen D. BRUCE und W.F. FOX (2000), die den darauf entfallenden Anteil auf 70 Prozent der gesamten Steuerausfälle durch den Internet-Handel schätzen.

Da in den Mitgliedsländern der Europäischen Union genauso wie in der Schweiz die Mehrwertsteuer (in Form einer Allphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug) existiert, stellen sich diese Probleme nicht. Sofern der Verkäufer, befinde er sich im In- oder im Ausland, keine Mehrwertsteuer entrichtet, kann diese auch nicht von dem beim Verkauf an die Finanzbehörde zu entrichtenden Betrag abgezogen werden. Hier besteht insofern überhaupt kein Steuerausfall. Dazu kommt, dass ein Produzent, der Vorleistungen bezogen hat, die dafür gezahlte Mehrwertsteuer sich nicht ohne weiteres erstatten lassen kann, falls er nicht selbst in entsprechendem Umfang Steuern entrichtet.¹⁴⁾ Insofern muss zwar in diesem Bereich auch mit Steuerausfällen gerechnet werden; sie sind jedoch in jedem Fall erheblich geringer als in der Vereinigten Staaten.

Fasst man all dies zusammen, dann lässt sich zum einen feststellen, dass mit Steuerausfällen in diesem Bereich auch langfristig zu rechnen ist, weil selbst neue steuerliche Regeln den Handel mit digitalen Produkten nur begrenzt in den Griff bekommen werden. In welchem Umfang dies geschehen wird, hängt wesentlich davon ab, wie groß der Anteil der Konsumausgaben an jenen Produkten sein wird, die auch physisch über das Internet geliefert werden. Dies umfaßt im wesentlichen Software sowie Informationsmedien, die elektronisch übermittelt werden können, seien dies nun Filme, Musik, oder Bücher und Zeitungen/Zeitschriften. Der Anteil der Ausgaben für diese Produkte mag im Zeitablauf steigen, aber er wird sich in engen Grenzen halten. Zudem dürften auch in Zukunft viele dieser Produkte im normalen Handel bzw. auf festen Trägern bezogen werden. Insofern müssen die hier möglichen Steuerausfälle zwar ernst genommen werden, sie sollten aber auch nicht überschätzt werden.¹⁵⁾

13. H.R. VARIAN (2000) weist darauf hin, dass ökonomische Argumente dafür sprechen, dass Verbrauchssteuern vom Konsumenten getragen werden und nicht den einzelnen Stufen des Produktionsprozesses auferlegt werden. Insofern ist eine Situation, in der die Unternehmen zwar auf Käufe von Vorleistungen Umsatzsteuer zahlen müssen, die Konsumenten dieser aber entgehen können, genau das Gegenteil dessen, was die ökonomische Theorie nahelegt. (Er weist in diesem Zusammenhang auch darauf hin, dass die europäische Mehrwertsteuer, gemessen an diesem Kriterium, sinnvoller ist als die amerikanische Umsatzsteuer.) Siehe hierzu auch A. GOOLSBEE (2001, S. 17).

14. Er kann selbstverständlich versuchen, nur bei einem Teil der Produkte die Mehrwertsteuer zu entrichten, und dabei die für alle Vorprodukte gezahlte Mehrwertsteuer anrechnen zu lassen. So muss ein Anbieter elektronischer Produkte ja zumindest für jene Produkte Mehrwertsteuer entrichten, die über konventionelle Wege vertrieben werden. Sobald die Relationen sich dabei jedoch zu sehr von dem in der jeweiligen Branche üblichen unterscheiden, ist die Wahrscheinlichkeit, dass eine solche Steuerhinterziehung aufgedeckt wird, relativ groß. Insofern ist der hier vorhandene Spielraum, der Besteuerung zu entgehen, eher gering.

15. Dies gilt zumindest kurz- und vermutlich auch mittelfristig. A. GOOLSBEE und J. ZITTRAIN (1999) argumentieren, dass sich selbst langfristig keine ernsthaften Probleme ergeben werden.

Dass dies für die Vereinigten Staaten etwas anders aussieht, hängt nicht mit dem Internet per se, sondern mit der Rechtsprechung und der damit implizit gegebenen fast völligen Freistellung des Versandhandels von der Besteuerung zusammen. Dies macht den Internet-Handel auch mit konventionellen Gütern vergleichsweise attraktiv. Ohne eine Änderung der rechtlichen Grundlagen muss daher in Zukunft mit steigenden und in ihrer ökonomischen Bedeutung durchaus ernst zu nehmenden Steuerausfällen gerechnet werden. Verglichen mit Europa ist daher in diesem Bereich der Handlungsbedarf in der Vereinigten Staaten deutlich höher.

3 Auswirkungen auf die direkten Steuern

Verglichen mit der relativ großen Literatur über die Auswirkungen des Internet-Handels auf die indirekte Besteuerung gibt es nur wenige Beiträge über den Zusammenhang mit den direkten Steuern.¹⁶⁾ Dabei werden in erster Linie Probleme der Körperschafts- und weniger jene der Einkommensteuern diskutiert. Neben den Körperschaftssteuern in den amerikanischen Bundesstaaten geht es hier auch um internationale Probleme.

Insgesamt ergeben sich in diesem Bereich keine grundsätzlich neuen Probleme gegenüber der Besteuerung von Einkommen, die in der ‚alten‘ Wirtschaft erzielt werden. Dies gilt insbesondere für die persönlichen Einkommensteuern. Sieht man einmal davon ab, dass vielleicht die Möglichkeiten zur Steuerhinterziehung etwas größer sind, treten, solange es, wie z.B. in der Bundesrepublik Deutschland, keinen Steuerwettbewerb innerhalb eines Staates gibt, bezüglich der dort erzielten Einkommen überhaupt keine neuen Probleme auf. Solche ergeben sich allenfalls dann, wenn entweder, wie z.B. in der Schweiz oder in den Vereinigten Staaten, ein solcher Wettbewerb stattfindet und/oder wenn die Individuen Einkommen auch aus dem Ausland beziehen. Aber auch hier stellen sich keine wirklich neuen Probleme; die Frage, ob die Besteuerung z.B. am Ort der Entstehung des Einkommens oder am Wohnort des Einkommensbeziehers erfolgen soll, stellt sich in der ‚alten‘ Wirtschaft nicht weniger scharf. Das einzig Neue besteht wohl darin, dass auch Individuen (und nicht nur Firmen) zumindest einen Teil ihrer Dienstleistungen jetzt viel breiter anbieten können, womit das Problem einer Besteuerung persönlicher Einkommen, welches aus vielen und regional bzw. international verstreuten Quellen bezogen wird, mehr Gewicht bekommt.

