

**Die Umsatzbesteuerung
von Internet-Transaktionen
unter besonderer Berücksichtigung
des Begriffs der “Leistung”**

Dissertation zur Erlangung
eines Doktors der Rechtswissenschaft (Doctoris iuris)
der
Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Universität des Saarlandes

vorgelegt von:

Joerg Andres

Tag der Disputation: 10. Dezember 2001

Dekan: Univ.-Prof. Dr. jur. Klaus Grupp

Erstberichterstatter: Univ.-Prof. Dr. jur. Rudolf Wendt

Zweitberichterstatter: Univ.-Prof. Dr. jur. Maximilian Herberger

Lebenslauf:

Der Autor wurde 1963 als Sohn des Landwirts Wilhelm Andres und der Hauswirtschaftsmeisterin Gisela Anna Andres, geb. Weicker, in Darmstadt geboren.

Er hat seine schulische Ausbildung im Jahre 1983 mit dem Abitur an der Justus-Liebig-Schule, Darmstadt, abgeschlossen.

Von WS 1983/84 bis zum SS 1988 hat er Rechtswissenschaften an der Johannes-Gutenberg-Universität, Mainz, mit dem Schwerpunkt Gesellschafts- und Steuerrecht mit Auslandsstudienaufenthalten an der London School of Economics und der Universidad de Valladolid studiert.

Das Referendariat hat er beim Amts- und Landgericht Mainz mit Wahlstationen bei der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Ernst & Young, Frankfurt am Main, und bei der Deutsch-Kanadischen Industrie- und Handelskammer, Montréal, Québec, zwischen Mai 1989 und März 1992 absolviert.

Zwischen Sommer 1992 und Frühjahr 1993 hat der Autor im Bereich der Unternehmensberatung gearbeitet, bevor er eine freiberufliche Tätigkeit bei einer mittelgroßen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft aufnahm. Die Zulassung zur Rechtsanwaltschaft erfolgte im August 1993. Seit 1995 war der Autor Partner einer überörtlichen Sozietät von Rechtsanwälten, Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern. Der Titel des Fachanwalts für Steuerrecht wurde ihm im Februar 1996 verliehen.

Nach dem Bestehen der Steuerberaterprüfung im Februar 1997 wechselte der Autor Ende 1998 zu einer Sozietät von Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern. Seit Herbst 2001 ist er als Justitiar eines namhaften Unternehmens der Werbebranche tätig.

gewidmet

meiner Frau
meinen Eltern

die die Anfertigung der Arbeit nachhaltig gefördert haben

**Die Umsatzbesteuerung von Internet-Transaktionen
unter besonderer Berücksichtigung des Begriffs der
“Leistung”**

	<u>Seite</u>
A. <u>Rechtliche Auswirkungen des Computerzeitalters</u>	3
B. <u>Überblick zur Umsatzbesteuerung von Internet-Transaktionen</u>	5
I. <u>Technische Grundlagen</u>	8
II. <u>Einordnung der verschiedenen Internet-Transaktionen</u>	10
1. Offline-Vorgänge	
2. Online-Vorgänge	11
III. <u>Gegenwärtiger Stand von Besteuerungspraxis und Literatur</u>	15
1. Besteuerungspraxis der Finanzverwaltung	16
2. Literatur-Stimmen	21
IV. <u>Der bestehende Klärungsbedarf</u>	27
C. <u>Die Rechtmäßigkeit der Umsatzbesteuerung von Internet-Transaktionen</u>	28
I. <u>Verhältnis Europarecht / bundesdeutsches Recht</u>	
1. Prüfungskompetenz des Bundesverfassungsgerichts	
2. Stellungnahme	32

II.	<u>Tendenzen zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des eCommerce</u>	36
1.	Globale Ansätze zur Besteuerung des eCommerce	
	a) OECD Policy Brief	37
	b) EU-Grünbuch	
	c) Die Bonner Erklärungen	39
	d) Der Doernberg-Hinnekens Report	
	e) Die OECD-Konferenz in Turku	41
	f) Internet Tax Freedom Act der USA	
	g) Die OECD-Konferenz in Ottawa	42
	h) Weltkonferenz des GBDe	43
	i) Zusammengefaßte Ergebnisse der genannten Verlautbarungen	44
2.	Europäische Vorgaben für die Umsatzbesteuerung des eCommerce	45
	a) Mitteilung der Kommission / Annahme durch das Europäische Parlament	46
	b) Richtlinienvorschlag aus November 1998	47
	c) Richtlinie des EU-Ministerrates aus Juni 1999	49
	d) Vorschlag der Kommission vom 07.06.2000	50
	e) eCommerce-Richtlinie vom 08.06.2000	52
III.	<u>Verfassungsrechtliche Anforderungen an Eingriffsnormen</u>	53
1.	Gegenstand des Legalitätsprinzips	
	a) Willkürschutz des Individuums	
	b) Wesentlichkeitstheorie	55
	c) Verfassungsbindung des Gesetzgebers	

	<u>Seite</u>
2. Legalitätsprinzip im Steuerrecht	58
a) Historischer Hintergrund	59
b) Verfassungsrechtliche Prinzipien und Eingriffsverwaltung	60
c) Vorrang des Gesetzes	63
d) Steuerrechtlicher Gesetzesvorbehalt	65
3. Zwischenergebnis	
IV. <u>Bundesdeutsche Regelungsversuche zur Erfassung und Besteuerung des eCommerce</u>	68
1. Gesetzgebungsakte im außersteuerlichen öffentlich-rechtlichen Bereich	69
a) Telekommunikationsgesetz	70
b) Gesetz zur Regelung der Rahmenbedingungen für Informations- und Kommunikationsdienste	71
c) Fernabsatzgesetz vom 30.06.2000	72
d) Konsequenzen der Untersuchung	73
2. Gesetzgebungsakte und Verwaltungs-Erlasse im Steuerrecht	75
a) USt-Änderungsgesetz 1997	
b) BMF-Schreiben vom 18.11.1997	78
c) Umsatzsteuerrichtlinien 2000	82
3. Bisherige Umsetzung europarechtlicher Vorgaben	84
a) Vergleich TKG/IuKDG mit EU-Richtlinie	
b) Vergleich UStG mit EU-Richtlinie	85
c) Vergleich USt-Richtl. 2000 mit EU-Richtlinie	86

V. <u>Rechtsnatur der Umsatzsteuer – Verkehrsteuer oder Verbrauchsteuer ?</u>	88
1. Lehre von der Rechtfertigung der Steuern	
2. Ableitung aus verschiedenen Rechtsquellen	92
a) Abgabenordnung	
b) Grundgesetz	93
3. Einzeluntersuchung	
a) Umsatzsteuer als Verkehrsteuer	
b) Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer	94
c) Umsatzsteuer als Steuer mit Doppelnatur	98
d) Stellungnahme	
4. Zwischenergebnis	102
VI. <u>Umsatzsteuerrecht und Leistungsbegriff</u>	103
1. Rechtliche Einordnung der Internet-Transaktionen	104
a) Verschaffung des Zugangs zum Internet	
b) Übermittlung von Inhalten über das Internet	105
2. Die Systematik des Umsatzsteuergesetzes	106
3. Der Leistungsbegriff	110
a) Der Leistungsbegriff im Zivilrecht	
aa) nach § 241 BGB	
bb) nach § 362 BGB	112
cc) Zwischenergebnis	
b) Der Leistungsbegriff im Umsatzsteuerrecht	113
aa) Lieferung	115
bb) Sonstige Leistung	116

	<u>Seite</u>
4. Entstehung des Leistungsbegriffs	117
5. Bisher vertretene Meinungen zum umsatz- steuerlichen Leistungsbegriff	118
a) Sonderfall: Echter Schadenersatz	119
b) Allgemeine Leistungsbegriffsdefinitionen	120
c) Differenziertere Ansicht	122
d) Zusammenfassung und Zwischenergebnis	126
6. Anwendungsbeispiele des Leistungsbegriffs	129
a) Lieferungen und sonstige Leistungen – Zweck der Unterscheidung	
b) Typische Merkmale von Lieferungen	131
aa) 1. Beispiel: Verkauf einer Dose	
bb) 2. Beispiel: Getränkedosenautomat	132
cc) Zwischenergebnis	135
c) Typische Merkmale von sonstigen Leistun- gen	136
aa) 1. Beispiel: Nutzung einer Telefon- leitung	
bb) 2. Beispiel: Überlassung von Informa- tionen i.S.v. § 3 a Abs. 4 Nr. 5 UStG	138
cc) 3. Beispiel: Telefonansagen	142
dd) 4. Beispiel: Öffentlich-rechtliche Rund- funkanstalten	144
(1) Allgemeines	
(2) Historie	146

	<u>Seite</u>
(3) Fall	147
(4) Bisherige umsatzsteuerliche Behandlung solcher "Leistungen"	149
(5) Würdigung der bisherigen umsatzsteuerlichen Behandlung	150
ee) 5. Beispiel: Fernsehprogramme von Privatsendern	151
ff) Zwischenergebnis	154
VII. <u>Neue Aspekte der Umsatzbesteuerung von Internet-Transaktionen</u>	158
1. Neue Aspekte	
2. Steuerbarkeit von Internet-Transaktionen	161
a) Zugangs-Transaktionen	162
aa) Wortsinn	
bb) Gesetzeszweck	163
cc) Elemente des bisherigen Leistungsbegriffs	165
b) Inhalts-Transaktionen	167
aa) Wortsinn	
bb) Gesetzeszweck	168
cc) Elemente des bisherigen Leistungsbegriffs	169
3. Zwischenergebnis	173
4. Kritik an der Auffassung der Finanzverwaltung	174
5. Kommentierung der Ansichten in der Literatur	175
6. Eigene Auffassung	177

D.	<u>Zusammenfassung und Ausblick</u>	183
I.	<u>Zusammenfassung der Ergebnisse</u>	
II.	<u>Ausblick</u>	188

LITERATURVERZEICHNIS

- Ahrens, Hans-Jürgen** Das Herkunftslandprinzip in der E-Commerce-Richtlinie, CR 2000, 835 ff.
- Ammann, Gunter** Einige Gedanken zum evolutionären Einfluß elektronischer Telekommunikation auf die Besteuerungsrealität – Das Ende der Steuern auf Einkommen und Ertrag ? IStR 1999, 449 ff.
- Andres, Joerg** Telekommunikationsleistungen im Umsatzsteuerrecht, JurPC, Web-Dok. 78/1998
- Arndt, Hans-Wolfgang
Fetzer, Thomas** Der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission zur Mehrwertbesteuerung des Elektronischen Handels, BB 2000, 2545 ff.
- Becker, Helmut** Taxation of Electronic Business in a Globalizing World – Ten Demands for an Adaptation, INTERTAX, Volume 26, Issue 12, 410 ff.
- Bea, Franz Xaver/
Kitterer, Wolfgang** Festschrift Dieter Pohmer, Tübingen 1990
- Benda, Ernst/
Maihofer, Werner/
Vogel, Hans-Jochen (Hrsg.)** Handbuch des Verfassungsrechts, Berlin, 2. Aufl., 1994

**Birk, Dieter/
Förster, Jutta**

Zum Begriff der Verbrauchsteuer
DB 1985, Beilage Nr. 17

Birkenfeld, Wolfram

Das große Umsatzsteuer-Hand-
buch, Loseblatt, Köln, Stand: April
2000

Bodin, Jean

De la république, Faksimiledruck
der Ausgabe von 1583, Aalen 1961

Brinkmann, Johannes. A.

Tatbestandsmäßigkeit der Besteue-
rung und formeller Gesetzesbegriff,
Köln, 1982

**Bülow, Peter
Artz, Markus**

Fernabsatzverträge und Strukturen
eines Verbraucherprivatrechts im
BGB, NJW 2000, 2049 ff.

Creifelds, Carl

Rechtswörterbuch, München, 13.
Aufl. 1996

de Weerth, Jan

Anmerkung zu OFD Düsseldorf vom
11.01.1999, IStR 1999, 186 ff.

Dewein, Hermann

Die Mehrwertsteuer bei Rundfunk und
Fernsehen, UStR 1971, 353 ff.

**Doernberg, Richard/
Hinnekens, Luc**

Electronic Commerce and Interna-
tional Taxation, The Hague/London/
Boston, 1999

Dreier, Horst (Hrsg.)

in: Grundgesetz-Kommentar, Band
2, Tübingen, 1998

Dziadkowski, Dieter

Umsatzsteuer, München/Wien, 2.
Aufl. 1986

- Elicker, Michael** Die Abgabe nach § 16 des neuen Postgesetzes als verfassungswidrige Sonderabgabe, Archiv für Post und Telekommunikation 1998, 201 ff.
- ders.** Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, StuW 2000, 1 ff.
- Endriss, Axel
Käbisch, Volker /
Labermeier, Alexander** Ausgewählte Problemfelder der Besteuerung des Electronic Commerce BB 1999, 2276 ff.
- Felix, Günther/
Benda, Josef** Umsatzsteuergesetz (Mehrwertsteuer), Kommentar, Loseblatt, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz, Stand: April 1973
- Franke, Andreas R.** Electronic Commerce – Steuerliche Aspekte – <http://www.schitag.de>, 05.09.2000
- Friauf, Heinrich (Hrsg.)** Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1989
- Grube, Lars** Das Informations- und Kommunikationsdienste-Gesetz NWB Nr. 7 vom 09.02.1998, Fach 28, 763 ff.
- Grupp, Alfred** Grundfragen des Rundfunkgebührenrechts, Frankfurt am Main, 1983
- Gummert, Heinke/
Trapp, Stephan** Umsatzsteuer auf Leistungen im Internet, MMR 1998, 227 ff.

- Hardorp, Benediktus** Vom Wesen der Umsatzsteuer und deren inneren Formwiderspruch, UR 1986, 168 ff.
- Härting, Niko** Umsetzung der E-Commerce-Richtlinie, DB 2001, 80 ff.
- Herberger, Maximilian** Can Computing in the law contribute to more justice ? (1), JurPC, Web-Dok. 84/1998
- ders.** Internet-Rechtsprechung 1999/2000 – Inhalte und Trends in der Rechtsprechung, NJW 2000, 2082 ff.
- Herting, Detlef** Ausgewählte Umsatzsteuerfragen, DStZ 1936, 1223 ff.
- Hoeren, Thomas** Vorschlag für eine EU-Richtlinie über E-Commerce, MMR 1999, 192 ff.
- Hoffmann, Jürgen** Deutsche Umsatzbesteuerung von Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, Telefonmehrwertdienste und Teledienste aus dem Ausland, DB 1998, 848 ff.
- Holler, Guido/
Heerspink, Frank** Betriebsstättenbegründung durch Errichtung eines Verkaufsservers im Internet, BB 1998, 771 ff.
- Hünnekens, Heinz** Umsatzsteuer-ÄndG 1997 NWB Nr. 52 vom 23.12.1996, Fach 7, 4829 ff.

Husmann, Eberhard

Anmerkung zu BFH, Urt. vom
23.7.1998, UR 1999, 125 f.

**Jescheck, Hans-Heinrich/
Ruß, Wolfgang/
Willms, Günther**

Strafgesetzbuch, Leipziger Kom-
mentar, Sechster Band, §§ 263 bis
302 a, New York, 10. Aufl. 1988

Käbisch, Volker

Neue Überlegungen zur Umsatzbe-
steuerung des elektronischen Ge-
schäftsverkehrs, IWB 1999, Euro-
päische Gemeinschaften, Gruppe 2,
395 ff.

**Kilian, Wolfgang/
Heussen, Benno (Hrsg.)**

Computerrechts-Handbuch, Lose-
blatt, München, Stand: März 1999

Kleinwächter, Wolfgang

“Global Business Dialogue on Elec-
tronic Commerce” (GBDe) empfiehlt
Regierungen Richtlinien zur Regu-
lierung des Internet, MMR aktuell
11/1999, IX-XI

Korf, Ralph

Neuregelung des Leistungsorts von
Telekommunikationsdienstleistun-
gen, DB 1997, 744

**Korf, Ralph/
Schlegel, Ingo**

Umsatzsteuerrecht für Telekommu-
nikationsleistungen geändert, DB
1999, 1773 ff.

**Korf, Ralph/
Sovinz, Stefan**

Umsatzbesteuerung des elektroni-
schen Handels (I), CR 1999, 314 ff.

Umsatzbesteuerung des elektroni-
schen Handels (II), CR 1999, 371 ff.

- Kowallik, Andreas L.** Ertragsteuerliche Erfassung von Electronic Commerce im Internet – Betriebsstättenbegründung und –besteuerung im virtuellen Raum, DStR 1999, 223 ff.
- Kreienbaum, Martin** Steuern und Internet, MMR 2000, 385 f.
- derselbe** Steuererhebung und Kontrolle bei digitalen Transaktionen in: Steuerberater-Jahrbuch 1998/99, Köln 1999, 415 ff.
- Kröger,
Kellersmann,** Internet-Handbuch für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Neuwied/Kriftel 1998
- Kruse, Heinrich Wilhelm** Not und Feuer, Krieg und Steuer, StuW 1998, 3 ff.
- Küffner, Peter** Umsatzsteuer bei Software-Überlassungen, DStR 1999, 1138 ff.
- Lackner, Karl** Leipziger Kommentar zum Strafgesetzbuch, Berlin/New York, 10. Aufl. 1988
- Lackner, Karl/
Kühl, Kristian** Strafgesetzbuch mit Erläuterungen, München, 23. Aufl. 1999
- Lange, Hans-Friedrich** Leistungen im Umsatzsteuerrecht – Leistungspakete, Leistungsbündel, Kombiartikel -, StuW 1999, 264 ff.

- Langer, Michael** Steuerbereinigungsgesetz 1999: Änderungen bei der Umsatzsteuer; DB 2000, 244 ff.;
- Larenz, Karl** Bürgerliches Gesetzbuch, Band 2, München, 2. Aufl. 1985
- Littmann, Eberhard
Bitz, Horst
Hellwig, Peter** Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart, 15. Aufl. 2000, Loseblatt, Stand: Juli 2000
- Mann, Erika** Bericht über die Mitteilung an den Rat, das Europäische Parlament, den Wirtschafts- und Sozialausschuß und den Ausschuß der Regionen über eine europäische Initiative für den elektronischen Geschäftsverkehr (KOM (97)0157 – C4 – 0297/97)
- Maunz, Theodor/
Dürig, Günter/
Herzog, Roman** Grundgesetz-Kommentar, München, Loseblatt, 6. Aufl., Stand: November 1988
- Messner, Michael** Der Gegenstand der Leistung im Umsatzsteuerrecht, Frankfurt am Main/Bern/New York/Paris, 1992
- Müthlein, Thomas/
Gola/
Jaspers** Die neuen Telegesetze, IT-Sicherheit, 1997, 3 ff.
- Münchener Kommentar** zum Bürgerlichen Gesetzbuch, hrsg. v. Kurt Rebmann und Franz-Jürgen Säcker, 2.Aufl.1985, Band 2

- Ossenbühl, Klaus Hermann** Die gerechte Steuerlast, München 1972
- Palandt, Otto** Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, München, 60. Aufl. 2001
- Papier, Hans-Jürgen** DStJG Band 12 (1989), 61 ff.
- Parkinson, D.A.** Value Added Tax in the EEC, London, 1981, 5 ff.
- Peter, K./
Burhoff, A./
Stöcker, E.E.** Umsatzsteuer, Kommentar, Loseblatt 1997
- Pestalozza, Christian** Rundfunkanstalten und Mehrwertsteuer, StuW 1972, S. 81 f.
- Pinkernell, Reimar** Ertrag- und umsatzsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden Softwarevertriebs über das Internet, StuW 1999, 281 ff.
- Popitz, Johannes** Handbuch der Finanzwissenschaft II, Berlin, 1927
- ders.** Umsatzsteuergesetz, Berlin, 3. Aufl. (1928)
- Popitz, Johannes/
Kloß, Richard/
Grabower, Rolf** Kommentar zum UStG i.d.F. vom 08.05 1926, Berlin, 3. Aufl. 1928

- Portner, Rosemarie** Ertragsteuerliche Problemfelder des Internet in: Steuerberater-Jahrbuch 1998/99, Köln 1999, 351 ff.
- Rabe, Armin** Der Umgang mit öffentlichen Rundfunkanstalten des Auslands, UR 1989, 362
- Ramm, Frederik** Recherchieren und Publizieren im World Wide Web, Braunschweig/Wiesbaden, 2. Aufl. 1996
- Rau, Günter/
Dürrwächter, Erich/
Flick, Hans/
Geist, Reinhold** Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Loseblatt, Köln, 8. Aufl. 1997 (Grundwerk)
- Reiß, Wolfram** Umsatzsteuerliche Problemfelder des Internet, 391 ff.
- Rudolphi, Hans-Joachim/
Horn, Eckhard/
Günther, Hans-Ludwig/
Samson, Erich** Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch, Band 2, Besonderer Teil, §§ 223 – 358 StGB, Neuwied und Kriftel, 7. Aufl. 1999
- Scherzberg, Arno** Mittelbare Rechtssetzung durch Gemeinschaftsrecht – Richtlinien als Instrument der europäischen Integration – Jura 1992, 572 ff.
- Schindhelm, Sandra/
Reiß, Wolfram** Richtlinienvorschlag der EU-Kommission zur Umsatzbesteuerung elektronisch erbrachter Leistungen, CR 2000, 757 ff.

- Schmalz, Dieter** Methodenlehre für das juristische Studium, Baden-Baden, 3. Aufl. 1992.
- Schmidt-Eichstaedt, Gerd** Wirkungsforschung im Recht: Unter welchen Voraussetzungen erfüllen Gesetze ihren Zweck?, DVBl. 1998, 322 ff.
- Schmidt, Ludwig** EStG Einkommensteuergesetz, Kommentar, München, 19. Aufl. 2000
- Scholsem, Jean-Claude** La T.V.A. Européenne face au phénomène immobilier, Liège, 1976, 60 ff.
- Schönke, Adolf/
Schröder, Horst** Strafgesetzbuch, Kommentar, München, 25. Aufl. 1997
- Schwacke, Peter/
Stolz, Eberhard/
Schmidt, Guido (Hrsg.)** Staatsrecht, Köln, 3. Aufl. 1993
- Schwarz, Mathias (Hrsg.)** Recht im Internet, Der Rechtsberater für Online-Anbieter und –Nutzer, Band 2, Loseblatt, Augsburg, Stand: September 1999
- Seer, Roman/
Schneider, Norbert** Die Behandlung der sogenannten Verlustzuweisungsgesellschaften nach dem neuen § 2b EStG, BB 1999, 872 ff.

- Sigloch, Heinrich** Rezension zu Harald *Schaumburg*, Umwandlung und Verschmelzung im Verkehrsteuerrecht, *StuW* 1974, 377 ff.
- Sittek, Dietmar** Das Internet-Lexikon, München, 1997
- Söhn, Hartmut** Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und / oder Verbrauchsteuer, *StuW* 1975, 1 ff.
- ders.** Der Leistungsaustausch im Umsatzsteuerrecht, Festschrift für Hugo von Wallis, Bonn 1985, 439 ff.
- ders.** Umsatzbesteuerung der Rundfunkanstalten – BVerfGE 31,314, *JuS* 1976, 161 ff.
- ders.** Umsatzbesteuerung von Gebrauchsgegenständen in: Festschrift Dieter Pohmer, Tübingen 1990, 217 ff.
- Stern, Klaus** Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band 1, München, 2. Aufl. 1984
- Strunk, Günther** Die Fortentwicklung des Internationalen Steuerrechts am Beispiel notwendiger Änderungen zur Besteuerung von Geschäften im Internet in: Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999, 259 ff.

- derselbe** Internet und Steuern – ein weites Feld, K&R 2000, 189 f.
- Theile, Carsten** Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, StuW 1996, 154 ff.
- Tipke, Klaus** Die Umsatzsteuer im Steuersystem, UStR 1972, 2 ff.
- ders.** Umsatzsteuer – Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, DStR 1983, 595 ff.
- ders.** Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit, StuW 1992, 103 ff.
- ders.** Die Steuerrechtsordnung, Bände I - III, Köln 1993
- Tipke, Klaus/
Lang, Joachim** Steuerrecht, Köln, 15. Aufl., 1996
- Tonner, Klaus** Das neue Fernabsatzgesetz – oder: System statt “Flickenteppich”, BB 2000, 1413 ff.
- Treder, Lutz** Methoden und Technik der Rechtsanwendung, Heidelberg 1998
- Trendelenburg, Adolf** Naturrecht auf dem Grunde der Ethik, Leipzig, 1. Aufl. 1860

- XX -

**Tröndle, Herbert
Fischer, Thomas**

Strafgesetzbuch und Nebengesetze,
München, 49. Aufl. 1999

Tröndle, Rüdiger

Online-Steuer: Gesetzgebungs-
entwicklung in den USA, K&R 1999,
71 ff.

Utescher, Tanja

Internet und Steuern: electronic
commerce und Telearbeit, Düssel-
dorf 1999

Vellen, Michael

Umsatzbesteuerung der Telekom-
munikationsdienstleistungen, UR
1997, 197 ff.

ders.

Umsatzbesteuerung der Transaktio-
nen im elektronischen Handel, K&R
1998, 273 ff.

ders.

OECD-Ministerkonferenz zum elek-
tronischen Handel, UR 1999, 53 ff.

ders.

Richtlinie im Hinblick auf das für Te-
lekommunikationsdienstleistungen
anwendbare Mehrwertsteuersystem,
UR 1999, 349 ff.

Vogel, Wolfgang

Die umsatzsteuerrechtliche Leistung
in systematischer Darstellung, DStR
1977, 710 ff.

Walden, Peter

Die Umsatzsteuer als indirekte Ver-
brauchsteuer: eine steuerwissen-
schaftliche Untersuchung zur System-
gerechtigkeit der Umsatzsteuer, Berlin,
1988

- Waldenberger, Arthur** Electronic Commerce: Der Richtlinienvorschlag der EG-Kommission, EuZW 1999, 296 ff.
- Weiß, Eberhard** Die Bemessung der Umsatzsteuer, UR 1986, 83 ff.
- ders.** Anm. zu BFH vom 07.05.1981 (BFHE 133, S.133 = UR 1981, S. 147 ff.), UR 1981, 149
- Weinhofer, Michaela** Neue Entwicklungen bei der umsatzsteuerlichen Behandlung des elektronischen Geschäftsverkehrs auf nationaler und internationaler Ebene, DStR 1998, 1539 ff.
- Wendt, Rudolf** Rezension zu Alfred *Grupp*, Grundfragen des Rundfunkgebührenrechts, NVwZ 1984, 569 ff.
- Wessels, Johannes** Strafrecht, Besonderer Teil, Band 2, Heidelberg, 22. Aufl. 1999
- Wichmann, Michael** Elektronischer Geschäftsverkehr, Besteuerung und Konzernverrechnungspreise, K&R 1999, 193 ff.
- Widmann, Werner** Das Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997, DB 1996, 2404 ff.
- Wieacker, Franz** Leistungshandlung und Leistungserfolg im Bürgerlichen Schuldrecht; in: Festschrift für Hans Carl Nipperdey, Band 1, München/Berlin, 1965,

Winter, Matthias

Vor- und Nachteile der Einschränkung des Vorsteuerabzugs – Im Spannungsfeld von Vereinfachung und Verschlimmbesserung, UR 1998, 451 ff;

**Wittsiepe, Richard/
Friemel, Martin**

Die Auswirkungen des Internet auf die Dienstleistung Steuerberatung, NWB Nr. 41 vom 07.10.1996, Fach 30, 1047 ff.

Zippelius, Reinhold

Allgemeine Staatslehre, München, 11. Aufl. 1991

ders.

Juristische Methodenlehre, München, 6. Aufl. 1994

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
ABIEG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung vom
ARD	Arbeitsgemeinschaft der Rundfunkanstalten Deutschlands
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BverfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
CFA	OECD-Steuerausschuß
CR	Computer + Recht
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
DStR	Zeitschrift "Deutsches Steuerrecht"
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
EFTA	(European Free Trade Area) Europäische Freihandelszone
EG	Europäische Gemeinschaften
Einl.	Einleitung
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften

EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.	folgende
ff.	ferner folgende (Seiten)
FS	Festschrift
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
grch.	griechisch
h.M.	herrschende Meinung
hrsg.	herausgegeben
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne des/der
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IFA	Fiscal International Association
IStR	Zeitschrift "Internationales Steuerrecht"
IuKDG	Informations- und Kommunikationsdienste-Gesetz
JurPC	Online-Zeitschrift des Richard Boorberg Verlages
JuS	Juristische Schulung
Kap.	Kapitel
K&R	Zeitschrift "Kommunikation & Recht"
KOM	Kommission
Komm.	Kommentar
lat.	lateinisch
lit.	Buchstabe
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MMR	Zeitschrift "MultiMedia und Recht"
MüKo	Münchener Kommentar
NJW	Zeitschrift "Neue Juristische Wochenschrift"
Nr.	Nummer
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NWB	Zeitschrift "Neue Wirtschafts-Briefe"
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OFD	Oberfinanzdirektion
Richtl.	Richtlinie
RStV	Rundfunkstaatsvertrag der Länder
Rz.	Randzeichen
S.	Seite
sog.	sogenannt

StRK	Steuerrechtsprechung in Karteiform, hrsg. von Weiß
StuW	Zeitschrift "Steuer und Wirtschaft"
TKG	Telekommunikationsgesetz vom 25. Juli 1996
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
UR	Zeitschrift "Umsatzsteuer-Rundschau"
USt	Umsatzsteuer
UStÄndG	Umsatzsteueränderungsgesetz
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung i.d.F. v. 27.4.1993 BGBl. I 600, 1161
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Zeitschrift "Umsatzsteuer-Rundschau" (ab 1984: UR)
UStRichtl. 2000	Umsatzsteuerrichtlinien 2000
usw.	und so weiter
Vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
WTO	World Trade Organisation
WWW	World Wide Web
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
z.Z.	zur Zeit
ZDF	Zweites Deutsches Fernsehen
Ziff.	Ziffer

“Steuergerechtigkeit beruht auf sachgerechten Prinzipien. Steuergesetze, die diese Prinzipien verletzen, verletzen die Gerechtigkeit.”

(Klaus Tipke)

**Die Umsatzbesteuerung
von Internet-Transaktionen
unter besonderer Berücksichtigung
des Begriffs der “Leistung”**

A. Rechtliche Auswirkungen des Computerzeitalters

Als Anfang der achtziger Jahre das Computerzeitalter anbrach, entstanden neue Formen der Wirtschaftskriminalität, die durch den zunehmenden Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen in Wirtschaft und Verwaltung in dieser Form erstmals ermöglicht wurden. Diese sog. Computerkriminalität¹ führte jedenfalls u.a. im Bereich der Vermögensstraftaten² zu Strafbarkeitslücken. Um wirksam gegen rechtswidrige Aktivitäten in diesem und anderen Bereichen vorgehen zu können, wurden durch Vorschriften im Rahmen des zweiten Gesetzes zur Bekämpfung der Wirtschaftskriminalität (2. WiKG) vom 15.05.1986³ neue Regelungen wie z.B. § 263a StGB (“Computerbetrug”) und § 269 StGB (“Fälschung beweisheblicher Daten”) in das Strafgesetzbuch eingeführt.⁴ Hierdurch konnten diese Lücken weitgehend geschlossen werden.

In den grundrechtsrelevanten Bereich des Einzelnen – insofern ähnlich wie das Strafrecht – greift (im Rahmen der Steuererhebung) auch das Umsatzsteuergesetz ein. Mit

¹ Peter Cramer in: Adolf Schönke/Horst Schröder, Strafgesetzbuch, Kommentar, München, 25. Aufl. 1997, § 263a, Rdnr.1.

² Vgl. Kristian Kühl in: Karl Lackner/Kristian Kühl, Strafgesetzbuch mit Erläuterungen, München, 23. Aufl. 1999, § 263a, Rdnr.1.

³ BGBl. 1986 I, S. 721.

⁴ Thomas Fischer in: Herbert Tröndle/Thomas Fischer, Strafgesetzbuch, 49. Aufl.1999, Vor § 263, Rdnr. 2 m.w.N.

der weltweiten Vernetzung von Computern⁵, der Entstehung des Internets und der Möglichkeit über diesen Weg erstmals Rechtsgeschäfte abzuschließen und abzuwickeln ist ein neues rechtlich erhebliches Themengebiet geschaffen worden. Die Politik hat generell bislang noch keine ausreichenden Regelungen zur Besteuerung⁶ des elektronischen Handels gefunden.⁷ Eine Besteuerung – insbesondere eine Umsatzbesteuerung – findet in Deutschland aber trotz sehr zurückhaltender Aktivitäten des Gesetzgebers bereits seit Jahren auf einer gesetzlichen Grundlage statt, deren Ursprünge zum Teil auf die dreißiger Jahre des 20. Jahrhunderts zurückgehen.⁸ Von einem Vorliegen einer Besteuerungslücke wurde hier bisher nicht ausgegangen. Umso mehr erscheint es erforderlich zu überprüfen, ob die gegebenen Besteuerungsgrundlagen den speziellen Anforderungen der neuen zu regelnden Materie in verfassungsrechtlicher und praktischer Hinsicht gerecht werden.

⁵ Vgl. hierzu Andreas L. *Kowallik*, Ertragsteuerliche Erfassung von Electronic Commerce im Internet – Betriebsstättenbegründung und –besteuerung im virtuellen Raum, DStR 1999, 223.

⁶ Dem Arbeitspapier XXI/1201/99-DE Rev.1 der Arbeitsgruppe Nr. 1 Harmonisierung der Umsatzsteuern der EU-Kommission zum Thema Indirekte Steuern und elektronischer Geschäftsverkehr vom 08.06.1999 zufolge macht die Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) fast ein Fünftel der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten und – über die Eigenmittel – 44 % des Haushalts der Gemeinschaft aus.

⁷ Hans-Wolfgang *Arndt*/Thomas *Fetzer*, Der Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission zur Mehrwertbesteuerung des Elektronischen Handels, BB 2000, 2545.

⁸ So die Gesetzesbegründung zu § 1 des Umsatzsteuergesetzes

B. Überblick zur Umsatzbesteuerung von Internet-Transaktionen⁹

Die Anfänge der Internetnutzung bewegten sich weitgehend im nicht-kommerziellen Bereich. Erst seit Mitte der 90er-Jahre wird der fugenlose globale Markt¹⁰ "Internet" weltweit als bedeutende Handelsplattform und "Markt der Zukunft" angesehen. Ungefähr seit dieser Zeit sind Experten auf der ganzen Welt damit beschäftigt, dem elektronischen Handel (kurz: "eCommerce") einen rechtlichen Rahmen¹¹ zu schaffen, der der komplexen und vielschichtigen Struktur des Internets gerecht wird. Erst allmählich zeichnen sich die Umriss einer spezifischen Internet-Rechtsordnung ab. Die zentralen Normen sind *noch vage formuliert, ihre Anwendung und Auslegung durch die Rechtsprechung führt auf juristisches Neuland*¹². Auch und gerade auf dem Gebiet des Steuerrechts bereitet die Einordnung verschiedener wirtschaftlicher Aktivitäten im Internet weltweit bisher nicht abschließend gelöste Probleme.¹³ Seitdem das Internet nun seit etwas mehr als einem

⁹ Vgl. zum Begriff der "Transaktionen" Michael Vellen, Umsatzbesteuerung der Transaktionen im elektronischen Handel, K&R 1998, 273.

¹⁰ Vgl. Rosemarie Portner, Ertragsteuerliche Probleme des Internet in: Steuerberater-Jahrbuch 1998/99, Köln 1999, 351 (352).

¹¹ Vgl. hierzu auch Günther Strunk, Internet und Steuern – ein weites Feld, K&R 2000, 189.

¹² Maximilian Herberger, Internet-Rechtsprechung 1999/2000 – Inhalte und Trends in der Rechtsprechung, NJW 2000, 2082.

¹³ Vgl. hierzu Tanja Utescher, Internet und Steuern: electronic commerce und Telearbeit, Düsseldorf 1999, 1 ff.

halben Jahrzehnt auch nennenswert kommerziell¹⁴ genutzt wird, hat es die Finanzverwaltung u.a. als Möglichkeit zur Steuerhinterziehung erkannt¹⁵ und interessiert sich daher zunehmend für die Aktivitäten auf der "Daten-Autobahn". So lange das Internet existiert und darüber (auch) geschäftliche Kontakte und später Rechtsgeschäfte im elektronischen Geschäftsverkehr zustande gekommen sind, ist die Finanzverwaltung jedenfalls bemüht, die geltenden Steuergesetze nach Möglichkeit so auszulegen, daß sämtliche Transaktionen mit wirtschaftlichem Hintergrund im Cyberspace (bezeichnet ein weltumspannendes Computernetzwerk, aus dem eine neue Welt von unvorstellbarer Komplexität entsteht¹⁶) auf dieser Grundlage auch besteuert werden können und (zumindest) keine Steuerausfälle zu verzeichnen sind.¹⁷ Dabei deckt der Begriff "elektronischer Geschäftsverkehr" nach einer Auffassung das gesamte Spektrum elektronischer Geschäftsbeziehungen ab, einschließlich der elektronischen Verarbeitung und Über-

¹⁴ Zur Nutzung des Internets für steuerstrafrechtlich relevante Zwecke vgl. Ingo *Flore*, Online ins Steuerparadies ?, K&R 1999, 163.

¹⁵ Guido *Holler* / Frank *Heerspink*, Betriebsstättenbegründung durch Errichtung eines Verkaufsservers im Internet, BB 1998, 771; Hintergrund dieser aufkommenden Diskussion ist die Frage, ob der Betrieb eines Servers im niedrig besteuerten Ausland eine ausländische Betriebsstätte begründet. Folglich unterlägen sodann die mit dem Server erwirtschafteten Gewinne nicht der (höheren) inländischen Besteuerung.

¹⁶ Laut Reimar *Pinkernell*, Ertrag- und umsatzsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden Softwarevertriebs über das Internet, StuW 1999, 281, wurde der Begriff "Cyberspace" von dem amerikanischen Science-Fiction-Autor William Gibson geprägt (*Neuromancer*, 1984).

¹⁷ Zu Rechtfertigungsgründen für die Erhebung einer Steuer vgl. Klaus *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, Steuerrechtfertigungstheorie,

tragung von Produktdaten mit Text, Ton und Bild, die Versorgung mit Gütern und Dienstleistungen sowie ihren An- und Verkauf. Er umfaßt den elektronischen Handel mit Waren und Dienstleistungen, Online-Lieferungen digitalen Inhalts, elektronische Geldüberweisungen, den elektronischen Aktienhandel, Zusammenarbeit bei Design und Konstruktion, Direktmarketing beim Verbraucher und den Kundendienst.¹⁸ Schätzungen über die wirtschaftliche Entwicklung des elektronischen Handels gehen dabei weit auseinander.¹⁹ Ein möglicher Grund hierfür könnte das Fehlen einer klaren Begriffsbestimmung für diese Art des Handels sein. Korf/Sovinz²⁰ etwa schlagen folgende recht einfache Definition vor:

“eCommerce umfaßt alle Rechtsgeschäfte, bei denen die Parteien den Vertragsschluß oder zumindest eine Leistungshandlung über das Internet oder ein vergleichbares Netzwerk durchführen.”

Vellen²¹ definiert “elektronischen Handel” als *“jede Art geschäftlicher Transaktion, bei der die Beteiligten auf e-*

Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Köln 1993, 537.

¹⁸ Auszug aus: Stellungnahme (Art.147) für den Ausschuß für Wirtschaft, Währung und Industriepolitik zu der Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, den Wirtschafts- und Sozialausschuß und den Ausschuß der Regionen über eine europäische Initiative für den elektronischen Geschäftsverkehr (KOM (97)0157 – C4 – 0297/97; Bericht von Erika Mann, Ausschuß für Forschung, technologische Entwicklung und Energie, Verfasser der Stellungnahme: Franco Malerba.

¹⁹ Vgl. hierzu Guido *Holler* / Frank *Heerspink*, BB 1998, 771, m.w.N.

²⁰ Ralph *Korf* / Stefan *Sovinz*, Umsatzbesteuerung des elektronischen Handels (I), CR 1999, 314.

²¹ Michael *Vellen*, Umsatzbesteuerung der Transaktionen im elektronischen Handel, K&R 1998, 273 f.

elektronischem Weg Geschäfte anbahnen, abwickeln oder elektronischen Handel mit Gütern oder Dienstleistungen betreiben.“ Von den Transaktionen im elektronischen Handel seien die Telekommunikationsdienstleistungen – so Vellen – zu unterscheiden, die die übertragenen Inhalte nicht mitumfaßten. Die terminologischen Schwierigkeiten, die sich bereits in der rein tatsächlichen Beschreibung der hier gemeinten Umsätze zeigen, finden ihre Fortsetzung bei der Abfassung gesetzlicher Vorschriften, da neuartige Begriffe nunmehr in den Kontext teilweise veralteter Regelungsbereiche eingeführt werden müssen. Die Schwierigkeiten, die sich dabei ergeben, dürfen vor allem im Bereich der Eingriffsverwaltung – konkret im Steuerrecht – nicht unterschätzt werden, da die elektronische Telekommunikation Bedingungen geschaffen hat, die im Vergleich zur herkömmlichen Sichtweise beispiellos sind.²²

I. Technische Grundlagen²³

Voraussetzung für eine korrekte juristische Behandlung der Materie “Internet” ist zuerst deren zutreffende tatsächliche (insbesondere: technische) Erfassung. Die techni-

²² Vgl. Gunter Ammann, Einige Gedanken zum evolutionären Einfluß elektronischer Telekommunikation auf die Besteuerungsrealität – Das Ende der Steuern auf Einkommen und Ertrag ? IStR 1999, 449 (450), der zugleich (FN 26) die Frage stellt, ob deren Tragweite von Verwaltung und Gesetzgebungsinitiatoren schon richtig wahrgenommen wird.

²³ Vgl. hierzu Andreas R. Franke, Electronic Commerce – Steuerliche

schen Grundlagen des Internets bestehen – vereinfacht dargestellt - aus einer Vielzahl von Rechnern, die weltweit miteinander verbunden sind und Daten austauschen. Dies erfolgt mit Hilfe eines sog. Protokolls (Transmission Control Protocol / Internet Protocol, TCP / IP).²⁴ Ein Zentralcomputer existiert dabei nicht. Das Internet kann zudem auch nicht physisch lokalisiert werden. Der Datentransfer wird statt dessen von sog. Leitcomputern (“Router”) organisiert, die jeweils den optimalen Übertragungsweg für die Informationen suchen. Bei den Teilnehmern kann unterschieden werden zwischen Nutzern (“User”), Zugangsanbietern (“Access Provider”) und Inhaltsanbietern (“Content Provider”).²⁵ Die Nutzer bedürfen des Zugangsanbieters, um auf die Angebote des Inhaltsanbieters zugreifen zu können. Der Zugangsanbieter stellt dabei sowohl dem Nutzer als auch dem Inhaltsanbieter einen technischen Zugang zum Internet zur Verfügung. Der Inhaltsanbieter – der also ebenfalls auf den Zugangsanbieter angewiesen ist²⁶ - hält seine Informationsangebote auf einem Rechner vor, der mit spezieller Software ausgestattet ist (“Server”).²⁷ Die Nutzer können von diesen Servern Informatio-

Aspekte –, <http://www.schitag.de>, 1 (2).

²⁴ Vgl. hierzu Andreas L. *Kowallik*, Ertragsteuerliche Erfassung von Electronic Commerce im Internet – Betriebsstättenbegründung und –besteuerung im virtuellen Raum, DStR 1999, 223.

²⁵ Vgl. hierzu Michael *Wichmann*, Elektronischer Geschäftsverkehr, Besteuerung und Konzernverrechnungspreise, K&R 1999, 193 (198) m.w.N.

²⁶ Vgl. hierzu Andreas L. *Kowallik*, DStR 1999, 223 (224).

²⁷ Vgl. zu Begriff und Funktion Frederik *Ramm*, Recherchieren und Publizieren im World Wide Web, Braunschweig/Wiesbaden, 2. Aufl. 1996, 2 ff.

nen verschiedenster Art abrufen. Der bekannteste Dienst des Internet dürfte das WorldWideWeb (“WWW”)²⁸ sein. Dieses Internet-Subsystem bietet dem Nutzer die Möglichkeit, auf sog. Web-Seiten zuzugreifen.²⁹

²⁸ Vgl. hierzu Andreas L. *Kowalik*, DStR 1999, 223, der von “Internetsubsystem” spricht.

²⁹ Andreas R. *Franke*, Electronic Commerce – Steuerliche Aspekte -, <http://www.schitag.de>, 05.09.2000, 1 (2).

II. Einordnung der verschiedenen Internet-Transaktionen

Die so zusammengefaßten technischen Vorgaben schlagen sich juristisch zunächst in einer Unterscheidung der verschiedenen möglichen Transaktionsqualifizierungen in zwei Oberbegriffen nieder. Ausgehend von den Ausführungen bei einem Vertreter der Finanzverwaltung³⁰ ist bei Transaktionen im elektronischen Handel grundsätzlich zwischen Offline- und Online-Vorgängen³¹ – auch im Hinblick auf die Umsatzbesteuerung - zu unterscheiden.³²

1. Offline-Transaktionen

Offline-eCommerce beinhaltet all die Geschäfte, bei denen das Internet oder andere elektronische Netze lediglich für die Werbung, die Vertragsanbahnung oder den Vertragsschluß genutzt werden.³³ Die Lieferung bestellter

³⁰ Vgl. Michael Vellen, K&R 1998, 274.

³¹ Vgl. zu dieser Unterscheidung auch Martin Kreienbaum, Steuererhebung und Kontrolle bei digitalen Transaktionen, 416. Desweiteren Hans-Wolfgang Arndt/Thomas Fetzer, BB 2000, 2545 (2546).

³² Heinke Gummert in: Wolfgang Kilian/Benno Heussen, Computerrechts-Handbuch, Stand: März 1999, Kap. 91, Rdnr. 34, unterscheidet aus umsatzsteuerlicher Sicht die folgenden Leistungsbeziehungen:

- Der Nutzer des Internet bezieht Leistungen der Telefongesellschaft durch die Inanspruchnahme der Telefonverbindung
- Der Nutzer bezieht Leistungen des Zugangsanbieters durch die Nutzung seines Servers
- Der Nutzer kann darüber hinaus Leistungen von Inhaltsanbietern beziehen

In der zuletzt genannten Fallgruppe differenziert Gummert dann weiter in Lieferungen und sonstige Leistungen.

