

Cybertax - Der Steuergesetzgeber und das Internet*

Die Besteuerungsfragen des Internet ziehen bereits einen erheblichen Beratungsbedarf der Unternehmen nach sich. Auch der europäische und österreichische Steuergesetzgeber wird sich mit diesem Thema verstärkt auseinandersetzen müssen. Der Beitrag unterzieht den jüngsten Vorschlag des US-Finanzministeriums zur steuerrechtlichen Regulierung des Info-Highway einer kritischen Würdigung.

Stichworte: Internet - Kommunikationsdienstleistung - Software - Internationales Steuerrecht

Das Phänomen des *Electronic Commerce*¹ stellt nicht nur die Rechtsanwender vor Probleme. Auch der Steuergesetzgeber wird sich mit diesem Thema auseinandersetzen müssen. Zu den Besteuerungsfragen des Internet hat nunmehr das US-Finanzministerium ein Diskussionspapier² vorgelegt, das auch und gerade in Europa aufhorchen lassen sollte. Die (frei übersetzt) „ausgewählten steuerpolitischen Auswirkungen der elektronischen Kommunikationsdienstleistungen“ gelangen zu folgenden wesentlichen Ergebnissen:

1. Der Verkauf digitaler Produkte und die Erbringung von Dienstleistungen via Internet lassen eine quellenorientierte Besteuerung (*source-based taxation*), die an physische Präsenz irgendwelcher Art (Betriebsstätte, Zweigniederlassung, etc.) gebunden ist, weitgehend zurücktreten. Korrespondierend dazu soll und wird ein (Paradigmen-)Wechsel zu einer herkunftsorientierten Besteuerung (*residence-based taxation*) dieser Outbound-Transaktionen³ stattfinden.
2. Um jegliche Wachstumsbeschränkungen der Telekommunikationsbranche zu vermeiden sollen keine neuen Steuern auf Internet-Dienstleistungen erhoben werden (Prinzip der Neutralität).⁴

Anhand eines konkreten Beispiels lassen sich die obengenannten Forderungen veranschaulichen:

*Ein österreichischer Benutzer lädt sich Computersoftware über Internet direkt von einem in San Francisco befindlichen Server einer US-amerikanischen Gesellschaft auf seinen PC und bezahlt mittels eigener Kreditkarte.*⁵

Nach den vom *Internal Revenue Service (IRS)*⁶ vorgeschlagenen und zur Diskussion gestellten vorläufigen Richtlinien⁷ (*proposed regulations on computer program transactions*)⁸ wird das oben angeführte Internet-Geschäft als Verkauf iW qualifiziert, auf den die sog. *passage-of-title-rule* für fungible Wirtschaftsgüter anzuwenden ist, d.h. nach dem Ort, wo die

* RAA Mag. Dr. Clemens Thiele, LL.M. Tax (GGU) ist Rechtsanwaltsanwärter in Salzburg und Absolvent des *Master of Tax Laws Postgraduate* der *Golden Gate University, Class of 1996*.

¹ Sammelbegriff für alle Arten von Geschäften am Internet.

² „*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*“ abrufbar unter <ftp://ftp.fedworld.gov/pub/tel/internet.wp>

³ Das US-amerikanische Außensteuerrecht unterscheidet zwischen *inbound transactions* (von Ausländern erzielte Einkünfte in den USA) und *outbound transactions* (von US-Bürgern bzw. US-Firmen außerhalb der USA erzielte Einkünfte).

⁴ Damit dürfte der heiß diskutierten „Bit“-Steuer eine klare Absage erteilt worden sein; zum Begriff vgl. *Steiger*, Kommt die „Bit“-Steuer oder Neue Steuern für eine neue Wirtschaft, FJ 1996, 114 ff.

⁵ Zu anderen denkbaren Fällen siehe *Thunshirn*, Ertragsteuerliche Aspekte der Nutzung des Internet, ecolex 1997, 961, 962.

⁶ Die US-Steuerbehörde; zu deren Aufbau *Thiele*, Einführung in das US-amerikanische Steuerrecht (1998), 106ff.

⁷ Zur Rechtsverbindlichkeit dieser Regs. Siehe *Thiele*, aaO 28f, 138.

⁸ Abrufbar unter <http://www.ustreas.gov/taxpolicy/softreg.html>.