Bei den Körperschaftssteuern sieht es im Prinzip nicht viel anders aus. Auch hier dreht es sich um Probleme, die im Rahmen der internationalen Besteuerung bzw. in föderalen Staaten mit entsprechender Steuerhoheit der Gliedstaaten und/oder der lokalen Gebietskörperschaften bereits bekannt sind. Freilich ist es jetzt noch leichter, einzelne Teile der Produktion einer Firma (tatsächlich oder auch nur scheinbar) ins Ausland zu verlagern. Zusätzlich stellt sich die Frage, inwieweit ein Server in einem Drittland, über den Geschäfte abgewickelt werden, als Betriebsstätte zu qualifizieren ist. Dadurch könnten in diesem Land Körperschaftssteuern anfallen, selbst wenn außer einem Techniker, der ihn (als Nebentätigkeit) wartet, keine einzige

16. Siehe z.B. CH.E. MCLURE (1999), J. VANDERWOLK (2000) oder S. WATANABE (2000).

Person dieser Firma in diesem Land arbeitet, während alle übrigen Tätigkeiten in anderen Staaten ausgeführt werden und auch die Kunden dort wohnhaft sind. Soweit dies durch entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen gedeckt ist, ergeben sich damit erweiterte Möglichkeiten zur Verschiebung von zu versteuernden Gewinnen, weshalb sich hier verschärft die Frage stellt, in welchem Umfang die Gewinne einer Firma mit Betriebsstätten in mehreren Ländern in welchem dieser Länder versteuert werden sollen.¹⁷⁾

Diese Frage hat die Schweiz für Firmen, die in verschiedenen Kantonen Produktionsstätten haben, seit langem mit einem System der Steueraufteilung (interkantonale Steuerauscheidung, formula apportionment) gelöst.¹⁸⁾ Ein solches System ist prinzipiell auch für die steuerliche Erfassung der Internet-Wirtschaft geeignet, und es könnte auch international angewendet werden. Die Frage ist nur, wonach sich die Aufteilung richten soll. Traditionell gibt es drei Kriterien dafür: Kapitalbestand, Umsatz und Lohnsumme. Wie CH.E. MCLURE (1999, S. 1300) argumentiert, sind Kapitalbestand und Umsatz in der Internet-Wirtschaft kaum als Kriterien geeignet: Der Kapitalbestand ist im Vergleich zu Gewinn und Umsatz häufig sehr gering, und bei den Umsätzen ist es schwierig zu erfassen, wo sie genau gemacht werden. Die Lohnsumme ist dagegen relativ einfach zu erfassen.

Ein solches System könnte dann ideal funktionieren, wenn auf internationaler Ebene eine formale Steuerharmonisierung vereinbart würde, womit zum einen die Erfassung der Gewinne (die Steuerbemessungsgrundlage) und zum anderen die Grundsätze der Aufteilung auf die betroffenen Staaten festgeschrieben würden.¹⁹⁾ Der Steuerwettbewerb könnte sich dann auf die Steuersätze beziehen; er wäre dadurch nicht notwendigerweise weniger wirksam. Aber selbst wenn es keine umfassende internationale Regelung gäbe, könnten einzelne Staaten von sich aus solche Regelungen anstreben und in Doppelbesteuerungsabkommen zumindest mit ihren wichtigsten Handelspartnern vereinbaren. Damit kann nicht verhindert werden, dass eine Internet-Firma ihre Produktion formal ausschließlich in einem Steuerparadies stattfinden lässt und sich damit der Körperschaftssteuer (fast) vollständig entziehen kann. Da man Steuerparadiese nicht verhindern kann, kann eine solche Ausweichstrategie, wenn sie von den technischen Voraussetzungen her möglich ist, durch kein Steuerregime verhindert werden. Aber dies alles sind, wie oben ausgeführt wurde, keine prinzipiell neuen Probleme; sie stellen sich im Rahmen der ‚neuen‘ Wirtschaft nur etwas schärfer.

17. Im Prinzip könnte man auch daran denken, die Gewinne überhaupt nicht im Unternehmen, sondern nur im Rahmen der persönlichen Einkommensteuer zu besteuern. Schließlich werden auch die Steuern juristischer Personen letztlich immer von natürlichen Personen getragen. Tatsächlich aber wird sich kaum ein Staat auf ein solches System einlassen wollen. – Zu den Gründen, die trotz allem für eine – wenn auch eher moderate – Besteuerung der Gewinne an der Quelle sprechen, siehe G. KIRCHGÄSSNER (1999, S. 60ff.).

18. Zur interkantonalen Steuerauscheidung siehe E. HÖHN und R. WALDBURGER (2001, S. 845ff.).

19. Eine ähnliche Regelung gilt heute in der Schweiz, nachdem zum 1. Januar 2001 die formale Steuerharmonisierung endgültig vollzogen wurde. Zur Steuerharmonisierung in der Schweiz siehe E. HÖHN und R. WALDBURGER (2001, S. 71, S. 802).

4 Auswirkungen der Besteuerung auf den Internet-Handel

Dass der Internet-Handel Auswirkungen auf das Steueraufkommen hat, ist jedoch nur eine Seite der Medaille. Die andere Seite ist, dass Steuern, die auf Internet-Transaktionen erhoben werden, auch Auswirkungen auf die Nutzung des Internets haben. Auch dies ist wieder eine Frage, die insbesondere in den Vereinigten Staaten relevant ist, da dort, wie oben ausgeführt wurde, für die meisten der über das Internet bezogenen Waren oder Dienstleistungen keine Verbrauchssteuern entrichtet werden. Bereits die Einführung der sonst üblichen Steuern hätte daher (negative) Auswirkungen auf die Umsätze im Internet.