³³ Vgl. Hans-Wolfgang Arndt/Thomas Fetzer, Der Richtlinienvor-

Gegenstände aber wird auf herkömmlichem Weg abgewickelt. Bestellt der Kunde über das Internet z.B. eine CD, die Software enthält und die vom Händler offline, also gegenständlich, geliefert wird, handelt es sich – wie bisher auch - um die Lieferung von Gegenständen.³⁴

2. Online-Transaktionen

Die Online-Transaktionen sind dadurch gekennzeichnet, daß die Übersendung eines physischen Gegenstands – im Gegensatz zu Offline-Transaktionen - nicht stattfindet. Hier steht entweder die Einräumung eines Zugangs zum Internet (bei Access-Providern, s.o.) oder die Überlassung von Informationen (bei Content-Providern, s.o.) im Vordergrund.³⁵ Letztere kann sich entweder schlicht in der Bestellung auf elektronischem Weg erschöpfen (abgeleiteter Online-Vorgang) oder Dienstleistungen werden über vernetzte Systeme direkt in digitalisierter Form erbracht (“Online-Lieferung immaterieller Güter”³⁶ oder "Softgoods"³⁷), wie z.B. Versorgung mit Nachrichten- oder Informations-

schlag der Europäischen Kommission zur Mehrwertbesteuerung des Elektronischen Handels, BB 2000, 2545 (2546).

³⁴ Ralph *Korff*/Stefan *Sovinz*, Umsatzbesteuerung des elektronischen Handels I, CR 1999, 314 (317).

³⁵ Michael *Wichmann*, K&R 1999, 193 (195) differenziert weiter in die drei Hauptfallgruppen Business-to-Consumer, Business-to-Business (third party), Business-to-Business (intra-group). Vgl. hierzu auch: Hans-Wolfgang *Arndt*/Thomas *Fetzer*, BB 2000, 2545 (2546).

³⁶ Vgl. Erika *Mann*, Bericht über die Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europ. Parlament, den Wirtschafts- und Sozialausschuß und den Ausschuß der Regionen über eine europäische Initiative für den elektronischen Geschäftsverkehr (KOM (97)0157 – C4 – 0297/97), 15.

³⁷ *Rendels*, in: FS Offerhaus, 1134.

diensten. Kennzeichnend ist jeweils ein individueller Abruf der betreffenden Transaktion³⁸ durch den Besteller, der das generell jedem Nutzer des Internets zur Verfügung stehende Angebot wahrnimmt, indem er von seinem Computer aus durch Nutzung des Internet-Zugangs auf elektronischem Wege Kontakt zu dem Server des jeweiligen Internet-Anbieters aufnimmt. Im WWW wird seit geraumer Zeit u.a. die Möglichkeit angeboten, sich Daten aus dem Netz nicht nur anzusehen oder anzuhören, sondern auf den eigenen Rechner per "Download" ("Herunterladen") zu übertragen. Dabei wird eine Verbindung zum lokalen Rechner des *Empfängers* hergestellt und dabei eine *Kopie* einer auf einem Computer befindlichen Datei auf dem eigenen Rechner - oder einer eingelegten Diskette - erstellt³⁹. Daher besteht z.B. gegenwärtig nicht mehr die Notwendigkeit, bisher in fester Form verkörperte Informationen wie Bücher, CD's, Filme (Videos) oder Software durch unmittelbaren Kauf vor Ort zu erwerben.⁴⁰ Der Nutzer des WWW kann grundsätzlich von jedem beliebigen Ort auf der Erde einen Gegenstand, der in digitalisierter Form verfügbar ist, jederzeit erlangen und für seine Zwecke nutzen, also auch die empfangenen Daten nach Belieben speichern, vervielfältigen, bearbeiten oder verändern. Da dieser Vorgang aufgrund des nicht verkörperten Datentransfers nicht mehr an räumliche Grenzen gebunden und

³⁸ Vgl. Arthur *Waldenberger*, Electronic Commerce: der Richtlinien-vorschlag der EG-Kommission, EuZW 1999, S. 296 m.w.N.

³⁹ Vgl. Dietmar *Sitteck*, Das Internet-Lexikon, Stichwort: "Download".

von Außenstehenden praktisch nicht mehr kontrollierbar ist, kann ein auf herkömmlichem Handelsweg z.B. umsatzsteuerpflichtiger Vorgang der Besteuerung ohne nennenswerten Aufwand und ohne großes Risiko allein durch die Verlagerung in das Internet entzogen werden.⁴¹ Diese Verlagerung kann zu einer Steuerumgehung führen,⁴² soweit der so veränderte Vorgang überhaupt umsatzsteuerbar und zusätzlich umsatzsteuerpflichtig ist. Hierzu muß grundsätzlich die Annahme einer "Leistung" im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen. Wie konkret der Begriff der "Leistung" im Sinne des Umsatzsteuergesetzes (UStG) gefaßt ist und ob es sich bei den oben skizzierten neuartigen Online-Transaktionen um "Leistungen" im bisherigen Sinne des Umsatzsteuergesetzes handelt, ist zu prüfen.⁴³

Ausgangspunkt der möglicherweise fehlenden Anwendbarkeit des Leistungsbegriffs z.B. auf Download-Umsätze ist folgende Überlegung: Der eine Datei herunterladende Nutzer fertigt lediglich eine Kopie der von dem Anbieter

⁴⁰ Vgl. hierzu Hans-Wolfgang *Arndt/Thomas Fetzer*, BB 2000, 2546.

⁴¹ Vgl. Ingo *Flore*, Online ins Steuerparadies ?, K&R 1999, 163.

⁴² Vgl. hierzu Andreas L. *Kowallik*, Ertragsteuerliche Erfassung von Electronic Commerce im Internet – Betriebsstättenbegründung und –besteuerung im virtuellen Raum, DStR 1999, 223 f., der eCommerce und "Physical Commerce" unter ertragsteuerlichen Gesichtspunkten gegenüberstellt.

⁴³ Die Notwendigkeit der Identifizierung einzelner elektronischer Vorgänge als Leistungen zeigt sich auch am Beispiel der geplanten Steuererhebung. Hierzu wurde der Vorschlag gemacht, in elektronische Zahlungssysteme sollten "Abzugssteuer-Automaten" implementiert werden. Wie dieser Automat den Leistungsvorgang als Steuertatbe-

erstellten und im Internet lediglich bereitgestellten Software (bzw. Buch, CD, Video etc.) an. Vergleicht man diesen Vorgang mit einem herkömmlichen Vorgang des täglichen Lebens so wäre die Situation ähnlich der folgenden: Ein Buchhändler, der ein Buch in einem Schaufenster ausstellt, gibt einem bzw. mehreren Passanten durch fortwährendes Weiterblättern des Buches (z.B. durchgeführt mit Hilfe eines Apparates) die Möglichkeit, die gezeigten Seiten mit Hilfe eines (von dem jeweiligen Passanten mitgebrachten) Gerätes (vergleichbar einem elektronischen Fotoapparat) einzuscannen. Der Passant könnte dann mit den gespeicherten Dateien arbeiten. Er wäre in der Lage, den gescannten Text durch Ausdrucken zu reproduzieren, durchzulesen, zu vervielfältigen oder zu bearbeiten. Der Buchhändler könnte das ausgestellte Werk nach wie vor an einen kaufwilligen Kunden veräußern. Eine Einbuße würde er durch das Ausstellen insofern nicht erleiden. Da auch weitere vorbeikommende Passanten den Text einscannen könnten, wäre ein gewisser Werbeeffekt gesichert und für den Buchhändler nur ein unbestimmter Adressatenkreis erkennbar. In einem solchen Fall wäre nach bisheriger Ansicht nicht ohne weiteres das Vorliegen einer "Leistung" durch den Buchhändler (an wen ?) angenommen worden (anders wohl dann, wenn der Buchhändler den Scanner gegen Entgelt überlassen oder die Fotografiermöglichkeit nur gegen ein Entgelt eingeräumt hätte). In

der Praxis wird häufig von einem steuerpflichtigen Leistungsaustausch schon dann ausgegangen, wenn die jeweiligen Empfänger bereit sind, für die Nutzungsmöglichkeit ein Entgelt zu zahlen oder ein vergleichbarer Vorgang im herkömmlichen Warenverkehr umsatzbesteuert wird und der Verdacht der "Umsatzverlagerung" besteht. Inwieweit bei Internet-Transaktionen generell nach dem bisher geltenden Leistungsbegriff zutreffend von einer umsatzsteuerbaren "Leistung" ausgegangen werden kann, ob der Leistungsbegriff bisher eher handlungsbezogen oder eher erfolgsbezogen auszulegen war, ob ein Leistungsaustausch im engeren Sinne stattfinden muß oder ob vom Entgelt auf das Vorliegen einer Leistung geschlossen werden kann, sind Fragen, die im Rahmen dieser Arbeit untersucht werden sollen.

III. Gegenwärtiger Stand von Besteuerungspraxis und Literatur

Der Oberbegriff für Lieferungen und sonstige Leistungen ist die "Leistung", wovon erkennbar auch der Sprachgebrauch des Gesetzes ausgeht (vgl. § 3 Abs.1 und 9 sowie vor allem § 10 Abs. 1 Satz 2 und 3).⁴⁴ Der Begriff der Leistung als solcher ist im Umsatzsteuergesetz selbst

hierzu Gunter *Ammann*, IStR 1999, 449 (450) m.w.N.

⁴⁴ Eberhard *Husmann* in: Günter *Rau*/Erich *Dürrwächter*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Köln, 8. Aufl. 1997 (Grundwerk), § 1, Rdnr. 71.

nicht ausdrücklich definiert.⁴⁵ Eine allgemeine Bezeichnung wie "Internet-Leistung", "Internet-Transaktion", "Internet-Umsatz" findet sich im Umsatzsteuergesetz ebenso wenig wie ein noch speziellerer⁴⁶ Begriff "WWW-Leistung", "WWW-Transaktion" oder "WWW-Umsatz". Bei der bisherigen Ergänzung des Umsatzsteuergesetzes, die (auch) im Hinblick auf das Internet vorgenommen wurde, ist zunächst mit Wirkung zum 01.01.1997 durch das Umsatzsteueränderungsgesetz vom 12.12.1996⁴⁷ der Tatbestand des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG ("die sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation") zur Ortsbestimmung spezieller Telekommunikations-Transaktionen neu in das Gesetz aufgenommen worden. Bereits vorher war eine Besteuerung (auch) solcher Transaktionen durchgeführt worden, die durch oder mit Hilfe des Internets abgewickelt werden, ohne daß im Umsatzsteuergesetz eine Nennung oder Umschreibung der konkret zu steuernden Transaktionen enthalten gewesen wäre. Als Beispiel hierfür sind die Download-Umsätze zu nennen, die als Informationsaustausch ohne weiteres den sonstigen Leistungen unterfallen sollen.⁴⁸

1. Besteuerungspraxis der Finanzverwaltung

⁴⁵ Vgl. Michael Messner, Der Gegenstand der Leistung im Umsatzsteuerrecht, Frankfurt am Main 1992, 34. Ebenso Eberhard Husmann in: *Rau/Dürrwächter*, § 1, Rdnr. 72.

⁴⁶ Laut Frederik Ramm, Recherchieren und Publizieren im World Wide Web, S. 1, ist das WWW "einer unter vielen Diensten im weltumspannenden Internet".

⁴⁷ BGBl. 1996 I, S.1851; BStBl. 1996 I, S.1560.

Die Finanzverwaltung hat durch bisherige Erlasse und Verfügungen⁴⁹ lediglich inzidenter erkennen lassen, daß sie an dem Leistungsgehalt der eCommerce-Transaktionen generell ebensowenige Zweifel hegt wie an der Auffassung, daß die Besteuerung der (= sämtlicher ?) Internet-Transaktionen durch die bisherigen gesetzlichen Normierungen ausreichend abgedeckt ist und zwar sowohl vor als auch nach Einführung des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG. Aus den bisherigen Verlautbarungen der Finanzverwaltung ist demnach zu ersehen, daß einhellig ohne weiteren Eintritt in eine genauere Untersuchung davon ausgegangen wird, eine Besteuerung der Internet-Transaktionen sei von vornherein zulässig gewesen (da von den bereits existierenden gesetzlichen Regelungen gedeckt) oder die Zulässigkeit der Besteuerung ergebe sich aus der Notwendigkeit der Vermeidung von Steuerausfällen. So führte z.B. Vellen⁵⁰ als Vertreter der Finanzverwaltung im Jahre 1998 noch aus: *“Bei Online-Umsätzen handelt es sich um Dienstleistungen nach Art. 6 der 6.EG-Richtlinie (aus dem Jahre 1977, Anm. des Verfassers). Nach Art.5 Abs.1 der 6.EG-Richtlinie setzt die Lieferung eines Gegenstandes die Übertragung der Befähigung voraus, wie ein Eigen-*

⁴⁸ Abschnitt 39a, Abs. 4 Satz 2 UStRichtl. 2000.

⁴⁹ Z.B. OFD Koblenz, Überlassung von Standard-Software per Modem oder Internet, Verfügung vom 22.06.1998 – S 7100 A – St 51 2), DStR 1998, 1135; DB 1998, 1441 und vom 29.09.1998, DStR 1998, 1797 sowie OFD Düsseldorf vom 11.01.1999, DStR 1999, 186.

⁵⁰ Michael Vellen, K&R 1998, 273 (275).

tümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Da die digitalisierten Güter im elektronischen Handel ihre physische Erscheinungsform als Gegenstand verloren haben, findet insoweit Art. 5 Abs.1 der 6. EG-Richtlinie keine Anwendung. Dies hat zur Folge, daß auch die digitalisierten Güter zwingend als Dienstleistungen nach Art. 6 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie anzusehen sind.“ An anderer Stelle⁵¹ äußerte Vellen noch im Jahre 1999, daß als zweiter Grundsatz zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Transaktionen im elektronischen Handel auf internationaler Ebene festgelegt worden sei, daß virtuelle (“digitale”) Produkte - einschließlich der sog. virtuellen Güter - als Dienstleistungen anzusehen seien. Da in der 6.EG-Richtlinie nur zwischen der Lieferung von Gütern einerseits und Dienstleistungen andererseits unterschieden werde, bedeute dies im Umkehrschluß, daß “*Umsätze mit digitalen Produkten nicht als Lieferungen von Gegenständen zu behandeln*” seien.⁵² Mögliche Besonderheiten der digitalisierten Güter werden von Vellen dabei nicht näher erwähnt. Im BMF-Schreiben vom 18.11.1997 war seitens der Finanzverwaltung inhaltlich z.B. zur Abgrenzung der sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation von den sog. Teledienstleistungen Stellung genommen worden. Zu den sonstigen Leistungen auf dem

⁵¹ Michael Vellen, OECD-Ministerkonferenz zum elektronischen Handel, UR 1999, 53 (55).

⁵² Auch Heinke Gummert/Stephan Trapp, MMR 1998, 227 ff., gehen stillschweigend vom Vorliegen einer “Leistung” aus.

Gebiet der Telekommunikation zählten danach insbesondere:

- ?? Übertragung von Signalen, Schrift, Bild, Ton, Sprache oder Informationen jeglicher Art über Festnetz, Mobilfunk, Internet und Rundfunk;
- ?? *Sonstige Leistungen* auf dem Gebiet des “Electronic Data Interchange”

Abzugrenzen seien die “sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation” gemäß diesem BMF-Schreiben von den “Telediensten”, bei denen die entgeltlich angebotenen *Inhalte* der übertragenen Leistungen im Vordergrund stehen sollen. Zu letzteren zählten etwa:

- ?? Angebote im Bereich der Individualkommunikation wie z.B. Telebanking oder Datenaustausch
- ?? Datendienste (Verkehrs-/ Umwelt- oder Börsendaten)
- ?? Bereitstellung von Navigationshilfen
- ?? Angebote zur Nutzung von Telespielen
- ?? Angebote von Waren und Dienstleistungen in elektronisch abrufbaren Datenbanken mit interaktivem Zugriff und unmittelbarer Bestellmöglichkeit.

Die vom Verordnungsgeber vorgeschlagene Unterscheidung zwischen den sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation und den Telediensten wurde in den von ihm selbst genannten Beispielen nicht konsequent durchgehalten und daher in der Literatur als zum Teil unzu-

treffend kritisiert.⁵³ Die mittlerweile erlassenen Umsatzsteuerrichtlinien 2000 verwenden den Begriff der Teledienste nicht mehr ausdrücklich. In Abschnitt 39 a der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 wurden ansonsten die wesentlichen Inhalte des BMF-Schreibens vom 18.11.1997 (insbesondere also die Aufteilung in sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation und die davon zu unterscheidenden entgeltlich angebotenen Inhalte der übertragenen "Leistungen") übernommen. So zählen nach Abs. 2 Nr. 1d dieses Umsatzsteuerrichtlinien-Abschnitts "*die Übertragung von Signalen, Schrift, Bild, Ton, Sprache oder Informationen jeglicher Art (...) via Internet*" zu den sonstigen Leistungen im Sinne des Absatzes 1, während die Navigationshilfen nunmehr nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 Umsatzsteuerrichtlinien 2000 eindeutig nicht zu den Telekommunikationsleistungen gezählt werden. Bei den übertragenen Inhalten soll es sich zudem um "*gesondert zu beurteilende selbständige Leistungen*" handeln, "*deren Art für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung maßgebend ist*". Eine inhaltliche Bezugnahme auf gesetzliche Vorschriften – wie z.B. in Abschnitt 39 Abs. 1 Nr. 1 – 6 Umsatzsteuerrichtlinien 2000 hinsichtlich sonstiger Leistungen i.S.v. § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG (Patente, Urheber-

⁵³ Vgl. Jürgen Hoffmann, Deutsche Umsatzbesteuerung von Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, Telefonmehrwertdienste und Teledienste aus dem Ausland, DB 1998, 848 f., der die Qualifizierung von Navigationshilfen als bloße Nebenleistung zur Ermöglichung des Zugangs einerseits und die ebenfalls im BMF-Schreiben vom 18.11.1997 zum Ausdruck kommende Einschätzung der Navigationshilfen als Teledienste andererseits kritisiert.

rechte, Markenrechte) – ist nur mittelbar durch Verweis auf § 3a Abs. 4 Nr. 1-5 UStG in Richtlinienabschnitt 39a Abs.4 Satz 2 erfolgt.⁵⁴ Eine Qualifizierung speziell der entgeltlichen Download-Transaktionen (Software-Download) wurde von der Finanzverwaltung bislang analog der Einordnung von Know-How-Überlassungen (Ausnahme: Überlassung von Standard-Software) als sonstige Leistung i.S.v. § 3 Abs. 9 i.V.m. § 3a Abs. 4 Nr. 5 UStG als “Inhalts-Leistung” vorgenommen.⁵⁵ In dem vorerwähnten BMF-Schreiben aus dem Jahre 1997 wurden diese hingegen noch nicht speziell behandelt.

⁵⁴ Da die Gesetzesänderung im deutschen Umsatzsteuergesetz zum Jahreswechsel 1996/1997 im Vorgriff auf die entsprechende Ermächtigung durch den Rat der Europäischen Kommission erfolgte und zu diesem Zeitpunkt der Begriff der Telekommunikationsdienstleistungen auf europäischer Ebene noch nicht näher bestimmt worden war, mußte laut Heinke Gummert in: *Kilian/Heussen*, Kap. 91, Rdnr. 40, “die deutsche Finanzverwaltung ihrerseits entscheiden, welche Dienstleistungen unter § 3a Abs.4 Nr. 12 UStG zu subsumieren sind”.

⁵⁵ A 25 Abs. 2 Nr. 7 Satz 2 UStR (“Übertragung von Standard-Software oder Individual-Software auf elektronischem Weg”); Abschn. 39 Abs. 15 Satz 6 UStR; OFD Düsseldorf, Umsatzsteuer: Überlassung von Standard-Software über das Internet oder andere elektronische Netze, Verfügung vom 11.01.1999, S 7100 A – St 141, IStR 1999, 186 f.; OFD Frankfurt a.M., Verfügung vom 29.12.1998, S 7100 A – 166 – St IV 10, BB 1999, 300.

2. Literatur-Stimmen

In einer Dissertation aus dem Jahre 1991 zum “Gegenstand der Leistung im Umsatzsteuerrecht” stellte Messner – ohne Berücksichtigung von Transaktionen durch oder mit Hilfe des Internets – nur generell fest, daß “... *jede Zuwendung eines Vermögenswertes eine Leistung*” darstelle.⁵⁶ Tipke/Lang zufolge ist “Leistung” jedes vom Willen eines Rechtssubjekts beherrschte Verhalten (Tun, Dulden, Unterlassen), das zum Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs gemacht werden, insbesondere Gegenstand eines Schuldverhältnisses sein kann.⁵⁷

In der Literatur finden sich in der jüngsten Vergangenheit vereinzelte Meinungsäußerungen, die an verschiedenen Stellen Anhaltspunkte für Kritik am gesetzgeberischen Vorgehen erkennen lassen: Als erster hat Widmann bereits Ende November 1996 - also noch vor Inkrafttreten der Ergänzung des § 3a UStG - auf die möglicherweise generell fehlende Bestimmtheit des Abs. 4 Nr. 12 hingewiesen.⁵⁸ Im einzelnen hat Widmann ausgeführt: “Die Formulierung des neuen § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG erfüllt

⁵⁶ Michael *Messner*, Der Gegenstand der Leistung im Umsatzsteuerrecht, Frankfurt a.M. 1992, 144.

⁵⁷ Klaus *Tipke/Joachim Lang*, Steuerrecht, 15.Aufl. Köln 1996, § 13, Rdnr. 40.

⁵⁸ Werner *Widmann*, Das Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997, DB 1996, 2404 (2406). Zustimmend Ralph *Korf*, Neuregelung des

wohl kaum das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot bei Steuervorschriften, denn was Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation sind, vermag gegenwärtig niemand eindeutig zu sagen.“ Ausgehend von der im bundesdeutschen Umsatzsteuergesetz getroffenen Unterscheidung in Lieferung und sonstige Leistung und der fehlenden Definition der Telekommunikationsleistungen im Umsatzsteuergesetz ist nach der Ansicht Pinkernells⁵⁹ der Rechtsanwender dazu gezwungen, jede über das Internet erbrachte Leistung in ihrem wirtschaftlichen Gehalt zu analysieren und dann einem der Tatbestände des Umsatzsteuergesetzes zuzuordnen. Die Frage des Erfordernisses des Leistungscharakters dieser Transaktionen wird jedoch auch bei Pinkernell nicht problematisiert⁶⁰. Gleichwohl erwähnt Pinkernell, daß ein Überblick jedenfalls zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Softwarevertriebs über das Internet zeige, daß derzeit “eine unübersichtliche Rechtslage” bestehe, die von wenig überzeugenden Differenzierungen geprägt sei und insbesondere beim Software-Download aus dem Ausland steuerlich attraktive Gestaltungen ermögliche. Nach Auffassung von Pinkernell sollte durch den Gesetzgeber ein spezieller Tatbestand innerhalb des § 3a UStG (d.h. zum Ort der sonstigen Leistung) geschaffen werden, der die Leistungserbringung im

Leistungsorts von Telekommunikationsdienstleistungen, DB 1997, 744. Durchaus kritisch hierzu Jürgen *Hoffmann*, DB 1998, 848 (849).

⁵⁹ Reimar *Pinkernell*, StUW 1999, 281 (290).

⁶⁰ Diese Form der Kritik fehlt auch bei Ralph *Korff/Ingo Schlegel*, DB 1999, S. 1773 (1774).

eCommerce einheitlich nach den Gesichtspunkten der Wettbewerbsneutralität und der Verbrauchsortbesteuerung regelt, denn der jetzige § 3a Abs. 4 Nr. 5 UStG sei *als Auffangtatbestand nicht geeignet*.⁶¹ Hoffmann⁶² vertritt demgegenüber die Auffassung, daß die bloße Bezugnahme auf einen Begriff des Telekommunikationsrechts im steuerlichen Bereich manche Frage offenlasse. Andererseits erscheine es durchaus sinnvoll, wenn der Steuergesetzgeber auf die Begriffe des Bereichs verweise, den er steuerlich regeln wolle, anstatt die Diskussion durch eigene Definitionsversuche weiter zu erschweren. Gewisse Interpretationsprobleme bei unbestimmten Rechtsbegriffen in einem sich technisch und wirtschaftlich dynamisch entwickelnden Umfeld seien normal. Die Praxis werde damit zurechtkommen müssen, daß im Einzelfall immer wieder fraglich sein könne, wo die genaue Grenze zwischen den rein technischen Übertragungsleistungen i.S. von Telekommunikationsdienstleistungen einerseits und der darüber hinausgehenden Vermittlung von Inhalten andererseits verlaufe. Da Waldenberger⁶³ bereits die – gegenüber dem Vorgehen des bundesdeutschen Gesetzgebers – zu diesem Thema viel differenzierteren Ausführungen der EG-Kommission inhaltlich kritisiert, läßt sich daraus eine (von ihm so nicht formulierte) mit Pinkernell vergleichbare Kritik am Vorgehen des

⁶¹ Reimar Pinkernell, StUW 1999, 281 (294).

⁶² Vgl. Jürgen Hoffmann, DB 1998, 848 (849).

⁶³ Arthur Waldenberger, EuZW 1999, 296 (297).

deutschen Gesetzgebers zumindest indirekt ableiten. Waldenberger stellt in Frage, ob Anbieter von Computerprogrammen, die es dem Nutzer ermöglichen, online Programme "herunterzuladen" nicht gar als "elektronische Warenlieferanten" einzustufen seien.⁶⁴ Gummert⁶⁵ schildert ausführlich die Entstehungsgeschichte des § 3a Abs.4 Nr. 12 UStG und stellt dabei fest, daß die deutsche Finanzverwaltung ihrerseits "*gezwungen war zu entscheiden, welche Dienstleistungen unter diese Vorschrift fallen*".⁶⁶ Auch konstatiert Gummert, daß die schließlich am 17.03.1997 vom Rat der Europäischen Kommission erteilte Ermächtigung erst *nach* Erlaß der Änderung des deutschen Umsatzsteuergesetzes erging. Eine inhaltliche Bezugnahme auf die europäischen Vorgaben durch den deutschen Gesetzgeber war somit nicht möglich.⁶⁷ Zusätzlich stellt sie fest, daß der in der Gesetzesbegründung vorgenommene Rückgriff auf Definitionen des Telekommunikationsgesetzes nur Teile der zu regelnden Materie erfaßt (übertragene Inhalte werden nicht erfaßt⁶⁸). Verfas-

⁶⁴ Vgl. Arthur Waldenberger, a.a.O., S. 296 (297).

⁶⁵ Heinke Gummert in: *Kilian/Heussen*, Kap. 91, Rdnr. 53 ff.

⁶⁶ Heinke Gummert, a.a.O., Kap. 91, Rdnr. 40.

⁶⁷ Michael Vellen zufolge hat Deutschland die Ermächtigung bereits vor deren Verabschiedung in nationales Recht umgesetzt, Richtlinie im Hinblick auf das für Telekommunikationsleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem, UR 1999, 349 (350).

⁶⁸ Heinke Gummert in: *Kilian/Heussen*, Kap. 91, Rdnr. 38. Werner Widmann, DB 1996, 2404, verweist sogar darauf, daß man Begriffe, die EG-rechtlich vorgegeben seien, nicht nach nationalen Normen auslegen könne, die vor einem anderen Hintergrund ergangen seien. Die Definition des deutschen Telekommunikationsgesetzes gelte nicht in den anderen EU-Mitgliedstaaten, so daß sich absehen lasse, welche Schwierigkeiten wegen der uneinheitlichen Rechtsanwendung auftauchen werden.

sungsrechtliche Schlußfolgerungen zieht Gummert aus den geschilderten Umständen ausdrücklich nicht. Nach Küffner⁶⁹ ist die Überlassung von Software – auch über das Internet – als Leistung zu qualifizieren und zwar bereits vom jetzt gültigen Rechtsstand aus. Langer⁷⁰ weist darauf hin, daß anlässlich der Verabschiedung des Steuerbereinigungsgesetzes Teile der vorgesehenen Regelungen wegen praktischer Schwierigkeiten bei der Umsetzung, d.h. Abgrenzungsprobleme im Mobilfunkbereich, Neuregelungen wieder aus dem Entwurf des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 herausgenommen wurden, da es insoweit auch keine EG-rechtliche Verpflichtung für die Einführung dieser Regelung gegeben habe. Welnhofer⁷¹ stellt – soweit ersichtlich – am differenziertesten die möglichen Lücken der gegenwärtigen gesetzlichen Lage fest.⁷² Sie führt aus, daß § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG keine Definition des Begriffes “Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation” enthalte. Sie weist auf die Empfehlung des Finanzausschusses des Bundestages hin, die Definition des Telekommunikationsgesetzes (TKG) zugrunde zu legen und merkt an, daß die deutsche Finanzverwaltung offenbar von einer na-

⁶⁹ Peter Küffner, Umsatzsteuer bei Software-Überlassungen, DStR 1999, 1138 ff.

⁷⁰ Michael Langer, Steuerbereinigungsgesetz 1999: Änderungen bei der Umsatzsteuer, DB 2000, 244 (248).

⁷¹ Michaela Welnhofer, in: Mathias Schwarz, Recht im Internet, Augsburg 1999, Loseblatt, Kap. 13, Steuerrecht, 9 ff.

⁷² Werner Widmann, DB 1996, 2404, kommt das Verdienst zu, den zugrundeliegenden Gedanken der fehlenden Bestimmtheit der gesetzlichen Regelung bereits 1996 geäußert zu haben.

hezu identischen Definition ausgehe.⁷³ Die Zulässigkeit einer von der Finanzverwaltung offenbar vorgenommenen Erweiterung dieser Definition zweifelt sie an. Schließlich stellt sie fest: *“Es bleibt abzuwarten, welche Begriffsbestimmung sich im Rahmen des TDG (‘Gesetz über die Nutzung von Telediensten’, Anmerkung des Verfassers) ergeben wird und ob die Konkurrenz zwischen Telekommunikationsgesetz und TDG tatsächlich Auswirkungen auf den Anwendungsbereich des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG haben wird. Es erscheint durchaus denkbar, daß sich ein eigenständiger Begriff der Telekommunikationsleistungen entwickelt.”*⁷⁴ Strunk⁷⁵ stellt fest: *“Hinsichtlich der verkehrsteuerlichen Aspekte scheint vor allem die unterschiedliche Behandlung von digitalisierbaren Produkten in Abhängigkeit von der gewählten Darreichungsform entscheidend zu sein. Es erscheint nicht sachgerecht zu sein, daß die Qualifizierung als Lieferung oder sonstige Leistung bei digitalisierbaren Produkten davon abhängt, ob die Informationen über das Internet heruntergeladen oder ob sie in materialisierter Form*

⁷³ Michaela Welnhöfer, in: Mathias Schwarz, Recht im Internet, Augsburg 1999, Loseblatt, Kap. 13, Steuerrecht, 9 ff., mit Verweis auf BMF-Schreiben vom 29.04.1997, IV C 4 – S 7117f – 25/97, DStR 1997, 700.

⁷⁴ Dieser Begriff soll nach Michaela Welnhöfer, a.a.O., S. 12, dann *“die Zugangsverschaffung zum Netz und die technische Ermöglichung der Bewegung im Netz erfassen, die wohl als Teledienste zu qualifizierenden Leistungen wie z.B. das Anbieten von Informationsdatenbanken, chat-rooms, Navigationshilfen etc. dagegen nicht”*.

⁷⁵ Günther Strunk, Die Fortentwicklung des Internationalen Steuer-

dem Kunden geliefert werden. Das entscheidende Kriterium kann nur das wirtschaftlich Gewollte eines schuldrechtlichen Vertrages sein, der die Grundlage für die Lieferung oder sonstige Leistung darstellt. Arndt/Fetzer⁷⁶ schließlich konstatieren, daß Online-Transaktionen grundsätzlich als "sonstige Leistung" im Sinne des Umsatzsteuerrechts anzusehen seien. Dieses Ergebnis entspreche der ganz herrschenden Meinung in Literatur und den internationalen Gremien von OECD⁷⁷ und Europäischer Union.⁷⁸

Einschlägige Entscheidungen der Rechtsprechung zu dem Fragenkreis der Qualifizierung von Internet-Transaktionen als "Leistung" gibt es bisher nicht.⁷⁹

IV. Der bestehende Klärungsbedarf

Aus einer Zusammenschau der bisherigen Historie der Besteuerung von Internet-Transaktionen ergibt sich, daß in der Bundesrepublik Deutschland die Besteuerung dieser

rechts am Beispiel notwendiger Änderungen zur Besteuerung von Geschäften im Internet, in: Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999, 259 (271).

⁷⁶ Hans-Wolfgang Arndt/Thomas Fetzer, BB 2000, 2545 (2546) m.w.N.

⁷⁷ OECD, OECD Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions vom 08.10.1998, <http://www.oecdottawaconference.org/>.

⁷⁸ ABl. EG 1999, Nr. C 211/1998,2.

⁷⁹ Entscheidungen wie die des OLG Karlsruhe (Urteil vom 11. März 1998 – 6 U 141/97, LG Karlsruhe, CR 1998, S. 361 f.) zu Netto-

vollkommen neuartigen Transaktionen⁸⁰ auf Basis der bisherigen - nicht an Transaktionen im Internet orientierten - gesetzlichen Grundlage (§ 1 Abs.1 Nr.1 UStG: u.a. "sonstige Leistungen") durchgeführt worden ist. Konkret wurde also auf eine bereits vor dem Entstehen des Internets existierende gesetzliche Terminologie abgestellt, deren generelle Anwendbarkeit auf das neue Medium Internet bislang noch nicht näher hinterfragt worden ist. Die durch oder mit Hilfe des Internets ausgeführten Transaktionen wurden demnach von vornherein als "Leistungen" (Sonstige Leistungen) i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG eingestuft. Mögliche Besonderheiten der Internet-Transaktionen wurden bei deren umsatzsteuerlicher Behandlung bisher nicht problematisiert. Die grundsätzlich erforderliche Subsumierbarkeit dieser Transaktionen unter das Umsatzsteuergesetz und unter den "Leistungs"-Begriff wurde generell nicht thematisiert. Inwiefern der Begriff der umsatzsteuerlichen "Leistung" bislang solche Transaktionen abgedeckt hat bzw. ob das gesetzgeberische Vorgehen geltendem Verfassungsrecht gerecht wird, soll anhand der vorliegenden Arbeit untersucht werden. Sollte sich herausstellen, daß die gewählte gesetzgeberische Vorgehensweise zutreffend war bzw. ist, der bisherige Inhalt des Leistungsbegriffs sich aber dennoch durch die Besteuerung der Internet-

preisen im Internet führten nicht zu einer Kommentierung der Leistungsqualität der Internet-Transaktionen.

⁸⁰ Eingängiges Beispiel für die auftretenden umsatzsteuerlichen

Transaktionen nennenswert verändert (z.B. erweitert) hat, so würde auch dieses Ergebnis zu einer neuen wissenschaftlichen Erkenntnis führen.

C. Die Rechtmäßigkeit der Umsatzbesteuerung von Internet-Transaktionen

I. Verhältnis Europarecht / bundesdeutsches Recht⁸¹

1. Prüfungskompetenz des Bundesverfassungsgerichts

Soweit eine Überprüfung der Umsatzbesteuerung von Internet-Transaktionen anhand des Maßstabs bundesdeutschen Verfassungsrechts erfolgen soll, ist vorab zu klären, inwieweit dem Bundesverfassungsgericht überhaupt eine entsprechende Prüfungskompetenz zustehen kann. Sind europarechtliche Vorgaben, etwa die Richtlinie 1999/59/EG⁸² des Ministerrates vom 17. Juni 1999 zur Änderung der Richtlinie (Richtl.) 77/388/EWG⁸³, die den

Probleme bei Entwicklung und anschließendem Vertrieb von Software über das Internet und der neuen sich hieraus ergebenden praktischen Schwierigkeiten bei Gunter *Ammann*, IStR 1999, 449 (451).

⁸¹ Vgl. zu Quellen des Europarechts Lutz *Treder*, Methoden und Technik der Rechtsanwendung, Heidelberg 1998, 131 ff.

⁸² Richtlinie 1999/59/EG des Rates vom 17. Juni 1999 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf das für Telekommunikationsdienstleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem.

⁸³ Sechste Richtlinie des Rats vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) ABl. EG 1977 L 145 S.1, zuletzt geändert durch Richtlinie 98/80/EG des Rats vom 12.10.1998 zur

Begriff der "Telekommunikationsdienstleistungen" erstmals auf europäischer Ebene definiert, auch vom Bundesverfassungsgericht strikt zu beachten, so erscheint die angedachte Prüfung jedenfalls unter dem Gesichtspunkt der verfassungsrechtlichen Vereinbarkeit der Besteuerung der Internet-Transaktionen auf Grundlage des bestehenden Umsatzsteuergesetzes insoweit nicht sinnvoll. Sofern also bereits der bundesdeutsche Gesetzgeber an mögliche europarechtliche Vorgaben vollumfänglich gebunden ist und er damit die Richtlinien ohne eigenen Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum umzusetzen verpflichtet ist, könnte auch das Bundesverfassungsgericht keine eigene Einschätzung an die Stelle der Richtlinien-Vorgaben setzen. Richtlinien⁸⁴ sind – wie die Bezeichnung schon vermuten läßt - vor allem dann als Regelungsinstrument geeignet, wenn die Ziele der Gemeinschaft keine gemeinschaftseigene Rechtssetzung mit unmittelbarer Wirkung in den Mitgliedstaaten erfordern oder gestatten,⁸⁵ der gewünschte Erfolg vielmehr in gleicher Weise oder gar besser in einem zweistufigen Verfahren unter Einbeziehung der nationalen Parlamente oder Verwaltungen erreicht werden

Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG, ABl. EG Nr. L 281, S. 31 ff. mit Berichtigung ABl. EG 1999 L 22, S. 75; vgl. hierzu Ralph *Korff/Ingo Schlegel*, Umsatzsteuerrecht für Telekommunikationsleistungen geändert, DB 1999, 1773.

⁸⁴ Vgl. zu Inhalt und Aufgaben von EU-Richtlinien Lutz *Treder*, Methoden und Technik der Rechtsanwendung, Heidelberg 1998, 131 ff.

⁸⁵ Vgl. zur unterschiedlichen Ausgestaltung von Umsatzsteuergesetzen Michael *Vellen*, OECD-Ministerkonferenz zum elektronischen Handel, UR 1999, 53 (55).

kann.⁸⁶ Grundsätzlich kann sich zwar nach dem in der Zwischenzeit vom Bundesverfassungsgericht und der Literatur im wesentlichen anerkannten Prinzip des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechts auch aus einer Richtlinie als sekundärem Gemeinschaftsrecht die Unanwendbarkeit einzelner Rechtssätze von Verfassungsrang ergeben. Richtlinien formulieren den Mitgliedstaaten jedoch in der Regel lediglich das zu erreichende Ziel verbindlich vor, überlassen die Wahl der zur Erreichung dieses Ziels erforderlichen Form und Mittel aber den innerstaatlichen Stellen, vgl. Art. 189 Abs. 3 EGV.⁸⁷ In der Begründung der vorgenannten Richtlinie wird hierzu nun ausgeführt:

“Die derzeit geltende Mehrwertsteuerregelung für Telekommunikationsdienstleistungen nach Art. 9 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (...) ist *unzulänglich*; sie genügt weder, um sämtliche Dienstleistungen, die in der Gemeinschaft in Anspruch genommen werden, steuerlich zu erfassen (Internet-Transaktionen waren im Jahre 1977 noch nicht bekannt, Anm. d. Verf.), noch um Wettbewerbsverzerrungen in diesem Bereich vorzubeugen. Im Interesse des ordnungsgemäßen Funktionierens des Binnen-

⁸⁶ Arno Scherzberg, Mittelbare Rechtsetzung durch Gemeinschaftsrecht, Jura 1992, 572 (575).

⁸⁷ Vgl. Michael Elicker, Die Abgabe nach § 16 des neuen Postgesetzes als verfassungswidrige Sonderabgabe, Archiv für Post und Telekommunikation 1998, 201 (203), m.w.N.

marktes sollten solche Wettbewerbsverzerrungen beseitigt und *neue* harmonisierte Regelungen für diesen Bereich eingeführt werden. Es sollten Maßnahmen ergriffen werden, um insbesondere sicherzustellen, daß Telekommunikationsdienstleistungen, die von in der Gemeinschaft ansässigen Kunden in Anspruch genommen werden, auch in der Gemeinschaft besteuert werden.”

Weiter heißt es:

“Für die Einführung besonderer Regeln zur Bestimmung des Ortes von Telekommunikationsdienstleistungen müssen diese Dienstleistungen definiert werden. Dabei *sollten* die international gültigen Definitionen zugrunde gelegt werden, wobei vor allem die Leitweg- und Endvergütungen für internationale Telefonanrufe sowie der Zugang zu globalen Informationsnetzen einzubeziehen sind.”

Die Richtlinie aus 1999 umfaßt zudem eine Definition des Begriffs der “Telekommunikationsdienstleistungen”:

“Als *Telekommunikationsdienstleistungen* gelten solche Dienstleistungen, mit denen die Übertragung, die Ausstrahlung oder der Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien ermöglicht werden, einschließlich

der damit im Zusammenhang stehenden Abtretung oder Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang. Zu den Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne dieser Vorschrift gehört auch die Bereitstellung des Zugangs zu globalen Informationsnetzen. (...) Die Mitgliedstaaten erlassen die für die Durchführung dieser Richtlinie erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften zum 1. Januar 2000.”

2. Stellungnahme

Aus den Formulierungen des Richtliniengebers ist ersichtlich, daß eine juristische Neuregelung sowohl auf europäischer als auch auf jeweiliger nationaler Ebene als erforderlich angesehen wird, um die Besteuerung sog. Telekommunikationsdienstleistungen zukünftig durchführen zu können. Ausdrücklich wird gesagt, daß die Richtlinie aus dem Jahre 1977 unzulänglich sei und “neue harmonisierte Regelungen” eingeführt werden sollten. Besteuert werden sollen Dienstleistungen, mit denen die Übertragung, die Ausstrahlung oder der Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien ermöglicht werden. Demnach wird die Besteuerung der über z.B. das Internet übertragenen *Inhalte* (mit einer Einschränkung hinsichtlich der Einräumung von Nutzungsrech-

ten an Einrichtungen zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang) nicht ausdrücklich in der Richtlinie genannt. Außerdem wird jedem Mitgliedsstaat aufgegeben, die "für die Durchführung dieser Richtlinie erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften" zu erlassen. Darüber hinaus wird festgestellt, daß zur Einführung besonderer Regeln zur Bestimmung des Ortes von Telekommunikationsdienstleistungen diese Dienstleistungen definiert werden müssen, um überhaupt eine ausreichende Regelung schaffen zu können. Dazu wird dem jeweiligen nationalen Gesetzgeber nahegelegt ("sollten") die international gültigen Definitionen zugrunde zu legen. Angesichts der unterschiedlichen nationalen Umsatzsteuergesetze innerhalb Europas wäre eine noch exaktere Vorgabe auch nicht sinnvoll gewesen. Mithin wird vom Richtliniengeber lediglich der Rahmen vorgegeben, innerhalb dessen der jeweilige nationale Gesetzgeber aktiv werden soll und muß, um die Durchführung der Richtlinie überhaupt erst zu ermöglichen. Demnach wurde der Vorgaberahmen, der durch die Richtlinie gesetzt wurde, nicht so weit differenziert, daß der bundesdeutsche Gesetzgeber hier keinerlei Gestaltungsspielraum mehr hätte. Insbesondere wurde nicht festgelegt, ob der jeweilige nationale Gesetzgeber einen neuen oder erweiterten Leistungsbegriff zu schaffen hat oder ob der jeweils gültige Leistungsbegriff⁸⁸ nicht weiter

⁸⁸ Vgl. hierzu Michael Vellen, OECD Ministerkonferenz zum elektronischen Handel, UR 1999, 53 (55), wonach einige OECD-Mitgliedsstaaten keine allgemeine Verbrauchsteuer auf Dienstleistungen erhe-

differenziert, sondern lediglich auf die genannten Fälle erstreckt zu werden braucht. Die am 01.01.1997 wirksam gewordene Ergänzung des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG war vom bundesdeutschen Gesetzgeber "vorsorglich" in das Gesetz aufgenommen worden.⁸⁹ Inwieweit der Erlaß der Umsatzsteuerrichtlinien 2000, die auch Ausführungen zu den "Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation" (in Abschnitt 39 a, s.o.) und wesentliche Teile der europäischen Vorgaben enthalten, diesen Anforderungen gerecht geworden ist⁹⁰, muß im Rahmen dieser Arbeit noch überprüft werden.⁹¹

Fraglich ist zunächst also, ob die vom bundesdeutschen Gesetzgeber von vornherein vorgenommene Besteuerung der Internet-Transaktionen auf Grundlage des bestehenden umsatzsteuerlichen Leistungsbegriffs oder doch wenigstens die Einführung einer Generalklausel betreffend den Besteuerungsort von sogenannten sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG) eine ausreichende gesetzliche Grundlage für die Finanzverwaltung dargestellt bzw. geschaffen hat, mit

ben. Diese Staaten kennen aber neben der Lieferung von Gegenständen noch eine weitere Leistungskategorie (intangible property), die nicht als Dienstleistungen gelten und – so Vellen – folglich in den Anwendungsbereich der jeweiligen Verbrauchsteuer fallen.

⁸⁹ Vgl. hierzu Michael Vellen, UR 1999, 349 (350).