Warendokumente (*title*) übergeben werden.⁹ Unterstellt man daß idR die Warendokumente in den USA übergeben werden¹⁰, wären die erzielten Profite Einkünfte aus US-Quellen (*U.S. source income*). Das Ergebnis ist das gleiche, wie wenn die US-Firma die Computerdisketten an den österreichischen Kunden geschickt hätte. Diese scheinbar harmlose Analogie, die dazu dient, die Anwendung der *passage-of-title rule* zu rechtfertigen, verschleiert den Blick auf das dahintersteckende bedrohliche Potential: wie das US-Konzept der herkunftsorientierten (Ansässigkeit des Herstellers bzw. Leistenden) Besteuerung die gerechte Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vereinigten Staaten und anderen OECD-Mitgliedern durch das bestehende Netz von Doppelbesteuerungsabkommen untergräbt.

Nimmt man demgegenüber an, daß zB Microsoft keine Disketten oder CD-Roms an österreichische Abnehmer verschickt, sondern eine Betriebsstätte in Wien unterhält, die von dort ihre Softwareprodukte vertreibt. Gemäß dem DBA zwischen Österreich und den USA¹¹ werden im Inland jene vermutlich hohen Gewinne besteuert, die der österreichischen Niederlassung zugerechnet werden.¹² Die Betriebsstätteneinkünfte unterliegen der österreichischen Körperschaftsteuer, wohingegen der horizontale Ausgleich nach dem heimischen Integrationssystem dem US-amerikanischen Gesellschafter nicht zugutekommt. Somit verbleibt eine ansehnliche Portion von Microsofts Gewinnen in Österreich.

In sehr naher Zukunft wird die Firma Microsoft in der Lage sein, die meisten ihrer digitalen Produkte (Windows, MS Word, Excel, Access, Internet Explorer) übers Internet zu vertreiben. Die Verkäufe gehen von der Zentrale in den USA aus und aller Voraussicht nach nicht von einer Betriebsstätte in Österreich (oder der EU). Sie werden daher nicht zu einem Einkommen der Filialen führen. Da die Steuerbelastung in Österreich alles in allem höher ist als in den Vereinigten Staaten, besteht ein starker Anreiz für Microsoft, ihre *excess credit position*¹³ aus der Konzernbilanz zu streichen und vollständig auf digitalen Vertrieb via Internet umzustellen, da er keiner Besteuerung durch Österreich unterliegt. Letztlich wird Microsoft diese Strategie gegenüber allen Ländern Europas mit hoher Steuerbelastung verfolgen, wohin z Zt. Software verkauft wird.

Andere US-Softwarehersteller werden dem Beispiel Microsofts folgen, sodaß über kurz oder lang der am schnellsten expandierende Sektor der US-Exportindustrie ausländischer Besteuerung entzogen wäre.¹⁴ Diese Entwicklung ist sehr bedenklich, da die europäische Exportindustrie dem virtuellen Softwaremonopol der Amerikaner nichts Gleichwertiges entgegenzusetzen hat. Im Ergebnis führt das nunmehr vorgeschlagene, einseitige Besteuerungssystem dazu, daß die USA ihr Volkseinkommen und ihre Steuereinnahmen auf Kosten der übrigen OECD-Staaten (künstlich) erhöhen.

Zwei zusätzliche Umstände verstärken voraussichtlich diesen Effekt noch: zum einen unterliegen jedes Produkt, das in digitaler Weise verkauft werden kann,¹⁵ sowie hochpreisige Kommunikationsdienstleistungen nicht mehr der Besteuerung durch das Bestimmungsland.

⁹ §§ 865 (b), 861 (a) (6), 862 (a) (6) IRC und Reg. § 1.861-7 (c); zu Mißbrauchsfällen vgl. *Green Export Co. V. United States*, 284 F.2d 383.

¹⁰ Worüber sich trefflich streiten läßt.

¹¹ BGBl III 1998/6; jüngst dazu *Schuch/Tojfl*, Highlights of the New Tax Treaty with the United States, EurTax 1998/1, 20 ff mit weiteren Literaturhinweisen.

¹² Art 7 DBA Österreich-USA

¹³ Die ausländische Steuer übersteigt den zulässigen Anrechnungsbetrag gem § 904 IRC (*foreign tax credit - FTC*) und führt so zur US-amerikanischen Besteuerung der Differenz.

¹⁴ In der Diskussion hat sich dafür der Begriff „*shift to residence-based taxation*“ eingebürgert.

¹⁵ Dazu zählen in erster Linie Computerprogramme, Filme, Musik, Radio und Fernsehen, aber auch Magazine und Bücher.

Zum anderen eliminieren oder reduzieren die DBA die Quellensteuer auf Lizenzgebühren,¹⁶ sodaß die Ausfuhr von digitalem Know-how praktisch frei von fremder Besteuerung erfolgt. Während die übrigen OECD-Exporteure in traditionellen Industriezweigen nach wie vor auf Betriebsstätten oder Zweigniederlassungen in den USA angewiesen sind,¹⁷ können US-Exporte in einem Schlüsselbereich der Weltwirtschaft außerhalb der USA nicht mehr besteuert werden.