Das Ausmaß dieses Effekts wurde von A. GOOLSBEE (2000) auf bis zu 24 Prozent der heute über das Internet getätigten Käufe geschätzt. Anhand einer Stichprobe von 25'000 Internet-Benutzern hat er untersucht, welchen Einfluss Umsatzsteuern auf die Höhe dieser Käufe haben, wobei für individuelle Charakteristika der Benutzer wie Einkommen, Ausbildung, Alter, Geschlecht, Vertrautheit mit dem Umgang am Computer usw. korrigiert wurde. Der Einfluss der Steuern war hoch signifikant und ökonomisch bedeutsam; für die ‚Steuerelastizität‘ wurden Werte zwischen 2.3 und 4.3 geschätzt. Diese hohen Elastizitäten ergaben zusammen mit vergleichsweise geringen Steuersätzen von durchschnittlich 6.6 Prozent (bei einer Standardabweichung von 1.7 Prozent) den oben angegebenen, ökonomisch recht bedeutsamen Effekt. Dieser zeigte sich jedoch bei Einkäufen über das Internet, die mit Hilfe von Kreditkarten bezahlt werden, nur dort, wo Steuern eine Rolle spielen, wie z.B. bei Büchern, Computern oder Software. Bei anderen Gütern, die ebenfalls über das Internet vertrieben werden, wie Aktien oder Obligationen, spielt die Verbrauchssteuer keine Rolle; in diesem Fall war das Vorzeichen sogar ‚falsch‘. Freilich war der geschätzte Koeffizient klein und statistisch nicht signifikant von Null verschieden.²⁰⁾ Dies spricht dafür, dass hier nicht ein allgemeiner Effekt auftritt, wonach die Verbraucher dort, wo geringere Steuern auf Internet-Transaktionen erhoben werden, insgesamt das Internet stärker nutzen, sondern dass sie dieses gezielt einsetzen, um Steuern zu sparen.

Diese Ergebnisse wurden von A. GOOLSBEE (2000a) in einer weiteren Studie bestätigt. Mit etwas anderen Daten ergab sich eine Elastizität von 2.4, und der Einfluss war wiederum statistisch hoch signifikant. Interessant an dieser Arbeit ist jedoch vor allem die Unterscheidung zwischen ‚neuen‘ und ‚alten‘ Internet-Benutzern. Die neuen Benutzer reagieren kaum auf Steuerunterschiede, die alten dagegen sehr stark. Offensichtlich liegt hier ein Lerneffekt vor: Die Verbraucher gehen nicht in das Internet, um Steuern zu sparen, aber wenn sie einmal mit dem Internet vertraut sind und diese Möglichkeit der Steuervermeidung erkannt haben, nutzen sie sie auch aus.

Auch M.D. SMITH und E. BRYNJOLFSSON (2001) zeigen, dass Steuern einen erheblichen Einfluss auf das Kaufverhalten im Internet haben: Die Konsumenten reagieren etwa doppelt so sensitiv auf Änderungen der Steuern (und der Versandkosten) als auf Änderungen der Netto-

20. Siehe hierzu A. GOOLSBEE (2000, S. 569).

preise. Darüber hinaus zeigen die gleichen Autoren in E. BRYNJOLFSSON und M.D. SMITH (2000), dass – neben einer metrischen Variablen für den Steuersatz – eine Hilfsvariable hoch signifikant ist, die angibt, ob überhaupt eine Steuer erhoben wird oder nicht. Dies deutet darauf hin, dass die Verbraucher aus den verschiedenen Angeboten – soweit dies immer möglich ist – konsequent jene auswählen, bei denen keine Steuern anfallen, d.h. solche Händler bevorzugen, die im eigenen Staat über keine Niederlassung verfügen.

Die (weitgehende) Befreiung des Internet-Handels von indirekten Steuern hat somit eine erhebliche fördernde Wirkung auf dessen Entwicklung. Aus ökonomischer Perspektive ist dies nicht notwendigerweise positiv einzuschätzen. Zum einen ergibt sich, wie oben aufgezeigt wurde, etwa die Hälfte dieses Effekts aus einer Verlagerung vom kommerziellen zum elektronischen Versandhandel. Da beide Handelswege steuerlich im wesentlichen gleich behandelt werden, kann man darin, da es auf einer freien Entscheidung der Konsumenten beruht, deren Entscheidungsspielraum durch die Einführung des Internet-Handels erweitert wurde, einen Wohlfahrtsgewinn erblicken. Dieser sollte jedoch nicht überschätzt werden. Wichtiger ist, dass sich die zweite Hälfte dieses Effekts aus einer ungleichen steuerlichen Behandlung im Vergleich mit dem konventionellen Handel ergibt: Der Internet-Handel wird faktisch steuerlich subventioniert. Hier liegt eine zusätzliche Verzerrung vor, die wohlfahrtsmindernd wirken dürfte. (Externe Effekte, mit denen das ausgeglichen oder sogar überkompensiert werden könnte, sind kaum zu erblicken und werden in der Literatur auch nicht ins Feld geführt.) Als Argument könnte dienen, dass hier – im Sinne einer Industriepolitik – mit steuerlichen Mitteln eine neue Branche mit viel Zukunftschancen gefördert wird, damit sich diese möglichst schnell entwickeln (bzw. damit sich das Internet möglichst schnell ausbreiten) kann, und dieses Argument hat ja, wie oben ausgeführt wurde, beim Erlass des Internet Freedom Act im Jahr 1987 auch eine Rolle gespielt.²¹⁾ Ein derartiges umgekehrtes Erziehungszoll-Argument mag in der kurzen Frist überzeugend sein; sobald sich der Internet-Handel aber einmal fest etabliert hat, ist es – rein ökonomisch betrachtet – nicht mehr haltbar. Insofern kann man mit Hilfe dieses Arguments bestenfalls eine vorübergehende steuerliche Begünstigung des Internet-Handels rechtfertigen.²²⁾