⁹⁰ Michael Langer, Steuerbereinigungsgesetz 1999: Änderungen bei der Umsatzsteuer, DB 2000, 244 (248), führt aus, daß die EU-Richtlinie jedenfalls den Ort der sonstigen Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation regelt.

deren Hilfe diese die Internet-Transaktionen teilweise oder gar vollumfänglich umsatzbesteuern konnte und durfte.⁹²

Die eingangs aufgeworfene Frage nach der Rechtmäßigkeit der gegenwärtigen Umsatzbesteuerung der Internet-Transaktionen in Deutschland auf der Grundlage internationaler Richtlinienvorgaben erfordert daher zuerst – ausgehend von globalen Meinungsbildungsprozessen – zu untersuchen, ob durch die Besteuerung von aus dem Internet resultierenden Transaktionen mit wirtschaftlichem Gehalt neue Steuerquellen – ggfls. auch durch die Einführung neuer Steuerarten - erschlossen werden sollen (offensive Besteuerungstendenz) oder lediglich die Erosion der Besteuerungsgrundlagen vermieden werden soll (defensive Besteuerungstendenz). Im zuerst genannten Fall spricht bereits die Schaffung einer neuen Steuer für die Erforderlichkeit der Schaffung neuer Normen. Nur im zuletzt genannten Fall kommt generell eine Rechtmäßigkeit der Besteuerung auf Grundlage bestehender Regelungen in Betracht.

Außerdem muß in diesem Zusammenhang geprüft werden, ob international ein Konsens dahingehend bestand

⁹¹ Vgl. hierzu Maximilian Herberger, Can computing in the law contribute to more justice ? (1), JurPC Web-Dok. 84/1998, Abs. 20 ("Equal treatment under equal circumstances").

⁹² Vgl. Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über bestimmte rechtliche Aspekte des elektronischen Geschäftsverkehrs im Binnenmarkt, Amtsblatt der Europ. Gemeinschaften, C 30/4, vom 05.02.1999. Ausführungen zum Steuerrecht sind hierin nicht enthalten.

oder besteht, daß die bisherigen umsatzsteuerlichen Regelungen zur Besteuerung der Internet-Transaktionen grundsätzlich – auch bei defensiver Besteuerungstendenz - bereits als ausreichend angesehen werden oder ob angesichts der Entstehung neuer Sachverhalte generell von dem Erfordernis der Schaffung neuer Vorschriften ausgegangen wird.

II. Tendenzen zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des eCommerce

1. Globale Ansätze zur Besteuerung des eCommerce

Etwa Mitte der neunziger Jahre begann die ernsthafte Diskussion über die (Umsatz-)Besteuerung des eCommerce. Dabei standen neben anderen immer wieder die Fragen im Vordergrund, ob eine zusätzliche Steuer auf die Transaktionen im Internet erhoben werden sollte ("bit-tax"⁹³) oder ob lediglich die bisherigen Steuereinnahmen, die durch eine Verlagerung der Umsätze in das Internet verloren zu gehen drohten, durch eine Ausweitung der Besteuerungspraxis auch auf solche Transaktionen zu sichern sind. Die dabei angestellten Überlegungen waren zugleich Grundstein für die späteren Regelungsversuche u.a. auf europäischer Ebene und sind daher als Hintergrund für die Beurteilung der deutschen Umsatzbesteuerung von Internet-Transaktionen richtungsweisend. Zu nennen sind im einzelnen folgende meinungsbildenden Ereignisse in der internationalen Diskussion über die Umsatzbesteuerung der Internet-Transaktionen:

⁹³ Vgl. Ralph *Korff*/Stefan *Sovinz*, CR 1999, 314 (317). Ingo *Flore*, K&R 1999, 163 (166) weist darauf hin, daß die Einführung einer Bit-Steuer erforderlich werden könnte, wenn es den beteiligten Finanzverwaltungen nicht gelingen sollte, entsprechende Sicherungssysteme zwecks Vermeidung der Unterdrückung von Rechnungsausdrucken im Internet aufzubauen. Vgl. auch Gunter *Ammann*, IStR 1999, 449.

a) OECD Policy Brief

Die OECD startete im Januar 1997 eine regelmäßig erscheinende Publikationsreihe namens "Policy Brief", um ihre Arbeit dem interessierten Publikum zugänglich zu machen. Die erste Ausgabe beschäftigte sich mit dem e-Commerce und enthielt in Bezug auf steuerrechtliche Gesichtspunkte u.a. folgende Grundsätze als Schwerpunkte der weiteren Arbeit der OECD:

- ?? Die bestehenden gesetzlichen Regelungen sollten im Hinblick auf den eCommerce geprüft und, wenn notwendig, den Erfordernissen angepaßt werden.
- ?? Es soll sichergestellt werden, daß die technische Entwicklung nicht die Durchführung der Besteuerung beeinträchtigt.
- ?? Für alle Handelsformen soll ein neutrales steuerliches Umfeld geschaffen werden.

b) EU-Grünbuch

Die Europäische Kommission veröffentlichte zunächst im April 1997 ein Grünbuch "A European Initiative in Electronic Commerce", in dem u.a. steuerliche Fragestellungen behandelt wurden. Im einzelnen wurde festgestellt, daß Steuersysteme rechtliche Sicherheit und steuerliche Neutralität sicherstellen müßten, um die Entwicklung des e-

Commerce zu erlauben. Unter "rechtliche Sicherheit" wurde in diesem Zusammenhang verstanden, die steuerlichen Verpflichtungen müßten klar, transparent und vorhersehbar sein. "Neutralität" bedeutete in diesem Zusammenhang, daß im Vergleich zu den traditionelleren Formen des Handels keine zusätzliche Last auf den neuen Aktivitäten lasten sollte. Unter dem Gesichtspunkt der möglichen Geschwindigkeit, der fehlenden Nachvollziehbarkeit und Anonymität⁹⁴ elektronischer Transaktionen⁹⁵ entstünden neue Gelegenheiten zur Steuervermeidung und -hinterziehung, die ebenfalls betrachtet werden müßten, um die Einnahmeninteressen der Staaten zu schützen und Marktverzerrungen zu verhindern.⁹⁶ Auch von Politikern, wie dem früheren amerikanischen Präsidenten Clinton, wurden Mitte des Jahres 1997 Stellungnahmen zur möglichen Besteuerung des Internets abgegeben, die weltweite Beachtung fanden.⁹⁷ Auch hierbei kam u.a. zum Ausdruck, daß keine

⁹⁴ Vgl. hierzu Gunter *Ammann*, IStR 1999, S. 449.

⁹⁵ Zur Anonymität des Internets vgl. Ingo *Flore*, K&R 1999, 163.

⁹⁶ Vgl. Ralph *Korf*/Stefan *Sovinz*, a.a.O., 314 (315) m.w.N.

⁹⁷ Mit Datum vom 1. Juli 1997 veröffentlichten der frühere amerikanische Präsident Bill Clinton und dessen Vizepräsident Al Gore eine gemeinsame Erklärung unter dem Titel "A Framework for Global Electronic Commerce". Gegenstand dieser Erklärung ist u.a. auch die Behandlung von Grundsätzen für ein mögliches Steuersystem des eCommerce.

Einige grundlegende Gedanken daraus lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- ?? Der Handel im eCommerce soll weder verzerrt noch behindert werden.
- ?? Ein darauf anzuwendendes Steuersystem sollte unterschiedliche Handelsformen weder benachteiligen noch Anreize schaffen, die das Wesen oder den Standort von Transaktionen verändern.
- ?? Das System sollte einfach und transparent sein (z.B. in Bezug auf Buchhaltungspflicht) und die Kosten der beteiligten Parteien möglichst gering halten.

zusätzliche Besteuerung des Internets eingeführt werden sollte.

c) Die Bonner Erklärungen

Im Juli 1997 kamen 29 Industrie- und Telekommunikations-Minister der Europäischen Union, der Europäischen Freihandelsorganisation (EFTA), von zentral- und osteuropäischen Nationen und Zyperns sowie Vertreter der Industrie und von Internetnutzern in Bonn zusammen, um u.a. über die Besteuerung des Internets zu diskutieren.⁹⁸ Die drei daraus resultierenden Deklarationen (Ministererklärung / Industrievertretererklärung / Erklärung der Nutzer-gemeinde) sind im Internet veröffentlicht worden.⁹⁹ Die Minister haben in ihrer Erklärung zum Ausdruck gebracht, daß sich die steuerlichen Aspekte des elektronischen Handels nur durch internationale Zusammenarbeit zufriedenstellend lösen lassen, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden. Ein weiterer zentraler Punkt war das Erfordernis der steuerlichen Neutralität.¹⁰⁰

?? Es sollen keine neuartigen Steuern eingeführt werden. Die Staaten sollten ihre Ertragsbesteuerung des eCommerce koordinieren, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Vgl. hierzu Ralph *Korf* / Stefan *Sovinz*, m.w.N.; vgl. allgemein zur Gesetzgebungsentwicklung in Bezug auf die Internet-Besteuerung in den USA: Rüdiger *Tröndle*, Online-Steuer: Gesetzgebungsentwicklung in den USA, K&R 1999, 71 ff.

⁹⁸ Vgl. Guido *Holler* / Frank *Heerspink*, BB 1998, 771 ff. m.w.N.

⁹⁹ <http://www.netlaw.de/newsticker/erklaerg.htm> vgl. Guido *Holler* / Frank *Heerspink*, a.a.O.; www.www2.echo.lu/bonn/conference.html oder [.../bonn.final.html](http://www.www2.echo.lu/bonn/final.html); vgl. Ralph *Korf*/Stefan *Sovinz*, CR 1999, 314 (316).

d) Der Doernberg-Hinnekens Report

Ein von den Professoren Richard Doernberg und Luc Hinnekens (Universität Antwerpen) im Auftrag der Fiscal International Association (IFA) im Herbst 1997 erstelltes Gutachten¹⁰¹, das auch die technischen Aspekte des Internet und des World Wide Web¹⁰² sowie von Intranets (der Begriff "Intranet" bezeichnet ein Netzwerk, also einen internen Verbund von Rechnern, der die Elemente und Internet-Dienste innerhalb des Netzwerks für sich nutzbar machen kann. Intranets werden vor allem in Unternehmen eingesetzt, beispielsweise um interne Datenbanken zur Verfügung zu stellen)¹⁰³ und elektronischen Zahlungssystemen (z.B. Digi-Cash¹⁰⁴) behandelt, kam zu dem Ergeb-

¹⁰⁰ Vgl. Ralph Korf/Stefan Sovinz, CR 1999, 314 (316).

¹⁰¹ Richard Doernberg und Luc Hinnekens haben zudem im Auftrag der IFA eine umfangreiche Untersuchung vorgelegt, *Electronic Commerce and International Taxation*, The Hague/London/Boston, 1999; vgl. hierzu Reimar Pinkernell, *StuW* 1999, 281.

¹⁰² Dietmar Sittek, a.a.O., Stichwort "WWW". Vgl. hierzu auch Heinke Gummert in: *Kilian/Heussen*, Kap. 91, Rdnr.31. Vgl. desweiteren Richard Wittsiepe/Martin Friemel, *Die Auswirkungen des Internet auf die Dienstleistung Steuerberatung*, NWB Nr. 41 vom 07.10.1996, Fach 30, 1047.

¹⁰³ Dietmar Sittek, *Das Internet-Lexikon*, Stichwort "Intranet".

¹⁰⁴ Ein elektronisches Zahlungssystem ist nach Dietmar Sittek, a.a.O., "eCash" (=Stichwort) von DigiCash. Es funktioniert wie folgt: Hat der Benutzer ein Konto bei einer Bank, die dieses System unterstützt, so muß er zum Gebrauch eine zusätzliche Software auf seinem Rechner installieren. Mit dieser Software kann er virtuell Geld von seinem Konto abheben und auf seine Festplatte transferieren. Dieses wird in sog. "Münzen" übermittelt, und jede Münze hat einen bestimmten Wert und eine eindeutige Nummer. Um nun bei einem Händler, der dieses System unterstützt, zu bezahlen, startet der Benutzer wiederum das Programm, gibt den fälligen Betrag ein und sendet die entsprechende Anzahl Münzen an den Verkäufer. Der schickt diese an die ausstellende Bank zwecks Überprüfung und liefert die Waren bei einem positiven Ergebnis an den Kunden aus. Die Bank führt ihrerseits genau Buch über ausgegebene Münzen, so daß keine mehrfach verwendet werden kann (z.B. durch Kopieren der Programmdatei).

nis, daß viele der herkömmlichen steuerlichen Regelungen auf den elektronischen Handel nicht unmittelbar angewendet werden können¹⁰⁵ und somit ein neuer Regelungsbedarf entstanden ist.

e) Die OECD-Konferenz in Turku

Im November 1997 fand dann in Turku (Finnland) eine OECD-Konferenz statt, in der verschiedenste Aspekte des elektronischen Handels auf Arbeitsebene unter dem Motto "Dismantling the barriers to Global Electronic Commerce" besprochen wurden.¹⁰⁶ Auch auf dieser Konferenz waren Gegenstand der Diskussion die technische Seite des e-Commerce sowie die verschiedenen Steuern und deren (normale) Funktionsweise.

f) Internet Tax Freedom Act der USA

Der am 23. Juli 1998 vom US-amerikanischen Repräsentantenhaus verabschiedete Internet Tax Freedom Act (Gesetzesvorschlag) hat ein dreijähriges Moratorium auf die Einführung einer Besteuerung von Internet-Zugangsgebühren zum Ziel, womit zugleich die Einführung einer neuartigen Steuer auf Informationsfluß ("bit-tax")¹⁰⁷

Vgl. desweiteren Richard *Wittsiepe*/Martin *Friemel*, NWB Nr. 41 vom 07.10.1996, Fach 30, S. 1048.

¹⁰⁵ Vgl. Ralph *Korf*/Stefan *Sovinz*, CR 1999, 314 (316).

¹⁰⁶ Vgl. Michael *Vellen*, UR 1999, 53 (55).

¹⁰⁷ Vgl. zum möglichen Erfordernis der Einführung einer Bit-Steuer

verboten wurde. Dadurch soll während eines dreijährigen Zeitraums verhindert werden, daß eine mehrfache oder diskriminierende Besteuerung des elektronischen Handels durchgeführt wird. Aus dieser Verlautbarung kann umgekehrt geschlossen werden, daß jedenfalls solche Steuern erhoben werden dürfen, die auch bei einem in herkömmlicher Weise durchgeführten Geschäft angefallen wären, also vor allem die einzelstaatlichen Verbrauchsteuern (Sales Taxes).¹⁰⁸

g) Die OECD-Konferenz in Ottawa¹⁰⁹

Die auf die Konferenz von Turku folgende OECD-Ministerkonferenz in Ottawa (Kanada) im Oktober 1998¹¹⁰ wurde unter dem Thema: "A Borderless World Realising the Potential of Global Electronic Commerce"¹¹¹ abgehalten¹¹². Anlässlich dieser Konferenz konnten die erhofften OECD-einheitlichen Richtlinien der direkten und indirekten Steuern noch nicht abschließend festgelegt werden. Stattdessen wurden allgemeine Rahmenbedingungen für den elektronischen Handel¹¹³ sowie eine Arbeitsteilung verein-

Ingo Flore, K&R 1999, 163 (166).

¹⁰⁸ So Ralph Korf/Stefan Sovinz, CR 1999, 314 (316).

¹⁰⁹ Hans-Wolfgang Arndt/Thomas Fetzer, BB 2000, 2545 (2546).

¹¹⁰ Vgl. Michael Wichmann, K&R 1999, 193 ff.

¹¹¹ "A Borderless World" - Ministerial Conference on Electronic Commerce, Ottawa, Canada, 7.-9.10.1998.

¹¹² Vgl. hierzu auch Ingo Flore, Online ins Steuerparadies ?, K&R 1999, 163.

¹¹³ Vgl. hierzu Michael Vellen, OECD-Ministerkonferenz zum elektronischen Handel, UR 1999, 53.

bart, wonach u.a. die EU die Federführung in Bezug auf die indirekten Steuern (insbesondere die Umsatzsteuer) übernommen hat.¹¹⁴ Ein Schwerpunktthema der Ministerkonferenz bildeten allgemein die Fragen, die der elektronische Handel hinsichtlich der Besteuerung aufwirft.¹¹⁵ Dabei wurden die von der Europäischen Kommission im Juni 1998 verabschiedeten Leitlinien für die indirekte Besteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs¹¹⁶ zur Basis einer Übereinkunft über Eckpunkte der indirekten Besteuerung (Taxation Framework Conditions).¹¹⁷ Im einzelnen wurde für den Bereich des eCommerce ein effektiver und gerechter Steuervollzug gefordert.¹¹⁸ Darüber hinaus hat die Konferenz weitere Prinzipien benannt, welche der Besteuerung des neuen Wirtschaftszweiges zugrundegelegt werden sollen:

- ?? Neutralität zwischen konventionellem und elektronischem Handel
- ?? Wirtschaftlichkeit der Steuererhebung
- ?? Klarheit und Einfachheit der steuerlichen Regelungen
- ?? Flexibilität und Dynamik der Steuersysteme gegenüber technologischen und wirtschaftlichen Entwicklungen.¹¹⁹

¹¹⁴ Vgl. Ralph *Korf*/Stefan *Sovin*, CR 1999, 314 (316).

¹¹⁵ Vgl. Michael *Vellen*, UR 1999, 53 (55).

¹¹⁶ COM (98) 374 final.

¹¹⁷ Vgl. hierzu Volker *Käbisch*, Neue Überlegungen zur Umsatzbesteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs, IWB 1999, Europäische Gemeinschaften, Gruppe 2, 395 ff.

¹¹⁸ OECD Committee on Fiscal Affairs, Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework conditions, June 2000, 1.

¹¹⁹ OECD Committee on Fiscal Affairs, Electronic Commerce, Imple-

h) Weltkonferenz des GBDe

Fünfhundert führende Wirtschafts- und rund einhundert Regierungsvertreter nahmen im September 1999 an der ersten Weltkonferenz des "Global Business Dialogue on electronic Commerce (GBDe) teil. Die Konferenz nahm u.a. zum Themenkreis "Internet-Steuer" Stellung und präsentierte im Rahmen der "GBDe Policy Papers" u.a. folgende Thesen zum Thema "Steuern":

?? eine *neue* Steuer für den elektronischen Geschäftsverkehr ist überflüssig

?? ein globaler Dialog zu den verschiedenen Formen von Verbrauchsteuern, einschließlich der Mehrwertsteuer, wird befürwortet.¹²⁰

i) Zusammengefaßte Ergebnisse der genannten Verlautbarungen

Als im wesentlichen übereinstimmender Tenor aller vorgenannter Verlautbarungen auf internationaler Ebene können demnach folgende Grundprinzipien¹²¹ festgehalten werden:

menting the Ottawa Taxation Framework conditions, June 2000, 1.

¹²⁰ Vgl. Wolfgang *Kleinwächter*, "Global Business Dialogue on Electronic Commerce (GBDe) empfiehlt Regierungen Richtlinien zur Regulierung des Internet, MMR aktuell, MMR 11/1999, IX f.

¹²¹ Vgl. hierzu Sandra *Schindhelm*/Wolfram *Reiß*, Richtlinien-vorschlag der EU-Kommission zur Umsatzbesteuerung elektronisch erbrachter Leistungen, CR 2000, 757 (758).

?? daß keine *neuen* Steuern auf die Transaktionen im Internet erhoben werden sollen (insbesondere keine “Bit-Tax”)¹²²

?? daß die bisherigen gesetzlichen Regelungen nicht ohne weiteres auf die Internet-Transaktionen angewendet werden können

?? daß der elektronische Handel mit denselben Steuern (“Steuerneutralität”) belegt werden soll, die auch beim traditionellen Handel¹²³ anfallen würden (also vor allem der Umsatzsteuer).¹²⁴

2. Europäische Vorgaben für die Umsatzbesteuerung des eCommerce

Nach überwiegender internationaler Auffassung sollen keine zusätzlichen “Internet-Steuern” erfunden werden, sondern lediglich die Vermeidung von Steuerausfällen Gegenstand einer Internet-Umsatzbesteuerung sein.¹²⁵ Ausgehend davon sind nunmehr die auf europäischer Ebene in den vergangenen Jahren gemachten juristischen Vor-

¹²² Vgl. zu Begriff und Einführung einer Bit-Steuer auch Ingo *Flore*, K&R 1999, 163 (166).

¹²³ Vgl. Michael *Vellen*, UR 1999, 53 (54).

¹²⁴ Laut Hans-Wolfgang *Arndt*/Thomas *Fetzer*, BB 2000, S. 2545, ist inzwischen allgemein anerkannt, daß die Besteuerung des elektronischen Handels neutral, d.h. gegenüber dem klassischen Handel weder in bevorzugender noch in benachteiligender Weise, zu erfolgen hat. Abgesehen von den sehr allgemein gehaltenen Ergebnissen der Ottawa-Konferenz seien bisher keine greifbaren Ergebnisse auf internationaler Ebene erzielt worden.

gaben auf deren Inhalte in Bezug auf die bundesdeutsche Rechtsetzung zusätzlich zu den bereits oben getroffenen Feststellungen (vgl. Kapitel V.) zu überprüfen. Erst wenn eine solche inhaltliche Analyse erfolgt ist, kann beurteilt werden, inwieweit dem bundesdeutschen Gesetzgeber noch eigene Rechtsetzungskompetenzen in Bezug auf die Besteuerung der Internet-Transaktionen zustehen, bereits genutzt wurden oder ggf. noch genutzt werden sollten, um eine verfassungsgemäße Besteuerung dieser Vorgänge zu gewährleisten. Bei den auf europäischer Ebene angesiedelten Rechtsetzungsakten zur Besteuerung des e-Commerce handelt es sich im einzelnen um folgende Verlautbarungen:

a) Mitteilung der Kommission / Annahme durch das Europäische Parlament

Am 17. Juni 1998 hat die EU-Kommission die Mitteilung an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuß mit dem Titel "Elektronischer Handel und indirekte Steuern" angenommen. In der Mitteilung hatte die Kommission über den Stand der laufenden Arbeiten zur Präzisierung der Bedingungen für die Anwendung der indirekten Steuern – d.h. der derzeitigen Mehrwertsteuer – auf den elektronischen Geschäftsverkehr berichtet. Sie hat

¹²⁵ Vgl. hierzu Martin *Kreienbaum*, Steuern und Internet, MMR 2000,

dabei eine Reihe von Leitlinien vorgeschlagen, die als Grundlage für die Beratungen mit allen an der Entwicklung des elektronischen Handels Beteiligten dienen sollten. Diese Leitlinien sollen für Rechtssicherheit, Einfachheit und Steuerneutralität sorgen, damit jegliche Verzerrung des Marktes vermieden und das Gedeihen des elektronischen Handels gefördert wird. Die Kommission beabsichtigte eine klarere Fassung der einschlägigen Vorschriften sowie eine Anpassung und Vereinfachung des derzeitigen Steuersystems und schloß dabei jegliche neue Steuer auf die betreffenden Dienstleistungen – auch solche, die über das Internet erbracht werden – aus. Die Mitteilung sollte die Grundlage für den Beitrag der Europäischen Union zu der im Oktober 1998 in Ottawa stattgefundenen OECD-Ministerkonferenz bilden.¹²⁶ Der EU-Ministerrat hat daraufhin am 6. Juli 1998 beschlossen, daß eine Transaktion, die dem Empfänger ein Produkt in digitaler Form zur Verfügung stellt, umsatzsteuerlich als (sonstige, Anm. des Verf.) Leistung (und nicht als Lieferung) anzusehen sein soll. Das EU-Recht müsse angepaßt werden, um sicherzustellen, daß Leistungen, die zum Verbrauch in der EU erbracht werden, hier besteuert werden, und Leistungen, die zum Verbrauch außerhalb der EU erbracht werden, nicht besteuert werden, ohne daß das Recht zum Vorsteuerabzug entfällt. Dieser Ministerratsbeschuß hat angesichts seines im Hinblick auf die damals anstehende

Konferenz bloß vorschlagenden Charakters noch keine unmittelbare Auswirkung auf das deutsche Umsatzsteuerrecht entfaltet.

b) Richtlinienvorschlag aus November 1998

Als eines der Kernstücke der Initiativen der EG-Kommission zur Förderung einer europäischen Informationsgesellschaft hat diese im November 1998 den von der Generaldirektion XV (Binnenmarkt) erarbeiteten Vorschlag für eine Richtlinie *“über bestimmte rechtliche Aspekte des elektronischen Geschäftsverkehrs im Binnenmarkt”* vorgestellt.¹²⁷ Dieser an sich das Steuerrecht nicht behandelnde Richtlinienvorschlag enthält u.a. auch die Definition der *“Dienste der Informationsgesellschaft”*. Nach dem Willen der Kommission sollen hierunter alle in der Regel gegen Entgelt elektronisch im Fernabsatz und auf individuelen Abruf eines Empfängers erbrachte Dienstleistungen gelten. Damit wollte die Kommission alle Online-Dienste erfassen, also z.B. Dienste zum Verkauf von Waren, elektronische Zeitungen, Suchmaschinen, Diskussionsforen usw. Zu den Diensten der Informationsgesellschaft werden dabei auch für den Nutzer unentgeltliche Dienste gezählt, die sich durch Werbung finanzieren. Mit dem ausdrücklich formulierten Erfordernis des *“individuellen Ab-*

¹²⁶ Bulletin EU 6-1998, S. 36, Nr. 1.3.30.

¹²⁷ Dok. KOM (98) 586 endg. v. 18.11.1998; vgl. Arthur Waldenberger, EuZW 1999, 296 m.w.N.

rufs" sollte dabei der Anwendungsbereich der Richtlinie von dem der Fernseh-Richtlinie¹²⁸ abgegrenzt werden. Demnach soll der "Internet-Rundfunk" nicht als "Dienst der Informationsgesellschaft" qualifiziert werden.¹²⁹ Gleichwohl bleibt festzustellen, daß der im Richtlinienvorschlag verwendete Begriff der "Dienstleistung" recht unscharf gefaßt wird, da bereits eine Abgrenzung zum Warenverkehr im Lichte der Rechtsprechung des EuGH unterbleibt. Eine solche Abgrenzung erscheint jedoch erforderlich, da es nach dem derzeitigen Stand der Rechtsprechung zu Standard-Software nicht ausgeschlossen ist, den Anbieter von Computerprogrammen, der dem Nutzer den Zugriff auf Programme online gestattet, als "elektronischen Warenlieferanten" zu behandeln.¹³⁰ Betrachtete man nach diesem Vorschlag also isoliert den Fall der Online-Überlassung von Daten, die aus dem Internet zum "Downloaden" bereitgehalten werden, so konnte – wenn man hier generell das Vorliegen einer "Leistung" bejaht - die Frage der Einordnung, ob es sich hierbei um eine "Dienstleistung" oder eine "Warenlieferung" handelt, ohnehin nicht von vornherein und in allen Fällen eindeutig beantwortet werden. Die

¹²⁸ ABI. EG Nr. L 298 vom 17.10.1989, 23 ff.; hierzu Arthur *Waldenberger*, a.a.O., S. 296 m.w.N.

¹²⁹ Arthur *Waldenberger*, a.a.O., S. 296, zufolge ist das Merkmal "auf individuellen Abruf" zur Kennzeichnung von "Dienstleistungen der Informationsgesellschaft" ungeeignet, da der Definitionsvorschlag der Kommission auf Abrufdienste im strengen Sinne beschränkt bleiben würden und sogenannte "Push-Dienste" (speziell: Multicasting-Dienste wie z.B. das System InterCast) dann nicht mitumfaßt seien.

¹³⁰ Vgl. Arthur *Waldenberger*, a.a.O., S. 297, der auf die Parallele zur Mängelgewährleistung für Standard-Software hinweist, wonach in die-

Qualifizierung einer "Leistung" als Dienstleistung ("sonstige Leistung") oder als Lieferung kann aber u.U. entscheidend für den Ort sein, an dem die "Leistung" als ausgeführt gilt und damit (nicht) in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden kann.

c) Richtlinie des EU-Ministerrates aus Juni 1999

Die bereits erwähnte Richtlinie 1999/59/EG¹³¹ des Ministerrates vom 17. Juni 1999 zur Änderung der Richtlinie (Richtl.) 77/388/EWG¹³² hat den Begriff der "Telekommunikationsdienstleistungen" erstmals auf europäischer Ebene¹³³ definiert.¹³⁴

sen Fällen die bundesdeutsche Rechtsprechung die Regeln über den Sachkauf analog anwendet.

¹³¹ Richtlinie 1999/59/EG des Rates vom 17. Juni 1999 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf das für Telekommunikationsdienstleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem. Vgl. oben Kapitel C. I. 1.

¹³² Sechste Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) ABl. EG 1977 L 145 S.1, zuletzt geändert durch Richtlinie 98/80/EG des Rates vom 12.10.1998 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG, ABl. EG Nr. L 281, S. 31 ff. mit Berichtigung ABl. EG 1999 L 22, S. 75; vgl. hierzu Ralph *Korf*/Ingo *Schlegel*, Umsatzsteuerrecht für Telekommunikationsleistungen geändert, DB 1999, 1773.

¹³³ Ralph *Korf*/Ingo *Schlegel*, a.a.O., 1774 zufolge ist hinsichtlich der Leistungsorte von Telekommunikationsleistungen nach EG-Recht und deutschem Umsatzsteuergesetz eine Änderung des deutschen Umsatzsteuerrechts zwar möglich, aber nicht erforderlich.

¹³⁴ Nach Michael *Langer*, Steuerbereinigungsgesetz 1999: Änderungen bei der Umsatzsteuer, DB 2000, 244 (248) regelt die Richtlinie EU-einheitlich (lediglich) den Ort von Telekommunikationsdienstleistungen. Er bringt außerdem umfangreiche Ausführungen zu den unter den Begriff "Telekommunikationsdienste" fallenden Umsätzen.

d) Vorschlag der Kommission vom 07.06.2000¹³⁵

Am 07.06.2000 hat die Kommission der Europäischen Union einen Vorschlag zur Änderung der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie vorgelegt. Darin geht es um die umsatzsteuerliche Behandlung bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen, worunter auch virtuelle Güter, also der Download von Software, Musikprogrammen etc., fallen. Eines der Ziele des Vorschlags ist es, derzeit bestehende Benachteiligungen im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer gegenüber Drittlandsunternehmen zu beseitigen.¹³⁶ Die hierin behandelten Fragen (nach dem Ort der sonstigen Leistung) sind also der Frage nach der Möglichkeit der Besteuerung der Internet-Transaktionen auf der gegenwärtig bestehenden bundesdeutschen umsatzsteuergesetzlichen Grundlage unter dem Gesichtspunkt der Anwendbarkeit des Leistungsbegriffs systematisch nachgelagert, sodaß das in der vorliegenden Arbeit behandelte Thema hierdurch nicht unmittelbar betroffen wird. Die ersten Reaktionen auf den nun vorliegenden Richtlinien-vorschlag aus dem Ausland, vor allem aus den USA, waren eindeutig ablehnend.¹³⁷

¹³⁵ Vgl. hierzu Sandra *Schindhelm*/Wolfram *Reiß*, Richtlinien-vorschlag der EU-Kommission zur Umsatzbesteuerung elektronisch erbrachter Leistungen, CR 2000, 757 ff.

¹³⁶ Martin *Kreienbaum*, Steuern und Internet, MMR 2000, 385.

¹³⁷ Vgl. hierzu Hans-Wolfgang *Arndt*/Thomas *Fetzer*, BB 2000,

Zur Klärung der Fragestellung, inwieweit eine Besteuerung der Internet-Transaktionen in Deutschland gegenwärtig juristisch zutreffend erfolgt, ist demnach zu prüfen, ob und inwieweit die für die Durchführung der vorgenannten Richtlinie erforderlichen Handlungen vom deutschen Gesetzgeber bereits vorgenommen worden sind und inwiefern dabei geltendes deutsches Verfassungsrecht beachtet worden ist. Zur Beantwortung der aufgeworfenen Fragen können (teilweise) die Ergebnisse der internationalen Konferenzen im Rahmen des gefundenen – eingeschränkten - Konsenses herangezogen werden¹³⁸. Gleichwohl ist angesichts des weithin auslegungsbedürftigen Leistungsbegriffs und der wenig differenzierten Formulierung des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG der Rechtsanwender im Ergebnis noch weitgehend darauf beschränkt, die bestehenden Regelungen – soweit dies möglich ist - auf den eCommerce anzuwenden. Dies wiegt umso schwerer, wenn er es zum Teil mit Vorgängen zu tun hat, die sich nur teilweise oder überhaupt nicht mit Geschäften in der realen Welt vergleichen lassen.¹³⁹

S. 2545.

¹³⁸ Zum Beispiel OECD-Ministerkonferenz in Ottawa, bei der Übereinkunft über die wesentlichen Eckpunkte der indirekten Besteuerung erzielt wurde, vgl. Volker *Käbisch*, Neue Überlegungen zur Umsatzbesteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs ? IWB 1999, 395.

¹³⁹ Reimar *Pinkernell*, StUW 1999, 281.

Es ist daher als nächstes zu klären, welche Anforderungen deutsches Verfassungsrecht generell an Eingriffsnormen wie die des Steuerrechts stellt, damit hieraus auf die grundsätzliche Verfassungskonformität der bisherigen Umsatzbesteuerung der Internet-Transaktionen in Deutschland – sowohl im Hinblick auf die europarechtlichen Vorgaben als auch in Bezug auf die Systematik des Umsatzsteuergesetzes selbst - geschlossen werden kann.

e) eCommerce-Richtlinie¹⁴⁰ vom 08.06.2000¹⁴¹

Die eCommerce-Richtlinie¹⁴² vom 08.06.2000 regelt das Rechtsgebiet keineswegs so umfassend, wie es der Name vermuten läßt. Tatsächlich wird lediglich versucht, innerhalb Europas für einige wichtige Fragen des elektronischen Handels eine einheitliche Verfahrensweise vorzugeben.¹⁴³

¹⁴⁰ Vgl. Hans-Jürgen Ahrens, Das Herkunftslandprinzip in der E-Commerce-Richtlinie, CR 2000, 835 ff.

¹⁴¹ Vgl. hierzu Niko Härting, Umsetzung der E-Commerce-Richtlinie, DB 2001, 80 ff.

¹⁴² Richtlinie 2000/ /EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 04.05.2000 über bestimmte Aspekte der Dienste der Informationsgesellschaft, insbesondere des elektronischen Geschäftsverkehrs, im Binnenmarkt. Der ursprüngliche Vorschlag der Kommission wurde stark kritisiert, beispielsweise von Thomas Hoeren, Vorschlag für eine EU-Richtlinie über E-Commerce, MMR 1999, 192.

¹⁴³ Zur Umsetzung der Richtlinie liegt seit dem 01.12.2000 ein erstes Arbeitspapier der Bundesministerien für Wirtschaft und Justiz vor. Im wesentlichen beinhaltet es umfangreiche Änderungen des Telemediengesetzes (TMG). Vgl. auch hierzu Niko Härting, DB 2001, 80.

III. Verfassungsrechtliche Anforderungen an Eingriffsnormen

1. Gegenstand des Legalitätsprinzips

Nur aus einer Zusammenschau verschiedener Aspekte kann auf die mögliche Ausdehnung des Leistungsbegriffs auf Internet-Transaktionen, geschlossen werden. Dazu müssen nach der Untersuchung der europarechtlichen Gesetzesvorgaben auch die verfassungsrechtlichen Anforderungen des Grundgesetzes (GG) an Eingriffsnormen untersucht werden. Anschließend sind dann der Besteuerungszweck der Umsatzsteuer und die Elemente des bislang geltenden Leistungsbegriffs unter Einbeziehung der Besonderheiten der Internet-Transaktionen zu prüfen. Die Untersuchung in diesem Kapitel setzt an bei dem generellen Schutz des Individuums vor staatlichen Eingriffen in dessen Grundrechtsbereich.

a) Willkürschutz des Individuums

Die Idee des in der Bundesrepublik Deutschland verwirklichten freiheitlichen Rechtsstaats ist in wichtigen Zügen jenem Verfassungssystem entnommen, zu dem sich England bis zum Ende des 17. Jahrhunderts entwickelt hatte und das in Ansätzen schon in Art. 39 der Magna Carta von

1215 (Schutz gegen willkürliche Verhaftungen) enthalten war.¹⁴⁴ Die Auferlegung von Steuerlasten ist nach bundesdeutschem Rechtsverständnis dem Gesetz vorbehalten. Sie ist demnach nur zulässig, sofern und soweit sie durch Gesetz angeordnet ist (sog. Vorbehalt des Gesetzes). Die sich daran anschließende Festsetzung einer Steuer setzt voraus, daß ein gesetzlicher Tatbestand erfüllt ist, an den als Rechtsfolge eine Steuer geknüpft ist (Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung). Staatliche Willensäußerungen niedrigeren Ranges (Rechtsverordnungen, Satzungen, Verwaltungsvorschriften, Verwaltungsakte) dürfen dem Gesetz nicht widersprechen (sog. Vorrang des Gesetzes).¹⁴⁵ Der im bundesdeutschen Recht heute allgemein anerkannte Gesetzesvorbehalt, der nicht ausdrücklich im bundesdeutschen Grundgesetz verankert,¹⁴⁶ aber stillschweigend in Art. 20 Abs. 3 GG vorausgesetzt ist, gilt für alle Bereiche.¹⁴⁷ In Art. 20 Abs. 3 GG ist normiert, daß die Gesetzgebung an die verfassungsmäßige Ordnung, die vollziehende Gewalt und die Rechtsprechung an Gesetz und Recht gebunden ist. Hierdurch werden wesentliche Elemente des Rechtsstaates festgeschrieben. Die Bindung des Gesetzgebers an die Verfassung einerseits

¹⁴⁴ Vgl. Reinhold *Zippelius*, Allg. Staatslehre, München, 11. Aufl. 1991, § 30 I. 2, 281.

¹⁴⁵ Vgl. Klaus *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1 Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, Köln 1993, 151.

¹⁴⁶ Vgl. Klaus *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 157.

¹⁴⁷ Ernst *Benda*, in: Ernst *Benda*/Werner *Maihofer*/Hans-Jochen *Vogel*, Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Berlin, 2. Aufl. 1994, § 17, Rdnr. 34.

bedeutet andererseits den Schutz des Individuums vor staatlicher Willkür,¹⁴⁸ die sich z.B. äußern kann in gesetzlich nicht gestatteten Eingriffen in den grundrechtlich geschützten Bereich des einzelnen.

b) Wesentlichkeitstheorie

Abgesehen von den grundgesetzlich erwähnten Gesetzesvorbehalten für Eingriffe in Grundrechte besteht der Vorbehalt des förmlichen Gesetzes, also des Parlamentsgesetzes, auch für alle “grundsätzlichen Fragen”, die den Bürger unmittelbar betreffen und zwar losgelöst von dem Abgrenzungsmerkmal des Eingriffs. Die Frage, welche den Bürger berührenden Fragen so wesentlich sind, daß sie ein Gesetz im formellen Sinne erfordern, hat lange Zeit unter dem Stichwort “Wesentlichkeitstheorie” Rechtsprechung und Fachschrifttum beschäftigt.¹⁴⁹ Das Bundesverfassungsgericht hat bislang lediglich einen möglichen Weg aufgezeigt: Was wesentlich ist, entscheidet sich nach den jeweiligen Wertentscheidungen der Verfassung.¹⁵⁰

c) Verfassungsbindung des Gesetzgebers

Ein Vergleich zwischen Weimarer Reichsverfassung und Grundgesetz beispielsweise zeigt, daß im Grundgesetz

¹⁴⁸ Vgl. Ernst *Benda*, a.a.O., Rdnr. 34.

¹⁴⁹ Peter *Bülow*, in: Handbuch des Verfassungsrechts, Berlin, 2. Aufl.1994, § 30, Rdnr. 8.

Gesetzesvorbehalte viel enger gefaßt sind als in den vergleichbaren Bestimmungen der Weimarer Verfassung. Die in Art. 20 GG ausgesprochene Verfassungsbindung des Gesetzgebers hat hinsichtlich der gesetzgeberischen Verhaltensweisen eine Erweiterung erfahren. Selbstverständlich war von Anfang an, daß Gesetze unzulässig sind, die ihrer Form oder ihrem Inhalt nach mit der verfassungsmäßigen Ordnung nicht vereinbar sind. Schon frühzeitig hat das Bundesverfassungsgericht die ihm damit gezogenen Grenzen gesprengt, indem es damit begann, auch die gesetzgeberische Unterlassung in seine Kontrolltätigkeit einzubeziehen.¹⁵¹ Verbieta die verfassungsmäßige Ordnung den Erlaß bestimmter gesetzlicher Bestimmungen, so haben diese zu unterbleiben und werden widrigenfalls vom Bundesverfassungsgericht für nichtig erklärt. Verlangt die verfassungsmäßige Ordnung dagegen den Erlaß bestimmter gesetzlicher Regelungen und kommt der Gesetzgeber dieser Verpflichtung nicht nach, so verstößt er logischerweise gerade dadurch gegen die verfassungsmäßige Ordnung und setzt sich damit nicht weniger dem Verdikt des Bundesverfassungsgerichts aus.¹⁵² Soweit die Verfassungsverletzung in einem gesetzgeberischen Unterlassen besteht, so ist der normale Weg, den auch das Bundesverfassungsgericht bisher durchweg eingeschla-

¹⁵⁰ Vgl. BVerfGE 47, 79 ff.

¹⁵¹ Vgl. Roman Herzog, in: Theodor Maunz/Günter Dürig/Roman Herzog/Rupert Scholz, Komm. zum Grundgesetz, München, 6. Aufl. 1988, Art. 20, Rdnrn. 5 – 8.

gen hat, die Feststellung, daß der Gesetzgeber durch sein Nichthandeln das Grundgesetz verletzt hat.¹⁵³ Keine Bedenken bestehen im übrigen dagegen, daß das Bundesverfassungsgericht in geeigneten Fällen dem Gesetzgeber eine Frist setzt, innerhalb deren er den verfassungswidrigen Zustand zu beseitigen hat.¹⁵⁴

Wenn das konkret zu untersuchende Gesetz (hier: das Umsatzsteuergesetz in Bezug auf die Besteuerung von Internet-Transaktionen) im Einklang mit der Verfassung stünde, so wäre die Verfassungsmäßigkeit des Handelns von Exekutive und Judikative nur in dem Umfang nicht gesichert, in dem das Gesetz selbst keine verbindliche Entscheidung trifft, sondern unzureichend geregelte Bereiche für eigenständige Entscheidungen der vollziehenden Organe bietet. Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung verlangt grundsätzlich überdies, daß sowohl der Tatbestand als auch die Rechtsfolge im Gesetz niedergelegt sein müssen. Zur Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gehört damit ebenso, daß sich Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz aus einem formellen Gesetz ergeben müssen, was faktisch auf einen Parlamentsvorbehalt hinausläuft.¹⁵⁵ Eine Möglichkeit zur

¹⁵² Vgl. hierz Roman *Herzog*, Kommentar zum Grundgesetz., Art. 20, Rdnr. 8.

¹⁵³ Vgl. dazu BVerfGE 6, 257 ff. (265).

¹⁵⁴ Diese Praxis läßt sich zwar nicht unmittelbar aus Art. 20 Abs.3 GG herleiten; mit Art. 20 Abs.3 GG unvereinbar ist sie aber ebensowenig, so Roman *Herzog*, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 20, Rdnr.13 f.

¹⁵⁵ So Klaus *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 161 m.w.N.

Weitergabe rechtsgestaltender Kompetenzen des formellen Gesetzgebers an den Verordnungsgeber stellt die nach Art. 80 Abs.1 Grundgesetz zulässige Ermächtigung dar, sofern diese nach Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt ist.¹⁵⁶ Der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung steht einer Gesetzesauslegung zwar nicht im Wege, verträgt auf der anderen Seite jedoch keine Gesetzeserweiterung oder Gesetzeskorrektur.¹⁵⁷

Sofern der Gesetzgeber bei der Normierung der Umsatzbesteuerung von Internet-Transaktionen bewußt bestimmte Regelungsbereiche der Interpretation der Exekutive überlassen hat, könnte insofern eine unzulässige Entäußerung von Rechtssetzungskompetenzen angenommen werden.¹⁵⁸ Es kann auch nicht von vornherein ausgeschlossen werden, daß der Gesetzgeber ggfls. auf vermeintlich bestehende europarechtliche Vorgaben Bezug genommen und diese lediglich "ausgeführt" bzw. "umgesetzt" hat.

2. Legalitätsprinzip im Steuerrecht

Die zuvor allgemein umschriebenen verfassungsrechtlichen Prinzipien gelten auch im Steuerrecht. Die Beantwortung der Frage, ob der bundesdeutsche Gesetzgeber

¹⁵⁶ Vgl. Klaus *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 162.

¹⁵⁷ Vgl. Klaus *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 164.

speziell gegen verfassungsrechtliche Grundsätze im Bereich der Eingriffsverwaltung bei Besteuerung von Internet-Transaktionen auf Grundlage bestehender Umsatzsteuergesetz-Regelungen bzw. bei Erlaß des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG verstoßen hat, ist entscheidend für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit dieses Vorgehens. Zusätzlich zu den oben unter II. bereits erläuterten Prinzipien gelten im Rahmen der Eingriffsverwaltung folgende Grundsätze, die sich vor dem einleitend zu schildernden historischen Hintergrund entwickelt haben.

a) Historischer Hintergrund

Entwicklungsgeschichtlicher Vorläufer des Prinzips "Keine Steuer ohne Gesetz" ("nullum tributum sine lege") war die ständische Steuerbewilligung. Nachdem zur Zeit des Absolutismus das Steuerbewilligungsrecht der Stände praktisch aufgehoben war, war es schon zur Zeit der konstitutionellen Monarchie der Volksvertretung vorbehalten, Steuergegenstand und Steuersatz durch Gesetz zu beschließen.¹⁵⁹ Gerade vor dem Hintergrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung ist es im Steuerrecht unerlässlich Rechtssicherheit durch strikte Einhaltung der grundgesetzlichen Vorgaben zur Verabschiedung von Rechtssetzungsakten, die der Eingriffsverwaltung dienen,

¹⁵⁸ Vgl. Horst *Dreier*, Grundgesetz-Kommentar, Band 2, Tübingen 1998, Art. 20, Rdnr. 111.

zu gewährleisten. Schließlich hängt insbesondere die Akzeptanz von Steuern nicht unwesentlich davon ab, daß diese nicht willkürlich und ohne Kontrolle durch die jeweiligen Parlamente festgelegt werden. Die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung ist nach dem hergebrachten verwaltungsrechtlichen Sprachgebrauch nicht nur die Bindung der Verwaltung an die vom Gesetzgeber abstrakt getroffenen Entscheidungen (also der "Vorrang des Gesetzes", s.o.), sondern auch der davon abweichende und weit darüber hinausgehende Grundsatz, daß die Verwaltung zumindest in bestimmten Tätigkeitsbereichen überhaupt nur auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung aktiv werden darf (also der "Vorbehalt des Gesetzes", s.o.). Erst Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes zusammen ergeben nach diesem Sprachgebrauch die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.¹⁶⁰ Nach dem Vorbehaltprinzip dürfen durch Verwaltung und Rechtsprechung rechtliche Belastungen nur auf Grund einer rechtsnormativen Ermächtigung verhängt werden.¹⁶¹ Neben den rechtlichen Belastungen in einem grundrechtlichen Schutzbereich (z.B. Auferlegung von Pflichten, Entziehung von Rechtspositionen oder faktischen Grundrechtseingriffen) gehören die rechtlichen Belastungen anderer Art, wie z.B. die Steuerpflicht, zu den vom Vorbehalt des Gesetzes erfaßten Regelungsberei-

¹⁵⁹ Johannes A. *Brinkmann*, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, 1982, 28 ff.