In letzter Konsequenz erschüttert die US-amerikanische Absichtserklärung den historischen Kompromiß zwischen den OECD-Staaten in seinen Grundfesten, nämlich die gerechte Aufteilung der Besteuerungsrechte durch eingeschränkte Ausübung und die Gegenseitigkeit der DBA-Vorteile zu garantieren. Eliminiert man nun (einseitig) die Quellenbesteuerung der Einkünfte aus Telekommunikation, Software, digitalen Dienstleistungen und dem Lizenzieren von Immaterialgüterrechten, führt dies ausschließlich zu einer Stärkung der Vormachtstellung der USA.

Darüber hinaus impliziert das US-Finanzministerium durch die öffentliche Ankündigung, keine Steuern auf Internet-Dienstleistungen iwS zu erheben, die Aufforderung an andere Staaten dasselbe Prinzip der Neutralität zu verfolgen. Wenn sich die Steuergesetzgeber anderer Länder vor diesen Karren spannen lassen, haben die USA ihr Ziel erreicht: sicherzustellen, daß es keinen Ersatz für die verschwindende Quellenbesteuerung geben wird! Globale technologische Veränderungen führen nicht automatisch zu einer Anpassung der internationalen Besteuerung. ME nach sollten sie es auch nicht allein deshalb, weil von einer Volkswirtschaft befürchtet wird - egal ob begründet oder unbegründet -, das eigene Steueraufkommen könnte zurückgehen. Einseitiger Protektionismus sollte im „*global village*“ längst der Vergangenheit angehören, stößt er doch bei den Nachbarn auf großes Unverständnis.¹⁸ Die übrigen OECD-Staaten sollten es sich sehr genau überlegen, bevor sie dem Beispiel der USA in der Besteuerung des *Electronic Commerce* nach dem Herkunftslandprinzip folgen. Aufgrund der z Zt. bestehenden Dominanz der US-Informationstechnologie, im Export von Kommunikationsdienstleistungen und digitalem Know-how würden insbesondere die europäischen Staatshaushalte auf eine Quellenbesteuerung verzichten ohne imstande zu sein, die Einnahmen durch herkunftsorientierte, d.h. andere inländische, Besteuerung auszugleichen. Angesichts der strengen Euro-Kriterien ein nicht zu empfehlender Weg.

Ob und ggf. wie die Bestimmungen des internationalen Steuerrechts für den von geographischen Grenzen unabhängigen Electronic Commerce anzupassen sind, wird derzeit international von Gremien der OECD, der EU und der International Fiscal Association diskutiert. Erste Ergebnisse sind frühestens für den Herbst 1998 zu erwarten.¹⁹

Bei einer künftigen Steuergesetzgebung im Bereich der elektronischen Kommunikationsdienstleistungen steht vor allem das zu befürchtende Wegbrechen der Quellenbesteuerung im Vordergrund. Denn ausländische Unternehmen können den österreichischen Markt bedienen, ohne auf eine Betriebsstätte oder Vertriebstochter angewiesen zu sein, weil deren Funktion von einer Website auf dem Server des Heimatlandes übernommen wird. Da die USA den Weltmarkt für digitale Produkte dominieren, propagieren sie ein erzeugerorientiertes Prinzip der Besteuerung. Die anderen OECD-Mitglieder befinden sich plötzlich in der ungewohnten Rolle von Quellenstaaten, die Unternehmensgewinne nur unter den engen Voraussetzungen des Art 5 OECD-MA besteuern dürfen.

¹⁶ Gem Art. 12 OECD-MA und Art. 12 DBA Österreich-USA hat der Wohnsitzstaat des Lizenzgebers grundsätzlich das ausschließliche Besteuerungsrecht.

¹⁷ Damit der US-Besteuerung gem § 882 IRC.

¹⁸ Als Beispiel dafür daß die USA die eigene Quellenbesteuerung sehr wohl zu schützen weiß, liefert § 897 IRC. Demnach werden Veräußerungsgewinne aus dem Aktienverkauf einer US-Körperschaft *stets* im Inland besteuert, wenn das Vermögen der Gesellschaft primär aus in den USA gelegenen Liegenschaften besteht. Dies obwohl Art. 13 Abs 4 OECD-MA das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers zuordnet.

¹⁹ Einzelheiten zu *Electronic Commerce* und der EU auf <http://www.ispo.cec.ce/Ecommerce/>.