5 Möglichkeiten zur Deckung der Steuerausfälle

Wenn man davon ausgeht, dass es trotz aller Bemühungen, die allgemeine Warenumsatzsteuer auch im Internet-Handel durchzuführen, dennoch in diesem Bereich zu nicht zu vernachlässigenden Steuerausfällen kommt, dann stellt sich die Frage, ob und gegebenenfalls wie diese Ausfälle auszugleichen sind. Soweit man nicht eine extreme Leviathan-Position vertritt, nach welcher (nahezu) jeder Steuerausfall als positiv anzusehen ist, da er – zumindest angesichts

21. So argumentiert z.B. auch A. GOOLSBEE (2001, S. 20f.).

22. Falls sich die Durchsetzung einer gleichmäßigen Besteuerung als übermäßig schwierig herausstellen sollte, könnte man daraus eine weitere Möglichkeit zur Rechtfertigung dieser steuerlichen Präferenz ableiten. Aber auch dieses Argument dürfte kaum eine langfristige Sonderbehandlung rechtfertigen.

der hohen heutigen Staats- bzw. Steuerquote – dazu beiträgt, dass die Ausbeutung der Bürgerinnen und Bürger durch die staatlichen Institutionen, insbesondere durch die staatliche Bürokratie, zurückgeht, wird man nach den Wohlfahrtseigenschaften der verschiedenen Alternativen fragen müssen. Folgende Möglichkeiten stehen zur Verfügung:

- (i) Eine Erhöhung der direkten Steuern, insbesondere der Einkommen- und Körperschaftsteuern, aber auch der (einkommensabhängigen) Sozialversicherungsbeiträge.
- (ii) Eine Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes.
- (iii) Eine Erhöhung der Sätze bisheriger spezieller Verbrauchssteuern, insbesondere der Steuern auf den Energieverbrauch.
- (iv) Eine neue Steuer, die auf das Internet ausgerichtet ist.

In einer Zeit, in welcher infolge des internationalen Steuerwettbewerbs die Sätze der Körperschaftsteuern in vielen Ländern deutlich gesunken sind, dürfte eine Erhöhung dieser Steuer kaum eine realistische Option sein. Zumindest in der Schweiz und in der Bundesrepublik Deutschland dürfte außerdem eine Erhöhung der persönlichen Einkommensteuer genauso wie eine Erhöhung der Sozialversicherungsbeiträge als Möglichkeit ausscheiden. Zwar gibt es Staaten, wie z.B. die Niederlande oder Dänemark, die sehr hohe maximale Grenzsteuersätze beim Arbeitseinkommen kennen und die dennoch in den neunziger Jahren, gerade auch im Vergleich mit der Schweiz und Deutschland, außerordentlich erfolgreich waren.²³⁾ Insofern könnte man davon ausgehen, dass hier noch Spielraum vorhanden ist. Andererseits ist der Anteil der direkten Steuern am gesamten Steueraufkommen in der Schweiz (im internationalen Vergleich) relativ hoch. Zudem belasten die Sozialversicherungsbeiträge zumindest die mittleren und höheren Arbeitseinkommen in erheblichem Umfang. Deshalb besteht die Absicht, die aufgrund der Bevölkerungsentwicklung für die erste Säule der Altersvorsorge, die Alters- und Hinterlassenen Versicherung (AHV), in Zukunft erforderlichen zusätzlichen Finanzmittel im wesentlichen durch eine Erhöhung der Mehrwertsteuer und nicht durch zusätzliche Lohnprozente aufzubringen.²⁴⁾ In der Bundesrepublik Deutschland stehen einer Erhöhung der direkten Steuern nicht nur die – wiederum im internationalen Vergleich – sehr hohen Lohnnebenkosten entgegen, sondern auch Urteile des Bundesverfassungsgerichts. Danach sind zum einen die Belastungen der Einkommen zu begrenzen,²⁵⁾ zum zweiten darf es keine allzu großen Differenzen zwischen den verschiedenen Einkommen aus Unternehmertätigkeit sowie dem Arbeitseinkommen geben. Dies macht sehr große Unterschiede zwischen den Unternehmens-

23. Beide Länder waren bei der Bekämpfung der Arbeitslosigkeit erheblich erfolgreicher als die Bundesrepublik Deutschland, und sie hatten ein deutlich stärkeres reales Wirtschaftswachstum als die Schweiz. Siehe hierzu G. KIRCHGÄSSNER (1999, S. 41ff.).

24. Weitere Mittel, die freilich allenfalls kurz- und mittelfristig von Bedeutung sein werden, sollen aus dem Erlös der nicht mehr benötigten Goldreserven der Schweizerischen Nationalbank fließen.

25. Gemäß BVerfG 93, 121; 93, 165 ist bei Vermögenserträgen eine Steuerbelastung von mehr als 50 Prozent des Ertrags mit dem Grundgesetz nicht vereinbar. (Das Bundesverfassungsgericht vertritt hier ‚das Prinzip eigentumsschonender Besteuerung‘. Siehe hierzu K. TIPKE und J. LANG (1973, S. 121ff.).) Es gibt zwar bisher kein entsprechendes Urteil bezüglich der Arbeitseinkommen, aber es ist davon auszugehen, dass in einem Streitfall das Gericht ähnlich entscheiden würde.

und den Unternehmersteuern, wie sie heute in vielen europäischen Staaten üblich sind, schwierig, wenn nicht gar unmöglich. Damit aber sind einer Erhöhung der direkten Steuern enge Grenzen gesetzt.