¹⁶⁰ Vgl. Roman *Herzog*, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 20, Rdnr.33.

¹⁶¹ BVerfGE 6, 32 (42).

chen.¹⁶² Die Auferlegung von Steuerlasten ist dem Gesetz vorbehalten; sie ist nur zulässig, sofern und soweit sie durch Gesetz angeordnet ist.¹⁶³

b) Verfassungsrechtliche Prinzipien und Eingriffsverwaltung

Das durch das Parlament vertretene Volk in einer Demokratie ist legitimiert, selbst bestimmen zu können, mit welchen Steuern es sich belasten will; Rechtsstaatsprinzip und Demokratiegebot (Art. 20 Abs.1 und 2; Art. 28 Abs.1 GG) sind die beiden tragenden verfassungsrechtlichen Säulen des Gesetzesvorbehalts, bestehend aus dem rechtsstaatlichen Gesetzesvorbehalt und dem Parlamentsvorbehalt.¹⁶⁴ Umstritten ist nach wie vor der Umfang des Vorbehaltsbereiches, ungeklärt ist auch die Frage, an welcher Stelle des Grundgesetzes der Vorbehalt des Gesetzes verankert ist. Unbestritten ist aber jedenfalls, daß er im Bereich der Normsetzung und der sog. Eingriffsverwaltung gilt.¹⁶⁵ Anders als viele ausländische Verfassungen ordnet das Grundgesetz den allgemeinen - wie auch den steuerrechtlichen - Gesetzesvorbehalt also nicht ausdrücklich an. Er wird aber abgeleitet aus:

¹⁶² Vgl. Peter Schwacke in: Peter Schwacke/Eberhard Stolz/Guido Schmidt, Staatsrecht, Köln, 3.Aufl.1993, 116 f.

¹⁶³ Vgl. Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, Köln, 15.Aufl. 1996, § 4, Rdnr.150.

¹⁶⁴ Vgl. Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, Rdnr. 151.

¹⁶⁵ Vgl. hierzu Roman Herzog, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 20, Rdnr. 55.

- a) Art. 2 Abs.1 GG
- b) Art. 20 Abs.3 GG
- c) Art. 14 Abs.1 Satz 2 und Abs.3 Satz 2 GG
- d) §§ 3 Abs. 1 und 38 AO¹⁶⁶

Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts geht dahin, unklare Gesetze in extremen Fällen wegen Verstoßes gegen rechtsstaatliche Grundsätze für nichtig zu erklären.¹⁶⁷ Allerdings nimmt nach dieser Rechtsprechung die Konkretisierungsbedürftigkeit einem gesetzlichen Begriff noch nicht die Bestimmtheit, die der Rechtsstaat von einem Gesetz verlangt.¹⁶⁸ Auch kann sich der Gesetzgeber Generalklauseln und unbestimmter Rechtsbegriffe bedienen, weil sich die Vielfalt der Verwaltungsaufgaben nicht immer in klar umrissene Begriffe einfangen läßt.¹⁶⁹ Die derart eingeräumte grundsätzliche Zulässigkeit unbestimmter Rechtsbegriffe entbindet den Gesetzgeber jedoch nicht davon, eine Vorschrift so zu fassen, daß sie den rechtsstaatlichen Grundsätzen der *Normenklarheit* und *Justiziabilität* entspricht; sie muß so formuliert sein,

¹⁶⁶ Vgl. Klaus *Tipke/Joachim Lang*, Steuerrecht, Rdnrn.153-156 m.w.N.; a.A.: Roman *Herzog*, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 20, Rdnrn. 77 ff., der jedenfalls Art. 20 Abs. 3 und Art. 14 Abs.1 GG als Rechtsgrundlagen für den Vorbehalt des Gesetzes ablehnt. Herzog geht insofern von Verfassungsgewohnheitsrecht aus, da sowohl an der langdauernden Staatspraxis wie auch an der Rechtsüberzeugung der beteiligten Staatsorgane kein Zweifel bestehe. Richtig betrachtet sei der Vorbehalt des Gesetzes der einzige Verfassungssatz von Bedeutung, der das in Art. 20 Abs.2 Satz 2 GG verankerte Prinzip der Gewaltenteilung für die Verfassungsordnung des Grundgesetzes einigermassen konkretisiere (Rdnr. 80).

¹⁶⁷ BVerfGE 1,14; 25, 216 (227).

¹⁶⁸ BVerfGE 3, 348 (359); 21, 245 (261).

daß die von ihr Betroffenen die Rechtslage erkennen und ihr Verhalten danach einrichten können.¹⁷⁰ Außerdem hat das Bundesverfassungsgericht in einer Entscheidung verlangt, daß steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, daß der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann.¹⁷¹ Aus diesen Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts könnte der Schluß zu ziehen sein, daß eine ganze Reihe von Vorschriften des Steuerrechts wegen zu großer Unbestimmtheit für verfassungswidrig zu erklären sind. Zuletzt hat eine solche Diskussion in den Jahren 1999 und 2000 nach der Einführung des § 2b EStG stattgefunden.¹⁷² Tatsächlich hat das Bundesverfassungsgericht nur in einem einzigen – das Strafrecht betreffenden – Fall eine Vorschrift wegen Unbestimmtheit für verfassungswidrig erklärt.¹⁷³ Dies deutet bereits auf eine große Diskrepanz zwischen Verfassungsanspruch und Verfassungswirklichkeit hin. *Papier* hat die Situation in Deutschland anschaulich mit dem Satz umschrieben: “*Verfassungsrecht und Wirklichkeit klaffen selten so stark auseinander wie beim Bestimmtheitsgrundsatz allgemein und bei seiner Anwendung auf das*

¹⁶⁹ BVerfGE 49, 168 (181); 56, 1 (12).

¹⁷⁰ BVerfGE 27, 1 (8); 37, 132 (142).

¹⁷¹ BVerfGE 19, 253 (267); 49, 343 (362).

¹⁷² Vgl. stellvertretend hierzu nur Roman Seer/Norbert Schneider, Die Behandlung der sogenannten Verlustzuweisungsgesellschaften nach dem neuen § 2 b EStG, BB 1999, 872 ff.; Handzik, § 2b in Littmann/Bitz/Hellwig, EStG, § 2b Rdnr. 4; Siegbert F. Seeger in Ludwig Schmidt, EStG, München, 19. Aufl. 2000, § 2b, Rdnr. 1.

¹⁷³ BVerfGE 17, 306 (313 f.).

*Steuerrecht im besonderen.*¹⁷⁴ Im Ergebnis mag dies damit zusammenhängen, daß *einzelne Standardsätze zu hohe Erwartungen wecken*“ wie *Tipke*¹⁷⁵ anmerkt.

c) Vorrang des Gesetzes

Rechtsverordnungen und Verwaltungsakte dürfen – auch im Steuerrecht - nicht gegen das (höherrangige) Gesetz verstoßen (“Vorrang des Gesetzes”). Im Bereich des e-Commerce wird von der Finanzverwaltung das Prinzip des Vorrangs des Gesetzes nicht durchgängig beachtet, soweit sie versucht, Sachverhalte vom Gesetz abweichend z.B. durch OFD-Verfügung zu regeln.¹⁷⁶ Wenn seitens der

¹⁷⁴ H.-J. *Papier*, DStJG Band 12 (1989), 61. Derselbe in Heinrich *Fri-auf* (Hrsg.), *Steuerrecht und Verfassungsrecht, Der Bestimmtheitsgrundsatz*, 61.

¹⁷⁵ Klaus *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung*, Band 1, 173 m.w.N.

¹⁷⁶ So hat die OFD Düsseldorf durch Verfügung vom 11.01.1999 (OFD Düsseldorf, Überlassung von Standard-Software über das Internet oder andere elektronische Netze, IStR 1999, 186 f.) angenommen, daß die Leistung eines Unternehmers dann, wenn der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist und seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet hat, als im Inland ausgeführt gilt, wenn die Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird (vgl. Tz. 2d mit Hinweis auf § 1 Abs.1 Satz 1 Nr.1 UstDV). Nach § 1 Abs.1 Satz 1 Nr.1 UStDV kann die Überlassung eines Computerprogramms tatsächlich nur dann in Deutschland steuerpflichtig sein, wenn der Leistungsempfänger eine im Inland ansässige *juristische Person des öffentlichen Rechts* ist. Insofern ist die Aussage der OFD Düsseldorf zum umsatzsteuerlichen Leistungsort bei Drittstaaten-Unternehmern unzutreffend und verstößt gegen den Vorrang des Gesetzes (vgl. Jan *de Weerth*, Anmerkung zu OFD Düsseldorf vom 11.01.1999, IStR 1999, 186 f.). In der gleichen OFD-Verfügung (Tz. 2) wird die Auffassung vertreten, daß der umsatzsteuerrechtliche Leistungsort der Überlassung von Standard-Programmen auf elektronischem Weg sich nach dem für die “Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen” geltenden Ort (= § 3a Abs. 3, Abs. 4 Nr. 5 UStG) bestimme. Mit Überlassung eines Standard-Computer-programms wie etwa “Word” oder “Excel” werden jedoch keine umsatzsteuerlich bedeutsamen Informationen dem Nutzer überlassen. Erst aufgrund des Eingabevorgangs kann der Nut-

Finanzverwaltung für die Überlassung von Standard-Programmen entsprechend internationaler Vorgaben eine Besteuerung am Verbrauchsort gewünscht wird, kann dies nur durch eine entsprechende Gesetzesänderung erreicht werden¹⁷⁷ (sofern man der Ansicht der deutschen Finanzverwaltung folgt, die Veräußerung von Standard-Computerprogrammen sei nicht mit einer Einräumung von Urheberrechten verbunden).¹⁷⁸ Wird dieser Weg nicht eingehalten, liegt ein Verstoß gegen das Prinzip des Vorrangs des Gesetzes vor und mithin eine Verletzung von Verfassungsrecht.

zer - und nicht der Überlasser des Programms - Informationen herstellen.

¹⁷⁷ Vgl. Michaela *Welnhof*, Neue Entwicklungen bei der umsatzsteuerlichen Behandlung des elektronischen Geschäftsverkehrs auf nationaler und internationaler Ebene, DStR 1998, 1539 (1541); Michael *Vellen*, UR 1998, 336 (337 ff.).

¹⁷⁸ Jan *de Weerth*, IStR 1999, 187.

d) Steuerrechtlicher Gesetzesvorbehalt

Das Bundesverfassungsgericht hat in einer Entscheidung¹⁷⁹ ausgesprochen: *“Der Grundsatz der Tatbestandsmässigkeit als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Abgabewesens fordert, daß steuerbegründende Tatbestände so bestimmt sein müssen, daß der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann.”* Mit dem Begriff der Tatbestandsmässigkeit der Besteuerung¹⁸⁰ kommt somit auch noch zum Ausdruck: Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz sollen sich aus einem formellen Gesetz – nicht aus irgendeinem Rechtssatz – ergeben müssen. Nach Art. 80 Abs. 1 GG sind demnach Ermächtigungen des (formellen) Gesetzgebers an den Verordnungsgeber nur zulässig, wenn die Ermächtigung nach Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt ist. Hierdurch soll vermieden werden, daß Rechtssetzungskompetenzen von der Legislative auf die Exekutive verlagert werden.

3. Zwischenergebnis

¹⁷⁹ BVerfGE 19, 253 (267); ebenso in: 49, 343 (362).

¹⁸⁰ Vgl. oben C.III.1.a).

Die Besteuerung von Internet-Transaktionen entspricht nur dann den rechtsstaatlichen Anforderungen des Grundgesetzes, wenn sie das Steuersubjekt, das Steuerobjekt, die Steuerbemessungsgrundlage und den Steuersatz festlegt.¹⁸¹ Je offensichtlicher die zu besteuern den Transaktionen - bei fehlender oder überholter gesetzlicher Regelung - sich von den bisher bekannten besteuerten Umsätzen im Einzelfall unterscheiden, desto eher wird man (auch bei defensiver Besteuerungstendenz)¹⁸² eine gesonderte gesetzliche Ermächtigungsgrundlage für deren Besteuerung verlangen dürfen und müssen. Je ungenauer eine gesetzliche Umschreibung oder Bezeichnung dieser Umsätze gefaßt ist, desto weniger wird ein nachgeordneter Verordnungs- oder Erlaßgeber den verfassungsrechtlichen Anforderungen der Besteuerung dadurch genügen, daß er die ungenaue oder unvollständige Gesetzesformulierung durch Angabe eigener Kriterien ersetzt, ergänzt oder erweitert. In diesen Fällen würden die Aufgaben des Gesetzgebers ohne entsprechende Ermächtigungsgrundlage von einem Dritten - hierzu nicht Berechtigten - erledigt.

Aus rechtsstaatlicher Sicht muß ein potentieller Steuerpflichtiger aus (formellen oder zumindest materiellen) Gesetzen im vorhinein - jedenfalls bei Hinzuziehung eines steuerlichen Beraters - grundsätzlich erkennen können,

¹⁸¹ Vgl. Klaus *Tipke/Joachim Lang*, Steuerrecht, Rdnr.158.

daß ein von ihm beabsichtigter Umsatz der Besteuerung unterliegen wird. Die Anforderungen an die Bestimmtheit solcher gesetzlicher Vorgaben wird man nicht so weit ausdehnen dürfen, daß jeder durchschnittliche Bürger jede gesetzliche Formulierung bis ins Detail verstehen und nachvollziehen kann. Es muß aber umgekehrt gewährleistet sein, daß die Gesetzesformulierung - jedenfalls bei der Eingriffsverwaltung - zumindest für einen Fachmann unter Hinzuziehung von Fachliteratur verständlich und ausreichend greifbar ist, so daß die mögliche Besteuerung auch erkannt und in Form von Steuererklärungen und -zahlungen im wesentlichen zweifelsfrei umgesetzt werden kann. Auch das Bundesverfassungsgericht hat zuletzt in seiner Entscheidung vom 10.11.1998 ausdrücklich auf den Zusammenhang von Einfachheit und Gerechtigkeit im Steuerrecht hingewiesen: *“Das rechtsstaatliche Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten und die Besteuerungsgleichheit fordern eine Einfachheit und Klarheit der gesetzlichen Regelungen, die dem nicht steuerrechtskundigen Pflichtigen erlauben, seinen – strafbewehrten (§ 370 AO) – Erklärungspflichten sachgerecht zu genügen”*.¹⁸³ Soweit der Gesetzgeber also grundlegende - insbesondere für das Verständnis erforderliche - regelungsbedürftige Bereiche unbearbeitet

¹⁸² Vgl. oben C.I.2.

¹⁸³ BVerfG vom 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216 (243) = StRK EStG 1975 Allg.R.150. Vgl. hierzu auch Michael *Elicker*, Kritik der direkt progressiven Einkommensbesteuerung, StuW 2000, 1 (2 f.).

läßt und die eigentlichen Inhalte von der Exekutive ohne entsprechende formell-rechtliche gesetzliche Vorgaben nicht nur ausgefüllt, sondern neu geschaffen werden, besteht ein gesetzgeberischer Handlungsbedarf. Dieser Handlungsbedarf ist - wie auch vom Bundesverfassungsgericht erkannt - nicht nur aus rein formellrechtlichen Überlegungen heraus¹⁸⁴, sondern auch zur Vermeidung steuerstrafrechtlicher Risiken für den Steuerpflichtigen geboten. Außerdem können nicht hinreichend klare gesetzgeberische Vorgaben bei unabgestimmtem Vorgehen der jeweiligen Landesfinanzverwaltungen zu unterschiedlichen Beurteilungen führen, die eine sachlich nicht gerechtfertigte unterschiedliche Behandlung gleicher Sachverhalte in verschiedenen Bundesländern zu erzeugen vermögen. Ebenso kann eine fehlende (oder interpretationsbedürftige) Regelung durch den Gesetzgeber zu Mißverständnissen bei der Gesetzesanwendung führen.¹⁸⁵ Auch in solchen Fällen muß jedoch nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts¹⁸⁶ Klarheit, Bestimmtheit und Justitiabilität gewahrt sein.

¹⁸⁴ Nach Ernst *Benda*, a.a.O., 735, Rdnr. 34, soll der Gesetzgeber, nicht die Verwaltung darüber entscheiden, wann und in welchem Umfang belastende Eingriffe erfolgen dürfen und damit individuelle Freiheit begrenzt wird.

¹⁸⁵ So hat das Bundesverfassungsgericht in der Entscheidung vom 14.12.1965 (BVerfGE 19, 253, (267)) ausgesprochen, daß der *„Grundsatz der Tatbestandsmässigkeit als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips im Bereich des Abgabewesens fordert, daß steuerbegünstigende Tatbestände so bestimmt sein müssen, daß der Steuerpflichtige die auf ihn entfallende Steuerlast vorausberechnen kann“*.

¹⁸⁶ BVerfGE 25, 216 (227), 31, 33 (42). Vgl. hierzu auch Klaus *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Band 1, München 2. Aufl. 1984, 805.

IV. Bundesdeutsche Regelungsversuche zur Erfassung und Besteuerung des eCommerce

Soweit es in Deutschland vor der Durchführung der Umsatzbesteuerung der Internet-Transaktionen bereits eine ausreichend verständliche Gesetzeterminologie zur Erläuterung fachspezifischer Internet-Begriffe gegeben hat, die zur Erläuterung des Leistungsbegriffs im Umsatzsteuerrecht herangezogen werden können, würde dies zur Gesetzesbestimmtheit und mithin zur Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung einen nicht unerheblichen Beitrag leisten. Daher ist als nächstes zu prüfen, inwieweit andere gesetzliche Vorschriften zur Auslegung des Umsatzsteuergesetzes in Bezug auf die Besteuerung der Internet-Transaktionen herangezogen werden können.

1. Gesetzgebungsakte im außersteuerlichen öffentlich-rechtlichen Bereich

Der bundesdeutsche Gesetzgeber hat im außersteuerlichen Bereich in den Jahren 1996 und 1997 bereits erste – auch international beachtete – gesetzgeberische Maßstäbe für Telekommunikationsleistungen in Bezug auf Internetnutzungen durch zwei wegweisende Gesetze ge-

setzt¹⁸⁷: Das Telekommunikationsgesetz („TKG“¹⁸⁸) vom 25. Juli 1996, das in dessen § 3 eine Reihe von Begriffsbestimmungen enthält, und das Gesetz zur Regelung der Rahmenbedingungen für Informations- und Kommunikationsdienste (Informations- und Kommunikationsdienstengesetz – „IuKDG“¹⁸⁹) vom 22. Juli 1997. Zumindest auf das Telekommunikationsgesetz wurde im Bericht des Bundestags-Finanzausschusses zur Einführung des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG hingewiesen. Der im Telekommunikationsgesetz enthaltene Begriff der “Telekommunikationsleistung” solle zur Auslegung des Begriffs der “sonstigen Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation” herangezogen werden.¹⁹⁰ Ob eine solche Auslegungshilfe tatsächlich geeignet ist, den umsatzsteuerlichen Leistungsbegriff in Bezug auf “sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation” zu erläutern, muß überprüft werden, da eine solche Bezugnahme auf ein bundesdeutsches Gesetz u.U. wiederum gegen Vorgaben der EU-Richtlinie verstoßen könnte.

¹⁸⁷ Da in der Bundesrepublik Deutschland als föderalem Bundesstaat die Befugnis, Gesetze zu erlassen, nicht ausschließlich dem Bund, sondern – je nach Regelungsbereich - auch den Ländern zusteht, wurde hinsichtlich der in Frage stehenden Regelungsbefugnis in Bezug auf Multimedia-Gesetze festgestellt, daß sich der Bund auf die Regelung der individuellen, interaktiv angelegten Abrufdienste zu konzentrieren hat, während die Länder im wesentlichen die massenkommunikativen Verteildienste regeln; vgl. Lars *Grube*, Das Informations- und Kommunikationsdienstengesetz, NWB Nr. 7 vom 9.2.1998, Fach 28, 763 ff.

¹⁸⁸ BGBl. 1996 I, S. 1120.

¹⁸⁹ BGBl. 1997 I, S. 1870.

¹⁹⁰ Vgl. Werner *Widmann*, DB 1996, S. 2406.

a) Telekommunikationsgesetz

Im Rahmen des Telekommunikationsgesetzes¹⁹¹ („TKG“) vom 25. Juli 1996, das hinsichtlich seines Regelungsgehalts das erste seiner Art in Europa war, werden u.a. vorerwähnte Begriffsbestimmungen für verschiedene im Bereich der Telekommunikationsleistungen gebräuchliche Vokabeln festgelegt. So werden etwa die Begriffe “Betreiben von Telekommunikationsnetzen”, “geschäftsmäßiges Erbringen von Telekommunikationsdiensten”, “Netzzugang” oder “Telekommunikationsdienstleistungen” im Sinne dieses Gesetzes definiert. In § 3 Ziff. 16 des TKG wird “Telekommunikation” definiert als “der technische Vorgang des Aussendens, Übermittels und Empfangens von Nachrichten jeglicher Art in der Form von Zeichen, Sprache, Bildern oder Tönen mittels Telekommunikationsanlagen”. In § 3 Ziff. 18 des TKG werden “Telekommunikationsdienstleistungen” als “das gewerbliche Angebot von Telekommunikation einschließlich des Angebots von Übertragungswegen für Dritte¹⁹²” umschrieben.

b) Gesetz zur Regelung der Rahmenbedingungen für Informations- und Kommunikationsdienste

¹⁹¹ Zusätzlich zum TKG wurden vier ergänzende Verordnungen erlassen: Telekommunikations-UniversaldienstleistungsVO, NetzzugangsVO, EntgeltregulierungsVO und TelekommunikationskundenschutzVO.

¹⁹² § 3 Ziff. 18 TKG.

Das Gesetz zur Regelung der Rahmenbedingungen für Informations- und Kommunikationsdienste (Informations- und Kommunikationsdienste-Gesetz – „IuKDG“) vom 22. Juli 1997 gilt für alle elektronischen Informations- und Kommunikationsdienste, die für eine individuelle Nutzung von kombinierbaren Daten wie Zeichen, Bilder oder Töne bestimmt sind und denen eine Übermittlung mittels Telekommunikation zugrunde liegt („Teledienste“¹⁹³). Es umfaßt elf Artikel. Die ersten drei Artikel bestehen aus dem Teledienstegesetz¹⁹⁴, dem Teledienstedatenschutzgesetz und dem Gesetz zur digitalen Signatur.¹⁹⁵ Weitere sechs Artikel ändern bestehende Gesetze bzw. Verordnungen ab, insbesondere das Strafgesetzbuch. Zwei Artikel befassen sich mit rechtstechnischen Fragen¹⁹⁶. Es enthält eine Reihe von Beispielen für Teledienste, wozu nach der Definition des Geltungsbereichs in § 2 auch „Angebote zur Nutzung des Internets oder weiterer Netze“, „Angebote

¹⁹³ Im BMF-Schreiben vom 18.11.1997 ebenfalls als „Teledienste“ bezeichnet; dieser Begriff wurde nicht in die UStRichtl. 2000 (Art. 39 a UStRichtl. 2000) übernommen.

¹⁹⁴ Vgl. zu geplanten umfangreichen Änderungen des Teledienstegesetzes aufgrund der E-Commerce-Richtlinie (ECRL) vom 08.06.2000 Niko *Härtig*, Umsetzung der E-Commerce-Richtlinie, DB 2001, 80 ff. m.w.N.

¹⁹⁵ Die neue EU-Richtlinie 1999/93/EG vom 13.12.1999 über gemeinschaftliche Rahmenbedingungen für elektronische Signaturen, ABl. EG Nr. L 13 vom 19.01.2000, S. 12 ff., die auf das Steuerrecht keine Anwendung findet, führt faktisch zur Abschaffung des bisherigen Signaturgesetzes. Die Bundesregierung bereitet derzeit einen Gesetzentwurf auf der Basis der Signaturrechtlinie vor. Ein Diskussionspapier kann auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie abgerufen werden: <http://www.bmwi.de/download>. Das *neue* SiG schafft die rechtlichen Voraussetzungen für die Erzeugung, die Benutzung und das Erlöschen elektronischer Signaturen.

¹⁹⁶ Vgl. Lars *Grube*, NWB 1998, Fach 28, 763 ff.

von Waren und Dienstleistungen in elektronisch abrufbaren Datenbanken mit interaktivem Zugriff und unmittelbarer Bestellmöglichkeit”, sowie “Angebote im Bereich der Individualkommunikation (zum Beispiel Telebanking oder Datenaustausch)” zählen. Bereits Art.1 § 2 Abs.3 IuKDG (=Teledienstegesetz) normiert allerdings, daß Art.1 § 2 Abs.1 des IuKDG unabhängig davon gilt, ob die Nutzung der Teledienste ganz oder teilweise unentgeltlich oder gegen Entgelt möglich ist. In Abgrenzung zum TKG gilt das IuKDG nicht für Telekommunikationsdienstleistungen und das geschäftsmäßige Erbringen von Telekommunikationsdiensten nach § 3 des TKG.

c) Fernabsatzgesetz vom 30.06.2000

Am 30.6.2000 trat das Gesetz über Fernabsatzverträge und andere Fragen des Verbraucherrechts (“Fernabsatzgesetz”) vom 27.06.2000¹⁹⁷ in Kraft. Es setzt mehrere EU-Richtlinien in nationales Recht um, darunter die Richtlinie 97/7/EG vom 20.05.1997¹⁹⁸ über den Verbraucherschutz bei Vertragsabschlüssen im Fernabsatz¹⁹⁹. Das Gesetzpaket bezweckt eine umfassende Regelung der Verbraucherinteressen innerhalb seines Geltungsbe-

¹⁹⁷ BGBl. I, S. 897 ff.

¹⁹⁸ ABl. EG Nr. L 144 S. 19.

¹⁹⁹ Weiterhin wird die Richtlinie über Unterlassungsklagen zum Schutz der Verbraucherinteressen, RiL 98/27/EG vom 19.5.1998, Abl. EG NR. L 166, 1 tangiert.

reichs, insbesondere was die Belange speziell des elektronischen Handels anbelangt²⁰⁰.

d) Konsequenzen der Untersuchung

Nach der Entstehungsgeschichte sowohl des TKG als auch des IuKDG beziehen sich diese Gesetze inhaltlich nicht auf europarechtliche Vorgaben, sondern sind von bundesdeutschen Rechtsauffassungen bestimmt. Demgemäß können sie grundsätzlich zur Auslegung solcher Gesetze herangezogen werden, die von bundesdeutschem Recht geprägt wurden. § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG wurde zu einem Zeitpunkt (01.01.1997) in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen, als auf europäischer Ebene eine verbindliche Definition des Begriffs der "Telekommunikationsdienstleistungen" noch nicht existierte. Insoweit konnte zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG nicht von einer europarechtlichen Prägung des Begriffs der "sonstigen Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation" ausgegangen werden. Nachdem nunmehr auf europäischer Ebene jedoch der Begriff der "Telekommunikationsdienstleistung" geprägt wurde und der bundesdeutsche Gesetzgeber zur Umsetzung in nationales Recht eine Frist bis zum Ablauf des 31.12.1999 gesetzt bekommen hatte, ist zumindest nicht auszuschlie-

²⁰⁰ Gesamtdarstellungen: *Klaus Tonner*, Das neue Fernabsatzgesetz

ßen, daß spätestens mit Ablauf dieser Frist die europarechtlich vorgegebene Tendenz in die Auslegung des Begriffs der “sonstigen Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation” bestimmend mit einfließt. Eine Auslegung des bundesdeutschen umsatzsteuerlichen Begriffs der “sonstigen Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation” allein auf der Grundlage der Begriffsbestimmung des TKG ist daher nicht anzunehmen.²⁰¹ Das IuKDG kann angesichts des Anwendungsbereichs dieses Gesetzes insofern ebenfalls nicht als Auslegungshilfe dienen. Das Fernabsatzgesetz schließlich behandelt inhaltlich solche Vorgänge, die zur Klärung zivilrechtlicher Vorschriften maßgebend sind. Für die Auslegung des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG (Inkrafttreten am 01.01.1997) kann es angesichts seines Inkrafttretens erst im Jahre 2000 nicht herangezogen werden.

– oder: System statt “Flickenteppich”, BB 2000, 1413; *Peter Bülow/Markus Artz*, Fernabsatzverträge und Strukturen eines Verbraucherprivatrechts im BGB, NJW 2000, 2049.

²⁰¹ Ähnlich Werner *Widmann*, DB 1996, 2404 (2407).

2. Gesetzgebungsakte und Verwaltungs-Erlasse im Steuerrecht

a) USt-Änderungsgesetz 1997

Auch auf dem Gebiet des Steuerrechts ist der deutsche Gesetzgeber im internationalen Vergleich durchaus als Vorreiter gesetzgeberischer Maßnahmen u.a. in Bezug auf das Internet hervorgetreten.²⁰² So wurde von gesetzgeberischer Seite hinsichtlich des Umsatzsteuerrechts bereits frühzeitig darüber nachgedacht, nach welchen Kriterien die Frage zu entscheiden ist, an welchem (Leistungs-) Ort ein konkreter – von Telekommunikation zumindest mitbestimmter - Umsatz getätigt wird.²⁰³ Diese Ortsbestimmung ist im Umsatzsteuerrecht einer der Anknüpfungspunkte für die Besteuerung und insbesondere dafür ausschlaggebend, ob ein Umsatz im Inland, d.h. in Deutschland, mit Umsatzsteuer belastet werden kann (Frage der Steuerbarkeit) oder nicht. Daher hat zunächst der Gesetzgeber Regelungen betreffend den Ort der “sonstigen Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation” in § 3a Abs. 4 UStG

²⁰² Telekommunikationsgesetz (TKG) vom 25. Juli 1996, BGBl. 1996 I, Seite 1122; Gesetz zur Regelung der Rahmenbedingungen für Informations- und Kommunikationsdienste (IuKDG) vom 22. Juli 1997, BGBl I 1997, S. 1870; Vgl. auch Jürgen *Hoffmann*, DB 1998, 848 ff.

²⁰³ Vgl. Heinke *Gummert/Stephan Trapp*, Umsatzsteuer auf Leistungen im Internet, MMR 1998, 227 ff.; Änderung von § 3a Abs.4 (Nr.12) UStG.

(durch Einführung einer neuen Ziffer 12²⁰⁴) normiert. Die deutsche Gesetzesänderung erfolgte zum damaligen Zeitpunkt im Vorgriff auf eine entsprechende Ermächtigung durch den Rat der Europäischen Kommission.²⁰⁵ Nach der heute geltenden gesetzlichen Fassung des § 1 Abs.1 Nr. 1 UStG werden keine speziellen Leistungstypen genannt. Gleichwohl geht man stillschweigend von der Steuerbarkeit der Telekommunikations(dienst)leistungen aus. In § 3a Absatz 1 UStG war angelegt, daß ausschlaggebendes Kriterium für die Bestimmung des Leistungsortes der Sitz des leistenden Unternehmers war. Dadurch mußten jedenfalls Unternehmer, die ihren Sitz in der EU hatten, diese "Leistungen" mit Ausweis entsprechender Umsatzsteuer anbieten, was gegenüber Anbietern aus Drittlandsstaaten (insbesondere USA) ein Wettbewerbsnachteil war. Diese konnten gegenüber Letztverbrauchern ihre Dienste im Ergebnis um die nicht anfallende Umsatzsteuer günstiger offerieren. Da diese Rechtslage in der EU übereinstimmend erkannt und als nachteilig beurteilt wurde, entschloß man sich in Anlehnung an Art. 9 Abs. 2 Buchstabe e der 6. EG-Richtlinie den "Ort des Verbrauchs" als ausschlaggebend für die Frage der "Leistungserbringung im Inland" zu qualifizieren. Die Bundesrepublik Deutschland hat unabhängig von der seinerzeit europaeinheitlich beantragten Änderung der EG-Richtlinie bereits mit Wirkung zum 01.01.1997 eine Änderung des

²⁰⁴ USt-Änderungsgesetz 1997 vom 12.12.1996, BGBl. I 1996, 1851.

nationalen Rechts für erforderlich gehalten. Durch das Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997 wurde der Ort dieser "sonstigen Leistung" z.T. nach Deutschland verlagert (ergänzend geregelt durch § 1 Abs. 1 UStDV), um dadurch nicht nur vordergründig eine Besteuerung von solchen "Leistungen" im Inland zu erreichen.²⁰⁶ Darüber hinaus sollte vermieden werden, daß nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer (z.B. Banken) sich eines Drittlandsanbieters bedienen und andererseits bislang in Deutschland ansässige Telekommunikationsanbieter ihren Sitz in Drittländer wie die Schweiz verlagern.²⁰⁷ Bei diesen Ergänzungen und Änderungen des Umsatzsteuergesetzes und seiner Nebengesetze bzw. -verordnungen mußte vom Gesetz- bzw. Verordnungsgeber stets vorausgesetzt werden, daß jeder potentielle Adressat dieser Normen selbstverständlich darüber informiert ist, was konkret mit "Telekommunikations(dienst)leistungen" in diesen speziellen Fällen gemeint ist, da dieser Begriff im Umsatzsteuergesetz selbst nicht gesondert definiert wurde. Auch wurde im Umsatzsteuergesetz oder in der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung nicht ausdrücklich festgehalten, daß es sich bei Telekommunikations(dienst)leistungen um "Leistungen" im Sinne von § 1 Abs. 1 UStG handelt. Eine Bezugnahme auf direkt einschlägige EG-Richtlinien konnte damals insoweit nicht erfolgen, als der Ministerrat erst am

²⁰⁵ Vgl. Heinke Gummert, in: *Kilian/Heussen*, Kap. 91, Rdnr.40.

²⁰⁶ Vgl. USt-Änderungsgesetz vom 12.12.1996, BGBl. I 1996, 1851.

17.03.1997 alle Mitgliedstaaten nach Art. 27 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie ermächtigte, abweichend von allgemeinen Grundsätzen Telekommunikations-“Leistungen” wie die in Art. 9 Abs.2 Buchstabe e) der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie genannten “intellektuellen” Dienstleistungen zu behandeln.²⁰⁸ Die Ermächtigung wurde rückwirkend zum 1. Januar 1997 ausgesprochen und galt bis zum 31. Dezember 1999.²⁰⁹ Aus einer Empfehlung der Ausschüsse des Bundesrates vom 15.10.1996²¹⁰ geht hervor, daß *es zu einer völlig uneinsichtigen Nichtbelastung mit Umsatzsteuer bei Privatpersonen aus Drittländern kommt, wenn diese im Gemeinschaftsgebiet “telefonieren oder andere Telekommunikationsdienstleistungen” in Anspruch nehmen.*²¹¹ Auf eine – wie auch immer gear- tete – mögliche Nutzung des Internets wird mit keinem Wort eingegangen. Man darf sich daher durchaus fragen, ob eine Besteuerung des Internets überhaupt ausreichend in den Willen des Gesetzgebers aufgenommen wurde. Ebenso fraglich ist, ob der Gesetzgeber sich der Tragweite seiner Entscheidung auch nur annähernd bewußt gewesen ist.

²⁰⁷ Vgl. Heinz *Hünnekens*, Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997, NWB Nr. 52 vom 23.12.1996, Fach 7, 4829 (4836).

²⁰⁸ Vgl. hierzu Ralph *Korff/Ingo Schlegel*, DB 1999, 1773 m.w.N.

²⁰⁹ Vgl. hierzu nur Heinke *Gummert* in: *Kilian/Heussen*, Kap. 91, Rdnr. 40.

²¹⁰ Bundesrats-Drucksache 752/1/96, 704. Sitzung des Bundesrates am 08.11.1996, Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze (Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997).

²¹¹ Gleichlautend hiermit ist der zustimmende Beschluß des Bundes-

b) BMF-Schreiben vom 18.11.1997

Da das Umsatzsteuergesetz selbst also keinerlei Ausführungen zur Besteuerung der Internet-Transaktionen enthielt und enthält und zudem nicht erklärt, was unter "Telekommunikations(dienst)leistungen" konkret zu verstehen sein soll, wurde von der Finanzverwaltung – wie in der Praxis nicht unüblich – aufgrund eigenen Tätigwerdens diese vom Gesetzgeber bewußt oder unbewußt gelassene Lücke vermeintlich ausgefüllt.²¹² Durch ein BMF-Schreiben (vom 18.11.1997²¹³) hat die Finanzverwaltung unter Nennung einer Vielzahl verschiedener Fallvarianten zunächst ihr eigenes Verständnis von der Besteuerung auch der Internet-Transaktionen in Form einer allgemeinen Definition vom Begriff der "sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation" zum Ausdruck gebracht²¹⁴, die inhaltlich der auf EU-Ebene damals verwendeten Begriffsbestimmung im wesentlichen entspricht²¹⁵, nachdem zuvor von der Finanzverwaltung noch ein Rückgriff auf Begriffe

rates, Bundesrats-Drucksache 752/96 (Beschluß) vom 08.11.1996, 704. Sitzung, zum am 10.10.1996 vom Deutschen Bundestag verabschiedeten Gesetz.

²¹² Laut Heinke *Gummert* in: *Kilian/Heussen*, Kap. 91, Rdnr. 40, "mußte die deutsche Finanzverwaltung (Unterstreichung durch den Verfasser hinzugefügt) ihrerseits entscheiden, welche Dienstleistungen unter § 3a Abs.4 Nr.12 UStG zu subsumieren sind".

²¹³ BStBl. I 1997, 960; vgl. hierzu auch Joerg *Andres*, JurPC, Juni 1998, Web.Dok.78/1998.

²¹⁴ Jürgen *Hoffmann*, DB 1998, 848.

²¹⁵ Vgl. Heinke *Gummert* in: *Kilian/Heussen*, Kap. 91, Rdnr.42.

des TKG erwogen wurde.²¹⁶ Dieses BMF-Schreiben hat eine nicht unerhebliche inhaltliche Kritik erfahren²¹⁷. Aufgrund einer Anfrage hat sich das Bundesministerium der Finanzen zur Veröffentlichung eines weiteren BMF-Schreibens veranlaßt gesehen, mit dem es sich unter Bezugnahme auf ein weiteres Schreiben vom 06.07.1998²¹⁸ ergänzend zu seinem Schreiben vom 18.11.1997 geäußert hat.²¹⁹ Darin heißt es u.a.:

“Die Begriffsbestimmung der sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation nach dem BMF-Schreiben vom 29.04.1997, IV C 4 - S 7117 f - 25/97 (BStBl. 1997 I S. 410) ist durch den Rat der Europäischen Union einheitlich für alle EU-Mitgliedstaaten festgelegt worden. Der Wortlaut der Ermächtigung des Rates wird in Absatz 1 des o.a. BMF-Schreibens vom 18.11.1997 wiedergegeben, Absatz 2 bezieht sich ausdrücklich auf Absatz 1. Da Absatz 2 nur eine beispielhafte Aufzählung von sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommuni-

²¹⁶ Vgl. Heinke Gummert, a.a.O., Kap. 91, Rdnr.40, wonach kritisiert wurde, daß ein nationales Gesetz wie das TKG, das in einem anderen Zusammenhang erlassen wurde, nicht zur Interpretation EU-rechtlich vorgegebener Begriffe verwendet werden könne, wie dies in der Gesetzesbegründung vorgeschlagen wurde. Ebenso Werner Widmann, DB 1996, 2404.

²¹⁷ Vgl. hierzu Jürgen Hoffmann, DB 1998, S. 849, der die Erfassung der Einrichtung von sog. Chat-rooms sowie die Annahme von Navigationshilfen als bloße Nebenleistung kritisiert; vgl. desweiteren Schreiben des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW) vom 22.6.1998, IdW-Fachnachrichten 1998, 289.

²¹⁸ BMF-Schreiben vom 6.7.1998, IV C 4 - S 7117 f - 27/98.

²¹⁹ BMF-Schreiben vom 26.02.1999, IV D 2 - S 7117 f - 15/99.

kation enthält, sind Überschneidungen nicht zu vermeiden. Eine abschließende Aufzählung dieser Leistungen ist nicht möglich, da die sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation u.a. einem ständigen technischen Wandel unterliegen. Die Begriffsbestimmung erfaßt nur den technischen Übertragungsvorgang als Telekommunikationsdienstleistung, nicht den übertragenen Inhalt. Für den übertragenen Inhalt bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistungen grundsätzlich nach der Art der Leistung. Hierbei ist auch der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung zu beachten (Abschnitt 29 UStR)."

Weiter wird ausgeführt:

"Zur Abgrenzung der sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation von den sogenannten Telediensten wurde (...) das Gesetz über die Nutzung von Telediensten (Teledienstegesetz - TDG -) herangezogen. Das TDG gilt für alle elektronischen Informations- und Kommunikationsdienste, die für eine individuelle Nutzung von kombinierten Daten wie Zeichen, Bilder oder Töne bestimmt sind und

denen eine Übermittlung mittels Telekommunikation zugrunde liegt. In § 2 Abs. 4 TDG wird ausdrücklich bestimmt, daß das TDG nicht für Telekommunikationsdienstleistungen nach § 3 TKG gilt. Im Umkehrschluß bedeutet dies, daß Teledienste keine Telekommunikationsdienstleistungen sind und folglich grundsätzlich nicht unter die Begriffsbestimmung des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG fallen. Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung einzelner Leistungen kann es jedoch zu anderen Wertungen kommen, da die Begriffsbestimmungen im Telekommunikationsgesetz und Teledienstegesetz nicht mit denen für umsatzsteuerliche Zwecke übereinstimmen müssen. Bei den Telediensten handelt es sich um jeweils eigenständig zu beurteilende Leistungen, deren Inhalt für die umsatzsteuerliche Behandlung maßgebend ist.”

Außerdem wird festgestellt:

“Bei sogenannten Online-Umsätzen (z.B. das Öffnen von Dateien bzw. die Betrachtung von Bildern oder die Informationsgewinnung im Internet) handelt es sich um Leistungen, die als Überlassung von Informationen (§ 3a Abs. 4 Nr.

5 UStG) angesehen werden. Im Hinblick auf die Überarbeitung der Umsatzsteuer-Richtlinien 1996 erscheint eine Änderung bzw. Ergänzung des BMF-Schreibens vom 18.11.1997 nicht mehr zweckmäßig und erforderlich”.

c) Umsatzsteuerrichtlinien 2000²²⁰

Das vorerwähnte BMF-Schreiben wurde zwischenzeitlich in die neuen Umsatzsteuerrichtlinien 2000 eingearbeitet²²¹, wobei der Text des ursprünglichen BMF-Schreibens an zahlreichen Stellen ergänzt, geändert bzw. konkretisiert wurde.²²² Zu den sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation sollen demnach gehören: Die Übertragung von Signalen, Schrift, Bild, Ton, Sprache oder Informationen jeglicher Art via Festnetz / Mobilfunk / Satellitenkommunikation / Internet / Rundfunk und Fernsehen. Hierzu werden auch Videoübertragungen und Schaltungen von Videokonferenzen gezählt.²²³ Von den Telekommunikationsleistungen i.S.d. § 3a Abs.4 Nr.12 UStG seien u.a. die über globale Informationsnetze (z.B. Online-Dienste,

²²⁰ Mehrere telefonische Rückfragen beim Bundesministerium der Finanzen, Berlin, im Januar 2001 haben ergeben, daß einsehbare ergänzende Materialien wie z.B. Sitzungsprotokolle zum Entstehungsprozeß der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 nicht existieren bzw. jedenfalls für Dritte nicht zugänglich gemacht werden (können).

²²¹ Abschn. 39 a UStRichtl. 2000 vom 10.12.1999.

²²² Hier hat sich beispielsweise die Kritik von Jürgen Hoffmann, a.a.O., S. 849, niedergeschlagen, indem die ursprünglich im BMF-Schreiben enthaltenen “Chat-rooms” nunmehr in Art. 39 a der UStRichtl. 2000 nicht mehr erscheinen.

²²³ Abschn. 39 a Abs.2 UStRichtl. 2000.

Internet) entgeltlich angebotenen *Inhalte* der übertragenen Leistungen zu unterscheiden. Hierbei handele es sich um gesondert zu beurteilende selbständige Leistungen, deren Art für die umsatzsteuerliche Beurteilung maßgebend sei.²²⁴ Der ursprünglich in dem vorerwähnten BMF-Schreiben verwendete Begriff "Teledienste" wurde als solcher nicht in die Umsatzsteuerrichtlinien 2000 übernommen, sondern es wurde stattdessen lediglich eine Negativabgrenzung zu den Telekommunikationsleistungen ("*nicht zu den Telekommunikationsleistungen ... gehören*") getroffen.²²⁵ Aus dem Umsatzsteuergesetz selbst können die verschiedenen Fallgruppen jedenfalls auch nicht ansatzweise ersehen werden. Eine ausdrückliche Bezugnahme auf die Richtlinie 77/388/EWG vom 17.06.1999 bei Erlass der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 im Dezember 1999 ist nicht erfolgt.

Zur Beurteilung des Begriffs der "Leistung" ist zu berücksichtigen, daß der gegenwärtig verwendete Leistungsbe-
griff, der sich im Laufe der Zeit durch verschiedene An-
sichten in der Literatur und eine Reihe höchstrichterlicher
Entscheidungen konkretisiert hat, bei der ursprünglichen
Verwendung im Umsatzsteuergesetz mit Sicherheit nicht
mit Blick auf anonyme Transaktionen im Internet verfaßt

²²⁴ Abschn. 39 a Abs.3 S. 1+2 UStRichtl. 2000.

²²⁵ Der Begriff der "Teledienste" wurde in dem BMF-Schreiben vom 18.11.1997 umschrieben als: "Eigenständig zu beurteilende Leistungen, deren Inhalte für die umsatzsteuerliche Behandlung maßgebend sind" (Abs. 3 des vorgenannten BMF-Schreibens).

wurde. Außerdem müssen die oben bereits erwähnten Besonderheiten des eCommerce ausreichend berücksichtigt werden.

3. Bisherige Umsetzung europarechtlicher Vorgaben

a) Vergleich Telekommunikationsgesetz und Gesetz zur Regelung der Rahmenbedingungen für Informations- und Kommunikationsdienste mit EU-Richtlinie

Nimmt man die im Telekommunikationsgesetz in § 3 Ziff. 16 und Ziff. 18 gegebenen Definitionen von *“Telekommunikation”* und *“Telekommunikationsdienstleistungen”* zusammen, so ergibt sich, daß die Definitionen sich über weite Strecken mit der Definition der EU-Richtlinie vom 17.06.1999 decken, wenngleich im Telekommunikationsgesetz konkret vom *“technischen Vorgang”* des Aussendens und dessen *“Angebot”* etc. die Rede ist, während die EU-Richtlinie mehr auf das *“Ermöglichen”* solcher Abläufe abstellt. In der EU-Richtlinie wird allerdings ausdrücklich auch die Übertragung, Ausstrahlung bzw. der Empfang von *“Informationen jeglicher Art (...) einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Abtretung oder Einräumung von Nutzungsrechten”* angesprochen. Nimmt man zu dieser Betrachtung jedoch noch das Gesetz zur Regelung der Rahmenbedingungen für Informations- und Kommunikationsdienste hinzu, so ergibt sich aus

dessen Artikel 1 (=Teledienstegesetz) § 2, daß “Angebote zur Nutzung des Internets oder weiterer Netze” zu den “Telediensten” gehören. Eine solche Unterscheidung sieht die EU-Richtlinie nicht explizit vor. Insofern geht aus dem Text der EU-Richtlinie nicht eindeutig hervor, ob auch die Übertragung von Inhalten als Telekommunikationsdienstleistung angesehen werden soll. Da bei der Regelung der “Telekommunikationsdienstleistungen” jedoch die Erfassung der neuartigen Übertragungswege²²⁶ im Vordergrund gestanden hat, ist davon auszugehen, daß die EU-Richtlinie auch nur diesen als neu - und damit als regelungsbedürftig - angesehenen Bereich behandelt.

b) Vergleich Umsatzsteuergesetz mit EU-Richtlinie vom 17.06.1999

Die am 01.01.1997 wirksam gewordene Ergänzung des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG war vom bundesdeutschen Gesetzgeber “vorsorglich” in das Gesetz aufgenommen worden. Daher konnte schon begrifflich eine ausdrückliche Umsetzung der vorgenannten Richtlinie in das deutsche Umsatzsteuergesetz nicht stattfinden. Eine solche ist später bislang auch nicht nachgeholt worden. Auffällig ist gleichwohl, daß zur Umschreibung der zu steuernden Umsätze erstmals im Umsatzsteuergesetz über die Be-

²²⁶ Kursivschrift vom Verfasser hinzugefügt

zeichnungen der "Lieferung" und der "sonstigen Leistung" hinaus vom Gesetzgeber eine vergleichbare Gattungsbezeichnung mit dem Ausdruck "sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation" geschaffen wurde. Allein dem Wortlaut nach deutet dies darauf hin, daß der Gesetzgeber erkannt hat, hierdurch eine ganz neue Gruppe von Transaktionen zu besteuern, die mehr darstellt als nur ein paar vereinzelte herkömmliche Umsätze.

c) Vergleich Umsatzsteuerrichtlinien 2000 mit EU-Richtlinie

Vergleicht man nunmehr die in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 aufgeführten Definitionen mit den europarechtlichen Vorgaben aus der vorerwähnten EU-Richtlinie, so findet sich in den Umsatzsteuerrichtlinien die Unterscheidung in "*Telekommunikationsleistungen*" einerseits und davon zu unterscheidenden "*entgeltlich angebotenen Inhalten der übertragenen Leistungen*" andererseits.²²⁷

Diese Unterscheidung ist zwar ausdrücklich in der EU-Richtlinie vom 17.06.1999 so nicht genannt, gleichwohl könnte sie aber im Umkehrschluß aus den Umständen entnommen werden, wenn auch vor der Ausstrahlungs- und Übermittlungsmöglichkeit über das Internet der Austausch von Informationen als umsatzsteuerbar behandelt

²²⁷ Abschn. 39a Abs.3 Satz 1 UStRichtl. 2000.

wurde und diese bisher schon stattgefundenen Transaktionen mit dem "Leistungsaustausch" über das Internet unmittelbar gleichgestellt werden können.²²⁸

Daraus resultiert die Frage, ob der über Jahrzehnte von Rechtsprechung und Praxis geprägte Begriff der "Leistung" als Oberbegriff²²⁹ von "Lieferung" und "sonstiger Leistung" in Fällen von Internet-Transaktionen zur Begründung der Rechtmäßigkeit der Besteuerung überhaupt herangezogen werden kann. Die Frage nach dem Leistungsbegriff als solchem geht der Frage nach der Unterscheidung der Fallgruppen "Lieferung" und "sonstige Leistung" systematisch vor, da erst bei generellem Bejahen der Besteuerungsmöglichkeit der Internet-Transaktionen die daran anschließende Frage der Unterscheidung in Lieferung oder sonstige Leistung relevant wird. Zur Auslegung des Leistungsbegriffs ist jedoch zunächst zu klären, welche Rechtfertigung hinter der Erhebung der Steuern allgemein und speziell der Umsatzsteuer als solcher stehen, damit auf dieser Grundlage der Anwendungsbereich des Leistungsbegriffs eingegrenzt und inhaltlich fixiert werden kann.

²²⁸ Vgl. hierzu Maximilian *Herberger*, Can computing in the law contribute to more justice ? (1), *JurPC Web-Dok.* 84/1998, Abs. 20 ("Equal treatment under equal circumstances").

²²⁹ Vgl. E.E. *Stöcker* in: K. *Peter/A. Burhoff/E.E. Stöcker*, Umsatzsteuer (Loseblatt) 1997, § 3 Rdnr.2.

V. Rechtsnatur der Umsatzsteuer – Verkehrsteuer oder Verbrauchsteuer ?

Will man beurteilen, ob bestimmte Transaktionen, die in einem Steuergesetz nicht ausdrücklich genannt sind, einer Steuer unterfallen, so ist zu klären, auf welcher Rechtfertigungsgrundlage die zu erhebende Steuer aufbaut. Auch das Steuerrecht bedarf der Rechtfertigung,²³⁰ da Steuern nicht bereits deshalb gerechtfertigt sind, weil sie in Art. 106 GG aufgeführt oder erfaßt sind.²³¹

1. Lehre von der Rechtfertigung der Steuern

Bereits vor mehreren Jahrhunderten wurde der Satz geprägt: “Il n’y a rien plus juste, que ce qui est necessaire”.²³² Gleichwohl darf die hierin immanent zum Ausdruck kommende Notwendigkeit der Steuererhebung zur Staatsfinanzierung nicht per se als Rechtfertigung der Erhebung spezieller Steuern wie der Umsatzsteuer herangezogen werden. Die Rechtfertigung einzelner Steuern ist vielmehr von der Rechtfertigung der Steuererhebung überhaupt zu

²³⁰ Klaus *Tipke*, Band 2, Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Köln 1993, 517.

²³¹ Klaus *Tipke*, Steuerrechtfertigungstheorie, 547.

²³² Frei übersetzt: Nichts ist gerechter, als das, was erforderlich ist, Jean *Bodin*, De la république, Faksimiledruck der Ausgabe von 1583, Aalen 1961, 4.

unterscheiden.²³³ Die allgemein häufig vertretene Ansicht, wonach die Rechtfertigung des Staates auch die Rechtfertigung der Steuern mitumfasse,²³⁴ erscheint in jedem Fall zu weitgehend, da die bloße Existenz des Staates an sich noch nicht die Erhebung von Steuern rechtfertigt. Eine Steuer ist gerechtfertigt, wenn sie auf einem sachgerechten Verteilungsprinzip beruht.²³⁵ Gerechtigkeit schaffen heißt daher zunächst: Prinzipien oder Regeln oder allgemeine Maßstäbe aufstellen. Gerecht handeln heißt: Prinzipien, Regeln oder allgemeinen Maßstäben folgen. Vorteile der Prinzipien sind u.a..²³⁶

?? sie sorgen für Ordnung und Übersicht in den Gesetzen

?? sie schaffen eine Rechtsordnung

?? sie vermeiden das Entstehen von Lücken und Widersprüchen

?? sie schaffen ein übersichtliches und folgerichtiges System

?? sie vermeiden Irritationen des Rechtsbewußtseins

?? sie entlasten als Orientierungsmittel sowohl Steuerpflichtige als auch Steuerberater, Steuerbeamte und Steuerrichter

?? sie vermeiden ein ungerechtes Steuerstrafrecht

?? sie vermeiden die bloße Artikulation subjektiven Rechtsgefühls

²³³ Klaus *Tipke*, Band 1 Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, Köln 1993, 257. A. *Trendelenburg*, *Naturrecht*, 1860, S. 316, zitiert bei Klaus *Tipke*, Band 1, 254, m.w.N.

²³⁵ Vgl. Klaus *Tipke*, Band 2, 887.

Ein solches Prinzip, das dem Steuerrecht z.B. im Bereich der Einkommensbesteuerung zugrundeliegt, ist das Leistungsfähigkeitsprinzip²³⁷, das auf der Fähigkeit aufbaut, Steuerleistungen aus dem Einkommen im Verhältnis zum Einkommen erbringen zu können und zwar unabhängig davon, ob die Mittel, die der Steuerpflichtige für sich und seine Familie als Existenzminimum benötigt, gerade für die Steuerzahlung disponibel sind oder nicht.²³⁸ Andere Prinzipien wie das Kopfsteuerprinzip oder das Äquivalenzprinzip liegen weder der Einkommen-, noch der Umsatzsteuer zugrunde. Die Umsatzsteuer mit ihren proportionalen Steuersätzen respektiert allerdings das Existenzminimum zu wenig.²³⁹ Sie wird zwar von den Unternehmen geschuldet, ist aber auf Überwälzung auf die privaten Verbraucher angelegt. Sie ergänzt die Einkommensteuer und ist unmerklicher als diese. Das Umsatzsteueraufkommen entlastet den Staat hinsichtlich der Erhebung der Einkommensteuer, da eine Senkung der Umsatzsteuer verbunden mit einer Erhöhung der Einkommensteuer zu einem vergleichsweise größeren Steuerwiderstand führen dürfte. Die Umsatzsteuer belastet zudem verwendetes Einkommen ohne Rücksicht darauf, ob das Einkommen mit Einkommensteuer belastet war. Schließlich entspricht die

²³⁶ Vgl. Klaus *Tipke*, Band 1, 305 ff. m.w.N.

²³⁷ Vgl. Klaus *Tipke*, Band 1, 283 m.w.N.

²³⁸ Vgl. Klaus *Tipke*, Band 1, 478 m.w.N.

²³⁹ Vgl. Klaus *Tipke*, Band 2, 891.

Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer (mit einigen Abstrichen) dem Leistungsfähigkeitsprinzip.²⁴⁰

Nunmehr ist aus der Rechtsnatur der Umsatzsteuer (“Das Wesen”) Sinn und Zweck der Besteuerung abzuleiten, was wiederum Rückschlüsse auf das jeweilige Steuersubjekt und damit generell auf die Zulässigkeit der Besteuerung im bislang bestehenden Rahmen zulassen dürfte. Festzustellen ist, welche Umsätze vom Umsatzsteuergesetz generell erfaßt werden sollen (und welche nicht), um dann speziell auf die Zulässigkeit der Besteuerung von Internet-Transaktionen z.B. auf Grundlage der §§ 1 Abs.1 Nr.1 und 3 a Abs. 4 Nr. 5 und 12 UStG schließen zu können. Hierbei steht die Frage im Vordergrund, um welche Art von Steuer es sich bei der Umsatzsteuer handelt. In Betracht kommt z.B. eine Verkehrsteuer, eine Verbrauchsteuer oder ggf. auch eine Kombination beider Besteuerungsintentionen. Zur Einordnung der Umsatzsteuer soll im Rahmen dieser Arbeit vorwiegend der bedeutendste Umsatzsteuertatbestand, d.h. der des § 1 Abs.1 Nr.1 UStG (Bewirken entgeltlicher Leistungen), herangezogen werden. Die übrigen Besteuerungstatbestände (= Subsidiärtatbestände) wie z.B. Eigenverbrauch oder Gesellschafterverbrauch - die bis noch in jüngster Vergangenheit ebenfalls in § 1 Abs.1 UStG geregelt waren²⁴¹ - stellen demgegenüber Ergänz-

²⁴⁰ Vgl. Klaus *Tipke*, Band 2, 931.

²⁴¹ Vgl. exemplarisch zu Neuerungen des UStG: Matthias *Winter*, Vor- und Nachteile der Einschränkung des Vorsteuerabzugs – Im Span-

zungstatbestände dar²⁴² und sollen hier nicht näher erörtert werden.

2. Ableitung aus verschiedenen Rechtsquellen

a) Abgabenordnung

Aus der Abgabenordnung (AO) läßt sich nur sehr eingeschränkt auf die Eigenart der Umsatzsteuer als Verbrauch- oder Verkehrsteuer schließen. Zwar unterscheidet die AO in § 172 Abs.1 S.1 Nr. 1 und 2 zwei Steuergruppen (1. Zölle und Verbrauchsteuern/2. Andere Steuern). Da diese Einteilung auf verwaltungsmäßigen Überlegungen beruht und weniger auf einer gewissen rechtlichen Eigenart der Zölle und Verbrauchsteuern, ist die AO für die Einordnung der Umsatzsteuer zu den Verkehr- oder Verbrauchsteuern grundsätzlich wenig aussagekräftig.²⁴³ Verfahrensrechtlich wird die Umsatzsteuer noch heute den Verkehrssteuern zu-

nungsfeld von Vereinfachung und Verschlimmbesserung, UR 1998, 451 ff.

²⁴² Diese Ergänzungstatbestände zeichnen sich durch gewisse Unterschiede zum hier zu betrachtenden Besteuerungstatbestand aus. Genannt seien an dieser Stelle lediglich die folgenden Unterschiede:

?? bei den Subsidiärtatbeständen ist die Person des Steuerpflichtigen stets mit der des Belasteten identisch

?? die Art und Weise der Wertbemessung ist unterschiedlich: Beim Haupttatbestand richtet sich diese nach dem Entgelt, das ein anderer zu leisten bereit ist (also nach dem – auch subjektiven - Willen der Beteiligten), während bei den Subsidiärtatbeständen mangels Entgeltabrede auf objektive Kriterien zurückgegriffen werden muß (§ 10 Abs. 4 und 5 UStG); vgl. Eberhard *Weiß*, Die Bemessung der Umsatzsteuer, UR 1986, S. 83 (84 f.) m.w.N. Zu diesem Fragenkreis finden sich weitere detaillierte Angaben bei Michael *Messner*, Der Gegenstand der Leistung im Umsatzsteuerrecht, 15 f. m.w.N.

geordnet²⁴⁴, was darauf zurückzuführen sein dürfte, daß jedenfalls früher (in Anlehnung an den Warensteuerstempel von 1916) die Umsatzsteuer zu den Verkehrsteuern gerechnet wurde.²⁴⁵

²⁴³ Vgl. Michael *Messner*, Der Gegenstand der Leistung im Umsatzsteuerrecht, 29, m.w.N.

²⁴⁴ Die Festsetzungsfrist beträgt vier Jahre und nicht ein Jahr (§ 169 Abs. 2 AO), USt-Bescheide werden nach § 173 AO aufgehoben und geändert, nicht nach § 172 Abs. 1 Nr. 1 AO.

²⁴⁵ Vgl. Heinrich Wilhelm *Kruse*, Not und Feuer, Krieg und Steuer, *StuW* 1998, 3 (12).

b) Grundgesetz

Die Umsatzsteuer wird im Grundgesetz in Art. 106 Abs.3 GG genannt. Hinsichtlich des für die vorliegende Arbeit maßgeblichen Leistungsbegriffs wird in der Literatur die Auffassung vertreten, aufgrund der klaren Anknüpfung des Leistungstatbestandes an Verkehrsakte ergebe sich, daß das Grundgesetz zumindest den Leistungstatbestand zu den Verkehrsteuern zähle.²⁴⁶

3. Einzeluntersuchung

a) Umsatzsteuer als Verkehrsteuer

Nach wie vor wird vereinzelt die Auffassung vertreten, bei der Umsatzsteuer handele es sich (generell) um eine Verkehrsteuer, da sie an Verkehrsvorgänge anknüpfe und der steuerbegründende Tatbestand entscheidend sei.²⁴⁷ Als Begründung für den Verkehrsteuercharakter wurde immer wieder die Formel Hertings aus dem Jahre 1936 herangezogen²⁴⁸, die an das Marktgeschehen anknüpft und den im

²⁴⁶ Michael Messner, a.a.O., 30, m.w.N.

²⁴⁷ Vgl. u.a. Heinrich Sigloch, Rezension in StuW 1974, 377 f.; weitere Fundstellen bei Michael Messner, , a.a.O., S. 8.

²⁴⁸ "Der eigentliche Besteuerungsgrund der Umsatzsteuer ist die wirtschaftliche Kraft, die sich darin äußert, daß eine Ware (oder eine Leistung) die Fähigkeit erhält, Absatz zu finden. Doch ist es hierbei nicht die wirtschaftliche Kraft des Unternehmers, der den Absatz bewirkt, sondern die volkswirtschaftliche Kraft, die sich darin äußert, daß eine

Wirtschaftsleben stattfindenden Leistungsaustausch²⁴⁹ besteuern möchte. Andere vertreten differenzierend die Ansicht die Umsatzsteuer sei zumindest nach ihrem Kern, dem Leistungstatbestand des § 1 Abs.1 Nr. 1 UStG, den Verkehrsteuern zuzurechnen. Dies werde durch die tatbestandliche Fassung und die Steuerbemessung sowie durch die Zuordnung im Grundgesetz bestätigt. Gleichwohl wird von dieser Auffassung eingeräumt, diene die Umsatzbesteuerung - wie letztlich jede Steuer, die nicht bei der Einkommenserzielung erhoben werde – der Besteuerung der Einkommensverwendung und in diesem Sinne (der Besteuerung²⁵⁰) des Verbrauches. Jedoch enthalte das Umsatzsteuergesetz keine Regelung der vollständigen Verbrauchsbelastung an sich.²⁵¹

b) Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer

Eine andere Ansicht stellt für die Beurteilung der Rechtsnatur der Umsatzsteuer auf die jeweilige Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ab, die ausgeschöpft werden soll. Das Wesen einer Steuer werde von ihrem Zweck und ihrer Wirkung bestimmt und da die Umsatzsteuer den Verbraucher belasten wolle und tatsächlich belaste, sei sie eine

Ware Absatz findet', so Detlef Herting, *Ausgewählte Umsatzsteuerfragen*, DStZ 1936, 1223 (1264).

²⁴⁹ Textliche Hervorhebung durch den Verfasser.

²⁵⁰ Klammerzusatz vom Verfasser hinzugefügt.

²⁵¹ Michael Messner, a.a.O., 30 f. m.w.N.

Verbrauchssteuer.²⁵² Eine klare und eindeutige Definition der "Verbrauchssteuer" allerdings existiert nicht. Hierzu wird u.a. vertreten, Verbrauchsteuern seien Steuern, die den Verbrauch oder Gebrauch bestimmter Sachen und somit die in der Einkommensverwendung zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit belasten.²⁵³ Nach der Definition des Bundesfinanzhofs sind Verbrauchsteuern *Steuern, deren Erhebung an den Übergang einer Sache aus dem steuerlichen Nexus (lat.: Zusammenhang)²⁵⁴ in den steuerlich nicht gebundenen Bereich anknüpft.²⁵⁵ Diese Erklärung ist auch vom Bundesverfassungsgericht²⁵⁶ und dem Bundesverwaltungsgericht²⁵⁷ übernommen worden.²⁵⁸ In einer anderen Entscheidung²⁵⁹ hat das Bundesverfassungsgericht festgestellt, das Charakteristikum der Umsatzsteuer und das die Umsatzsteuerkompetenz des Bundesgesetzgebers limitierende Wesen der Umsatzsteuer liege seit jeher *"in einer allgemeinen Verbrauchsbelastung und Besteuerung jeglichen Leistungsaustauschs"*²⁶⁰, *der im Wirtschaftsleben* vorkom-*

²⁵² Vgl. u.a. Hartmut Söhn, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und / oder Verbrauchssteuer, *StuW* 1975, 1 ff.; weitere Nachweise bei: Michael Messner, a.a.O., 9 f.

²⁵³ BVerwGE 6, 247, (256).

²⁵⁴ Anmerkung des Verfassers.

²⁵⁵ BFHE 141, 369 (374).

²⁵⁶ BVerfGE 16, 64 (74).

²⁵⁷ BVerwGE 6, S.247 (257).

²⁵⁸ Vgl. Michael Messner, a.a.O., 5 (7); vgl. auch Dieter Birk/Jutta Förster, *DB* 1985, Beilage Nr. 17 zum Begriff der Verbrauchssteuer mit zahlreichen weiteren Nachweisen.

²⁵⁹ BVerfGE 31, 314, 332.

²⁶⁰ Textliche Hervorhebung durch den Verfasser.

me.²⁶¹ Der Bundesfinanzhof hat in einem anderen Urteil hervorgehoben, bei der von ihm gewählten Umschreibung gehe es nicht darum, den Begriff der Verbrauchsteuer erschöpfend zu definieren, sondern nur darum, ihn von der Verkehrsteuer abzugrenzen. Der Rechtsprechung – so der Bundesfinanzhof – könne nicht entnommen werden, daß eine Steuer nur dann Verbrauchsteuer sei, wenn ihre Entstehung ausnahmslos an den Übertritt der Ware aus dem gebundenen in den freien Verkehr anknüpft.²⁶²

Einer hiervon abweichenden Ansicht in der Literatur zufolge trifft diese Auffassung in dieser Ausprägung nicht vollends zu: Für die Umsatzsteuer sei nicht eine allgemeine Verbrauchsbelastung und eine Besteuerung jedweden wirtschaftlichen *Leistungsaustauschs*²⁶³ charakteristisch, sondern eine allgemeine Verbrauchsbelastung durch Besteuerung jedweden im Wirtschaftsleben vorkommenden Leistungsaustauschs.²⁶⁴ Schließlich stellte bereits Popitz fest: Grundformen möglicher Besteuerung sind Steuern *“auf das Einkommen”* und *“auf den Verbrauch”*.²⁶⁵ Schon das erste deutsche Umsatzsteuergesetz vom 26.07.1918 (UStG 1918) zielte auf eine allgemeine Verbrauchsbelastung, worauf ebenfalls Popitz, der als Vater dieses Geset-

²⁶¹ Vgl. hierzu auch Hartmut *Söhn*, Umsatzbesteuerung der Rundfunkanstalten – BVerfGE 31,314, JuS 1976, 161 f.

²⁶² BFHE 141, 369 (374); vgl. hierzu Dieter *Birk/Jutta Förster*, a.a.O., S. 2.

²⁶³ Textliche Hervorhebung durch den Verfasser.

²⁶⁴ Hartmut *Söhn*, JuS 1976, 161 (162).

zes galt, immer wieder hingewiesen hat.²⁶⁶ Auch das Bundesverfassungsgericht stellt in seiner vorzitierten Entscheidung nicht in Frage, daß die Umsatzsteuer "wie eine allgemeine Verbrauchsteuer" wirken soll.²⁶⁷ In § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG wird die Schaffung eines Wertes und dessen Abgabe durch den Unternehmer erfaßt, wie sich in dem System einer Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug zeigt. Da Unternehmer für den Markt, den Verbrauch, produzieren, ist die Wertschöpfung im Regelfall ein Spiegelbild des Verbrauchs.²⁶⁸

Nach anderer Ansicht²⁶⁹ ist in der Zwischenzeit die Auseinandersetzung (ob es sich bei der Umsatzsteuer um eine Verkehrssteuer, um eine Verbrauchsteuer oder gar um eine Kombination dieser beiden Steuertypen handelt) zu einem gewissen Abschluß gelangt. Es sei das Verdienst insbesondere von Klaus Tipke²⁷⁰ und Hartmut Söhn²⁷¹ die Qualifizierung der Umsatzsteuer als eine Verkehrssteuer auch im

²⁶⁵ Johannes *Popitz*, Handbuch der Finanzwissenschaft II, Berlin 1927, 182.

²⁶⁶ Vgl. Johannes *Popitz*, Umsatzsteuergesetz, Berlin, 3.Aufl. 1928, Einl., 10.

²⁶⁷ Vgl. hierzu Hartmut *Söhn*, JuS 1976, 161 (162).

²⁶⁸ Michael *Messner*, a.a.O., S. 31.

²⁶⁹ Vgl. Carsten *Theile*, Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, StuW 1996, 154.

²⁷⁰ Klaus *Tipke*, Die Umsatzsteuer im Steuersystem, UStR 1972, 2 ff.; *ders.*, Umsatzsteuer – Verkehrssteuer und/oder Verbrauchsteuer, DStR 1983, 595 ff., *ders.*, StuW 1992, 103 ff.; *ders.*, Die Steuerrechtsordnung, Band II, Köln 1993, 886 ff.

²⁷¹ Vgl. Hartmut *Söhn*, StuW 1975, 1 ff.; *ders.*, Der Leistungsaustausch im Umsatzsteuerrecht, FS von Wallis, 1985, S. 439 ff.; *ders.* in: Franz Xaver *Bea* / Wolfgang *Kitterer*, Festschrift Dieter *Pohmer*, Tübingen 1990, Umsatzbesteuerung von Gebrauchsgegenständen, 217 ff.

rechtlichen Sinn überwunden zu haben. Zudem bestehe international Einvernehmen, daß es sich bei der Umsatzsteuer vom Belastungsgrund her um eine Verbrauchsteuer handele.²⁷²

²⁷² Wolfram *Reiß*, Umsatzsteuerliche Problemfelder des Internet, 394.

c) Umsatzsteuer als Steuer mit Doppelnatur

Nach einer dritten Meinung stellt die Umsatzsteuer eine in die rechtliche Form einer Verkehrsteuer gekleidete allgemeine Verbrauchsteuer dar.²⁷³ Sie habe zwar in ihrer rechtlichen Ausgestaltung den Charakter einer Verkehrsteuer und werde auch in dieser Form von den Finanzämtern erhoben, sei aber dessenungeachtet eine allgemeine Verbrauchsteuer.²⁷⁴ Anderen zufolge enthält die Umsatzsteuer lediglich noch verkehrsteuerliche Rudimente, die baldmöglichst ausgemerzt werden sollten.²⁷⁵

d) Stellungnahme

Eine lückenlose Besteuerung des Verbrauchs kann zwar aus dem Umsatzsteuergesetz nicht hergeleitet werden, da z.B. der gesamte Bereich privaten Verbrauchs aufgrund nichtunternehmerischer Leistungen aus der Umsatzbesteuerung ausgeklammert ist.²⁷⁶ Andererseits kann festgehalten werden, daß die Umsatzsteuer – wie letztlich jede Steuer, die nicht bei der Einkommenserzielung erhoben

²⁷³ Franz J. Giesberts, in: *Rau/Dürnwächter*, § 3, Rdnr. 19.

²⁷⁴ Benediktus Hardorp, Vom Wesen der Umsatzsteuer und deren inneren Formwiderspruch, UR 1986, 168 f.; weitere Nachweise bei Michael Messner, a.a.O., S. 10; so im Ergebnis auch Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O., StUW 1998, 3 (12 f.).

²⁷⁵ Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O., S. 3 (13).

²⁷⁶ Eberhard Weiß, Rdnr. zu BFH vom 07.05.1981 (BFHE 133, S.133 = UR 1981, S. 147 ff.), UR 1981, 149; vgl. desweiteren Michael Messner, a.a.O., S. 21 m.w.N.

wird – der Besteuerung der Einkommensverwendung und in diesem Sinne – zumindest auch – der des Verbrauchs dient.²⁷⁷ Im diesem Rahmen spielen im Zuge der Harmonisierung aber auch grenzüberschreitende Aspekte eine nicht unerhebliche Rolle. Wie Tipke bereits 1983²⁷⁸ ausführte, *blase den deutschen Verkehrssteuer-Apologeten*²⁷⁹ *der europäische Wind ins Gesicht*. In einer wissenschaftlichen Untersuchung von Scholsem²⁸⁰, Universität Lüttich, über die Europäische Mehrwertsteuer komme der Verfasser zu dem Ergebnis, diese Steuer sei als “impôt sur la consommation” zu qualifizieren. Ebenso bezeichne Parkinson²⁸¹ in einer englischen Darstellung die Value Added Tax als “tax on consumption”, nicht als “transactions tax” (auch nicht als “traffic tax”).

Aus den oben zusammengetragenen Meinungen ist somit ersichtlich, daß sowohl verkehrssteuerliche, wie ausschließlich verbrauchsteuerliche als auch gemischt verkehr- und verbrauchsteuerliche Elemente, zur Umschreibung des Umsatzsteuercharakters herangezogen werden können.

Die Vertreter der Verkehrssteuer-These lassen unberücksichtigt, daß Umsätze auch aufgrund behördlicher Anordnung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1a UStG) und ebenfalls in Planwirt-

²⁷⁷ Vgl. Michael Messner, a.a.O., S. 31.

²⁷⁸ Klaus Tipke, DStR 1983, S. 595 (597).

²⁷⁹ grch. = Verteidiger einer Lehre (Anm. des Verfassers).

²⁸⁰ Jean-Claude Scholsem, La T.V.A. Européenne face au phénomène immobilier, Liège 1976, 60 ff.

schaften erfolgen und diese Theorie bei den Tatbeständen der Einfuhr und des Eigenverbrauchs versagt.²⁸² Soweit bei den Vertretern der Verbrauchsteuer-Ansicht die Belastung des Verbrauchs im Sinne eines Wertverzehr verstanden wird, ist diesen entgegenzuhalten, daß viele besteuerte Gegenstände gar nicht verbrauchbar im eigentlichen Sinne sind (z.B. Antiquitäten, Gemälde etc.),²⁸³ wobei in diesen Fällen der Leistende diese körperliche Sache dem Leistungsempfänger übergibt und sich dadurch der Sache endgültig entäußert. Nach Ansicht des Verfassers läßt sich jedenfalls nicht ohne weiteres eine *rein* verkehr- oder verbrauchsteuerliche Einstufung der Steuerart "Umsatzsteuer" vornehmen. Tendenziell wird man vielmehr davon ausgehen können, daß eine Mischform aus verkehr- und verbrauchsteuerlicher Auffassung mit überwiegendem Schwerpunkt auf dem Verbrauchsteuercharakter dem aktuellen Willen des Gesetzgebers am ehesten entspricht. Auch rechtshistorische Aspekte aus der Entstehung des UStG sind hierbei zu berücksichtigen. Es besteht sicher weitgehend Einigkeit darüber, daß ursprünglich der Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer der klar überwiegende Aspekt war. Zwischenzeitlich haben die Vertreter der Verkehrsteuer-These sich immer wieder in Erinnerung gerufen. Gleichwohl ist die Auseinandersetzung

²⁸¹ D.A. *Parkinson*, Value Added Tax, The EEC, London 1981, 5.

²⁸² So Klaus *Tipke*, DStR 1983, 595 f.; Zur neuen gesetzlichen Lage beim Eigenverbrauch ab 01.01.1999 vgl. Matthias *Winter*, UR 1998, 451 (452 f.).

²⁸³ Michael *Messner*, a.a.O., 25.

über die Assoziierung der Umsatzsteuer als eine Verkehrsteuer auch im rechtlichen Sinn überwunden.²⁸⁴ Zudem wurde nicht nur von bedeutenden Vertretern der Literatur, sondern auch vom Bundesfinanzhof und vom Bundesverfassungsgericht mehrfach der überwiegende Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer bestätigt, was im Ergebnis auch der Auffassung des Verfassers entspricht. Einem Aspekt allerdings, der bislang die Diskussion nicht dominiert hat, könnte im Zusammenhang mit der Umsatzbesteuerung der Internet-Transaktionen weitaus größere Bedeutung zukommen, als dies bisher der Fall war. Die Rede ist vom "Leistungsaustausch", der sowohl vom Bundesverfassungsgericht, als auch von den Vertretern der Verkehr- und Verbrauchsteuerthese wie selbstverständlich den gewählten Definitionen des Besteuerungszwecks zugrundegelegt wurde. Dies ist in Anbetracht der Entwicklung des Leistungsbegriffs, der auf einem (körperlichen) Austausch von Gegenständen fußt und erst später auf Dienstleistungen ausgedehnt wurde, konsequent. Angesichts der Anonymität²⁸⁵ des "Leistungsaustausch"-Vorganges (bei dem eine zweifelsfreie Zuordnung zu einer Person nicht mehr möglich ist)²⁸⁶ und der beliebigen Vervielfältigbarkeit von Internet-Transaktionen ist dieser Gesichtspunkt bei der Analyse des Leistungsbegriffs allerdings aufzugreifen und im einzelnen zu untersuchen.

²⁸⁴ Vgl. Carsten *Theile*, *StuW* 1996, 154.

²⁸⁵ Vgl. hierzu Gunter *Ammann*, *IStR* 1999, 449 (450).

²⁸⁶ Vgl. Ingo *Flore*, *Online ins Steuerparadies ? K&R* 1999, 163.

Um die rechtlichen Rahmenbedingungen für eine solche Untersuchung einordnen zu können, müssen zuvor sowohl die momentan bekannten Gesetzesmaterialien ausgelegt, als auch die geltende Rechtsprechung hierzu im Lichte der bei der Untersuchung bislang gewonnenen Erkenntnisse gewürdigt werden. Sofern sich durch die Einführung des Internets hier neue – vom Gesetzgeber bislang nicht berücksichtigte – Aspekte ergeben sollten, die eine Verbrauchsteuer mit Verkehrssteuer-Aspekten bei Internet-Transaktionen definitiv ausschließen, müßte die Besteuerung solcher Umsätze auf eine neue gesetzliche Grundlage gestellt und/oder die bisherige Terminologie des Umsatzsteuergesetzes neu überdacht und durch gesetzgeberisches Handeln (z.B. durch ausdrückliche Einführung einer weiteren “Leistungs”-Kategorie in § 1 UStG wie z.B. “Internet-Leistung” oder “WWW-Leistung”) entsprechend neu strukturiert werden. In beiden Fällen wäre die bislang gängige Praxis der Besteuerung von Internet-Transaktionen jedenfalls mit der bisherigen gesetzlichen Fassung des Umsatzsteuergesetzes nicht (bzw. nicht in vollem Umfang) vereinbar. Sollte sich hingegen herausstellen, daß der Leistungsbegriff die Internet-Transaktionen von vornherein zumindest tendenziell mitumfaßt hat, hätte sich – z.B. bei Wegfall einzelner Tatbestandsvoraussetzungen des Leistungsbegriffs - lediglich dessen Anwendungsbereich gegenüber früher in diese Richtung konkretisiert und faktisch erweitert.

4. Zwischenergebnis

Es kann somit festgehalten werden, daß das Umsatzsteuergesetz zumindest auch wesentliche Verbrauchsteuer-Aspekte in Bezug auf den Tatbestand des § 1 Abs.1 Nr. 1 UStG enthält und berücksichtigt. Die Frage, ob der Leistungsbegriff schon bisher Elemente enthalten hat, die eine Besteuerung der Internet-Transaktionen auch ohne weitere Konkretisierung der gesetzlichen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zuläßt, kann nur unter Zuhilfenahme der bisherigen Rechtsprechung und der Literaturmeinungen zum Leistungsbegriff erfolgen.

VI. Umsatzsteuerrecht und Leistungsbegriff

Nachdem die Rechtfertigung sowie Sinn und Zweck der Umsatzsteuer nunmehr ermittelt und eingegrenzt wurden, soll durch die Herausarbeitung der Charakteristika des im Umsatzsteuergesetz verwendeten Leistungsbegriffs i.S.v. § 1 Abs.1 UStG anhand von Rechtsprechung und Literaturstimmen anschließend konkret auf die Zulässigkeit der Umsatzbesteuerung der Internet-Transaktionen auf der heutigen gesetzlichen Basis geschlossen werden. Innerhalb der mit Hilfe oder ausschließlich über das Internet durchzuführenden Umsätze ist zunächst zu klären, welche

Fallgruppen von Vorgängen der Leistungsbegriff bislang umfaßt. Da es bei der Besteuerung der Internet-Transaktionen im wesentlichen um die Vermeidung von Steuerausfällen geht, kann zur Auslegung der gesetzlichen Formulierung auch weitgehend die bisher (bezogen auf die herkömmlichen Umsätze) geltende Rechtslage in Bezug auf Besteuerung der Internet-Transaktionen herangezogen werden, die – zumindest teilweise²⁸⁷ - lediglich zu einer Verlagerung des Umsatzes in den Bereich des Internets geführt haben. Dies kann zum Beispiel zur Vermeidung einer Belastung des Umsatzes mit Umsatzsteuer und damit zur Erzeugung eines Wettbewerbsvorteils unter steuerlichen Gesichtspunkten durchgeführt worden sein. Ebenso können aber auch allgemeine Kostensenkungsgesichtspunkte (etwa Wegfall der Notwendigkeit einer Versendung des Artikels durch eine Spedition oder einen Luftfrachtführer mit entsprechender Kosten- und Verwaltungsaufwandsersparnis) oder der Vorteil des Erreichens neuer Absatzmärkte (z.B. in Übersee) im Vordergrund der Nutzung des Internets stehen.

1. Rechtliche Einordnung der Internet-Transaktionen

a) Verschaffung des Zugangs zum Internet

²⁸⁷ Ausnahmen sind die Transaktionen, die zur Zugangsverschaffung

Bei der Verschaffung des Zugangs zum Internet wird nicht die Verfügungsmacht über einen konkreten Gegenstand im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG verschafft. Es wird lediglich die Nutzungsmöglichkeit eines Übertragungsweges eingeräumt. Diese Einräumung erfolgt individuell bezogen auf den jeweiligen User und stellt demnach dem Typus nach eine Handlung etwa vergleichbar der Einräumung eines sonstigen Nutzungsrechts (z.B. Nutzung spezieller Einrichtungen, die von mehreren zugleich benutzt werden können) dar. Insoweit ist die Einordnung von "sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation" (zu denen nach Auffassung der Finanzverwaltung auch die Verschaffung des Zugangs zum Internet gehören sollen) zu den sonstigen Leistungen i.S.v. § 3 Abs. 9 UStG konsequent.

b) Übermittlung von Inhalten über das Internet

Die Übermittlung von Inhalten wird typischerweise bei den über das Internet (hier: WorldWideWeb)²⁸⁸ erfolgenden sog. Download-Transaktionen erreicht. Dabei wird eine Vielzahl von Informationen aufgrund individueller Abrufanforderung des betreffenden Users durch Verbindung von dessen Rechner mit einem mit dem WWW verbundenen Server übertragen.²⁸⁹ Die auf diesem Server bereitgehal-

dienen, vgl. Abschnitt 39a Abs.2 Nr. 1 Satz 1 d) = die Übertragung von Signalen, Schrift, Bild, Ton, Sprache oder Informationen jeglicher Art via Internet.

²⁸⁸ Vgl. zu Begriff und Wirkung des WWW *Ramm*, 1 ff.

²⁸⁹ Anschauliche Darstellung hierzu bei Andreas R. *Franke*, Elec-

tenen Informationen werden hierbei (vereinfacht umschrieben) kopiert und bleiben daher in ihrer Zusammensetzung und Präsenz auf dem Server unbeeinträchtigt von dem Download-Vorgang. Da z.B. Download-Transaktionen typischerweise bislang verkörperte Informationen in digitalisierter Form²⁹⁰ über das Internet dem jeweiligen User zugänglich machen, kann inhaltlich grundsätzlich nicht die Rede von neuen Umsatzformen sein, die durch Schaffung einer "neuen Steuer" zusätzlich besteuert werden müßten. Die Download-Umsätze können – vom Ergebnis her betrachtet - faktisch als der Inbegriff der Umsatzverlagerung solcher Umsätze in das Internet angesehen werden, die bislang auf herkömmlichem Wege in einer individualisierbaren Leistungsbeziehung zu einem Leistungsaustausch zwischen Leistendem und Leistungsempfänger geführt haben. Hier geht es also letzten Endes aus Sicht des Fiskus nicht darum, neue (zusätzliche) Transaktionen umsatzsteuerlich zu erfassen, sondern lediglich um eine Schadensbegrenzung, die helfen soll, weitere Steuerausfälle zu vermeiden. Gleichwohl schließt auch eine solche Intention nicht aus, daß die Qualität der zu besteuenden Inhalts-Umsätze nicht zwangsläufig mit dem bisher gültigen Leistungsbegriff im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG übereinstimmt. Dessen Inhalt ist nunmehr zu bestimmen.

tronic Commerce – Steuerliche Aspekte – 1 (2 f.).

²⁹⁰ Vgl. zu den Auswirkungen der Digitalisierung von Gütern: Gunter Ammann, IStR 1999, S. 449 (453).

2. Die Systematik des Umsatzsteuergesetzes

Das bundesdeutsche Umsatzsteuergesetz ist innerhalb der großen Zahl von Einzelsteuergesetzen noch eines der am systematischsten aufgebauten Steuergesetze und daher im Vergleich zu den meisten anderen Steuergesetzen noch als "relativ übersichtlich" zu bezeichnen. Jeder Einzelfall ist im wesentlichen nach folgendem (verkürztem) Schema durchzuprüfen:

1. Steuerbarkeit des Umsatzes (= Anwendbarkeit des UStG auf den jeweils zu prüfenden Umsatz)
2. Fehlende Steuerbefreiung (= Feststellung der Steuerpflicht)
3. Steuerbemessungsgrundlage
4. Steuersatz
5. Steuerschuldner
6. Vorsteuerabzug

Bereits die Prüfung des erstgenannten Punktes (Steuerbarkeit) unterfällt in eine Reihe von mehr oder weniger unabhängigen Einzeltatbestandsmerkmalen, deren Reihenfolge zwar nicht zwingend festgelegt ist, die aber entsprechend dem Gesetzeswortlaut des § 1 Abs.1 Nr.1 Satz 1 UStG üblicherweise wie folgt vorgenommen wird.²⁹¹

a) Lieferung oder sonstige Leistung

²⁹¹ Vgl. zu Grundbegriffen des Umsatzsteuerrechts Michaela *Welnhöfer*, in: Mathias *Schwarz*, Recht im Internet, Band 2, Loseblatt, Augsburg, Stand: September 1999, Kap. 13, Steuerrecht, 3 ff.

- b) von Unternehmer
- c) im Inland
- d) gegen Entgelt
- e) im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt.

Für die Annahme der Steuerbarkeit eines "Leistungs"-Umsatzes ist es erforderlich, daß *sämtliche* vorgenannten Tatbestandsmerkmale vorliegen. Demnach muß bei der Besteuerung von Internet-Transaktionen – neben den übrigen Einzeltatbestandsmerkmalen – auch das Merkmal der "Lieferung oder sonstigen Leistung" erfüllt sein. Der Oberbegriff²⁹² der Leistung als solcher ist im Umsatzsteuergesetz nicht ausdrücklich definiert.²⁹³ Anlässlich der bisherigen Ergänzungen des Umsatzsteuergesetzes mit vermeintlichen Konsequenzen auch in Bezug auf Internet-Transaktionen wurde zunächst mit Wirkung zum 01.01.1997 durch das Umsatzsteueränderungsgesetz vom 12.12.1996 der Tatbestand des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG ("die sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation") neu in das Gesetz aufgenommen, so daß inhaltlich die Richtlinie 1999/59/EG vom 17.06.1999 bereits weit vor deren Inkrafttreten zumindest teilweise "umgesetzt" worden ist. § 3a UStG behandelt inhaltlich den Ort der sonstigen Leistung, d.h. innerhalb der Steuerbarkeitsprüfung des § 1 Abs. 1 UStG wird hierdurch das Merkmal "Inland" ausgefüllt. Die Fassung der §§ 1 und 3

²⁹² Vgl. hierzu E.E. *Stöcker*, a.a.O., § 3, Rdnr.2.

UStG, in denen Ausführungen zu den Begriffen "Lieferung" und "sonstige Leistung" gemacht werden, ist bisher von den gesetzgeberischen Aktivitäten in Bezug auf Internet-Transaktionen nominell noch nicht, inhaltlich faktisch jedoch bereits tangiert worden. Fraglich ist demnach, ob der bisher geltende Leistungsbegriff des deutschen Umsatzsteuergesetzes, der sich im Laufe der Jahre durch eine Vielzahl von Entscheidungen und vertretenen Auffassungen konkretisiert hat, die vorgenannten Internet-Transaktionen von vornherein mitumfaßt (so die Auffassung der Finanzverwaltung), ob er spätestens nachträglich durch die Ergänzung des § 3a UStG (und die Ergänzung des § 1 Abs. 1 UStDV) konkludent so erweitert worden ist, daß er als ausreichende gesetzgeberische Grundlage für die Besteuerung aller Internet-Transaktionen ausreicht oder ob der somit geltende Leistungsbegriff einige oder alle Internet-Transaktionen gar nicht mitumfaßt.

Erst durch die Entstehung des Internets und bedingt durch die Verlagerung von Umsätzen in diesen Bereich ist aus Sicht der Finanzverwaltung das Bedürfnis entstanden, mögliche Steuerausfälle zu vermeiden. Es kann jedenfalls nicht ausgeschlossen werden, daß insofern eine Ergänzung des Gesetzestexts trotz EG-rechtlicher Vorgaben erforderlich ist. Denkbar wäre, daß ein Teil der bisher bekannten Internet-Transaktionen als "Internet-Leistung" ge-

²⁹³ Vgl. Michael Messner, a.a.O., 34.

mäß einem neu ins Gesetz aufzunehmenden § 1 Abs.1 Satz 1 Nr. 1, 3. Alternative UStG (soweit Inhalte mit Hilfe des Internets übertragen werden), andere als „sonstige Leistung“ aufgrund des § 1 Abs.1 Satz 1 Nr. 1, 2. Alternative i.V.m. § 3 Abs.9 i.V.m. § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG dem Umsatzsteuergesetz als “sonstige Leistung” (z.B. Access-Provider-Dienste) unterfallen.