Eine Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes scheint in beiden Ländern möglich. In Deutschland liegt der derzeit gültige Satz von 16 Prozent nur knapp über in der Europäischen Union vereinbarten Minimalsatz von 15 Prozent; in der Schweiz beträgt er mit 7.6 Prozent nur etwa die Hälfte dieses Minimalsatzes. Der Spielraum für die Steuerpolitik ist hier größer als bei der Einkommensteuer. Zumindest in der Schweiz wird dieser Spielraum aber vor allem zur Finanzierung (der ersten Säule) der Altersvorsorge benötigt werden. Zudem stellt sich die Frage, ob man ausgerechnet jene Steuer erhöhen soll, bei der wegen der oben beschriebenen Entwicklung der Internet-Wirtschaft die (möglicherweise anfallenden) Steuerausfälle am größten sein werden. Für den – freilich wenig wahrscheinlichen – Fall, dass die Steuerausfälle erheblich sein werden, ist zu vermuten, dass die Zusatzkosten der Besteuerung hier auch besonders hoch sein werden. Dies spricht zumindest dafür, den Mehrwertsteuersatz nur mäßig zu erhöhen.

Nicht viel anders sieht es zunächst bei den speziellen Verbrauchssteuern aus. Tabak- und Alkoholsteuern könnten erhöht werden, schließlich sprechen auch Gesundheits-Argumente dafür. Man kann daher davon ausgehen, dass weitere Erhöhungen dieser Steuern im Zeitablauf erfolgen werden. Andererseits dürften allzu starke Erhöhungen dieser Steuern den Schmuggel (insbesondere mit Zigaretten) weiter anheizen, der in der Bundesrepublik Deutschland heute erhebliche Ausmasse angenommen hat.²⁶⁾ Dies deutet an, dass auch hier der Spielraum für weitere Steuererhöhungen eng begrenzt ist.

Etwas anders sieht es bei den Energiesteuern aus. Sie hätten – insbesondere bei den fossilen Brennstoffen sowie bei entsprechender Ausgestaltung – einen zusätzlichen positiven Effekt für die Umwelt. Zudem sind sie erheblich ergiebiger als die übrigen speziellen Verbrauchssteuern. Wie in G. KIRCHGÄSSNER (1998, S. 306f.) gezeigt wurde, ist unter realistischen Annahmen zwar damit zu rechnen, dass bei einer Erhöhung dieser Steuern der Verbrauch von Energie zurückgeht, aber da sich die Nachfrage im unelastischen Bereich bewegt, führt dies dennoch zu einer Erhöhung des Steueraufkommens. Der rein ‚ökonomischen‘ Zusatzlast, die sich aus einer Erhöhung dieser Steuern ergibt, steht der Zusatznutzen gegenüber, der sich aus einer Verbesserung der Situation der natürlichen Umwelt ergibt. Wie die Diskussion über die Frage einer ‚doppelten Dividende‘ solcher Steuern gezeigt hat, kann – unter der Bedingung unfreiwilliger Arbeitslosigkeit – mit der Einführung und/oder Erhöhung solcher Steuern sogar

26. Die Entwicklung in der Bundesrepublik Deutschland ist ein warnendes Beispiel. Siehe hierzu V. GASEROW, Der aussichtslose Kampf der Berliner Polizei gegen die Zigarettenmafia, *Die Zeit* Nr. 22 vom 24. Mai 1996, sowie: Perfekt, blitzschnell, dreist: Der organisierte Zigaretten Schmuggel, *Die Zeit* Nr. 19 vom 3. Mai 1996, S. 25.

ein Beschäftigungsgewinn verbunden sein.²⁷⁾ Dazu kommt, dass diese Steuern kaum hinterzogen werden können. Dies gilt sowohl für die (leitungsgebundene) Elektrizität als auch für die fossile Energie. Sieht man einmal von der politischen Opposition gegen solche Steuern ab, scheint hier ein fast ideales Steuersubstrat vorzuliegen.²⁸⁾

Neben diesen konventionellen Vorschlägen zum Ausgleich der Steuerausfälle gibt es von A.J. CORDELL (1996) den Vorschlag einer ‚Bit-Steuer‘, d.h. einer Steuer, mit welcher die interaktive digitale Kommunikation belegt werden soll.²⁹⁾ Da Information, gemessen in Bit, das neue Medium ist, mit dessen Nutzung erhebliche Produktivitätsfortschritte erzielt werden und das damit nicht nur unsere wirtschaftliche Realität umgestaltet, sondern auch für die Steuerausfälle verantwortlich ist, scheint es naheliegend, genau diese Aktivität zu besteuern. A.J. CORDELL (1996, S. 3f.) schlägt vor, eine solche Steuer folgendermaßen zu erheben:

- (i) Auf öffentlich zugänglichen Datenfernleitungen soll die Steuer in Abhängigkeit vom tatsächlichen Informationsstrom erhoben werden.
- (ii) Bei gemieteten (privaten) Datenfernleitungen soll die Steuer in Abhängigkeit von der Kapazität der Leistung erhoben werden.
- (iii) Bei lokalen Leitungen soll ein variabler Satz angewendet werden, der sich am statistischen Durchschnitt des Datenflusses zwischen den einzelnen Knoten orientiert.

Als Steuersatz schwebt ihm eine Größenordnung von 1 U.S. Cent pro MB vor. Damit haben wir es hier (wie bei vielen anderen speziellen Verbrauchssteuern) mit einer Mengensteuer zu tun, im Gegensatz zur Wertsteuer bei den allgemeinen Umsatzsteuern. Abgesehen von der für unser bisheriges Verständnis etwas ungewöhnlichen Bemessungsgrundlage ist diese Steuer daher steuersystematisch betrachtet nichts Besonderes.

Über das Aufkommen einer solchen Steuer gehen die Auffassungen erheblich auseinander. Gemäß einer in L. SOETE und K. KAMP (1996) wiedergegebenen Schätzung des damaligen belgischen Ministers für Telekommunikation DI RUPO könnte das Aufkommen (bei dem von A.J. Cordell vorgeschlagenen Satz von 1 Cent pro MB) in der Größenordnung von ca. 4 Prozent des belgischen Bruttoinlandsprodukts liegen. Andererseits gibt es Schätzungen, wonach z.B. bei der Firma Hewlett-Packard die Besteuerung all ihrer Intranet-Übertragungen im Jahr 1995 zu einer Steuerlast von weniger als 0.1 Prozent ihrer damaligen Gewinne geführt hätte.

27. Siehe hierzu G. KIRCHGÄSSNER (1999a), speziell für die Schweiz G. KIRCHGÄSSNER, U. MÜLLER und M.R. SAVIOZ (1998). Eine Übersicht über die neuere Literatur zur doppelten Dividende geben A.L. BOVENBERG und L.H. GOULDER (2002).

28. Dabei ist es nicht unbedingt sinnvoll, den Steuersatz am Energiegehalt auszurichten. Sinnvoller wäre bei den fossilen Brennstoffen die Höhe der CO₂-Emissionen, wobei dann freilich der mit Kernenergie erzeugte Strom gesondert erfasst werden müsste. Siehe hierzu z.B. G. KIRCHGÄSSNER, K.A. VALLENDER und C. WOLTER (1998, S. 294ff.).

29. Siehe auch A. CORDELL und T. IDE (1994) sowie die Diskussion dieser Idee in L. SOETE und K. KAMP (1996).

Mit dieser Steuer könnte, wie ihre Vertreter zumindest hoffen, ein Beitrag zur Verringerung der informationellen Verschmutzung und Verstopfung geleistet werden, indem z.B. die Zahl der ‚Junk-Mails‘ zurückgehen würde. Insofern kann man eine solche Steuer auch als eine Gebühr betrachten, die (zusätzlich) auf die Nutzung (in diesem Fall einer bestimmten Technologie) erhoben würde.³⁰⁾ Solche Steuern bzw. Abgaben werden zum Teil nicht nur in Zusammenhang mit dem Internet, sondern auch breiter in Zusammenhang mit dem ‚Usage-Based-Pricing‘ diskutiert.³¹⁾

Eine solche Steuer scheint zunächst völlig utopisch zu sein, und der Vorschlag ist auch auf erheblichen Widerstand gestoßen.³²⁾ So gibt es nicht nur das derzeitige amerikanische Moratorium, sondern am 8. Juli 1997 haben auch 29 Minister aus europäischen Ländern die ‚Bonner Erklärung‘ verabschiedet, nach welcher das Internet nicht mit zusätzlichen Zöllen oder Sondersteuern belastet werden solle.³³⁾ Zudem ist die Frage der Praktikabilität einer solchen Steuer bisher nicht wirklich gelöst, auch wenn A.J. CORDELL (1996) behauptet und auch ausführt, dass bzw. wie sie vergleichsweise einfach zu administrieren wäre. Dies alles spricht dafür, dass sie zumindest vorerst nicht auf der politischen Agenda stehen wird.

Eine weitere Möglichkeit wäre eine Steuer auf den Internet-Zugang, wie sie von A. GOOLSBEE (2001, S. 19f.) ins Gespräch gebracht wurde. Ohne Reaktion der Betroffenen (d.h. unter der Annahme eine starren Nachfrage) schätzt er das Aufkommen einer solchen Steuer für die Vereinigten Staaten und das Jahr 1999 auf 630 Millionen U.S.-Dollar. Auch wenn man mit gewissen Reaktionen rechnen müsste, würde sich dieser Betrag langfristig sicher erhöhen. Gegenüber der Bit-Steuer hätte diese Zugangssteuer den Vorteil, dass sie auf jeden Fall sehr einfach zu administrieren wäre. A. GOOLSBEE (2001) vermutet daher, dass die Erhebung einer solchen Steuer auf die politische Agenda gesetzt werden wird, sobald das – inzwischen freilich nochmals verlängerte – Moratorium abgelaufen sein wird.

Sollten sich die derzeitigen Versuche, die allgemeinen Verbrauchs- bzw. Umsatzsteuern im Internet-Handel durchzusetzen, als Fehlschlag erweisen, dann spricht einiges dafür, dass solche Steuern eines Tages ernsthaft ins Auge gefasst werden. Dabei ist jedoch zu prüfen, ob man die weitere Verwendung dieser Technologien, die volkswirtschaftlich als erwünscht gilt,

30. Genauso wie man bei einer Straße die Verstopfung dadurch reduzieren kann, dass man eine Gebühr erhebt, könnte man dies auch auf der ‚Daten-Autobahn‘ tun. Der wesentliche Unterschied besteht jedoch darin, dass man die Kapazität von Daten-Autobahnen sehr viel leichter und – zumindest bisher – ohne die damit verbundenen negativen externen Effekte erhöhen kann als diejenige von (normalen) Straßen. Das Problem der informationellen Verstopfung und Verschmutzung liegt schließlich weniger darin, dass die Fernleitungen (noch) nicht über die entsprechende Kapazität verfügen, sondern es ergibt sich vielmehr daraus, dass wir als Menschen diese Information kaum mehr verarbeiten können.

31. Siehe z.B. J. MACKIE-MASON und H. VARIAN (1994).

32. Siehe hierzu L. SOETE und K. KAMP (1996). Andererseits hat sich bereits eine Expertenkommission der Europäischen Union damit befasst, und sie hat empfohlen, in dieser Richtung weitere Abklärungen vorzunehmen. Siehe HLGE (1997).

33. Siehe die Ministererklärung zur Europäischen Ministerkonferenz, Bonn, 6. – 8. Juli 1997, BMWI-Pressemitteilung vom 8. Juli 1997, sowie M. STEWEN und J. BLEUL (1998, S. 105f.).

steuerlich behindern sollte. Andererseits könnte sich eine solche Lösung – gemäß dem im vorigen Abschnitt gesagten – als notwendig erweisen, um Wettbewerbsgleichheit mit den nicht-elektronischen Anbietern herzustellen. Vorerst aber dürften – und sollten vermutlich auch – die Anstrengungen darauf gerichtet werden, beide Bereiche hinsichtlich der heute existierenden Steuern gleich zu behandeln, soweit dies möglich und mit nicht zu hohen administrativen Kosten erreichbar ist.