3. Der Leistungsbegriff

Da eine ausdrückliche Definition des Leistungsbegriffs²⁹⁴ im Umsatzsteuergesetz fehlt, soll zunächst mit Hilfe von Vergleichen zu anderen gesetzlichen Grundlagen, die den Begriff der "Leistung" verwenden, untersucht werden, inwieweit hieraus Schlußfolgerungen für den umsatzsteuerlichen Leistungsbegriff gezogen werden können. Angesichts der im Steuerrecht vorherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise sollen vornehmlich Rückschlüsse auf den Leistungsbegriff aus dem Zivilrechtsbereich gezogen werden.

a) Der Leistungsbegriff im Zivilrecht

Das BGB versteht unter Leistung zum Teil den Leistungserfolg (so etwa in § 362 BGB) und zum Teil zugleich die Leistungshandlung (z.B. in § 241, 269 BGB).²⁹⁵

aa) nach § 241 BGB

Leistung im Rahmen des § 241 BGB ist nach der Umschreibung bei Palandt-Heinrichs die Zuwendung eines wirklichen oder vermeintlichen Vorteils, der typischerweise

²⁹⁴ Nach Carl *Creifelds*, Rechtswörterbuch, München, 13. Aufl. 1996, 776, muß der Inhalt der "Leistung" bestimmt, zumindest bestimmbar sein.

²⁹⁵ *Palandt-Heinrichs*, BGB, 60.Aufl.2001, Einl.v.§ 241, Rdnr.6.

aber nicht notwendig einen Vermögenswert hat. Dabei kann der Leistungsgegenstand positiv oder negativ sein.²⁹⁶ Nach einer von Wieacker vertretenen Ansicht wird in § 241 BGB prinzipiell auf das Leistungsverhalten des Schuldners abgestellt.²⁹⁷ Andererseits ist die Rede von der Ambivalenz des Leistungsbegriffs. Das Schuldverhältnis des bürgerlichen Rechts zeige zwei Grundaspekte, die in seinem inneren System nicht gegeneinander ausgeglichen seien. Es lasse sich begreifen sowohl als Ordnung von Verhaltenspflichten des Schuldners wie auch hinführend zum Leistungserfolg, d.h. zur Verwirklichung des Gläubigerinteresses an der Leistung.²⁹⁸ Diese Ambivalenz spiegele sich in dem durch § 241 nicht näher aufgeklärten Leistungsbegriff des BGB, dessen Sprachgebrauch vor allem in § 362 auf den Leistungserfolg abstelle, in anderen Fällen (vor allem §§ 241 S. 2, 242 BGB) aber auf das Leistungsverhalten des Schuldners. In allen Fällen erfolgsbezogener Schuldverhältnisse bleibe die Frage, ob schon geleistet ist, wenn sich der Schuldner seiner Vertragspflicht gemäß verhalten hat, oder erst dann, wenn durch dieses Verhalten der dem Inhalt der Schuld entsprechende Erfolg eingetreten, d.h. das Gläubigerinteresse verwirklicht worden ist.²⁹⁹ Wieacker kommt zu dem Ergebnis, daß der Begriff der Leistung in der Erfüllungs-

²⁹⁶ *Palandt-Heinrichs*, § 241, Rdnr.4.

²⁹⁷ Franz *Wieacker*, Festschrift für Nipperdey I, 1965, S. 783; vgl. im übrigen *MüKo-Kramer*, BGB, Bd.2, München, 2.Aufl.1985, § 241, Rdnr.4, m.w.N.

²⁹⁸ Vgl. Franz *Wieacker*, Festschrift für Nipperdey I, 783.

lehre streng erfolgsbezogen sei; das Element des Schuldnerverhaltens bleibe hier für den Leistungsbegriff prinzipiell außer Betracht.³⁰⁰

²⁹⁹ Franz *Wieacker*, a.a.O., 783, § 241, Rdnr.4.

³⁰⁰ Franz *Wieacker*, a.a.O., 783, § 241, Rdnr. 4.

bb) nach § 362 BGB

Nach der Theorie der realen Leistungsbewirkung³⁰¹ besteht der Tatbestand der Erfüllung entsprechend dem Normtext des § 362 BGB allein in der Herbeiführung des Leistungserfolges. Ein zusätzliches subjektives Tatbestandsmerkmal – von Ausnahmen abgesehen – ist demgegenüber nach dieser Auffassung nicht erforderlich.³⁰²

cc) Zwischenergebnis

Bereits aus diesen Ausführungen läßt sich ersehen, daß der Leistungsbegriff im Zivilrecht offenbar kein einheitlicher ist. Gleichwohl ist erkennbar, daß gewisse Voraussetzungen erfüllt sein müssen, um eine Leistung im konkreten Fall – je nach Ausgestaltung der Gegebenheiten - bejahen zu können. Die gegebenen Definitionen des zivilrechtlichen Leistungsbegriffs lassen eine gewisse Individualisierbarkeit der Rechtsbeziehung zwischen Schuldner und Gläubiger erkennen. Stets wird die Gegenseitigkeit von zweckgerichteter Zuwendung einerseits und entsprechender Gegenleistung andererseits unterstellt, da das kurz vor Beginn des 20. Jahrhunderts verfaßte BGB eine vollkommen anonyme "Leistungsbeziehung" zwischen

³⁰¹ BGH NJW 91, 1295.

³⁰² *Palandt-Heinrichs*, § 362, Rdnr.5, m.w.N.; so im Ergebnis zu § 362 BGB auch *Wieacker*, a.a.O., § 241, Rdnr.4.

Schuldner und Leistendem, wie sie heute durch das Internet möglich geworden ist, noch nicht kannte. Auch wird die Schuldner- und Gläubigersicht als mögliche Grundlage für die Beurteilung des Ergebnisses gegenübergestellt. Entscheidend soll jedoch sein, daß der mit dem jeweiligen Schuldverhältnis bezweckte Erfolg beim Gläubiger eintritt, während die bloße Leistungshandlung des Schuldners dahinter zurücktritt. Ob sich dies beim umsatzsteuerlichen Leistungsbegriff ähnlich darstellt, ist zu untersuchen. Die Grundvorstellung der Leistungsbeziehung geht jedenfalls davon aus, daß ein Teil eine individualisierbare Leistungshandlung durchführt, die als solche bei dem anderen Teil auch ankommt und dort im weitesten Sinne entgegengenommen und "verbraucht" wird. Wie sich eine mögliche "Leistungshandlung" darstellt, bei der zwar der aussendende Teil eine Leistungshandlung vornimmt, diese aber nicht an einen konkreten Adressaten, sondern an eine Vielzahl von nicht im einzelnen individualisierbare Empfänger gerichtet ist (da die gleiche "Leistung" von beliebig vielen Dritten gleichzeitig in identischer Form abgerufen werden kann), erscheint fraglich. Zudem ist auch zu klären, welche Rolle der "Leistungsaustausch" als solcher im Umsatzsteuerrecht spielt.

b) Der Leistungsbegriff im Umsatzsteuerrecht

Es fragt sich, ob der Leistungsbegriff im Umsatzsteuerrecht so weit konkretisierbar ist, daß jedenfalls ausreichende Feststellungen zur Steuerbarkeit von Internet-Transaktionen getroffen werden können. Demnach wäre dann festzustellen, daß die bisherigen gesetzlichen Vorgaben im Rahmen des Umsatzsteuergesetzes eine erforderliche zweifelsfreie Subsumierung einzelner, mehrerer oder aller Internet-Transaktionen zulassen und daher ganz oder teilweise eine Besteuerung rechtfertigen.

Weder das Umsatzsteuergesetz 1980 noch dessen Vorgänger und die Verordnungen enthalten eine ausdrückliche Definition des Leistungsbegriffs. In der Begründung zum Entwurf des Umsatzsteuergesetzes 1967 wird lediglich ausgeführt, der Leistungsbegriff sei "dem § 241 BGB entlehnt". § 241 BGB enthält selbst jedoch auch keine eigene Definition des Leistungsbegriffs.³⁰³ Festzustellen bleibt, daß der ausschließlich erfolgsbezogene Leistungsbegriff des § 362 BGB für umsatzsteuerliche Zwecke nicht allein herangezogen werden kann, sondern zumindest ebenso auf den mehr verhaltensbezogenen Leistungsbegriff des § 241 BGB abzustellen ist, der als solcher jedoch auch erhebliche erfolgsbezogene Elemente enthält. Generell ist der umsatzsteuerliche Leistungsbegriff der Oberbegriff³⁰⁴ für Lieferungen und sonstige Leis-

³⁰³ Vgl. Franz J. Giesberts, in: *Rau/Dürrwächter*, § 3, Rdnr.37.

³⁰⁴ Vgl. E.E. Stöcker in: K. Peter/ A. Burhoff/E.E. Stöcker, *Umsatzsteuer* (Loseblatt) 1997, § 3 Rdnr.2.

tungen.³⁰⁵ Demnach ist grundsätzlich alles das eine sonstige Leistung, was nicht zuvor als Lieferung eingestuft worden ist (sofern es sich nicht z.B. um echten Schadenersatz handelt). Ob hieraus zugleich geschlossen werden kann oder muß, daß dadurch zwangsläufig auch alle potentiellen Internet-Transaktionen dem Oberbegriff der "Leistung" unterfallen, hängt unter dem Gesichtspunkt des Vorbehalts des Gesetzes insbesondere von folgendem ab:

Hat der umsatzsteuerliche Gesetzgeber die Besteuerung aller zur Zeit bekannter denkbarer Internet-Transaktionen in seinen Willen aufgenommen oder kann hiervon noch nicht ausgegangen werden ? Reicht hierzu der Leistungsbegriff aus § 1 Abs.1 Nr.1 UStG oder jedenfalls die gesetzliche Formulierung "sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation" in § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG aus ?

Zur Klärung dieser Fragen ist der Leistungsbegriff in seinen bislang bekannten Komponenten "Lieferung" und "sonstige Leistung"³⁰⁶ näher zu untersuchen, damit auf die Inhalte dieser Bezeichnungen mit hinreichender Sicherheit geschlossen werden kann:

(aa) Lieferung

³⁰⁵ Vgl. Franz J. *Giesberts*, a.a.O., Rdnr.36.

³⁰⁶ Vgl. hierzu E.E. *Stöcker* in: K. *Peter/A. Burhoff/E.E. Stöcker*, Umsatzsteuer (Loseblatt) 1997, § 3 Rdnr. 432

Die Legaldefinition der Lieferung findet sich in § 3 Abs. 1 UStG. Dort heißt es:

“Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er (...) den Abnehmer (...) befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht)“. Gegenstände i.S.v. § 3 Abs. 1 UStG sind (nur) *körperliche* Gegenstände, Sachgesamtheiten und solche Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Sachen behandelt werden, z.B. elektrischer Strom, Wärme oder Wasserkraft.³⁰⁷ Art. 5 der 6. EG-Richtlinie definiert den Lieferungsbegriff wie folgt:

“(Abs. 1): Als Lieferung eines Gegenstandes gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

(Abs. 2): Als Gegenstand gelten Elektrizität, Gas, Wasser, Wärme, Kälte und ähnliche Sachen“.

Nach Auffassung des deutschen Gesetzgebers sind beide Definitionen sinngleich, so daß § 3 Abs. 1 UStG 1967/73 wörtlich in das Umsatzsteuergesetz 1980 und 1992 übernommen werden konnte.³⁰⁸

(bb) Sonstige Leistung

³⁰⁷ Abschn. 24 Abs.1 Satz 2 UStRichtl. (m.w.N.).

Die Legaldefinition der sonstigen Leistung ergibt sich als Negativumschreibung aus § 3 Abs. 9 UStG, der wörtlich aus dem Umsatzsteuergesetz 1967/73 (Abs.8) übernommen worden ist. Diese Vorschrift lautet:

“Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind”. In Art. 6 der 6. EG-Richtlinie ist hingegen von “Dienstleistungen” die Rede.

Das wesentliche Abgrenzungskriterium zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen besteht darin, daß bei sonstigen Leistungen der wirtschaftliche Schwerpunkt des Vorgangs nicht in der Zuwendung eines Gegenstandes (i.d.R. einer körperlichen Sache) besteht, sondern eines anderen wirtschaftlich relevanten Wertes (z.B. Dienstleistung, Nutzungsüberlassung, Übertragung eines Rechts).³⁰⁹ Aus der geltenden Definition der sonstigen Leistung i.S.v. § 3 Abs. 9 UStG ist nicht nur die Abgrenzung gegenüber der Lieferung ersichtlich, sondern zugleich auch die Feststellung, daß der (bisher gültige) Leistungsbegriff des Umsatzsteuergesetzes ausschließlich die beiden Unterfälle der Lieferung einerseits und der sonstigen Leistung andererseits kennt. Ob es neben diesem dualistischen Leistungsbegriff noch andere Leistungsinhalte geben kann, ist

³⁰⁸ Reg.-Entwurf, BT-Drucksache 8/1779; desweiteren Franz J. Giesberts, *a.a.O.*, § 3, Rdnr. 99.

³⁰⁹ Franz J. Giesberts, *a.a.O.*, § 3, Rdnr. 588.

insbesondere anhand der Entstehung des Leistungsbegriffs zu untersuchen.³¹⁰

4. Entstehung des Leistungsbegriffs

Der Tatbestand der "Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt" (§ 1 Abs.1 Nr.1 UStG) hat in allen bisherigen deutschen Umsatzsteuergesetzen am Anfang gestanden. Die Unterscheidung im Umsatzsteuerrecht zwischen "Lieferungen" und "sonstigen Leistungen" ist historisch bedingt.³¹¹ Einigkeit besteht insofern, als der Wortlaut des § 1 Abs.1 Nr.1 UStG bereits erkennen läßt, daß es einen Oberbegriff³¹² "Leistung" gibt, der sowohl "Lieferungen" und "sonstige Leistungen" als auch alle ihre Unterarten umfaßt.³¹³ Eine exakte Definition der Leistung findet sich aber weder im Umsatzsteuergesetz noch in den dazu ergangenen Verordnungen. So wird in der Gesetzesbegründung zu § 1 des Umsatzsteuergesetzes von 1934 ausgeführt: *"Die Bezeichnung des Steuergegenstandes mit Lieferungen und sonstigen Leistungen ist unverändert aus dem bisherigen Gesetz übernommen worden. Der Begriff der Lieferung ist neben dem ihn umschließenden Begriff der Leistung bei-*

³¹⁰ vgl. Franz J. Giesberts, a.a.O., § 3, Rdnr. 37 ff. m.w.N.

³¹¹ Michael Messner, a.a.O., S. 33 m.w.N.

³¹² Vgl. hierzu E.E. Stöcker in: K. Peter/A. Burhoff/E.E. Stöcker, Umsatzsteuer (Loseblatt) 1997, § 3 Rdnr.2.

³¹³ Vgl. Franz J. Giesberts in: Rau/Dürwächter, § 3, Rdnr. 36 m.w.N.

behalten worden, weil es sich bei ihm um eine dem gesamten Warenverkehr geläufige Bezeichnung handelt. Er dient damit dem leichteren Verständnis des Gesetzes". Auch in Art. 2, 4, 5 und 6 der 6. EG-Richtlinie findet sich keine umfassende Definition, sondern nur eine Beschreibung einzelner Kriterien.³¹⁴

5. Bisher vertretene Meinungen zum umsatzsteuerlichen Leistungsbegriff

Aus den bisher getroffenen Feststellungen ergibt sich, daß weder die Frage nach dem Charakter der Umsatzsteuer, noch die Unterscheidung von Lieferung und sonstiger Leistung bzw. die strukturellen Merkmale dieser beiden Leistungsbegriffsgruppen eine so eindeutige Umschreibung der davon umfaßten Inhalte ergibt, daß daraus zwangsläufig auf die Einordnung von Internet-Transaktionen als "Leistung" geschlossen werden könnte. Ein prägendes Merkmal der bislang durchgeführten Umsatzbesteuerung dürfte hierbei gewesen sein, daß bereits zu Beginn dieses Jahrhunderts eine Umsatzbesteuerung erfolgte, die dem Grunde nach durch die Gesetzgebung nach dem zweiten Weltkrieg inhaltlich lediglich übernommen und punktuell modifiziert worden ist. Daraus ergibt sich die Besonderheit, daß bislang einzelne "Leistungen" nur unvollständig im Gesetz umschrieben oder gar exakt

³¹⁴ Michael Messner, a.a.O., S. 34.

gefaßt worden sind. Dennoch ist davon auszugehen, daß unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten, d.h. konkret unter dem Aspekt des Bestimmtheitsgebotes, allein die Erwähnung eines bestimmten Umsatzbegriffs im Umsatzsteuergesetz noch keine allgemein verständliche und greifbare Besteuerungsgrundlage ergibt, die verfassungsrechtlichen Anforderungen – wie z.B. der Vorbehalt des Gesetzes – an die Eingriffsverwaltung gerecht werden würde. Dieser Schluß dürfte jedenfalls naheliegen, soweit hiervon Umsätze betroffen werden, die *nicht* vor einem gewissen historischen Hintergrund greifbar werden, wie dies bei Internet-Transaktionen der Fall ist. Das Zutreffen bzw. das Widerlegen dieser These soll nunmehr anhand der Untersuchung der bisherigen Auffassungen zur Definition des Leistungsbegriffs überprüft werden. Hierzu werden die gängigen bisherigen Definitionsversuche nachfolgend wiedergegeben.

a) Sonderfall: Echter Schadenersatz

Allgemein anerkannt ist, daß in Fällen sog. echten Schadenersatzes keine Leistung vorliegt, da es an einem Leistungsaustausch fehle.³¹⁵ Eine Leistung i.S.v. § 1 Abs.1 Nr.1 UStG liege nicht vor, da auf Seiten des Geschädigten keine willentliche Zuwendung des erlittenen Vermögensnachteils – etwa in Form einer willentlichen Duldung der

³¹⁵ Abschnitt 3 Abs.1 UStRichtl. 2000.

Rechtsgutsverletzung – an den Schädiger gegeben sei.³¹⁶
Aufgrund des fehlenden Willens des Geschädigten man-
gele es an einer Leistung. Somit sei schon allein deshalb
ein steuerbarer Leistungsaustausch nicht möglich.³¹⁷ Das
Erleiden des Schadens stelle für sich genommen keine
Leistung dar.³¹⁸

b) Allgemeine Leistungsbegriffsdefinitionen

Die bisher existierenden Definitionen des Leistungsbe-
griffs sind teilweise “*Leerformeln*”.³¹⁹ Sie enthalten Erläute-
rungen des Leistungsbegriffs. Dieser umfasse inhaltlich
z.B.:

?? “alles, was Gegenstand von Schuldverhältnissen sein
kann³²⁰”

?? “alles, was Gegenstand eines Forderungsrechts sein
kann³²¹”

?? “jede nicht gesetzwidrig erzwungene Tätigkeit³²²” oder

?? “jedes aktive und passive Verhalten, das im Rechtsver-
kehr geschuldet werden kann.³²³”

³¹⁶ EuGH vom 1.7.1982 – Rs. 222/81 UR 1982, 159.

³¹⁷ Michael Messner, a.a.O., S. 76 m.w.N.

³¹⁸ Vgl. Franz J. Giesberts; a.a.O., § 3 Rdnr. 43.

³¹⁹ So Franz J. Giesberts, a.a.O., § 3, Rdnr.36.

³²⁰ Johannes Popitz in: Johannes Popitz / Richard Kloß / Rolf Grabo-
wer, Komm. zum UStG i.d.F. vom 8. Mai 1926, Berlin, 3. Aufl. 1928,
35.

³²¹ So zitiert bei Franz J. Giesberts, a.a.O., § 3, Rdnrn. 36, 71.

³²² Wolfgang Vogel: Die umsatzsteuerrechtliche Leistung in systema-
tischer Darstellung, DStR 1977, 710 (711).

Während diese Definitionen sich also vorwiegend auf den Leistungsinhalt³²⁴ beschränken, erfassen andere auch den Leistungserfolg oder die Leistungshandlung. So wird formuliert, leisten bedeute, "ein Rechtsgut (des Wirtschaftsverkehrs) zur Herbeiführung des Nutzens eines anderen zu opfern"³²⁵ oder "Leistung ist jedes vom Willen eines Rechtssubjektes beherrschte Verhalten (Tun, Dulden, Unterlassen), das zum Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs gemacht werden, insbesondere Gegenstand eines Schuldverhältnisses sein kann"³²⁶. Der Bundesfinanzhof hat in einer Reihe von Entscheidungen zum Ausdruck gebracht, Gegenstand der Besteuerung sei der auf innerer Verknüpfung beruhende Austausch von Leistung und Gegenleistung. Die Leistung werde erbracht, um die Gegenleistung zu erhalten. Diese wiederum werde bewirkt, um die Leistung zu erhalten oder zu behalten, zumindest also deshalb, weil die Leistung erbracht worden ist. Leistung und Gegenleistung müßten wechselseitig in einem ursächlichen, unmittelbaren wirtschaftlichen nicht unbedingt rechtlichen Zusammenhang und damit Abhängigkeitsverhältnis stehen. Die Leistung müsse sich auf den Erhalt einer Gegenleistung richten und damit die gewollte, erwartete oder

³²³ Günther *Felix* in: Günther *Felix*/Josef *Benda*, UStG (Mehrwertsteuer), Komm., Loseblatt, Stuttgart/Berlin/Köln/Mainz, Stand: April 1973, § 3, Rdnr.51.

³²⁴ Michael *Messner*, a.a.O., S.35.

³²⁵ Günther *Felix*, Umsatzsteuergesetz, § 3, Rdnr. 51.

³²⁶ Dieter *Dziadkowski*, Umsatzsteuer, München/Wien, 2. Aufl. 1986, 56.

erwartbare Gegenleistung auslösen, so daß schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden seien.³²⁷

c) Differenziertere Ansicht

Während einzelne Vertreter den Leistungsbegriff an verschiedenen Merkmalen festmachen (Leistung gegen Entgelt/Gegenleistung/Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung/Leistung in Erwartung einer Gegenleistung)³²⁸, hält Giesberts, der die *“Vernachlässigung des Leistungsbegriffs”* seit Popitz (d.h. Ende der zwanziger Jahre) beklagt³²⁹ eine relativ differenzierte Definition bereit, die auf ähnlichen Einzelmerkmalen aufbaut:

*“Leistung im Sinne des UStG ist die willentliche Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsgutes an einen bestimmten Empfänger, dessen wirtschaftliche Bedeutung sich nicht in einer Entgeltberichtigung (z.B. Geldzahlung) oder Rückgängigmachung einer Leistung erschöpft. Im Fall des § 1 Abs.1 Nr. 1 a (staatlicher Zwang) kann der Leistungswille fehlen.”*³³⁰ Diese Definition ist die bislang unterscheidungskräftigste, indem sie die willensgetragene

³²⁷ BFH-Urteile vom 19.11.1970 V R 14/67, BStBl. 1971 II, 121; vom 28.02.1980 V R 90/75, BStBl. 1980 II, 535; vom 07.05.1981 V R 47/76, BStBl. 1981 II, 495; vom 04.07.1985 V R 107/76, BStBl. 1986 II, 153.

³²⁸ Wolfram Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, § 45, Inhaltsübersicht.

³²⁹ Franz J. Giesberts in: Rau/Dürnwächter, § 3, Rdnr.36.

³³⁰ Franz J. Giesberts, a.a.O., § 3, Rdnr. 72.

Leistungshandlung, den Leistungserfolg und damit gleichzeitig auch die Leistungssubjekte erfaßt.³³¹ Giesberts macht den Leistungsbegriff im wesentlichen an folgenden Merkmalen fest:

?? (1) Leistungswille – Finalität

?? (2) Mindestens zwei Beteiligte

?? (3) Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts

Er stellt grundsätzlich fest, daß vom zivilrechtlichen Leistungscharakter nicht auf die umsatzsteuerrechtliche Qualifikation als Leistung geschlossen werden könne.³³² Im einzelnen führt er zum Leistungsbegriff aus:

Zu (1) Leistungswille – Finalität:

Nach Giesberts setzt Leistung menschliches Verhalten voraus. Dieses Verhalten müsse von einem Leistungswillen getragen sein, der den Inhalt der Leistung bestimme, falls sich dieser nicht schon aus dem realen äußeren Geschehen ergebe. Dabei genüge begrifflich ein bloß tatsächlicher Leistungswille.³³³ Ob eine Leistung i.S.d. Umsatzsteuergesetzes und/oder der in Judikatur und Literatur

³³¹ Michael Messner, a.a.O., S. 36.

³³² Franz J. Giesberts, a.a.O., Rdnr. 76 m.w.N.

³³³ Franz J. Giesberts, a.a.O., Rdnr. 40.

übliche Sekundärbegriff "Leistungsaustausch"³³⁴ ein finales Verhalten³³⁵ voraussetze, sei bestritten.³³⁶ Es genüge nämlich ein Verhalten, das nur geeignet sei, eine Gegenleistung auszulösen, mithin Kausalität.³³⁷ Allerdings müsse der Leistungswille konkret sein, d.h. an einen objektiv nicht bestimmten und nicht bestimmbar Leistungsempfänger könne nicht geleistet werden. Auf das Motiv für die Leistung komme es dabei nicht an.³³⁸

Zu (2) Mindestens zwei Beteiligte

Eine Leistung setzt *Giesberts* zufolge mindestens zwei Beteiligte voraus. Wer nur sein Vermögen nutze oder seine Arbeitskraft, jedoch nicht zu einem anderen in Beziehung trete, leiste nicht.³³⁹

Zu (3) Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts

³³⁴ Vgl. hierzu auch Günther *Strunk*, in: *Kröger/Kellermann*, Internet-Handbuch für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Neuwied; Kriftel 1998, 213.

³³⁵ Vgl. hierzu E.E. *Stöcker* in: K. *Peter/ A. Burhoff/E.E. Stöcker*, Umsatzsteuer (Loseblatt) 1997, § 1, Rdnrn. 97 ff.

³³⁶ Franz J. *Giesberts*, a.a.O., Rdnr. 40.1.

³³⁷ Eberhard *Husmann*, in: *Rau/Dürwächter*, § 1, Rdnr. 202, zufolge reicht ein bloßer Kausalzusammenhang zwischen der "Leistung" eines Unternehmers und einer Zuwendung des Empfängers für die Annahme eines Leistungsaustausches nicht aus. Vielmehr müsse die "Leistung" in der Erwartung erbracht werden, dafür eine Gegenleistung zu erhalten. Ebenso E.E. *Stöcker* in: K. *Peter/ A. Burhoff/E.E. Stöcker*, Umsatzsteuer (Loseblatt) 1997, § 1, Rdnr. 97.

³³⁸ Franz J. *Giesberts*, a.a.O., Rdnr. 41.

³³⁹ Franz J. *Giesberts*, a.a.O., Rdnr. 51.

Ein wesentliches Merkmal des umsatzsteuerlichen Leistungsbegriffs besteht laut *Giesberts* darin, daß die Leistung *“von wirtschaftlichem Gehalt”* sein muß. Denn mit Hilfe des formellen Besteuerungsgegenstandes *“Leistung”* solle nach dem Gesetzeszweck der Verbrauch, der wirtschaftlich relevante Konsum, erfaßt werden, der einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Abnehmer durch die Leistung eines Unternehmers ermöglicht werde.³⁴⁰ Die Leistung des Unternehmers erscheine beim Verbraucher spiegelbildlich als Konsum. Umgekehrt spiegele der Konsum die Leistung des Unternehmers wider.³⁴¹ Leistungsgegenstand könne deshalb nur ein *“verkehrsfähiges Wirtschaftsgut”*, ein *“Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs”*, sein.³⁴² *Messner* merkt zu der oben angeführten Definition *Giesberts* außerdem an: *“Auch ihr fehlt allerdings die Einbindung weiterer formaler Elemente des Leistungsbegriffs, des Leistungsortes und des Leistungszeitpunktes, da jede Handlung an Raum und Zeit gebunden ist”*.³⁴³ Inwiefern die zuletzt getroffene Feststellung (Bindung jeder Handlung an Raum und Zeit) – über die von *Giesberts* festgemachten Merkmale hinaus - unter dem Gesichtspunkt von Internet-Transaktionen fortgilt oder ggf. modifiziert werden muß, ist zumindest punktuell fraglich. Wenn tatsächlich jede (umsatzsteuerlich relevante) Leis-

³⁴⁰ Franz J. *Giesberts*, a.a.O., Rdnr. 57.

³⁴¹ Peter *Walden*, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, 1988, 59 ff.

³⁴² BFH-Urteil V R 159/66 vom 27.8.1970, BStBl. II 1971, 6.

³⁴³ Michael *Messner*, a.a.O., 36.

tungshandlung an den Raum gebunden sein sollte und dieses Merkmal bei Internet-Transaktionen nicht oder nicht ausreichend vorliegt, so wäre schon unter diesem Gesichtspunkt eine Umsatzbesteuerung dieser "Handlungen" aus dem bisherigen Leistungsbegriff heraus *ohne* zusätzliche gesetzliche Begründung nicht ohne weiteres mit dem Legalitätsprinzip vereinbar. Auch die möglicherweise fehlende Bindung an die Zeit (bei dauerhafter Verfügbarkeit der "Internet-Leistung") könnte hier als Indiz für eine erforderliche abweichende Beurteilung herangezogen werden. Schließlich weist Giesberts noch darauf hin, daß die Entgeltlichkeit nicht zum Leistungsbegriff gehöre. Sie sei nur Erfordernis der Steuerbarkeit.³⁴⁴ Entgeltlichkeit sei zwar ein Indiz für den wirtschaftlich bedeutsamen Wert einer Leistung. Ein zwingender Schluß vom Entgelt auf den wirtschaftlichen Gehalt eines Vorgangs sei jedoch nicht möglich.³⁴⁵

d) Zusammenfassung und Zwischenergebnis

Die Sammlung verschiedener Definitionen und Definitionsversuche des Leistungsbegriffs hat bereits gezeigt, daß einzelne Merkmale relativ unumstritten sind ("mehrere Beteiligte"), während andere nicht einheitlich beurteilt werden ("Leistungsaustausch").

³⁴⁴ BFH-Urt. X R 62/81 vom 11.11.1987, BStBl. II 1988, 194.

Hinsichtlich der Ausgestaltung des Leistungswillens kann festgehalten werden, daß eine bloße Kausalität nicht als ausreichend angesehen werden kann. Sonst müßte etwa im Fall eines privaten Ratschlages eines Rechtsanwalts an einen Bekannten, den der Bekannte später mit einem Geschenk an den Rechtsanwalt honoriert von vornherein von einer "Leistung" im umsatzsteuerlichen Sinne ausgegangen werden.³⁴⁶ Dies würde angesichts der vom Handelnden gar nicht erwarteten "Gegenleistung" zu wirtschaftlichen Unwägbarkeiten führen, die nicht sinnvoll erscheinen. Mithin ist von einer Finalität des Leistungswillens auszugehen.

Die erforderliche Beteiligung mehrerer zur Ermöglichung der Annahme einer Leistung ist unbestritten, ergibt sich unmittelbar aus den Ausführungen *Giesberts*, deckt sich auch mit den Definitionsversuchen von *Felix* und *Dziadkowski* und stimmt mit der Rechtsprechung überein.

Bei der Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts bedarf es einer detaillierteren Untersuchung. Gerade das zuletzt von *Giesberts* und *Walden* angeführte Element des wirtschaftlichen Gehalts, der von zwei Seiten zu betrachten ist, drückt die Vielschichtigkeit des Leistungsbegriffs aus.

³⁴⁵ Franz J. *Giesberts*, a.a.O., Rdnr. 63.

³⁴⁶ Vgl. hierzu Eberhard *Husmann*, a.a.O., Rdnr. 202.

Dieser Begriff bedarf zu seiner korrekten Erfassung der Einbeziehung zumindest zweier Perspektiven. Zum einen der "Leistungshandlung" des Unternehmers und zum anderen dem spiegelbildlich daraus beim "Leistungsempfänger" erwachsenden Nutzen. Fehlt eine der beiden Seiten, kann von einem "Leistungsaustausch", der - jedenfalls nach Auffassung der Rechtsprechung - jeder Umsatzbesteuerung zugrundeliegen muß, nicht mehr die Rede sein. Zumindes hinsichtlich dieser Ambivalenz läßt sich der Leistungsbegriff mit der ebenfalls von zwei Seiten zu betrachtenden sog. Stoffgleichheit³⁴⁷ des Betrugstatbestands des § 263 Abs. 1 StGB abstrakt vergleichen.³⁴⁸ Auch dort kommt es zur Bejahung der Tatbestandsvoraussetzungen darauf an, daß eine einheitliche Handlung (oder Unterlassung) aus zwei unterschiedlichen Perspektiven zu betrachten und als einheitlicher Vorgang zu erkennen sein muß. Der Vermögensvorteil, den der Täter auf der einen Seite erlangt, muß auf der anderen Seite mit dem Vermögensnachteil korrespondieren, der dem Geschädigten erwächst (Vorteil des Täters als "Kehrseite des Scha-

³⁴⁷ Vgl. Erich Samson in: Hans-Joachim Rudolph/Eckhard Horn/Hans-Ludwig Günther/Erich Samson, Systematischer Kommentar zum StGB, Bd. 2, Besonderer Teil, §§ 223 – 358 StGB, Neuwied und Kriftel, 7. Aufl. 1999, § 263, Rdnr. 188. Vgl. desweiteren Karl Lackner in: Leipziger Kommentar, § 263, Rdnr. 274. Vgl. auch Johannes Wessels, Strafrecht, Besonderer Teil, Band 2, 22. Aufl. 1999, 278, Rdnr. 717.

³⁴⁸ Laut Kristian Kühl in: Karl Lackner/Kristian Kühl, Strafgesetzbuch mit Erläuterungen, München, 23. Aufl. 1999, § 263, Rdnr. 59, ist das Merkmal der Stoffgleichheit in Rechtsprechung und Lehre noch nicht abschließend geklärt.

dens”³⁴⁹). Somit sind Vermögensvorteil und Vermögensschaden bildlich gesprochen die “zwei Seiten der gleichen Medaille”. Ob diese – in der bisherigen Auslegung des Umsatzsteuergesetzes offenbar in vergleichbarer Form auch enthaltene - “Stoffgleichheit” bei den Internet-Transaktionen gewahrt ist, darf zumindest bezweifelt werden.

Um den bisherigen Anwendungsbereich des Leistungsbegriffs anschaulich zu machen, sollen nachfolgend einige Beispiele behandelt werden, bei denen vom Vorliegen einer Leistung ausgegangen wird. Die gewählten Beispiele sollen die spätere Untersuchung der beiden typischen Internet-Transaktions-Fallgruppen der Einräumung des Netzzugangs und der Übermittlung von Inhalten vorbereiten helfen. Zunächst soll einleitend der gesetzgeberische Zweck der Unterscheidung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung erläutert werden, um dies später bei der Beurteilung der Leistungs-Qualität von Internet-Transaktionen mit einfließen lassen zu können.

6. Anwendungsbeispiele des Leistungsbegriffs

a) Lieferungen und sonstige Leistungen – Zweck der Unterscheidung

³⁴⁹ Peter Cramer in: *Schönke/Schröder*, Strafgesetzbuch, Kommen-

Die Unterscheidung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung unter dem Oberbegriff der Leistung ist u.a. geschichtlich begründet. Das Warenumsatzstempelgesetz von 1916 betraf nur Lieferungen. Erst später (UStG 1918) wurden gewerbliche sonstige Leistungen und seit 1919 auch berufliche sonstige Leistungen erfaßt. Die Übernahme dieser Differenzierung in die modernen Umsatzsteuergesetze hing auch mit der Notwendigkeit differenzierender Regelungen z.B. für steuerbefreite Lieferungen und sonstige Leistungen bezüglich der Voraussetzungen und der Modalitäten bei den Nachweisen (§ 4 Nr. 1 und 2, §§ 6 und 7, §§ 8 ff. UStDV) zusammen. Außerdem läßt sich bei der Bestimmung des Leistungszeitpunktes und -ortes, von denen die Steuerbarkeit eines Vorganges und andere wichtige Rechtsfolgen (wie z.B. die Steuerpflicht) abhängen, keine praktikable einheitliche Regelung für Lieferungen und sonstige Leistungen finden.³⁵⁰ Demnach wurde die Unterscheidung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung getroffen, weil vor allem praktische Gründe gegen eine einheitliche Regelung aller Leistungen sprechen und nur so sinnvolle Differenzierungen getroffen werden können.

Bei den über das Internet abzuwickelnden Umsätzen erscheint eine erforderliche Abgrenzung zu bisherigen

“sonstigen Leistungen” nicht ohne weiteres und von vornherein auszuschließen. Die spezielle Art der “Leistungs”-Erbringung (insbesondere unter dem Gesichtspunkt des Leistungsaustauschs) und die Unabhängigkeit der Erbringung dieser “Leistungen” von Zeit und Raum könnten entscheidende Anknüpfungspunkte für ein spezielles Regelungserfordernis darstellen. Wenngleich also der Leistungsbegriff als solcher nicht unumstritten ist, lassen sich doch einzelne Merkmale – wie u.a. von *Giesberts* herausgearbeitet - erkennen, die analysiert werden können, um daraus auf die Minimalanforderungen an die umsatzsteuerlich zu erfassenden “Leistungen” schließen zu können.

?? (1) Leistungswille – Finalität

?? (2) Mindestens zwei Beteiligte

?? (3) Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts

b) Typische Merkmale von Lieferungen

aa) 1. Beispiel: Verkauf einer Dose

Lebensmittelhändler L verkauft eine Dose Mineralwasser an Abnehmer E. E zahlt sofort. L händigt dem E die Dose aus. Dieser Vorgang wird aus umsatzsteuerlicher Sicht geprägt durch die folgenden Merkmale:

?? (1) Leistungswille – Finalität

Das Verhalten des L ist geeignet, die Gegenleistung des E auszulösen. L hat willentlich seine Leistungshandlung um der Gegenleistung des E willen erbracht ("do ut des"³⁵¹), so daß eine innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung angenommen werden kann. Auch hat L ein Rechtsgut aufgeopfert, um die Gegenleistung des E dafür zu erhalten. Mithin liegt sowohl Kausalität als auch Finalität der Leistungshandlung des L vor. Ein Leistungsaustausch ist zu bejahen.

?? (2) Mindestens zwei Beteiligte

L und E sind in einem individualisierbaren Vorgang in geschäftliche Beziehungen getreten, aus dem jeweils auf

den konkreten Geschäftspartner geschlossen werden kann.

?? (3) Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts

Die von L erbrachte Leistung ist von wirtschaftlichem Gehalt, da E erst durch die Handlung des L befähigt wird, den Inhalt der erhaltenen Getränkedose zu konsumieren. Die Leistung des L erscheint dabei spiegelbildlich bei E als Konsum(möglichkeit). Zudem handelt es sich bei der Getränkedose um ein verkehrsfähiges Wirtschaftsgut, da es vom jeweiligen Besitzer weitergegeben oder genutzt (=verbraucht) werden kann.

?? Ergebnis:

Eine Leistung liegt demnach unzweifelhaft vor.

Dieses erste - sehr einfache - Beispiel zeigt bereits, daß sich der Leistungsbegriff aus einer ganzen Reihe von Aspekten zusammensetzt, deren jedenfalls kumulatives Vorliegen erst zur Annahme einer Leistung führt.

bb) 2. Beispiel: Getränkedosenautomat³⁵²

³⁵¹ Vgl. hierzu Wolfram *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 45, Rdnr. 432.

³⁵² Michael *Wichmann*, Elektronischer Geschäftsverkehr, Besteue-

An einem zweiten Beispiel soll nun demonstriert werden, daß nicht alle vorgenannten Merkmale dennotwendig kumulativ erforderlich sind, um eine Leistung nach bisherigem Umsatzsteuerverständnis anzunehmen.

L stellt einen Getränkedosenautomaten vor seinem Geschäft auf. E wirft Münzen bis zur Höhe des Kaufpreises für eine Dose Mineralwasser in den Automaten und entnimmt die Dose. Im Unterschied zum vorherigen Beispiel hat L nunmehr keine direkte Beziehung zu seinem Abnehmer, da er mit diesem nicht in direkten Kontakt tritt. Dieser Vorgang wird aus umsatzsteuerlicher Sicht somit geprägt durch die folgenden Merkmale:

?? (1) Leistungswille – Finalität

Der von L beherrschte Ausgabemechanismus ist geeignet, die Gegenleistung des E auszulösen. Im vorliegenden Fall ist es sogar so, daß die Gegenleistung erbracht wird, bevor die Leistungshandlung vorgenommen wurde. L hat (vertreten durch den Automaten) willentlich seine Leistungshandlung um der Gegenleistung des E willen erbracht. Wenngleich L mit E nicht in persönlichen Kontakt getreten ist, hat L an denjenigen geleistet, der den Ausga-

zung und Konzernverrechnungspreise, K&R 1999, 193 (198) zufolge kann jedenfalls in einkommensteuerlicher Hinsicht eine Analogie zwi-

bemechanismus des Automaten in der vorgesehenen Art und Weise ausgelöst hat. Eine innere Verknüpfung von Gegenleistung und Leistung ist insofern schon aus technischen Gründen anzunehmen. Auch hat L ein Rechtsgut aufgeopfert, um die Gegenleistung des E dafür zu erhalten. Mithin liegt sowohl Kausalität als auch Finalität der Leistungshandlung des L vor. Ein Leistungsaustausch ist auch hier zu bejahen.

?? (2) Mindestens zwei Beteiligte

L und E sind in einem individualisierbaren Vorgang in geschäftliche Beziehungen getreten, aus dem jeweils auf den konkreten Geschäftspartner geschlossen werden kann. Angesichts der Übereignung eines Gattungsgegenstandes kommt es auf die persönliche Beziehung zwischen L und E im Ergebnis nicht an.

?? (3) Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts

Die von L erbrachte Leistung ist von wirtschaftlichem Gehalt, da E erst durch die Ausgabe der Getränkedose durch den Automaten des L befähigt wird, den Inhalt der erhaltenen Dose zu konsumieren. Die von L mittelbar erbrachte Leistung erscheint dabei spiegelbildlich bei E als Kon-

sum(möglichkeit). Zudem handelt es sich bei der Getränkedose um ein verkehrsfähiges Wirtschaftsgut, da es vom jeweiligen Besitzer weitergegeben oder genutzt (=verbraucht) werden kann.

Ergebnis:

Eine Leistung liegt demnach auch hier vor.

cc) Zwischenergebnis

Wenngleich Giesberts ausführt, Leistungen seien nicht möglich, wenn nicht wenigstens zwei beteiligt seien. (...), *“da an einen objektiv unbestimmten und nicht bestimm- baren ‘Irgendwen’ nicht geleistet werden”*³⁵³, liegt auch im vorliegenden zweiten Beispiel eine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinn – hier eine Lieferung – durch Verschaffen der Verfügungsmacht an der Getränkedose vor. Insofern reicht es für die Bejahung des Leistungswil- lens aus, daß dem L die Leistungshandlung des Automa- ten zugerechnet werden kann und der Leistungserfolg auf der anderen Seite zwecks Auslösen der Gegenleistung eintritt. Zudem hat der Leistungsaustausch bei L dazu ge- führt, daß der von ihm hingeebene Wert sein Vermögen verlassen hat und demgegenüber durch den von E hinge- gebenen Wert *ersetzt* worden ist. Zusammenfassend läßt sich in Bezug auf Lieferungen bisher also festhalten, daß ein – im Regelfall “greifbarer” (Ausnahme: z.B. Strom, Wärme) – Gegenstand die Sphäre des Leistenden ver- läßt, um in die Sphäre des Leistungsempfängers überzu- gehen, wobei das Leistungssubstrat an sich nicht verviel- fältigbar ist, sondern in seiner jeweiligen konkret beste- henden Beschaffenheit aus dem Bereich des L in die Sphäre des E übergeht.

³⁵³ Franz J. Giesberts, in: *Rau/Dürnwächter*, § 3, Rdnr.41.

c) Typische Merkmale von sonstigen Leistungen

Mit Ausnahme der Verschaffung der Verfügungsmacht an einem (körperlichen) Gegenstand sind die Merkmale bei Lieferung und sonstiger Leistung nach der bisher herrschenden Meinung grundsätzlich weitgehend identisch.³⁵⁴

Zur besseren Veranschaulichung der Charakteristika sonstiger Leistungen, sollen einige Fälle dieser Leistungskategorie exemplarisch angeführt werden. Hierbei werden solche Fallgruppen ausgesucht, die den Internet-Transaktionen auf vergleichbarer herkömmlicher Ebene möglichst nahe kommen.

aa) 1. Beispiel: Nutzung einer Telefonleitung

E meldet bei L einen Telefonanschluß an. L räumt E die Möglichkeit ein, über diesen Telefonanschluß die von L vorgehaltenen Telefonleitungen jederzeit entgeltlich zu

³⁵⁴ Laut Michael Messner, a.a.O., 144, erfordert der an sich nicht notwendige, aber von dem Umsatzsteuergesetz verlangte Begriff der Lieferung ein *„spezifisch umsatzsteuerrechtliches Verständnis, um die vom UStG vorgeschriebene Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung nicht leerlaufen zu lassen“*. Verfügungsmacht im Sinne des UStG meine lediglich die faktische Möglichkeit, über den Gegenstand zu verfügen. Eine noch weitere Auslegung oder der Verzicht auf dieses Kriterium sei nicht zulässig, um die vom Gesetz geforderte Unterscheidung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen nicht praktisch aufzugeben. Aus dem gleichen Grund sei der Gegenstandsbegriff des UStG restriktiv auszulegen. Er umfasse *„nur Sachen und solche Güter, die im Verkehr wie Sachen umgesetzt werden, also den Anforderungen einer Ware genügen, nicht aber Rechte und Dienstleistungen sowie Praxis- oder Firmenwerte“*.

nutzen. Dieser Vorgang wird aus umsatzsteuerlicher Sicht somit geprägt durch die folgenden Merkmale:

?? (1) Leistungswille – Finalität

Der von L bereitgestellte Telefonanschluß zum von ihm unterhaltenen Telefonnetz ist geeignet, die Gegenleistung des E (Zahlung einer monatlichen Anschlußgebühr) auszulösen. L hat willentlich seine Leistungshandlung um der Gegenleistung des E willen erbracht. Eine innere Verknüpfung von Gegenleistung und Leistung ist anzunehmen. Auch hat L ein Rechtsgut (Vorhalten eigener Leitungskapazität zugunsten des Anschlusses des E) aufgeopfert, um die Gegenleistung des E dafür zu erhalten. Mithin liegt sowohl Kausalität als auch Finalität der Leistungshandlung des L vor. Ein Leistungsaustausch ist auch aufgrund der Gegenseitigkeit der Leistungshandlung und des eingetretenen Leistungserfolgs hier zu bejahen.