6 Zusammenfassung und abschließende Bemerkungen

Sieht man einmal davon ab, dass die digitale Lieferung von Produkten an Endverbraucher im grenzüberschreitenden Bereich grundsätzlich neue Probleme der steuerlichen Erfassung mit sich bringt, handelt es sich bei den – im Zentrum der Diskussion stehenden – Fragen im Bereich der indirekten Steuern um Probleme, die im Rahmen der internationalen Besteuerung lange bekannt sind, aber jetzt etwas verschärft auftreten und daher auch stärkere Beachtung finden. Dennoch dürften sich die damit verbundenen Steuerausfälle – zumindest in Europa – in engen Grenzen halten. Dies gilt zumindest dann, wenn Regeln international vereinbart und durchgesetzt werden können, die eine (annähernd) gleiche steuerliche Behandlung mit dem übrigen Handel sicherstellen. In den Vereinigten Staaten sieht dies etwas anders aus. Die Höhe der Steuerausfälle hängt dort weitgehend davon ab, inwieweit die bisher bestehende faktische steuerliche Privilegierung des Versandhandels beibehalten wird. Dies hat zunächst nichts mit dem Internet-Handel zu tun. Andererseits könnte die Ausdehnung des Versandhandels infolge der Nutzung des Internets dazu führen, dass hier (schneller) an neue Regelungen gedacht wird. Die Phase, in der das Internet in den Vereinigten Staaten faktisch eine weitgehend steuerfreie Zone bleiben wird, dürfte bald zu Ende gehen.³⁴⁾

Im Bereich der direkten Steuern dürfte die Entwicklung dazu führen, dass stärker über Regeln zur internationalen Aufteilung der Gewinnsteuern nachgedacht wird. Da solche Regeln sich in der Schweiz bewährt haben, ist nicht einzusehen, wieso sie z.B. im Rahmen der Europäischen Union keine Anwendung finden sollten. Auch hier aber ist die ‚neue‘ Wirtschaft bestenfalls Auslöser, neue Lösungen für Probleme zu suchen, die längst bekannt sind und auch unabhängig von der Internet-Wirtschaft bestehen.

In diesem Zusammenhang stellt sich jedoch noch eine andere, viel grundsätzlichere Frage. Über die letzten Jahrzehnte beobachten wir in den europäischen Ländern folgenden Trend: Der Anteil der direkten Steuern am gesamte Steueraufkommen nimmt ab, jener der indirekten Steuern zu. Gleichzeitig wird die Idee einer direkten Verbrauchssteuer in der Literatur,³⁵⁾ aber

34. Ein Indiz dafür ist, dass die Vorlage über eine Verlängerung des Moratoriums bis Ende Oktober 2003 den Senat nur mit knapper Mehrheit passiert hat. – H. VARIAN (2000) sieht für die Vereinigten Staaten vier prinzipielle Möglichkeiten: (i) Erhaltung des Status Quo, (ii) Beseitigung aller Steuern im Internet, (iii) Erheben von Umsatzsteuern auch außerhalb des jeweiligen Bundesstaates, (iv) Abschaffung aller Umsatzsteuern.

35. Siehe z.B. R.H. FRANK und PH.J. COOK (1995).

z.B. auch in der aktuellen steuerpolitischen Diskussion in der Schweiz wieder aufgenommen. Die Gründe hierfür sind vielfältig. Einer der Gründe für die Umschichtung von direkten zu indirekten Steuern ist das Bemühen, die Lohn-Nebenkosten (bzw. die steuerliche Belastung des Produktionsfaktors Arbeit) nicht zu stark wachsen zu lassen.³⁶⁾ Zudem können zumindest in einigen Bereichen die indirekten Steuern besser erfasst (oder nicht ganz so leicht hinterzogen) werden wie die direkten Steuern.

Wenn jetzt vor allem gerade bei den indirekten Steuern Probleme auftreten, weil die Bemessungsgrundlage schrumpft (und sich damit – bei gleichem Steueraufkommen – die Zusatzlast erhöht), dann ist zu fragen, ob dieser Trend nicht angehalten, möglicherweise sogar umgekehrt werden sollte. Die Antwort darauf hängt von dem tatsächlich in der Zukunft erfolgenden Steuerausfall ab. Sollte es möglich sein, diesen in engen Grenzen zu halten, sei es durch die Durchsetzung einer gleichmäßigen (indirekten) Besteuerung, sei es durch die Einführung neuer, an die Internet-Aktivitäten geknüpften Steuern oder Abgaben, dürfte das Aufkommen des Internet-Handels kein Grund für eine solche Trendumkehr darstellen. Sollten sich jedoch die Steuerausfälle als erheblich herausstellen, dann müsste man zumindest ernsthaft darüber nachdenken. Eine direkte Verbrauchssteuer bliebe aber dennoch als Option erhalten.³⁷⁾

36. Aus dieser Überlegung heraus ist, wie oben bereits ausgeführt wurde, geplant, die in Zukunft für die Finanzierung der AHV erforderlichen zusätzlichen Mittel über die Mehrwertsteuer und nicht über eine Erhöhung der Lohnprozente aufzubringen. – Dass auch die indirekten Steuer letztlich (zumindest weitgehend) vom Faktor Arbeit getragen werden müssen, spielt in dieser Diskussion keine Rolle.

37. Ein entsprechender Reformvorschlag für die Schweiz findet sich in G. KIRCHGÄSSNER (1999).

Literaturangaben

- A.L. BOVENBERG and L.H. GOULDER (2002), Environmental Taxation and Regulation, in: A.J. AUERBACH and M. FELDSTEIN (eds.), *Handbook of Public Economics*, Vol. 3, Elsevier, Amsterdam et al. 2002, S. 1471 – 1545.
- D. BRUCE und W.F. FOX (2000), E-Commerce in the Context of Declining State Sales Tax Bases, *National Tax Journal* 53 (2000), S. 1373 – 1388.
- D. BRUCE und W.F. FOX (2001), State and Local Revenues Losses from E-Commerce: Updated Estimates, mimeo, University of Tennessee, Center for Business and Economic Research, September 2001.
- E. BRYNJOLFSSON und M.D. SMITH (2000), The Great Equalizer?, Consumer Choice Behavior at Internet Shopbots, mimeo, MIT Sloan School of Management, Cambridge (Mass.), July 2000.
- R.J. CLINE und TH.S. NEUBIG (1999), The Sky is not Falling: Why State and Local Revenues Were not Significantly Impacted by the Internet in 1998, mimeo, Ernst and Young LLP Economics Consulting and Quantitative Analysis, June 1999.
- A.J. CORDELL (1996), New Taxes for a New Economy, *Government Information in Canada/ Information gouvernementale au Canada* 2 (1996). (<http://www.usak.ca/library/gic/v2n4/cordell/cordell.html>)
- A.J. CORDELL und TH. IDE (1994), The New Wealth of Nations, Paper presented at the Annual Meeting of the Club of Rome, November 30 – December 2, 1994.
- W. FOX und M.N. MURRAY (1997), The Sales Tax and Electronic Commerce: So What's New?, *National Tax Journal* 50 (1977), S. 573 – 592.
- R.H. FRANK und PH.J. COOK (1995), *The Winner Take All Society*, Free Press, New York 1995.
- A. GOOLSBEE (2000), In a World Without Borders: The Impact of Taxes on Internet Commerce, *Quarterly Journal of Economics* 115 (2000), S. 561 – 576.
- A. GOOLSBEE (2000a), Tax Sensitivity, Internet Commerce, and the Generation Gap, *Tax Policy and the Economy* 14 (2000), S. 45 – 56.
- A. GOOLSBEE (2001), The Implications of Electronic Commerce for Fiscal Policy (and Vice Versa), *Journal of Economic Perspectives* 15/1 (2001), S. 13 – 23.
- A. GOOLSBEE und J. ZITTRAIN (1999), Evaluating the Costs and Benefits of Taxing Internet Commerce, *National Tax Journal* 52 (1999), S. 413 – 428.
- HIGH LEVEL GROUP OF EXPERTS (HLGE) (1997), *Building the European Information Society for Us All: Final Policy Report*, Maastricht, 15. April 1997.
- E. HÖHN und R. WALDBURGER (2001), *Steuerrecht*, Band I, Haupt, Bern et al., 9. Auflage 2001.
- K.L. HOUGHTON und G.C. CORNIA (2000), The National Tax Association's Project on Electronic Commerce and Telecommunication Taxes, *National Tax Journal* 53 (2000), S. 1351 – 1371.
- G. KIRCHGÄSSNER (1998), Ökologische Steuerreform: Utopie oder realistische Alternative, in: G. KRAUSE-JUNK (ed.), *Steuersysteme der Zukunft*, Duncker und Humblot, Berlin 1998, S. 279 – 319.
- G. KIRCHGÄSSNER (1999), *Eine moderne Steuer- und Abgabenordnung für die Schweiz: Vorüberlegungen und Grundzüge*, Rüegger, Chur/Zürich 1999.
- G. KIRCHGÄSSNER (1999a), Wirtschaftliche Auswirkungen von Energiesteuern auf kleine offene Volkswirtschaften: Theoretische Überlegungen und Simulationsergebnisse, in: F. SCHNEIDER (ed.), *Internationale Strategien und Erfahrungen zur Neuorientierung der EU-Energiewirtschaft*, Rudolf Trauner, Linz 1999, S. 153 – 181.
- G. KIRCHGÄSSNER, U. MÜLLER und M. SAVIOZ (1998), Ecological Tax Reform and Involuntary Unemployment: Simulation Results for Switzerland, *Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik* 134 (1998), S. 329 – 353.

- G. KIRCHGÄSSNER, K.A. VALLENDER und S.C. WOLTER (1998), Ökonomische und juristische Leitlinien einer ökologischen Steuerreform, *Umweltrecht in der Praxis* 12 (1998), S. 287 – 318.
- J. MACKIE-MASON und H. VARIAN (1994), Some FAQs about Usage-Based-Pricing, mimeo, University of Michigan, September 1994.
- CH.E. MCLURE (1999), Electronic Commerce and the State Retail Sales Tax: A Challenge to American Federalism, *International Tax and Public Finance* 6 (1999), S. 193 – 224.
- CH.E. MCLURE (2000), Implementing State Corporate Income Taxes in the Digital Age, *National Tax Journal* 53 (2000), S. 1287 – 1305.
- J.L. MIKESELL (2000), Remote Vendors and American Sales and Use Taxation: The Balance between Fixing the Problem and Fixing the Tax, *National Tax Journal* 53 (2000), S. 1273 – 1285.
- OECD (2001), Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce, Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Paris Februar 2001.
- M.D. SMITH und E. BRYNJOLFSSON (2001), Consumer Decision-Making at an Internet Shopbot: Brand Still Matters, *Journal of Industrial Economics* 49 (2001), S. 541 – 558.
- L. SOETE und K. KAMP (1996), The ‘Bit Tax’: The Case for Further Research, *Science and Public Policy* 23 (1996), S. 353 – 360.
- M. STEWEN und J. BLEUL (1998), Grundlegende Probleme einer Besteuerung von Internet Transaktionen, *Wirtschaftsdienst* 78 (1998), S. 104 – 110.
- K. TIPKE und J. LANG (1973), *Steuerrecht*, Otto Schmid, Köln, 15. Auflage 1996.
- J. VANDERWOLK (2000), Direct Taxation in the Internet Age: A Fundamentalist Approach, *Bulletin, International Bureau of Fiscal Documentation*, April 2000, S. 173 – 180.
- H.R. VARIAN (2000), Taxation of Electronic Commerce, Internet Policy Institute, April 2000; abgedruckt in: *information Magazine Impacts iMP*, April 2001. (http://www.cisp.org/imp/april_2001/04_01varian.html)
- S. WATANABE (2000), Electronic Commerce, International Taxation, and Tax Administration, *Hiotsubashi Journal of Economics* 41 (2000), S. 53 - 64.