?? (2) Mindestens zwei Beteiligte

L und E sind in einem individualisierbaren Vorgang (Zuteilung eines eigenen Telefonanschlusses für E) in geschäftliche Beziehungen getreten, aus dem auf den konkreten Geschäftspartner geschlossen werden kann.

?? (3) Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines kon-

kreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts

Die von L erbrachte Leistung ist von wirtschaftlichem Gehalt, da E erst durch die Zurverfügungstellung des Telefonanschlusses des L befähigt wird, das vorhandene und vorgehaltene Telefonnetz zu nutzen und mithin den darüber möglichen Informationsaustausch zu konsumieren. Die von L erbrachte Leistung erscheint dabei spiegelbildlich bei E als Konsum(möglichkeit). Zudem handelt es sich bei der Zurverfügungstellung eines Telefonanschlusses um ein verkehrsfähiges Wirtschaftsgut, da es vom jeweiligen Besitzer selbst oder durch Dritte genutzt (=verbraucht) werden kann. Nach Einführung des § 3a Abs.4 Nr.12 UStG kann eine solche Leistung in Übereinstimmung mit Abschnitt 39a Abs.1 Umsatzsteuerrichtlinien 2000 als sonstige Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation eingestuft werden.

Ergebnis:

Eine Leistung liegt demnach auch hier vor.

bb) 2. Beispiel: Überlassung von Informationen i.S.v. § 3a Abs. 4 Nr. 5 UStG

In § 3a Abs. 4 Nr. 5 UStG wird der Ort der sonstigen Leistung bei Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen nach dem Emp-

fängerortprinzip bestimmt, d.h. da, wo der Empfänger dieser sonstigen Leistungen seinen Sitz oder Wohnsitz hat, wird die Leistung ausgeführt. Der im Umsatzsteuergesetz verwendete Begriff der Überlassung von Informationen beinhaltet auch die Überlassung von Know-How, und Software³⁵⁵, soweit es sich nicht um die Überlassung urheberrechtlich geschützter Rechte handelt.³⁵⁶ Wenngleich der Bundesgerichtshof die h.M. zur urheberrechtlichen Schutzfähigkeit von Computer-Programmen bestätigt hat, wendet die Finanzverwaltung auf die Überlassung von Programmen für Anlagen der elektronischen Datenverarbeitung (Software), die sich auf urheberrechtliche Leistungen beziehenden Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes auch dann nicht an, wenn eine urheberrechtliche – z.B. Vervielfältigung und Verbreitung des Programms oder einzelner Programmteile – vereinbart ist. Sie wertet dies als Bestandteil einer einheitlichen Gesamtleistung, die in der Überlassung eines Know-How besteht.³⁵⁷ Auf Fälle der Überlassung von Informationen über das Internet ist laut Umsatzsteuerrichtlinien 2000 ebenfalls § 3a Abs. 4 Nr. 5 UStG anzuwenden.³⁵⁸

³⁵⁵ Vgl. BFH-Urteil vom 22.11.1973, BStBl. II 1974, 259 und Abschn. 39 Abs.15 S. 6 USt-Richtl. 1988 bzw. Abschn. 25 Abs.2 Nr.7 S.1 USt-Richtl. 2000.

³⁵⁶ Vgl. § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG, Abschn. 39a Abs. 1+2 i.V.m. Abschn. 168 USt-Richtl. 2000.

³⁵⁷ USt-Referentenbesprechung vom 18.12.1981, vgl. Franz J. *Giesberts*, a.a.O., § 3a, Rdnr.179, Stichwort: "Computer-Programme".

³⁵⁸ Abschn. 39a, Abs. 4, Satz 2 USt-Richtl. 2000.

Fall: Der Computer-Experte und Unternehmer L hält gegen Entgelt vor einer Gruppe anderer Unternehmer (zusammenfassend "E" genannt) einen Vortrag über die "Chancen der Internet-Technologie für mittelständische Unternehmen".

Dieser Vorgang wird aus umsatzsteuerlicher Sicht geprägt durch die folgenden Merkmale:

?? (1) Leistungswille – Finalität

Das Verhalten des L (Darbietung des für die Veranstaltung vorbereiteten Vortrags=Vermittlung von Know-How während einer bestimmten vereinbarten Zeitspanne) ist geeignet, die Gegenleistung des E auszulösen. L hat willentlich seine Leistungshandlung um der Gegenleistung des E willen erbracht ("do ut des"³⁵⁹), so daß eine innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung angenommen werden kann. Auch hat L ein Rechtsgut (individuell gehaltener Vortrag unter Aufwendung eigener Zeitressourcen und Vermittlung eigenen Know-Hows) aufgeopfert, um die Gegenleistung des E dafür zu erhalten. Mithin liegt sowohl Kausalität als auch Finalität der Leistungshandlung des L vor. Ein Leistungsaustausch ist zu bejahen.

?? (2) Mindestens zwei Beteiligte

L und E sind in einem individualisierbaren Vorgang in geschäftliche Beziehungen getreten, aus dem jeweils auf den konkreten Geschäftspartner geschlossen werden kann.

?? (3) Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts

Die von L erbrachte Leistung ist von wirtschaftlichem Gehalt, da E erst durch die Handlung des L befähigt wird, die Inhalte des Vortrages (das darin speziell enthaltene Wissen) aufzunehmen und dadurch zu konsumieren. Die Leistung des L erscheint dabei spiegelbildlich bei E als Konsum(möglichkeit). Aufgrund der Einmaligkeit des gesprochenen Wortes kann L nach der Leistungserbringung, die er konkret dem E zugewendet hat, auch nicht mehr über den exakt gleichen Vortrag verfügen. E kann das vermittelte Wissen in einer von ihm selbst zu bestimmenden Form weitergeben oder selbst anwenden (=verbrauchen).

?? Ergebnis:

Eine Leistung liegt demnach auch in diesem Fall vor. Im vorliegenden Beispiel hat E von L eine Leistung erhalten, die E durch die ihm eingeräumte Kenntnisnahmemöglich-

³⁵⁹ Vgl. Wolfram *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 45, Rdnr.

keit konsumiert (“verbraucht”) hat. Typisch für diese Leistung ist, daß auch L diese nach Abschluß der Erbringung in der gleichen Form und zur exakt gleichen Zeit nicht ein zweites Mal erbringen kann. Selbst wenn er die gleichen Inhalte ein zweites Mal vermittelt, muß er hierfür erneut die ihm zur Verfügung stehenden Informationen und insbesondere die ihm zur Verfügung stehende Zeit aufwenden. Auch eine Vervielfältigung des Vortrags durch z.B. Aufzeichnung auf Tonband oder CD würde bei Überlassung dieses Informationsträgers wieder eine eigenständige Leistung darstellen, die mit der ursprünglich gegenüber E erbrachten Leistung nicht mehr identisch wäre. Auch in diesem Beispiel ist also die erbrachte Leistung in ihrer Art “einmalig”.

cc) 3. Beispiel: Telefonansagen

L bietet einen Telefonansageservice mit der Wettervorhersage für die kommenden Tage an. E ruft die angebotene Servicenummer an und läßt sich von dem programmierten Anrufbeantworter über das Reisewetter seines Urlaubszieles informieren. E zahlt die Gebühr für die Information zusammen mit den sonstigen ihm in Rechnung gestellten Telefongebühren. Dieser Vorgang wird aus um-

satzsteuerlicher Sicht geprägt durch die folgenden Merkmale:

?? (1) Leistungswille – Finalität

Die von L initiierte Einrichtung der Servicenummer ist geeignet, die Gegenleistung des E anlässlich dessen Anruf auszulösen. L hat zurechenbar (vertreten durch den Telefon-Automaten) willentlich seine Leistungshandlung um der Gegenleistung des E willen erbracht. Wenngleich L mit E nicht in persönlichen Kontakt getreten ist, hat L an denjenigen geleistet, der die Servicenummer angewählt und dadurch den Ablauf des Tonbandes ausgelöst hat. Eine innere Verknüpfung von Gegenleistung und Leistung ist insofern anzunehmen. Auch hat L ein Rechtsgut (Zurverfügungstellung der Telefonleitung zum Servicezeitpunkt und Übermitteln der Informationen) aufgeopfert, um die Gegenleistung des E dafür zu erhalten. Mithin liegt sowohl Kausalität als auch Finalität der Leistungshandlung des L vor. Ein Leistungsaustausch ist auch hier zu bejahen.

?? (2) Mindestens zwei Beteiligte

L und E sind in einem individualisierbaren Vorgang in geschäftliche Beziehungen getreten, aus dem jeweils auf den konkreten Geschäftspartner geschlossen werden kann.

?? (3) Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts

Die von L erbrachte Leistung ist von wirtschaftlichem Gehalt, da E erst durch die Telefonansage durch den Automaten des L befähigt wird, die Informationen der Ansage wahrzunehmen. Die von L mittelbar erbrachte Leistung erscheint dabei spiegelbildlich bei E als Konsum(möglichkeit). Zudem handelt es sich bei den mitgeteilten Informationen um Daten, die vom jeweiligen Zuhörer weitergegeben oder genutzt (=verbraucht) werden können. Diese sind mithin verkehrsfähig.

Ergebnis:

Eine Leistung liegt also auch hier vor.

dd) 4. Beispiel: Öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten

Angesichts der vorgenannten einführende Beispiele für relativ leicht zu individualisierende sonstige Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinne soll nunmehr eine abstraktere Leistungsbeziehung zwischen Leistendem und Empfänger untersucht werden, um daraus eher auf mögliche Parallelen zur Situation bei Internet-Transaktionen - z.B. bei Inter-

net-Inhalts-Transaktionen (“Download-Umsätzen”) -
schließen zu können.

(1) Allgemeines

Vorweg ist in Bezug auf Rundfunk-“Leistungen” aus öffentlich-rechtlicher Sicht auf folgendes hinzuweisen: Nach Art. 13 Ziff. 1 lit. q der 6. EG-Richtlinie sind Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunkanstalten (Hörfunk und Fernsehen) von der Umsatzsteuer befreit, soweit es sich nicht um Tätigkeiten mit “kommerziellem” Charakter handelt.³⁶⁰ Der Rundfunkstaatsvertrag der Länder (RStV) gilt für die Veranstaltung und Verbreitung von Rundfunk in Deutschland in einem dualen Rundfunksystem.³⁶¹ Dabei ist unter “Rundfunk” die für die Allgemeinheit bestimmte Veranstaltung und Verbreitung von “Darbietungen” aller Art in Wort, Ton und Bild unter Benutzung elektromagnetischer Schwingungen ohne Verbindungsleitung oder längs oder mittels eines Leiters zu verstehen (z.B. in Form von Kabelfernsehen). Hierunter werden auch Darbietungen subsumiert, die verschlüsselt verbreitet werden oder gegen besonderes Entgelt empfangbar sind (wie z.B. die Programme von Premiere³⁶² und DF 1) sowie Fernsehtext.³⁶³ Rundfunk

³⁶⁰ Vgl. hierzu: Armin *Rabe*, Der Umgang mit öffentlichen Rundfunkanstalten des Auslands, UR 1989, S. 362.

³⁶¹ § 1 Abs.1 RStV.

³⁶² Wobei laut Ralph *Korff/Ingo Schlegel*, DB 1999, 1773 (1777), davon auszugehen ist, daß “*derzeit weder Pay-TV noch Video-on-demand als Telekommunikationsdienstleistungen i.S.d. Richtlinie 1999/59/EG*

kann in Deutschland nur in öffentlich-rechtlicher Form (z.B. ARD, ZDF, Deutsche Welle) oder aufgrund einer besonderen Zulassung gemäß §§ 20 ff. RStV betrieben werden. Diese Zulassungspflicht führt auch dazu, daß genau abzugrenzen ist, ob es sich bei der vorgesehenen Kommunikationsform um Rundfunk oder einen anderen Dienst handelt. Ein Beispiel für solche Abgrenzungsprobleme zeigt schon die Definition des Fernsehtextes als Rundfunk. Daß Zuordnungen insbesondere in Abgrenzung zu den zulassungsfreien Mediendiensten nicht immer eindeutig zu treffen ist, zeigt § 20 Abs.2 RStV³⁶⁴, der sich mit Zweifeln bei der Abgrenzung beschäftigt.³⁶⁵

des Rats vom 17.06.1999 zur Änderung der Richtlinie (Richtl.) 77/388/EWG anzusehen sind'.

³⁶³ Thomas Müthlein/Gola/Jaspers, Die neuen Telegesetze, IT-Sicherheit 1997, 3 (4).

³⁶⁴ § 20 Zulassung; (1) Private Veranstalter bedürfen zur Veranstaltung von Rundfunk einer Zulassung nach Landesrecht. In der Zulassung für Veranstalter bundesweit verbreiteter Programme ist die Programmkategorie nach § 2 Abs.2 festzulegen. (2) Wenn und soweit Mediendienste dem Rundfunk zuzuordnen sind, bedürfen Anbieter solcher Dienste einer Zulassung nach Landesrecht. (...).

³⁶⁵ Thomas Müthlein/Gola/Jaspers, a.a.O., 3 (4).

(2) Historie

In Bezug auf die hier zu behandelnden umsatzsteuerlichen Aspekte bleibt festzuhalten, daß eine Umsatzbesteuerung der öffentlich-rechtlichen Rundfunk-“Leistungen” aufgrund der nachfolgend geschilderten historischen Entwicklung gegenwärtig noch immer nicht erfolgt: Im Jahre 1967 wurde die Einführung der Nettoumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug (“Mehrwertsteuer”) durch das Umsatzsteuergesetz in Deutschland erstmals auf eine gesetzliche Grundlage gestellt. Im Zuge der Verabschiedung dieses Gesetzes wurde die Umsatzbesteuerung der Rundfunkanstalten neu geregelt. Dabei wurde bestimmt, daß Körperschaften des öffentlichen Rechts u.a. nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art gewerblich oder beruflich tätig sind und daß die Tätigkeit der Rundfunkanstalten als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gelte. Aufgrund von Verfassungsbeschwerden von acht Rundfunkanstalten erklärte das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) im Jahre 1971 diese Regelung für nichtig.³⁶⁶ Dem Bund habe die erforderliche Gesetzgebungskompetenz zur Vornahme einer solchen Formulierung gefehlt. Die Rundfunkanstalten seien daher nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art mit ihren Leistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Zu diesen Betrieben gewerblicher Art zählen das Werbefernsehen

³⁶⁶ BVerfGE 31, 314 ff.

und der Werbehörfunk³⁶⁷, wobei in beiden Fällen ein Leistungsaustausch mit dem Fernsehzuschauer nicht stattfindet, da die Werbegesellschaften, die Filme produzieren, für die jeweilige Rundfunkanstalt (bzw. für den jeweiligen Werbenden) tätig werden.³⁶⁸ In den Entscheidungsgründen führt das Bundesverfassungsgericht in der vorzitierten Entscheidung u.a. aus: "Die für das Bereithalten des Empfangsgeräts zu zahlende "Gebühr", die der Anstalt des betreffenden Landes zufließt, ist unter diesen Umständen nicht Gegenleistung für eine Leistung, sondern das von den Ländern eingeführte Mittel zur Finanzierung der Gesamtveranstaltung".³⁶⁹ Die spezifisch auch für Internet-Transaktionen interessanten Teilaspekte aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht sollen anhand des nachfolgenden Falles kurz dargestellt werden:

(3) Fall

Fall: Die öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalt (L) strahlt regelmäßig Sendungen aus, die von Privathaushalten (E) empfangen werden können. Eine Umsatzsteuer wird auf die Rundfunk-"Leistungen" nicht erhoben. Dieser Vorgang wird aus umsatzsteuerlicher Sicht geprägt durch die folgenden Merkmale:

?? (3.1) Leistungswille – Finalität

³⁶⁷ Vgl. Hermann *Dewein*, Die Mehrwertsteuer bei Rundfunk und Fernsehen, UStR 1971, 353 ff.

³⁶⁸ Vgl. Hermann *Dewein*, a.a.O.

Beim von L bereitgestellten Angebot wird u.a. dem Empfänger E eine Programmzugangsmöglichkeit (Zugang zu einer planmäßigen und strukturierten Abfolge von Sendungen³⁷⁰) eingeräumt. L räumt diese Möglichkeit jeweils willentlich nur den angemeldeten und zahlenden Rundfunkteilnehmern ein, darunter auch E. Die Handlung des L ist generell geeignet, die Gegenleistung (Gebühreuzahlung³⁷¹) des E auszulösen. L hat willentlich seine Leistungshandlung zumindest auch um der Gegenleistung des E willen erbracht. Eine innere Verknüpfung von Gegenleistung und Leistung ist insofern anzunehmen. Auch hat L ein Rechtsgut (Einräumen der Zugangsmöglichkeit) aufgeopfert, um eine Gegenleistung des E dafür zu erhalten. Mithin liegt sowohl Kausalität als auch Finalität der Leistungshandlung des L vor. Ein Leistungsaustausch ist zu bejahen.

?? (3.2) Mindestens zwei Beteiligte

L und E sind in einem individualisierbaren Vorgang in geschäftliche Beziehungen getreten, aus dem im Rahmen des Gebühreneinzugs jeweils auf den konkreten Geschäftspartner geschlossen werden kann. Lediglich die konkrete Entgegennahme des Programms durch den

³⁶⁹ BVerfGE a.a.O., 330.

³⁷⁰ Vgl. BVerfG, NJW 1998, 2659.

³⁷¹ Vgl. hierzu insgesamt Alfred *Grupp*, Grundfragen des Rundfunkgebührenrechts, 1983, m.w.N.; hierzu Rudolf *Wendt*, NVwZ 1984, 569.

Empfänger lässt sich aus Sicht der Sendeanstalt nicht im einzelnen nachprüfen. Dies ist jedoch auch nicht erforderlich, da die Zugangsmöglichkeit vergütet wird, nicht aber die konkrete Nutzung der einzelnen Sendeangebote.

?? (3.3) Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts

Die von L erbrachte Leistung ist von wirtschaftlichem Gehalt, da E erst durch die Einräumung der Zugangsmöglichkeit durch L befähigt wird, den Inhalt der angebotenen Sendungen zu konsumieren. Die von L mittelbar erbrachte Leistung erscheint dabei spiegelbildlich beim jeweiligen Empfänger E als Konsum(möglichkeit). Zudem handelt es sich bei der eingeräumten Nutzungsmöglichkeit um ein verkehrsfähiges Wirtschaftsgut, da es anstelle von E auch jeweils anderen Verbrauchern eingeräumt werden könnte.

Ergebnis:

Wenngleich L als Rundfunkanstalt kein umsatzsteuerlicher Unternehmer ist, ändert dies nichts am Vorliegen einer Leistung.

(4) Bisherige umsatzsteuerliche Behandlung solcher "Leistungen"

In der vorzitierten Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ging es um die Frage der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten, die Anfang der siebziger Jahre kontrovers diskutiert wurde. Daher wurde nach Erlaß der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts die der Unternehmereigenschaft systematisch nachgelagerte Frage nach der umsatzsteuerlichen "Leistung" bei Ausstrahlung von Rundfunksendungen inhaltlich nicht diskutiert. Das Bundesverfassungsgericht hat aber sehr wohl Ausführungen zum Wesen (Charakter) der Umsatzsteuer gemacht, auf die oben³⁷² bereits inhaltlich eingegangen wurde. Eine Umsatzbesteuerung der Rundfunkleistungen der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten hat daher seit Ergehen der vorzitierten Entscheidung bis heute *nicht* stattgefunden.³⁷³ Nach der in Deutschland wohl herrschenden Meinung ist das charakteristische Merkmal des Rundfunks, daß ein "gestaltetes Programm" (d.h. eine planmäßige und strukturierte Abfolge von Sendungen) übermittelt wird.³⁷⁴ Das Bundesverfassungsgericht hat als "wesentliche Elemente des Rundfunks" die Breitenwirkung, Aktualität und Suggestivkraft hervorgehoben und dabei zum Ausdruck gebracht, Rundfunkfreiheit sei vor allem Programmfreiheit.³⁷⁵

³⁷² Vgl. Kap. B. IV.: Rechtsnatur der Umsatzsteuer.

³⁷³ Dies haben auch aktuelle Rückfragen beim Bundesministerium der Finanzen nochmals bestätigt.

³⁷⁴ Vgl. Arthur Waldenberger, EuZW 1999, 296.

³⁷⁵ BVerfGE 90, 60 = NJW 1994, 1942.

(5) Würdigung der bisherigen umsatzsteuerlichen
Behandlung

Aus Sicht des Gesetzgebers besteht kein durchgreifender Zweifel daran, daß bei Rundfunkleistungen sonstige Leistungen i.S.v. § 3 Abs. 9 UStG vorliegen, die umsatzsteuerbar sind. Diese "Leistungen" sind dadurch gekennzeichnet, daß nicht für die einzelne ausgestrahlte Sendung eine Gebühr erhoben wird. Ein konkreter Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung wird vielmehr durch die Bezahlung der Gebühren für die abstrakte Nutzungsmöglichkeit des Anschlusses unterstellt. Schon die Tatsache, daß seitens des Bundesverfassungsgerichts von einem "Gebührencharakter" ausgegangen wird, läßt erkennen, daß die Rechtsprechung Zweifel am Entgeltcharakter der Zahlung der Rundfunkgebühren im engeren Sinne hegt³⁷⁶ und demnach ein umsatzsteuerbarer Tatbestand mangels Vorliegens eines Entgelts möglicherweise gar nicht gegeben ist. Die Entscheidung dieser Frage ist nicht Gegenstand der Arbeit und soll daher hier nicht weiter vertieft werden. Selbst wenn man aber zu dem Ergebnis kommen sollte, daß jedes einzelne Merkmal einer umsatzsteuerlichen Leistung bei Rundfunkausstrahlungen erfüllt ist, stellt sich die Frage, ob deswegen zwangsläufig jeweils eine

³⁷⁶ Andere Auffassung: Christian *Pestalozza*, Rundfunkanstalten und Mehrwertsteuer, *StuW* 1972, 81 (82), wonach die Argumente des

umsatzsteuerliche sonstige Leistung im bisherigen Sinne auch bei Internet-Transaktionen vorliegt oder ob hier weiter differenziert werden muß. Hierbei wird auch die Frage einer möglichen Abgrenzung am Merkmal der "Programmeigenschaft" zu klären sein.

ee) 5. Beispiel: Fernsehprogramme von Privatsendern

In den vergangenen beiden Jahrzehnten hat der Rundfunksektor durch eine ganze Reihe von neu entstandenen Privatsendern erheblichen Zuwachs erfahren. Für die öffentlich zugänglichen Programme der Privaten wurden und werden keine zusätzlichen Gebühren erhoben, da diese sich über Werbeeinnahmen finanzieren. Daneben ist ein Sektor entstanden, der für ein konkret zur Verfügung gestelltes, teilweise individuell gewähltes Programmpaket, ein Entgelt verlangt und erhält. Diese Programmangebote (z.B. des Privatsenders Premiere World) werden mit der gesetzlichen Umsatzsteuer (z.Z. 16 %) belastet. Hierdurch hat die Finanzverwaltung u.a. zum Ausdruck gebracht, daß sie vom Vorliegen individualisierbarer Leistungen ausgeht. Eine spezielle Begründung für die Besteuerung dieser Umsätze findet sich im Umsatzsteuergesetz nicht.

Zur Untersuchung der Einzelmerkmale solcher Umsätze folgender Fall: Der Privatsender (L) bietet die Möglichkeit

bestimmte von ihm angebotene Sendesparten (z.B. Kinofilme, Sportereignisse, Dokumentationen) oder einzelne Sendungen aus einem Programmpackage zu beziehen und das übrige Sendeangebot dieses Senders folglich auszuklammern. Das Angebot richtet sich an Privathaushalte (E), die mittels eines Zusatzgerätes die ausgewählten Sendungen empfangen können. Die Privathaushalte werden neben dem zu zahlenden Entgelt auch mit der darauf erhobenen Umsatzsteuer belastet.

Dieser Vorgang wird aus umsatzsteuerlicher Sicht im Hinblick auf den Begriff der "Leistung" geprägt durch die folgenden Merkmale:

?? (1) Leistungswille – Finalität

Beim von L bereitgestellten Angebot wird u.a. dem Empfänger E eine Programmzugangsmöglichkeit zu der individuell gewählten Programmsparte eingeräumt. L gibt diese Möglichkeit jeweils willentlich nur den angemeldeten und zahlenden Programmteilnehmern, so auch E. Die Handlung des L ist generell geeignet, die Gegenleistung (Entgelt, wengleich hier eher von "Gebühr" die Rede sein sollte, vgl. 4. Beispiel) des E auszulösen. L hat willentlich seine Leistungshandlung zumindest auch um der Gegenleistung des E willen erbracht. Eine innere Verknüpfung

von Gegenleistung und Leistung ist insofern anzunehmen. Auch hat L ein Rechtsgut (Einräumen der Zugangsmöglichkeit zur konkret gewählten Programmsparte) aufgeopfert, um eine Gegenleistung des E dafür zu erhalten. Mithin liegt sowohl Kausalität als auch Finalität der Leistungshandlung des L vor. Ein Leistungsaustausch ist zu bejahen.

?? (2) Mindestens zwei Beteiligte

L und E sind in einem individualisierbaren Vorgang in geschäftliche Beziehungen getreten, aus dem im Rahmen der Entgeltzahlung jeweils auf den konkreten Geschäftspartner geschlossen werden kann. Lediglich die konkrete Nutzung des Programms durch den Empfänger läßt sich aus Sicht der Sendeanstalt nicht im einzelnen nachprüfen. Dies ist jedoch auch nicht erforderlich, da auch hier die Zugangsmöglichkeit vergütet wird, nicht aber die konkrete Nutzung der einzelnen Sendeangebote.

?? (3) Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts

Die von L erbrachte Leistung ist von wirtschaftlichem Gehalt, da E erst durch die Einräumung der Zugangsmöglichkeit durch L befähigt wird, den Inhalt der angebotenen Sendungen zu konsumieren. Die von L mittelbar erbrachte

Leistung erscheint dabei spiegelbildlich beim jeweiligen Empfänger E als Konsum(möglichkeit). Zudem handelt es sich bei der eingeräumten Nutzungsmöglichkeit um ein verkehrsfähiges Wirtschaftsgut, da es anstelle von E auch jeweils anderen Verbrauchern eingeräumt werden könnte.

Ergebnis:

In der Einräumung des Zugangs zu einer bestimmten Programmsparte liegt eine umsatzsteuerbare Leistung.

ff) Zwischenergebnis

Zu Fall 1: Das Zurverfügungstellen einer Telefonleitung kann als typischer Fall der sonstigen Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation i.S.v. § 3a Abs.4 Nr.12 UStG angesehen werden.

Zu Fall 2: Unter die Vorschrift des § 3a Abs.4 Nr.5 UStG fällt nach bisheriger Diktion die Überlassung aller Erkenntnisse, die ihrer Art nach geeignet sind, technisch oder wirtschaftlich verwendet zu werden.³⁷⁷ Dabei ist es ohne Belang, in welcher Weise die Verfahren und Erfahrungen übermittelt werden, z.B. durch Vortrag, Zeichnungen, Gutachten oder durch Übergabe von Mustern und Prototy-

³⁷⁷ Vgl. A 39 Abs.14, Satz 5 UStRichtl.

pen.³⁷⁸ Den Ausführungen des Richtliniengebers der Umsatzsteuerrichtlinien ist zu entnehmen, daß auch hier nur an die bisherigen herkömmlichen Übermittlungsarten von Informationen gedacht worden ist. Insbesondere läßt sich dies an der Nennung der exemplarischen Beispiele erkennen. Allen in der Richtlinie genannten Beispielen ist gemeinsam, daß die angesprochene sonstige Leistung einen einmaligen Charakter besitzt, d.h. wenn sie einmal erbracht worden ist, kann sie in der gleichen Form und auf dem gleichen Weg der Entgegennahme nicht von beliebig vielen weiteren potentiellen Empfängern genutzt werden. Den konkret gehaltenen Vortrag in Beispiel 2 kann L jedoch in der exakt gleichen Form kein zweites Mal so wiederholen, zumal er in diesem Fall auch zusätzliche eigene Zeit aufwenden müßte. Als Gegenleistung für seinen Vortrag hat er den Gegenwert in Geld erhalten. Eine Duplizierung während der Zeit des Vortrags, die von einer Vielzahl weiterer Empfänger genutzt werden könnte, ist ebenfalls nicht vorgesehen. Eine solche Vervielfältigung wäre z.B. durch eine parallel durchgeführte Rundfunkübertragung möglich.

Zu Fall 3: Der Empfänger der übermittelten Informationen belegt die zur Verfügung stehende Telefonleitung für den Zeitraum der Abfrage. Zu diesem Zeitpunkt kann die gleiche Leitung nicht von einem anderen Kunden benutzt wer-

³⁷⁸ Vgl. A 39 Abs.14, Satz 4 UStRichtl.

den. Darüberhinaus beansprucht er den Vorrat an Informationen jedoch nicht.

Zu Fall 4: Der einzelne Nutzer des Programmangebots verbraucht die angebotenen Sendeinhalte nicht. Er hat lediglich die Möglichkeit, deren Inhalte zu empfangen und davon Kenntnis zu nehmen. Im hier untersuchten Fall liegt auf den ersten Blick kein "Verbrauch" der konkret ausgestrahlten Sendung vor. Die ausgestrahlte Sendung ist jedoch nach Ende der Ausstrahlung nicht mehr auf dem gleichen Datenwege abrufbar, weil die Sendezeit vorüber ist. Der Abruf ist erst dann wieder möglich, wenn die gleiche Ausstrahlung zu einem anderen Zeitpunkt erneut durchgeführt wird. Folglich kann der "Verbrauch" in verfassungskonformer Auslegung in der konkreten Art und Weise der Durchführung der (einmaligen) Ausstrahlung gesehen werden. Soweit im Gesetz keine ausreichenden Angaben hinsichtlich der Umschreibung von Rundfunk und Rundfunkleistungen gemacht worden sind, kann sich der bundesdeutsche Gesetzgeber insoweit zunächst generell auf die These zurückziehen, daß jedenfalls auf europäischer Ebene die Steuerbarkeit der "Rundfunkleistungen" offenbar gewollt und geregelt worden ist. Dies vor dem Hintergrund, daß in der 6. EG-Richtlinie die Tätigkeiten der öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten – soweit sie nicht "Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter" darstellen – steuerfrei gestellt worden sind, woraus im Umkehrschluß

folgt, daß umsatzsteuerbare Leistungen zumindest auf europäischer Ebene angenommen werden.³⁷⁹ Daraus läßt sich auch erklären, daß weder der bundesdeutsche Gesetzgeber, noch der Umsatzsteuer-Richtliniengeber es für erforderlich gehalten hat, auf die Steuerbarkeit der “Rundfunkleistungen” gesondert einzugehen. Eine Begründung für eine solche Vorgehensweise läßt sich aber insofern nur vermuten. Auch die Frage nach dem konkreten Leistungsaustausch (“do ut des”) ist hinsichtlich der Gebührenerhebung der öffentlich-rechtlichen Sendeanstalten zumindest fraglich. Auch diese Frage könnte jedoch mangels durchgeführter Besteuerung (fehlende Unternehmer-eigenschaft) gegenwärtig nur als Zusatzdiskussion in dieser Fallvariante aufgearbeitet werden.

Zu Fall 5: Nur dann, wenn man – wie oben zu Fall 4 – die Steuerbarkeit der “Rundfunkleistungen” unterstellt, kann man auch im Beispielsfall 5 insgesamt zu einer der Praxis entsprechenden Einschätzung der Umsatzbesteuerung solcher Umsätze kommen. Tatsache ist, daß hier eine Besteuerung schon bisher konkret stattgefunden hat. Auch hier könnte man sicherlich ansetzen, die Zulässigkeit solchen Vorgehens zu untersuchen. Das aber ist nicht Aufgabe der hier durchzuführenden Untersuchung. Der Gesetzgeber und die Exekutive gehen übereinstimmend davon aus, daß eine Besteuerung in diesen Fällen erfolgen soll

³⁷⁹ Vgl. Art. 13 Teil A Abs.1 lit. q der 6. EG-Richtlinie/UST.

und muß. Die Überprüfung dieses Vorgehens bleibt einer separaten Arbeit vorbehalten und soll daher hier unterbleiben. Festzuhalten bleibt, daß auch in dieser Fallvariante die Frage des Leistungsaustauschs, d.h. der konkreten Gegenleistung auf der Seite des Leistungsempfängers, durchaus in Frage gestellt werden kann. Auch hier wird nur die Empfang- und Kenntnisnahmemöglichkeit vergütet. Die Frage, ob der potentielle Leistungsempfänger die ihm angebotene Leistung überhaupt entgegen- bzw. zur Kenntnis nimmt oder nehmen kann (z.B. im Falle eines Defekts des Empfangsgeräts) spielt keine Rolle, ebensowenig wie die Frage, ob der Leistende die "Gebühr" nun für das generelle Programmangebot, zur Erfüllung individueller Kundenwünsche oder für einen anderen Zweck erhebt.

VII. Neue Aspekte der Umsatzbesteuerung von Internet-Transaktionen

1. Neue Aspekte³⁸⁰

Bei der durchzuführenden Untersuchung der aufgeworfenen Fragen sind die strukturellen Besonderheiten des In-

³⁸⁰ Nach Michael *Wichmann*, K&R 1999, 193 (194), stellt der eCommerce für die Einkunfts- und Vermögensabgrenzung keine neuen, sondern die bekannten Probleme (insbesondere die Gewinnung von Transaktionsdaten und ihre Bewertung zur Herstellung der Vergleichbarkeit), diese allerdings in neuer Dimension, die die Anwendbarkeit bestehender Besteuerungsverfahren in Frage stellt.

ternets³⁸¹ zu berücksichtigen, das in seiner Komplexität bisher bekannte Medien weit übertrifft. Der darauf basierende elektronische Handel beispielsweise ?? ist in der Lage, Güter in digitalisierter Form³⁸² zu übertragen, die bislang nur in Form verkörperter Gegenstände (z.B. Bücher, CD's, Video's) konsumierbar waren ?? ist *räumlich*³⁸³ nicht gebunden ("raumlos"³⁸⁴, "flüchtig"³⁸⁵ "Wegfall physischer Anknüpfungspunkte"³⁸⁶) und braucht daher die nationalen Grenzen nicht zu beachten ?? zeichnet sich durch eine *zeitlich* nicht gebundene individuelle Abrufbarkeit der digitalen Güter bzw. Dienstleistungen aus ?? kommt ohne persönliche Kontakte zwischen den jeweiligen Geschäftspartnern aus ?? bietet eine Plattform, auf der Geschäftsabschlüsse und Transaktionen - praktisch ohne Spuren zu hinterlassen

³⁸¹ Vgl. Dietmar *Sittek*, a.a.O., Stichwort: "Internet". Häufig wird das Internet verwechselt mit dem "World Wide Web", abgekürzt: "WWW". Hierbei handelt es sich um einen grafischen Teil des Internets und gleichzeitig einen der am meistbenutzten Internet-Dienste. Das WWW wird umgangssprachlich häufig als "das Internet" bezeichnet, obwohl es nur einer von mehreren Diensten des Internets ist. Das WWW ist im Grunde genommen eine weltweit abrufbare Datenbank, in der sich eine Vielzahl von Seiten unterschiedlichsten Inhalts befinden. Die Anbieter dieser Seiten sind sowohl kommerzielle, als auch behördliche und private Anbieter, vgl. Dietmar *Sittek*, a.a.O., Stichwort "WWW".

³⁸² Vgl. zur Digitalisierbarkeit von Gütern und den daraus folgenden Konsequenzen: Gunter *Ammann*, IStR 1999, 449 (453) m.w.N.

³⁸³ Vgl. Reimar *Pinkernell*, Ertrag- und umsatzsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden Softwarevertriebs über das Internet, StUW 1999, 281.

³⁸⁴ So Michael *Wichmann*, K&R 1999, 194.

³⁸⁵ So Gunter *Ammann*, IStR 1999, 449 (450) m.w.N.

³⁸⁶ Hans-Wolfgang *Arndt* / Thomas *Fetzer*, BB 2000, 2545 (2546).

(durch Eliminierung physischer Vorgänge)³⁸⁷ - getätigt werden können

?? beruht auf einer im Detail komplizierten Technik

?? erlaubt die permanente Zurverfügungstellung – und damit zugleich der unbegrenzten Vervielfachung - angebotener Daten für eine Vielzahl von Teilnehmern, ohne daß damit ein besonders großer Aufwand verbunden wäre

?? profitiert von der raschen stetigen Veränderung bestehender und der Entwicklung neuer Geschäftsmodelle

?? gewährleistet ein hohes Maß an Zuverlässigkeit bei der Überlassung von Daten, da die dezentrale Organisation des Internets das Datenverlustrisiko minimiert³⁸⁸

?? ermöglicht durch die Verlagerung von Umsätzen³⁸⁹ aus der realen Welt in die Welt des Internets faktisch die Umgehung herkömmlicher Besteuerungsmechanismen (z.B. bei der Umsatzsteuer).³⁹⁰

Aufgrund dieser (hier nur beispielhaft aufgezählten) Besonderheiten zeichnen sich Internet-Transaktionen durch ein vergleichsweise hohes Maß an Flexibilität und Anonymität³⁹¹ aus. Dies dürfte nicht zuletzt mit der noch verhält-

³⁸⁷ So Reimar *Pinkernell*, Ertrag- und umsatzsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden Softwarevertriebs über das Internet, StUW 1999, 281

³⁸⁸ Vgl. Dietmar *Sitteck*, a.a.O.

³⁸⁹ Vgl. Michael *Vellen*, Umsatzbesteuerung der Transaktionen im elektronischen Handel, K&R 1998, 273;

³⁹⁰ Reimar *Pinkernell*, StUW 1999, 281.

³⁹¹ So stellt Ingo *Flore*, K&R 1999, 163 (164) die Möglichkeit der

nismäßig jungen Entwicklungsgeschichte des Internets³⁹² zusammenhängen, das aus dem in den sechziger Jahren von den USA für Militärzwecke entwickelten ARPANET entstand und in seiner Struktur von herkömmlichen Datennetzen sehr stark abweicht. Das amerikanische Verteidigungsministerium (das sog. Pentagon) beabsichtigte ein "krisenfestes Datennetz" zu konzipieren. Es sollte ein Datennetz entstehen, das auch dann noch funktioniert, wenn ein oder mehrere Glieder in der Informationskette ausfallen. Daher wurde der Informationsfluß von vornherein so organisiert, daß die Daten zerstückelt in einzelne Datenpakete auf u.U. völlig verschiedenen Wegen zum Empfänger übertragen werden. Wenn Pakete auf diesem Weg verloren gehen oder mit zu großer Verzögerung eintreffen, werden sie automatisch neu angefordert. Dadurch entsteht eine sehr hohe Betriebssicherheit. Selbst wenn ganze Leitungssegmente ausfallen, läßt sich meistens noch ein Weg zum Ziel finden.³⁹³ Diese Struktur aber unterscheidet sich sehr stark von der bislang bekannten Netzwerkstruktur von herkömmlichen Computernetzen, die überwiegend auf einen Zentralrechner abstellt, von dem aus die wesentlichen Steuerungsmechanismen ausgehen.

Einrichtung eines virtuellen Büros im Internet dar, das die Kunden 24 Stunden am Tag bedient und im Cyberspace von der Steuerbehörde nicht gefunden werden kann.

³⁹² Vgl. hierzu Heinke *Gummert*, in: *Kilian/Heussen*, Computerrechts-Handbuch, München 1999, Kap. 91, Rdnr. 31.

³⁹³ Vgl. Frederik *Ramm*, Recherchieren und Publizieren im World Wide Web, S. 15.

2. Steuerbarkeit von Internet-Transaktionen

Um nun die Steuerbarkeit von Internet-Transaktionen unter dem Gesichtspunkt des "Leistungsbegriffs" untersuchen zu können, ist zwischen den Zugangs-Transaktionen und den Inhalts-Transaktionen zu unterscheiden.³⁹⁴

a) Zugangs-Transaktionen

Nach Auffassung der Finanzverwaltung gehören zu den sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation im Sinne von § 3a Abs.4 Nr. 12 UStG insbesondere die Übertragung von Signalen, Schrift, Bild, Ton, Sprache oder Informationen jeglicher Art, die Bereitstellung von Leitungskapazitäten oder Frequenzen im Zusammenhang mit der Einräumung von Übertragungskapazitäten, die Verschaffung von Zugangsberechtigungen, sonstige Leistungen auf dem Gebiet des "Electronic Data Interchange", die Vermietung und Zurverfügungstellung von Telekommunikationsanlagen im Zusammenhang mit der Einräumung von Nutzungsmöglichkeiten der verschiedenen Übertragungskapazitäten sowie die Einrichtung von "voice-mail-box-Systemen".

aa) Wortsinn

³⁹⁴ In Anlehnung an die in Abschn. 39a Umsatzsteuer-Richtlinien

Der klassischen Auslegungslehre folgend, haben alle Auslegungsbemühungen vom möglichen Wortsinn des Gesetzes auszugehen.³⁹⁵ Als mögliches einschlägiges Tatbestandsmerkmal kommt die sonstige Leistung in Form einer "sonstigen Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation" (§ 3a Abs.4 Nr.12 UStG) in Betracht. Nahe- liegenderweise können hierunter alle "Telekommunikations"-Transaktionen verstanden werden. Hierzu wird man angesichts der vorliegenden Gesetzesmaterialien zu § 3a Abs. 4 Nr.12 UStG (vgl. die Empfehlung der Ausschüsse des Bundesrates vom 15.10.1996³⁹⁶) die typischerweise nicht greifbaren Leistungen rechnen dürfen, die im Zusammenhang mit dem Telefonieren stehen und als solche keine "Lieferung" darstellen.³⁹⁷ Angesichts der Erwähnung der Formulierung im Gesetz "sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation" ist grundsätzlich ersichtlich, daß der Gesetzgeber jedenfalls die "Telefonumsätze" erfassen wollte.

bb) Gesetzeszweck³⁹⁸

2000 genannten Fallgruppen.

³⁹⁵ Vgl. Reinhold Zippelius, Juristische Methodenlehre, München, 6. Aufl. 1994, 41.

³⁹⁶ Bundesrats-Drucksache 752/1/96, 704. Sitzung des Bundesrates am 08.11.1996, Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze (Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997).

³⁹⁷ Aus der Bundesrats-Drucksache 752/1/96, vgl. vorhergehende Fußnote, geht hervor, daß es zu einer völlig uneinsichtigen Nichtbelastung mit Umsatzsteuer bei Privatpersonen aus Drittländern komme, wenn diese im Gemeinschaftsgebiet "telefonieren oder andere Telekommunikationsdienstleistungen" in Anspruch nehmen.

Aus den Gesetzesmaterialien des Bundesrates³⁹⁹ zum Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997 ist ersichtlich, daß jedenfalls das Zugänglichmachen von Übertragungswegen zum Telefonieren im Rahmen des § 3a Abs.4 Nr.12 UStG in den Willen des Gesetzgebers Eingang gefunden hat. Den Gesetzesmaterialien des Bundestages⁴⁰⁰ ist lediglich zu entnehmen, daß die Regelung des § 3a Abs.4 Nr. 12 UStG *bezweckt, insbesondere Telekommunikationsleistungen, wenn sie von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Empfänger genutzt werden, unabhängig vom Sitz des leistenden Unternehmers im Gemeinschaftsgebiet zur Umsatzsteuer heranziehen zu können. Sie dient – zusammen mit der Änderung des § 1 Abs.1 UStDV – dazu, gleiche Wettbewerbsverhältnisse zwischen Unternehmern mit Sitz innerhalb und außerhalb des Gemeinschaftsgebiets zu schaffen.*⁴⁰¹ Was konkret mit Telekommunikationsleistungen gemeint ist, wird nicht konkretisiert.⁴⁰² Auch die Heranziehung der Gesetzesbe-

³⁹⁸ Vgl. hierzu Reinhold *Zippelius*, Juristische Methodenlehre, S. 46.

³⁹⁹ Bundesrats-Drucksache 752/1/96, 704. Sitzung des Bundesrates am 08.11.1996, Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze (Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997).

⁴⁰⁰ Bundestags-Drucksache 13/5758, Bericht der Abgeordneten Gisela Frick, Detlev von Larcher, Friedrich Merz, Dr. Uwe-Jens Rös- sel und Christine Scheel, S. 17, zu Buchstabe b (§3a Abs.4 UStG).

⁴⁰¹ Weiter heißt es in der Gesetzesbegründung: Die Regelung beruhe auf Artikel 27 Abs.1 bis 4 der 6. EG-Richtlinie. Der Rat habe auf Vorschlag der Kommission die Mitgliedstaaten auf deren gleichlau- tende Anträge im Vorgriff auf eine entsprechende Änderung der 6. EG- Richtlinie zur Einführung dieser Maßnahme ermächtigt.

⁴⁰² Die Bezugnahme auf Art. 27 Abs.1 bis 4 der 6. EG-Richtlinie, welche noch aus dem Jahre 1977 stammt, erscheint auch hinsicht- lich der angekündigten Änderung dieser Richtlinie wenig greifbar. Der Richtliniengeber hat im Jahre 1977 jedenfalls Internet-Zugangs-

gründung kann jedoch nicht ohne weiteres zum Ausfüllen möglicher Regelungslücken dienen. Nach heute ganz h.M. ist der subjektive Wille des Gesetzgebers allein nicht entscheidend.⁴⁰³ Das Bundesverfassungsgericht hat in einer Entscheidung⁴⁰⁴ aus dem Jahre 1988 festgestellt: "Maßgebend für die Interpretation eines Gesetzes ist der in ihm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers".⁴⁰⁵ Dieser Wille deutet – soweit erkennbar – darauf hin, daß alles das besteuert werden soll, was mit dem Bereich der Telekommunikation, insbesondere soweit das Telefonieren betroffen ist, zu tun hat. Weitere Erwägungen hingegen wäre in hohem Maße spekulativ.

cc) Elemente des bisherigen Leistungsbegriffs

?? (1) Leistungswille – Finalität

In all den Fällen, in denen ein sog. Access-Provider dem einzelnen Nutzer des Internets den Zugang zum WorldWideWeb ermöglicht, wird die Nutzung einer Datenleitung eingeräumt. Dieser Vorgang beruht auf der individuellen Zurverfügungstellung des konkret genutzten Datenweges

Transaktionen nur bei prophetischer Gabe voraussehen und in seinen Willen aufnehmen können.

⁴⁰³ Vgl. Dieter *Schmalz*, Methodenlehre für das juristische Studium, Baden-Baden, 3. Aufl. 1992, 111.

⁴⁰⁴ BVerfGE 79, 106 (121).

⁴⁰⁵ Dieser muß – laut Bundesverfassungsgericht - aus mehreren Auslegungselementen (u.a. Entstehungsgeschichte des Gesetzes, Alter und Art des Gesetzes, subjektive Absichten des historischen Gesetzgebers, aktueller gesetzgeberischer Wille) erkennbar werden.

nach vorheriger Anmeldung des jeweiligen Nutzers bei dem Access-Provider. Dieser Vorgang ist insofern vergleichbar der Verschaffung des Zugangs zu einem Fernsehprogramm etwa eines Privatsenders oder eines Pay-TV-Kanals. Die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit geschieht in Erwartung der konkret hierfür vom User zu entrichtenden Gegenleistung: der Entgeltzahlung. Ein Leistungsaustausch ist insofern zu bejahen.

?? (2) Mindestens zwei Beteiligte

An diesem Vorgang sind mindestens zwei Parteien beteiligt: Der die Zugangsmöglichkeit zur Verfügung Stellende und der Nutzer.

?? (3) Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts

Durch die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit wird dem Nutzer ein möglicher Datenweg zur Verfügung gestellt. Die darüber zu beziehenden Inhalte sind hiervon getrennt zu sehen, da die Einräumung der Zugangsmöglichkeit die Voraussetzung für die sich daran anschließende Übertragung der Inhalte ist, mit diesen aber nicht zwangsläufig zusammenfallen muß. Die Zugangskapazitäten des Access-Providers sind auch begrenzt. Wenn eine bestimmte Zahl von Usern, die die Leitungen nutzen, überschritten wird, ist das Netz überlastet und der Zugang weiterer User ist ausgeschlossen. Demnach opfert der Access-Provider einen bestimmten Teil seiner Zugangsmöglichkeiten für den konkret anfragenden Nutzer auf. Dies geschieht vor dem Hintergrund eines finalen Leistungswillens des Anbieters mit dem Ziel, hierfür die Gegenleistung in Geld zu erhalten. Ein Leistungsaustausch liegt demnach auch vor dem histo-

rischen Hintergrund der "Aufopferung" einer eigenen Rechtsposition zugunsten eines anderen vor. Die konkret eingeräumte Zugangsmöglichkeit ist insofern eine abgrenzbare "Leistung", die dieses Tatbestandsmerkmal des § 1 Abs.1 Nr. 1 UStG vollumfänglich erfüllt.

b) Inhalts-Transaktionen

Die Finanzverwaltung beurteilt exemplarisch Angebote im Bereich Telebanking, Datenaustausch, Angebote zur Information, Angebote zur Nutzung des Internets oder weiterer Netze (z.B. Navigationshilfen), Angebote zur Nutzung von Telespielen, Angebote von Waren und Dienstleistungen in elektronisch abrufbaren Datenbanken mit interaktivem Zugriff und unmittelbarer Bestellmöglichkeit nach Abschnitt 39a Abs. 4 Umsatzsteuerrichtlinien 2000 als selbständige Leistungen. Der Inhalt dieser Leistungen könne z.B. "in der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von bestimmten Rechten (§ 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG), in der Werbung, Öffentlichkeitsarbeit (§ 3a Abs.4 Nr. 2 UStG), in der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Beratung (§ 3a Abs.4 Nr.3 UStG), in der Datenverarbeitung (§ 3a Abs.4 Nr. 4 UStG) oder in der Überlassung von Informationen (§ 3a Abs.4 Nr.5 UStG) bestehen.

aa) Wortsinn

Die Finanzverwaltung geht bei der von ihr vorgenommenen Einordnung der Internet-Inhalts-Transaktionen davon aus, daß es sich hierbei gerade nicht um "sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation" im Sinne von § 3a Abs.4 Nr.12 UStG, sondern um hiervon abgrenzbare sonstige Leistungen handele, die anderen - bisher schon existierenden - Fallgruppen der sonstigen Leistungen zugehörig seien. Demnach ist nach Auffassung der Finanzverwaltung (die vom Gesetzgeber toleriert wird) zur Wortlaut-Auslegung nicht der Begriff der "sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation" heranziehbar, sondern lediglich der generelle Begriff der "sonstigen Leistungen" aus § 1 Abs.1 Nr.1 UStG.

bb) Gesetzeszweck

Wie oben⁴⁰⁶ bereits festgestellt wurde, bezweckt die Umsatzbesteuerung nach überwiegender Ansicht die Leistungsfähigkeit des Einzelnen sowie den Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen, in untergeordneter Hinsicht auch den Verkehr damit, steuerlich zu belasten. Die Besteuerung der Leistungsfähigkeit wird gewährleistet, wenn gerade die Umsatzverlagerungen in den Bereich des Internets der Umsatzsteuer unterworfen werden. Bei der Belastung des Verbrauchs ist zu differenzieren: Macht man den Verbrauch an der Sichtweise des "Leistenden" fest,

⁴⁰⁶ Vgl. Kapitel C.V.III.

so tritt insofern kein Verbrauch ein, weil dessen Möglichkeit zu leisten durch den Abruf der "Leistung" seitens des Users nicht wesentlich (d.h. abgesehen von einer Überlastung der Zugangsmöglichkeiten, die jedoch ihrerseits nichts mit den zu übertragenden Inhalten zu tun haben) beeinträchtigt werden. Legt man den Begriff des Verbrauchs hingegen empfängerbezogen aus, so ist weiter zu differenzieren: Durch die Möglichkeit der Vervielfältigung oder Weiterbearbeitung der übernommenen Informationen tritt gerade kein Verbrauch im engeren Sinne beim Empfänger ein. Versteht man den Begriff des Verbrauchs jedoch konsumbezogen, so ist ein Verbrauch beim Nutzer der Informationen zu bejahen.

cc) Elemente des bisherigen Leistungsbegriffs

?? (1) Leistungswille – Finalität

Das entgeltliche Angebot von Informationen auf einem an das WorldWideWeb angeschlossenen Server, die von Dritten über deren Internetzugang individuell abgerufen werden können, ist für sich genommen noch kein Überlassen dieser Informationen z.B. i.S.v. § 3a Abs.4 Nr.5 UStG ("Überlassen" bedeutet in diesem Zusammenhang die Übermittlung zum Zwecke der Auswertung durch den Leistungsempfänger.⁴⁰⁷), sondern ist zunächst darauf gerich-

⁴⁰⁷ Vgl. Franz J. Giesberts in: *Rau/Dürnwächter*, § 3a, Rdnr.219.

tet, Dritte zum Abruf dieser Inhalte mit Hilfe von deren Computer und der Zugangsmöglichkeit über das WWW zu veranlassen. Der Anbietende opfert durch das Bereithalten der Informationen auch noch keine eigene Rechtsposition in Bezug auf einen konkreten Abnehmer auf, für die er bereits mit der Gewährung einer Gegenleistung rechnen könnte. Alleine das Aufopfern von Kosten für die Bereitstellung der abrufbaren Informationen im WWW kann nicht das maßgebende Kriterium sein, da andererseits nicht diese "Leistung" (bzw. der entsprechende Anteil hiervon) besteuert werden soll, sondern gerade die hiervon zu unterscheidende Überlassung der Informationen. Eine Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Warenzeichenrechten oder ähnlichen Rechten i.S.v. § 3a Abs.4 Nr.1 UStG liegt demnach ebenfalls (noch) nicht vor. Ebenso wenig eine Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit (§ 3a Abs.4 Nr.2 UStG) oder eine rechtliche, wirtschaftliche oder technische Beratung (§ 3a Abs.4 Nr.3 UStG) oder gar eine Datenverarbeitung (§ 3a Abs.4 Nr.4 UStG). Alle diese genannten Tatbestandsmerkmale setzen dem Wortsinn nach voraus, daß durch die Leistungshandlung bereits eine Rechtsposition an den konkreten Empfänger herangetragen worden ist, die auf die Erlangung einer Gegenleistung gerichtet ist. Eine Gegenleistung ist im Falle der Angebote über das Internet aber erst dann denkbar, wenn sich ein Nutzer des Internets konkret dazu entschlossen hat, das Datenangebot durch Auslösen

z.B. eines "Download"-Befehls anzunehmen. Erst zu diesem Zeitpunkt kann der von dem Anbietenden betriebene Aufwand konkret der erwarteten Gegenleistung zugeordnet werden. Das Auslösen des Gegenleistungsanspruchs ist aber nicht allein durch die "Leistungs"-Handlung des Anbietenden zustande gekommen, sondern wurde ursächlich durch die Abrufhandlung, die der Empfänger mit Hilfe seines Computers ausgelöst hat, ermöglicht. Zum Zeitpunkt des Abrufs konnte allerdings der gleiche virtuelle Gegenstand, das sog. Softgood, grundsätzlich auch von einer Vielzahl anderer Nutzer des Internets in exakt gleicher Form in Anspruch genommen, d.h. abgerufen werden. Demnach ist die für die Bejahung einer Leistung erforderliche Finalität nicht mehr speziell bezogen auf **den** Leistungsempfänger fixierbar, sondern kann sich (erstmalig) zugleich auf eine Vielzahl weiterer Nutzer erstrecken, die genau die gleiche "Leistung" zum gleichen oder späteren Zeitpunkt in Anspruch nehmen. Geht man stillschweigend – wie die Finanzverwaltung - vereinfachend davon aus, daß auch das bloße Angebot der Inhalte über das WWW und der spätere Abruf durch den User eine ausreichende innere Verknüpfung aufweisen, so ist hierin ein Leistungsaustausch zu sehen der auf einem Leistungswillen des Anbieters beruht.

?? (2) Mindestens zwei Beteiligte

Bei dem Abruf von Informationen über das WWW treten die "handelnden" Personen niemals direkt in Kontakt, sondern kommunizieren stets nur durch die von ihnen betriebenen Computer und den vermittelten Zugang zum Internet miteinander. Berücksichtigt man diese Tatsache, kann insoweit ebenfalls von zwei mittelbar "Beteiligten" gesprochen werden.

?? (3) Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts

Charakteristisch für den Vorgang der Informationsüberlassung über das WWW ist darüberhinaus, daß das abgerufene virtuelle Gut auch nach der Informationsübertragung noch in einer grundsätzlich unbegrenzten Vielzahl weiterer Einzelfälle in exakt gleicher Form abgerufen werden kann, ohne daß sich der bei dem "Leistenden" vorhandene Vorrat an Informationen dadurch verändern würde. Auch kann der die Informationen Empfangende diese nicht nur lesbar machen, sondern diese sofort auch ausdrucken lassen, verändern oder gar weiterbearbeiten. Die Verkehrsfähigkeit des Gutes könnte insofern angenommen werden. Schließlich ist der Abruf dieser Informationen aber auch in keiner Weise mehr an räumliche Verbindungen zwischen dem Anbieter und dem Empfänger der Informationen gebunden. Im vorhinein kann zudem nicht festgestellt werden, auf welchem Datenübertragungsweg die Informatio-

nen konkret transportiert werden. Genausowenig ist feststellbar, welche Person konkret von dem abrufenden Computer aus die Informationen angefordert oder auch nur später genutzt hat. Gleichwohl kann auch hier – in Übereinstimmung mit der Ansicht der Finanzverwaltung – auf das bloße Ergebnis abgestellt werden, wonach im Endeffekt die gewünschten Informationen ausgehend vom Anbieter beim Empfänger angekommen sind. Die Zuwendung des wirtschaftlichen Gehalts eines konkreten verkehrsfähigen Wirtschaftsguts ist dann zu bejahen.

3. Zwischenergebnis

Angesichts dieser ganzen Reihe von neuen Ansatzpunkten⁴⁰⁸, die – möglicherweise nicht einzeln, jedenfalls aber in einer Zusammenschau - den Schluß auf eine neue Qualität von “Leistung” zulassen, die vom herkömmlichen Leistungsbegriff so noch nicht zwangsläufig mitumfaßt war, kann daher wie folgt festgestellt werden:

Die Subsumtion der Internet-Transaktionen ist hinsichtlich der Zugangs-Transaktionen aufgrund der existierenden gesetzlichen Formulierung “sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation” in § 3a Abs.4 Nr.12 UStG generell möglich. In Bezug auf die Inhalts-Transaktionen kann das gleiche Ergebnis unter Aufbietung einer deutlich ergebnisbezogenen Auslegungsweise erzielt werden. Bereits das auf internationaler Ebene festgestellte Erfordernis, die bestehenden umsatzsteuerlichen Regelungen der neuen Sachlage anzupassen, lassen jedoch einen Gesetzgebungsbedarf auch hinsichtlich der Regelungen des deutschen Umsatzsteuergesetzes vermuten. Auch die Ausführungen der EG-Kommission im Vorschlag für eine Richtlinie über bestimmte rechtliche Aspekte des elektronischen Geschäftsverkehrs im Binnenmarkt und die hierin getroffene Abgrenzung unter dem Gesichtspunkt des Er-

fordernisses eines individuellen Abrufs gegenüber der Fernseh-Richtlinie⁴⁰⁹ deuten insoweit auf bestehende Unterschiede zwischen z.B. bisher schon als steuerbare "Rundfunk-Leistungen" eingestuften Transaktionen und "Internet-Leistungen" hin. Diese sich zuweilen nur in Nuancen abzeichnenden Unterschiede lassen in ihrer Gesamtheit darauf schließen, daß sich der Leistungsbegriff des § 1 Abs.1 Nr.1 UStG durch die in der Praxis durchgeführte Ausweitung der Besteuerung auf die Internet-Transaktionen in jedem Fall in seinem Anwendungsbereich bereits verändert, d.h. ausgedehnt hat.

4. Kritik an der Auffassung der Finanzverwaltung

Die gesamte Auffassung der Finanzverwaltung ist spürbar von dem Bestreben getragen, vermeintliche oder tatsächliche Steuerumgehungen durch Umsatzverlagerungen in den Bereich des Internets zu vermeiden. Aufgrund der Tatsache, daß die über das Internet abgewickelten Transaktionen entgeltlich erfolgen, wird faktisch aus dem wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs auf das Vorliegen einer "Leistung" geschlossen, wenngleich das Tatbestandsmerkmal der "Entgeltlichkeit" ein eigenständiges Element des § 1 Abs.1 Nr.1 UStG darstellt von dessen Vorliegen nicht zwangsläufig auf das Vorliegen eines anderen Tat-

⁴⁰⁸ Vgl. hierzu auch Heinke *Gummert* in: *Kilian/Heussen*, Kap. 91, Rdnr. 34 ff.

⁴⁰⁹ Vgl. hierzu Arthur *Waldenberger*, *EuZW* 1999, 296.

bestandsmerkmals geschlossen werden kann. Auch wird die Besteuerungswürdigkeit eines Vorganges durch eine Parallelwertung gegenüber herkömmlichen Umsätzen sogleich als Rechtfertigung für die Ausdehnung der Steuerbarkeit auf neue Sachverhalte herangezogen. Ein solches Vorgehen ist zwar unter fiskalischen Gesichtspunkten nachvollziehbar. Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit wird dadurch jedoch noch nicht indiziert. Für die Staatsrechtslehre stellt sich in solchen Fällen der Regelung neuer Spezialbereiche immer wieder die Frage, ob und inwieweit der fiskalischen Eingriffsverwaltung die Grundrechtsgarantien der rechtsstaatlichen Verfassung entgegengesetzt werden können.⁴¹⁰ Sollte sich das Bundesverfassungsgericht auch in diesem Fall - wie in zahlreichen Fällen vorher auch - auf den pragmatischen Standpunkt stellen, daß der Begriff der "Leistung" als Generalklausel und normativer Rechtsbegriff anzusehen ist, dessen sich der Gesetzgeber auch im Bereich des Steuerrechts bedienen darf, so würde auch hier die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt werden. Aus verfassungsrechtlicher Sicht erscheint ein solches Ergebnis angesichts der Fülle von neuen Sachverhaltsmerkmalen bedenklich.

5. Kommentierung der Ansichten in der Literatur

⁴¹⁰ Hans-Jürgen *Papier* in: Ernst *Benda*/Werner *Maihofer*/Hans-Jochen *Vogel*, Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Berlin, 2. Aufl. 1994, § 18, Rdnr. 96 f.

Auch auf Seiten der Vertreter der Literatur (Gummert, Küffner, Langer) werden die bestehenden Rahmen- bzw. gesetzgeberischen Vorgaben in ihrer Entstehung lediglich geschildert bzw. schlicht als gegeben hingenommen. Sie werden dem Grunde nach nicht hinterfragt, da die Steuerwürdigkeit der fraglichen Vorgänge aufgrund der Umsatzverlagerung in das WorldWideWeb in den Vordergrund gerückt und somit das Bedürfnis für die Vermeidung einer Erosion des Steueraufkommens⁴¹¹ thematisiert wird. Einzelne Stimmen (Pinkernell, Waldenberger) lassen erkennen, daß ansatzweise der gesetzgeberische Status quo in Bezug auf die umsatzsteuerliche Würdigung der Internet-Transaktionen als *“unsichere Rechtslage”* (Pinkernell) bzw. als *“zu weite Definition des Begriffs der “Dienstleistung”* (Waldenberger⁴¹²) qualifiziert wird, was einen latenten Gesetzesergänzungsbedarf suggeriert. Allein die Stellungnahmen von Widmann und Welnhöfer deuten ansatzweise die verfassungsrechtliche Problematik wenigstens in Bezug auf Telekommunikationsleistungen an. Sie äußern (Widmann in zident, Welnhöfer ausdrücklich) als einzige die Einschätzung, daß hier ein *“eigenständiger umsatzsteuerlicher Begriff der Telekommunikationsleistungen”* entwickelt werden könnte. Eine eigenständige Definition hinsichtlich der Inhalts-Transaktionen wurde bislang übereinstimmend nicht in Erwägung gezogen. Allein

⁴¹¹ So Ralph Korf/Stefan Sovinz, Umsatzsteuerrecht für Telekommunikationsleistungen geändert, DB 1999, 1773.

⁴¹² Arthur Waldenberger, EuZW 1999, 297.

Strunk⁴¹³ stellte fest, daß es *nicht sachgerecht* erscheine die Qualifizierung als Lieferung oder sonstige Leistung bei digitalisierbaren Produkten davon abhängig zu machen, *ob die Informationen über das Internet heruntergeladen oder ob sie in materialisierter Form dem Kunden geliefert* werden. Das entscheidende Kriterium könne nur *das wirtschaftlich Gewollte eines schuldrechtlichen Vertrages sein, der die Grundlage für die Lieferung oder sonstige Leistung* darstellt. Strunk übersieht bei seinem Ansatz, daß es unter dem Gesichtspunkt des Leistungsaustauschs durchaus einen Unterschied macht, ob die eine Seite lediglich "neutral" eine potentielle Leistung anbietet, die dann von einem, mehreren oder nahezu unbegrenzt vielen Rechnern (nicht: Personen) zum gleichen Zeitpunkt oder danach abgerufen und erst dadurch mittelbar auch durch Personen in Anspruch genommen werden kann oder ob die eine Seite eine konkrete Rechtsposition zugunsten eines konkreten Gegenüber aufopfert. Nur dann, wenn man den gesamten Vorgang ausschließlich vom Ergebnis her beurteilt und den "Leistungs"-Sachverhalt auf eine einseitige Perspektive – auf die Sicht des Empfängers – reduziert, kann man die Einschlägigkeit des Leistungsbegriffs unvoreingenommen bejahen. Nochmals: Die Besteuerungswürdigkeit dieser Vorgänge steht nicht in

⁴¹³ Günther Strunk, Die Fortentwicklung des Internationalen Steuerrechts am Beispiel notwendiger Änderungen zur Besteuerung von Geschäften im Internet, in: Festschrift für Lutz Fischer, Berlin 1999, 259 (271).

Frage. Allein die Beachtung grundlegender verfassungsrechtlicher Anforderungen wie des Bestimmtheitsgrundsatzes und des Parlamentsvorbehalts wurden bis dato nicht ausreichend beachtet. Die Literatur ist hierzu – ebenso wie der Gesetzgeber – eine befriedigende Antwort schuldig geblieben.

6. Eigene Auffassung

Die Vielzahl neuer bisher nicht gekannter Möglichkeiten, die große Anonymität des Internets⁴¹⁴ und die daraus resultierende neue Qualität von Transaktionen können auch bei der steuerlichen Beurteilung dieser neu entstandenen bzw. neu entstehenden Sachverhalte nicht gänzlich unbeachtet bleiben. Dies muß insbesondere dann gelten, wenn ein ebenso neuer gesetzlicher Rahmen für die Besteuerung solcher Sachverhalte noch gar nicht geschaffen worden ist, während eine Besteuerung bereits durchgeführt wird. Die Ergänzung des § 3a UStG (in Absatz 4 Nr. 12) hat lediglich den Begriff der "sonstigen Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation" in das Umsatzsteuergesetz eingeführt. Welche "Leistungen" hierunter genau zu verstehen sind, hat der Gesetzgeber selbst bislang noch immer nicht geregelt. Allein die Tatsache, daß das Bundesfinanzministerium hierzu ein BMF-Schreiben und nunmehr spezielle Ausführungen im Rahmen der Umsatz-

⁴¹⁴ Vgl. hierzu Ingo *Flore*, K&R 1999, 163 (164).

steuerrichtlinien 2000 erlassen hat, in dem verschiedene Fallgruppen dokumentiert worden sind, genügt den Anforderungen an den sog. Vorbehalt des Gesetzes grundsätzlich nicht. Der Gesetzgeber hat sich im Falle der Besteuerung der "sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation" mit eventuellen Vorgaben zurückgehalten. Er hat sich vielmehr darauf beschränkt im Gesetz selbst nur diesen Begriff, jedoch *keinerlei* Erläuterung hierzu zu nennen. Die Angaben in der Gesetzesbegründung⁴¹⁵ sind sehr dürftig und können für eine Auslegung nur sehr eingeschränkt herangezogen werden. Gesetzesbegründungen kommt zudem unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten nach wie vor *kein* Gesetzesrang zu. Zumindest hätte im Umsatzsteuergesetz zur Konkretisierung der gesetzgeberischen Absichten ein Hinweis aufgenommen werden können, wonach als Telekommunikationsleistungen zum damaligen Zeitpunkt solche "im Sinne des TKG"⁴¹⁶ angesehen wurden. Da diese Zugangs-Transaktionen

⁴¹⁵ BT-Drucksache 13/5758, S. 17, erwähnt noch nicht ausdrücklich, daß die Definition des Begriffs der "sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation" aus dem TKG entlehnt worden ist.

⁴¹⁶ Wie Heinke Gummert in: *Kilian/Heussen*, Kap. 91, Rdnr. 38, zu Recht anmerkt, definiert das TKG in § 3 Nr. 18 Telekommunikationsdienstleistungen als "das gewerbliche Angebot von Telekommunikation einschließlich des Angebots von Übertragungswegen für Dritte". Nach § 3 Nr. 16 TKG ist "*Telekommunikation der technische Vorgang des Aussendens, Übermittels und Empfangens von Nachrichten jeglicher Art in der Form von Zeichen, Sprache, Bildern oder Tönen mittels Telekommunikationsanlagen*". Letztere werden in § 3 Nr. 17 TKG definiert als "*technische Einrichtungen oder Systeme, die als Nachrichten identifizierbare elektromagnetische oder optische Signale senden, übertragen, vermitteln, empfangen, steuern oder kontrollieren können*". Die vom TKG verwendete Definition deckt damit ihrem Wortlaut nach lediglich den technischen Teil der Übertragung ab, nicht jedoch den übertragenen Inhalt.

mit anderen, bislang schon besteuerten Vorgängen im Bereich des Privatfernsehens ("Pay-TV") zumindest teilweise vergleichbar sind (Einräumung eines Zugangs zu dem jeweiligen Medium), erscheint eine weite Auslegung mit Blick auf die verfassungsrechtlichen Anforderungen (Vorbehalt des Gesetzes/Parlamentarvorbehalt, Bestimmtheitsgrundsatz) an das Steuerrecht möglich.

Weniger einfach stellt sich die Situation bei den Inhalts-Transaktionen dar. Hier hat der Gesetzgeber noch nicht einmal eine Erwähnung dieser Sachverhalte im Gesetz für erforderlich gehalten. Demnach kann ohne Zuhilfenahme weiterer Informationen und ggf. eines Sachverständigen (Berater) von einem durchschnittlichen Steuerpflichtigen unter bloßer Zuhilfenahme des Gesetzes im Regelfall noch nicht einmal geklärt werden, ob über das Internet verbreitete Inhalte überhaupt besteuert werden oder nicht. Wie weit Inhalt und Ausmaß der Besteuerung bei Internet-Transaktionen reichen, kann dann ebenfalls nur vermutet werden. Ein durchschnittlicher Steuerpflichtiger ist also faktisch gezwungen in allen Fällen, in denen durch oder mit Hilfe des Internets Transaktionen von ihm im unternehmerischen Bereich durchgeführt werden, die aus seiner Sicht steuerbar sein könnten, pauschal vom Vorliegen steuerbarer und steuerpflichtiger Umsätze auszugehen. Erklärt er diese Umsätze in seiner Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Jahressteuererklärung nicht oder gibt überhaupt keine

Steuererklärung ab, muß er mit steuerstrafrechtlichen Maßnahmen rechnen, ohne selbst mit Hilfe der existierenden Gesetze ausreichende Klarheit hinsichtlich der möglichen Besteuerungsgrundlagen schaffen zu können. Die offensichtlich bestehende Rechtsunsicherheit geht damit im Zweifel zu Lasten des Steuerpflichtigen. Auch der pauschalen Forderung des Bundesverfassungsgerichts nach Einfachheit und Klarheit der Steuergesetze⁴¹⁷ ist dadurch nach Ansicht des Verfassers noch nicht in allen Fällen ausreichend Rechnung getragen worden. Eine Verfassungswidrigkeit dieser Besteuerungsvorgänge kann angesichts des vollständigen Fehlens eines neuen terminus technicus im Umsatzsteuergesetz nicht ohne weiteres ausgeschlossen werden. Aus praktischer Sicht ist jedoch nicht zwangsläufig mit einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu rechnen, die die Besteuerung der Internet-Inhalts-Transaktionen für verfassungswidrig erklären wird. Demnach ist von einer entsprechenden Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 1 Abs.1 Nr.1 UStG auszugehen.

Steuergerechtigkeit beruht auf sachgerechten Prinzipien. Steuergesetze, die diese Prinzipien verletzen, verletzen die Gerechtigkeit.⁴¹⁸ Es ist bedenklich, wenn die für den Steuerbürger verfügbaren Informationen betreffend die Umsatzbesteuerung im wesentlichen auf den Inhalt eines an die Verwaltung gerichteten BMF-Schreibens bzw. einer

⁴¹⁷ BVerfGE 99, 216 (243) vom 10.11.1998.

später daraus abgeleiteten Umsatzsteuerrichtlinie reduziert sind. Gesetzliche Regelungen erscheinen schon insoweit zur Klärung der Besteuerungspraxis erforderlich, als sie bisher in Form eines Gesetzes (noch) nicht getroffen worden sind. Auch eine Bezugnahme auf bestehende europäische Vorgaben (EU-Richtlinien, Vorschläge der EU-Kommission o.ä.) hilft hier formellrechtlich nicht weiter. Es entsteht vielmehr der Eindruck, daß sich der Gesetzgeber der ihm zukommenden Verantwortung entzieht und dadurch eigene Zuständigkeiten auf die nachgeordnete Verwaltung faktisch verlagert. Angesichts der im Wortsinne eigenartigen Struktur des Internets bietet es sich an, in § 1 Abs.1 Nr.1 UStG eine eigene Fallgruppe für Internet-Leistungen zu integrieren. In diesem Zuge könnte der Gesetzgeber klarstellen, daß der gesamte das Inland betreffende Bereich des Internets der Umsatzbesteuerung unterworfen werden soll. Die Regelungen des § 3a Abs.4 UStG könnten sodann auf diese Fallgruppe für entsprechend anwendbar erklärt werden. Tatsache ist, daß durch die Entstehung des Internets und der darüber zustandekommenden Umsätze ein konkreter Handlungsbedarf für den Gesetzgeber selbst entstanden ist, der – jeweils in Anpassung an die aktuelle Entwicklung – ständig aufgearbeitet und begleitet werden muß. Das Fortschreiten dieser Entwicklung – auch wenn sie weiter rasant verlaufen sollte – entbindet den Gesetzgeber nicht von der Beachtung ver-

⁴¹⁸ Klaus *Tipke*, *StuW* 1992, 103.

fassungsrechtlicher Anforderungen des Grundgesetzes. Solange sich an dieser Sachlage nichts ändert, sollte der Gesetzgeber zur Vermeidung möglicher Klagen vorsorglich Abhilfe schaffen. Diese Herausforderung zu meistern, verbleibt dem Gesetzgeber als zukünftige Aufgabe.

D. Zusammenfassung und Ausblick

I. Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Der bundesdeutsche Gesetzgeber hat zunächst ohne zusätzliche Schaffung neuer Eingriffsnormen die Internet-Transaktionen generell u.a. auf Grundlage des Leistungsbegriffs aus § 1 Abs.1 Nr.1 UStG besteuert. Mit Wirkung vom 01.01.1997 wurden dann die Zugangs-Transaktionen durch Aufnahme einer sehr allgemein gefaßten Norm (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG) von "sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation" in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen. Hierbei werden gesetzestechnisch jedoch lediglich Ausprägungen des gesetzlichen Tatbestands (d.h. betreffend den Ort der sonstigen Leistung) geregelt. Zudem erfaßt diese Fallgruppe nur einen Teil der Internet-Transaktionen. Inzidenter hat der Gesetzgeber dadurch zu erkennen gegeben, daß er vom "Leistungs-Charakter" aller Internet-Transaktionen (entsprechend dem bisher verwendeten Leistungsbegriff) ausgeht, ohne dies zusätzlich darzulegen oder zu begründen.

2. International wurde noch kein abschließender Konsens über die Umsatzbesteuerung der Internet-Transaktionen herbeigeführt. Als im wesentlichen über-

einstimmender Tenor einer Reihe internationaler Konferenzen bzw. Stellungnahmen kann hinsichtlich der Besteuerung von Internet-Transaktionen jedoch festgehalten werden:

- ?? daß keine *neuen* Steuern auf die Transaktionen im Internet erhoben werden sollen
- ?? daß die bisherigen gesetzlichen Regelungen nicht ohne weiteres auf die Internet-Transaktionen angewendet werden können
- ?? daß der elektronische Handel mit denselben Steuern ("Steuerneutralität") belegt werden soll, die auch bei konventionellen Geschäften anfallen würden (also vor allem der Umsatzsteuer).⁴¹⁹

3. Speziell auf europäischer Ebene wurden noch weitaus konkretere Vorgaben entwickelt, die von verschiedenen EU-Kommissionsvorschlägen bis hin zur Verabschiedung der Richtlinie 1999/59/EG vom 17.06.1999 reichen. Im Rahmen dieser Regelungen wurde zum Ausdruck gebracht, daß eine Besteuerung der Internet-Transaktionen grundsätzlich erfolgen soll. Zu diesem Zweck wurde auch die zwischenzeitlich überholte 6. EG-Richtlinie aus dem Jahre 1977 teilweise durch neue Regelungen, die den gewandelten technischen Anforderungen eher gerecht werden, ersetzt.

⁴¹⁹ Laut Hans-Wolfgang *Arndt/Thomas Fetzer*, BB 2000, 2545, sind

4. Die Verwaltung bedarf zur Rechtfertigung von Grundrechtseingriffen immer einer ausreichend konkreten gesetzlichen Grundlage. Im Steuerrecht – ebenso wie in anderen Rechtsgebieten – muß daher der Vorbehalt des Gesetzes ebenso wie der Bestimmtheitsgrundsatz beachtet werden.
5. Eine verfassungsrechtlich geprägte Untersuchung des fiskalischen Vorgehens hat jedoch gezeigt, daß im Hinblick auf das Umsatzsteuerrecht die bisher verwendeten Fallgruppen der Lieferung und der sonstigen Leistung als Unterfälle der “Leistung” nicht ohne weiteres zur Besteuerung von Internet-Transaktionen herangezogen werden können. Wesentliche Aspekte, die für eine Besteuerung dieser Umsätze erforderlich sind, wurden dabei zumindest gesetzestechnisch bislang nur zweifelhaft oder gar nicht gewürdigt.
6. So ist etwa der Aufopferungsgedanke im Rahmen des sog. Leistungsaustauschs in Bezug auf Internet-Inhalts-Transaktionen bei der bisherigen Beurteilung der Besteuerung nur am Rande in Betracht gezogen worden.

– abgesehen von den sehr allgemein gehaltenen Ergebnissen der Ottawa-Konferenz – bisher keine greifbaren Ergebnisse auf internationaler Ebene erzielt worden.

7. Auch ein Vergleich verschiedener Fallgruppen (insbesondere von Umsätzen bei der Einräumung von Empfangsmöglichkeiten im Rundfunkbereich oder bei der Überlassung von Informationen) kann nur als eingeschränkt aussagekräftige Grundlage angesehen werden. Eine Besteuerung dieser Umsätze ist teilweise – soweit öffentlich-rechtliche “Leistungen” betroffen sind – aus anderen steuersystematischen Gründen (fehlende umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft) bisher unterblieben oder die Art und Weise des Leistungsaustauschs (Bindung an Raum und Zeit) weicht von der bei Internet-Transaktionen nicht unerheblich ab.

8. Der in § 1 UStG enthaltene Begriff der “Leistung” gibt angesichts einer fehlenden allgemeingültigen Definition weiten Raum für Spekulationen über die Frage, was konkret mit diesem terminus technicus gemeint ist. Der Gesetzgeber hätte diese möglichen Regelungslücken nach dem Aufkommen der Internet-Transaktionen jedenfalls in erheblichem Umfange z.B. durch die Schaffung einer dritten Leistungskategorie (“Internet-Leistung”) dem Grunde nach vermeiden können.

9. Der Gesetzgeber hat somit erläuternde Maßnahmen zur Klarstellung der gesetzlichen Inhalte unterlassen und billigend in Kauf genommen, daß neu entstandene Regelungslücken in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG von der Finanz-

verwaltung durch eigene Auslegung ersetzt werden. Er hat es insbesondere unterlassen, das BMF-Schreiben aus November 1997 und die daraufhin erlassenen Umsatzsteuerrichtlinien (Abschnitt 39a) durch eine konkrete gesetzliche Regelung zu ersetzen bzw. zu ergänzen.

10. Durch das Unterlassen des Gesetzgebers wurden faktisch Gesetzgebungskompetenzen auf die Finanzverwaltung verlagert. Dies ist insbesondere dann bedenklich, wenn Steuerpflichtige aufgrund unterlassener Abgabe von Steuererklärungen steuerstrafrechtliche Sanktionen befürchten müssen, wenngleich eine eindeutige gesetzliche Ermächtigungsgrundlage zum Eingriff in die Grundrechte des Einzelnen nicht unmittelbar greifbar ist.

11. Die auf europäischer Ebene erlassenen Vorschriften, die zur Harmonisierung der nationalen Umsatzsteuergesetze dienen sollen, wurden vom deutschen Gesetzgeber – da vermeintlich durch die Ergänzung des Umsatzsteuergesetzes Ende 1996/Anfang 1997 bereits vor deren Erlass “umgesetzt” – formell nicht in nationales Recht transformiert. Es ist zweifelhaft, ob in der Folge allein der Erlass der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 den vom europäischen Richtliniengeber vorgegebenen Rahmenanforderungen und auch den Anforderungen des Grundgesetzes genügt. Selbst die bloße Wieder-

holung der inhaltlichen Ausführungen der europäischen Vorgaben wurde nicht durchgeführt, so daß von einer auf ausreichender gesetzlicher Grundlage erfolgenden Besteuerung nicht von vornherein die Rede sein kann.

12. Der bundesdeutsche Gesetzgeber kann hinsichtlich der Besteuerung von Internet-Transaktionen ein weitaus höheres Maß an Rechtssicherheit durch Aufnahme neuer Regelungen in das Umsatzsteuergesetz schaffen. Er sollte zu diesem Zweck der Frage nachgehen, ob der bisher geltende Leistungsbegriff (Unterscheidung in Lieferung oder sonstige Leistung) tatsächlich ausreichend ist oder nicht doch eine zusätzliche Leistungs-Fallgruppe ("Internet-Leistung") eingeführt werden sollte. Die erforderlichen Formulierungen könnten – sofern die Systematik unangetastet bleiben sollte - in weitgehender Anlehnung an von europäischer Seite vorgegebene bzw. an in Deutschland bereits existierende Vorschriften ergänzt werden.

13. Unabhängig von der weiteren Vorgehensweise des Gesetzgebers kann festgehalten werden, daß sich durch die Vorgehensweise der bundesdeutschen Finanzverwaltung faktisch der Anwendungsbereich des Leistungsbegriffs um die Internet-Transaktionen erweitert hat. Solange der Gesetzgeber die formellen verfassungsrechtlichen Anforderungen nicht vollumfänglich

erfüllt hat, erfolgt die Besteuerung von Internet-Transaktionen auf der zweifelhaften Grundlage einer auslegungsbedürftigen gesetzlichen Regelung, die noch aus Zeiten stammt, als die Existenz virtueller "Leistungen" noch nicht vorstellbar war.

II. Ausblick

Angesichts der vorliegenden Untersuchungsergebnisse ist der Gesetzgeber gefordert, über eine Ergänzung des Umsatzsteuergesetzes nachzudenken und ggfls. die bisherigen Regelungen zur möglichen Vermeidung von Rechtsstreitigkeiten mit Betroffenen zu ergänzen. Nach der hier durchgeführten Untersuchung liegt der Schluß nahe, daß jedenfalls bei den Internet-Inhalts-Transaktionen von einem Leistungsaustausch im bisherigen Sinne nicht ohne weiteres ausgegangen werden kann. Selbst wenn der bundesdeutsche Gesetzgeber den Regelungserfordernissen - wie hier herausgearbeitet - nachkommen sollte, ist doch ein internationaler Konsens über die Besteuerung des eCommerce auch über die Grenzen Europas hinaus erforderlich. Angesichts der rasanten Entwicklung des Mediums Internet besteht hier ein dringendes Bedürfnis für eine tragfähige internationale Verständigung. Man darf gespannt sein, innerhalb welchen zeitlichen Rahmens hier praktikable Regelungen verabschiedet werden können.

Aus Sicht der Praxis bleibt jedoch auch dann noch die Frage, ob die zu verabschiedenden Regelungen auch zu einer gerechten Besteuerung führen werden. Vereinzelt sind schon jetzt Stimmen vernehmbar, die eine Besteuerung von Internet-Umsätzen für praktisch nicht durchführbar halten.⁴²⁰ In der Tat erscheint es fraglich, ob die Steuerpflichtigen in Zukunft den an sie gestellten Anforderungen gerecht werden oder auch nur gerecht werden wollen. Auch oder gerade die Überlegung, die von den Diensteanbietern und Zertifizierungsstellen erhobenen Daten den Finanzbehörden zugänglich zu machen, dürfte auf absehbare Sicht dazu führen, daß potentielle Steuerpflichtige virtuelle interpersonelle Vorgänge in solche anderen Staaten verlegen werden, die die Internet-Besteuerung entweder gar nicht oder nur halbherzig betreiben.⁴²¹ Daher ist auch schon der Vorschlag gemacht worden, die Implementierung einer technischen Lösung im Internet zu bewerkstelligen, durch die die Nationalität des Nutzers erkennbar wird.⁴²² Auch bei diesem Punkt zeigt sich erneut die Besonderheit des Internets und der darauf basierenden Umsätze, die zumindest einer detaillierten und ausgewogenen Behandlung bedürfen um überhaupt - insbesondere umsatzsteuerlich - besteuert werden zu können.⁴²³

⁴²⁰ Vgl. Gunter *Ammann*, IStR 1999, 449 (454).

⁴²¹ Vgl. Gunter *Ammann*, IStR 1999, 449 (454).

⁴²² Vgl. Ralph *Korfi*/Stefan *Sovinz*, Umsatzbesteuerung des elektronischen Handels (II), CR 1999, S. 371 (381).

⁴²³ Zum Verzicht auf die Erhebung von Zöllen auf den Online-Handel

Die besondere Herausforderung dieser Rechtsmaterie erschöpft sich somit nicht in der bloßen gesetzlichen Besteuerungsregelung, sondern weist auch in dem Bereich der Steuererhebung noch eine Fülle praktischer Fragen auf, die gelöst werden müssen, wenn die Steuergerechtigkeit nicht auf dem Papier enden soll. Die Politik muß hier von einer im eigentlichen Sinne des Wortes reaktionären Haltung zu einer prinzipiengeleiteten und somit auch Gleichbehandlung schaffenden Gestaltung übergehen. Auf diese Art und Weise könnte die "Flüchtigkeit",⁴²⁴ die dem e-Commerce immanent ist, gerade auf dem Feld der Besteuerung auch für andere Wirtschaftszweige und Privatpersonen einen Gewinn an Freiheit mit sich bringen.

vgl. OECD Committee on Fiscal Affairs, Electronic Commerce, Implementing the Ottawa Taxation Framework conditions, June 2000, S. 2. Hierdurch wird die geforderte Neutralität zwischen eCommerce und herkömmlichem Handel durchbrochen.

⁴²⁴ Vgl. hierzu Gunter *Ammann*, IStR 1999, 449 (450) m.w.N.

Zusammenfassung

Bei Aufkommen der Computerkriminalität ergaben sich Mitte der achtziger Jahre Strafbarkeitslücken, die erst durch die Schaffung neuer gesetzlicher Tatbestände eingedämmt werden konnten. Nunmehr stellt sich die Frage, inwiefern die als Form der Eingriffsverwaltung gegenwärtig praktizierte Umsatzbesteuerung von Transaktionen, die ausschließlich über das Internet erfolgen, ohne entsprechende Ergänzung des Umsatzsteuergesetzes verfassungsgemäß ist. Zu diesem Zweck werden die Internet-Transaktionen, die sich in Offline- und Online-Transaktionen unterteilen, abgegrenzt und die Online-Transaktionen, die zu Umsatzverlagerungen in den Bereich des World-Wide-Web führen können, zum Gegenstand der Untersuchung gemacht. Sodann werden die gegenwärtigen Ansichten von Finanzverwaltung und Literatur zur Besteuerung solcher Transaktionen dargestellt und der bestehende Klärungsbedarf herausgearbeitet, da bislang das mögliche Fehlen einer gesetzlichen Grundlage in Rechtsprechung und Schrifttum zum Teil noch gar nicht thematisiert worden ist.

Im Zuge der Einzeluntersuchung wird zunächst das Verhältnis zwischen Europarecht und bundesdeutschem Recht behandelt, um einen möglichen Handlungsbedarf des deutschen Gesetzgebers argumentativ belegen zu können. Im Anschluß daran werden die internationalen Tendenzen zur Umsatzbesteuerung von Transaktionen im Internet historisch zusammengefasst und daraus die europäischen Vorgaben für die Besteuerung des eCommerce entwickelt. Desweiteren werden die bundesdeutschen verfassungsrechtlichen Anforderungen an Eingriffsnormen – speziell auch an solche des Steuerrechts – behandelt. Hieran schließt sich die Darstellung der bundesdeutschen "Regelungsversuche" zur rechtlichen Erfassung und Besteuerung des eCommerce an. Um die Verfassungsmäßigkeit der Umsatzbesteuerung von Internet-Transaktionen beurteilen zu können, wird zudem die Frage nach der Rechtsnatur der Umsatzsteuer aufgeworfen. Auf dieser Grundlage werden die Systematik des Umsatzsteuergesetzes und die einzelnen Tatbestandsmerkmale des Leistungsbegriffs sowie dessen Entwicklung durch Gesetzgebung und Literatur näher beleuchtet. Ausgehend von verschiedenen Fallgruppen werden die einzelnen Merkmale des Leistungsbegriffs dargestellt. Hierauf aufbauend werden die Besonderheiten des Internets und die darüber erbrachten "Internet-Leistungen" herausgearbeitet und den bisherigen Elementen des Leistungsbegriffs gegenübergestellt.

Hierbei stellt sich heraus, dass sich insbesondere der bisher im Umsatzsteuerrecht nahezu durchgängig auftretende Gedanke der "Aufopferung" von Rechtsgütern als Grundlage des Leistungsaustauschs bei Online-Transaktionen nicht in dieser Form wiederfindet. Auch wird festgestellt, dass der Gesetzgeber bei der Durchführung der Umsatzbesteuerung von Internet-Transaktionen – wenn überhaupt – nur am Rande mitgewirkt hat und faktisch eine stillschweigende Verlagerung der Gesetzgebungskompetenz auf die Finanzverwaltung stattgefunden hat. Dies begegnet nicht unerheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken und gibt Anlaß zu der Forderung nach gesetzgeberischem Tätigwerden. Vor dem Hintergrund drohender Steuerausfälle durch Verlagerung von Umsätzen in den Bereich des World-Wide-Web sollte z.B. ein zusätzlicher Leistungstatbestand, die sog. "Internet-Leistung", in § 1 Abs.1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes neu aufgenommen werden, um dadurch die derzeit bereits erfolgende Besteuerung solcher Umsätze auch formell-rechtlich wenigstens für die Zukunft zu legalisieren.