

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Deutsche Umsatzbesteuerung von Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, Telefonmehrwertdienste und Teledienste aus dem Ausland

Der Betrieb 1998, 848

- Zugleich eine Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 18.11.1997 - IV C 4 - S 7117f - 88/97 -, BStBl. I, S. 960
= DB 1997, 2403

I. Einleitung

Im Zuge der raschen Entwicklung zahlreicher neuer Dienstleistungen und Vertriebsformen mit Hilfe der Telekommunikation bemühen sich der Gesetzgeber und Verwaltung um Anpassung der Rechtslage an die neuen Verhältnisse. Der inzwischen privatisierte und ab 01.01.1998 auch in Deutschland entmonopolisierte Markt der Telekommunikations- dienstleistungen wird durch das Telekommunikationsgesetz (TKG) vom 25.07.1996 mit vier ergänzenden Verordnungen (Telekommunikations-UniversaldienstleistungsVO, NetzzugangsVO, EntgeltregulierungsVO und TelekommunikationskundenschutzVO) reguliert.

Speziell für den als "Teledienste" bezeichneten Bereich elektronischer Informations- und Kommunikationsdienste (z. B. aus dem Bereich des sogenannten Internet) wurde am 22.07.1997 das Gesetz zur Regulierung der Rahmenbedingungen für Informations- und Kommunikationsdienste (IuKDG) geschaffen. Der wichtigste Baustein dieses Artikelgesetzes ist das in Art. 1 erlassene Teledienstgesetz (TDG).

Die unter dem Begriff der Telefonmehrwertdienste erbrachten Leistungen sind im Zusammenhang mit Telekommunikations- dienstleistungen erbrachte Dienste aus dem Bereich Information, Unterhaltung und Technik, die teilweise über besondere Rufnummernengassen der Telefongesellschaften angeboten werden (zur Zeit im Netz der Deutschen Telekom 0190).

II. Rechtslage zur Umsatzsteuer

Durch das USt-Änderungsgesetz 1997 wurde der Ort der Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation an Unternehmer in § 3 a Abs. 1 Nr. 12 UStG vom Sitz des Leistenden an den Ort des Sitzes des Empfängers verlegt. Bei Leistungen von im EU-Gebiet ansässigen Unternehmen an Nichtunternehmer in Deutschland bleibt der Ort der Leistung beim Leistenden. Bei Leistungen aus Drittländern an Nichtunternehmer in Deutschland wurde der Leistungsort gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStDV ebenfalls nach Deutschland verlegt, wenn die Leistung hier genutzt oder ausgewertet wird. Diese Gesetzesänderung erfolgte noch vor der für Deutschland rückwirkenden Entscheidung des Rates vom 17.03.1997 zur Ermächtigung der Mitgliedsstaaten, abweichend von Art. 9 Abs. 1 der sechsten Richtlinie (77/388/EWG) Telekommunikations- dienstleistungen in den Geltungsbereich des Art. 9 Abs. 2 Buchst. e) einzubeziehen, wonach der Leistungsort am Ort des Leistungsempfängers liegt, wenn dieser im Drittland oder als Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist. Zu diesem Zeitpunkt praktizierten einige andere Mitgliedsländer der EU noch die Ursprungslandbesteuerung. Daher mußte das BMF mit Schreiben vom 29.04.1997 einige Ausnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen formulieren. Dieses BMF-Schreiben enthält erste wichtige Hinweise auf das Verständnis der Finanzverwaltung vom zentralen Begriff der "sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation". In einem weiteren BMF-Schreiben vom 18.11.1997 hat die Finanzverwaltung unter Nennung einer Vielzahl verschiedener Fallvarianten ihr Verständnis vom Begriff der sonstigen Leistungen im Bereich der Telekommunikation weiter präzisiert. Es fällt auf, daß sich die Finanzverwaltung dabei konkret mit den über Telefonmehrwertdienste erbrachten Leistungen noch nicht auseinandergesetzt hat. Wie man hört, ist insoweit ein weiteres BMF-Schreiben geplant.

III. Zentrale Bedeutung und Definition des Begriffs der Telekommunikation

Es wird deutlich, daß für den Erbringer von Telefonmehrwertdiensten und Telediensten aus dem Ausland die Abgrenzung zu Leistungen im Bereich der Telekommunikation von entscheidender Bedeutung dafür ist, ob er mit seinen Leistungen der deutschen Umsatzsteuer unterworfen ist.

Der Steuergesetzgeber hat darauf verzichtet, eine eigene Definition von Telekommunikation zu prägen. Statt dessen verweist die erste Beschlußempfehlung und Bericht des Finanzausschusses auf die Definition im TKG. § 3 Nr. 18 i.V.m. 16 TKG beschränkt den Begriff der Telekommunikations- dienstleistung in Anlehnung

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

an den Vorschlag der Änderungsrichtlinie zur 6. EG-Richtlinie auf das gewerbliche Angebot des rein technischen Vorgangs des Aussendens, Übermittels und Empfangens von Nachrichten jeglicher Art über Telekommunikationsanlagen. Demgegenüber unterliegen die Inhalte, die Gegenstand der Übertragung sind, auch steuerlich einer hiervon getrennten Beurteilung. Es ist sicher richtig, daß die bloße Bezugnahme auf einen Begriff des Telekommunikationsrechts im steuerlichen Bereich manche Frage offen läßt, wie die Kritik von Widmann, Korf und de Weerth zeigt. Andererseits erscheint es durchaus sinnvoll, wenn der Steuergesetzgeber auf die Begriffe des Bereiches verweist, den er steuerlich regeln will, anstatt die Diskussion durch eigene Definitionsversuche weiter zu erschweren. Gewisse Interpretationsprobleme bei unbestimmten Rechtsbegriffen in einem sich technisch und wirtschaftlich dynamisch entwickelnden Umfeld sind normal und auch in diesem Fall mit Hilfe der gebotenen restriktiven Auslegung des Telekommunikationsbegriffes durchaus zu lösen. Angesichts der Fülle der sich mit großer Geschwindigkeit immer weiter entwickelnden technischen Varianten und Produkte, wäre der Versuch einer gesetzlichen Generaldefinition mit einer gewissen Dauerhaftigkeit auch gewiß zum Scheitern verurteilt. Die Praxis wird daher damit zurechtkommen müssen, daß im Einzelfall immer wieder fraglich sein kann, wo die genaue Grenze zwischen den rein technischen Übertragungsleistungen im Sinne von Telekommunikationsdienstleistungen einerseits und der darüber hinausgehenden Vermittlung von Inhalten andererseits verläuft.

IV. Abgrenzung zu Teledienstleistungen

Teledienste definiert § 2 TDG abstrakt als "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 zugrundeliegt". Im Klartext sind in § 2 Abs. 2 TDG hierzu als Beispiele genannt:

- die Verbreitung von Informationen über Waren- und Dienstleistungsangebote sowie Dienste zur Übertragung von z. B. Verkehrs-, Wetter-, Umwelt- und Börsendaten,
- Angebote zur Nutzung von Datennetzen wie das Internet,
- Angebote zur Nutzung von Telespielen sowie Angebote von Waren und Dienstleistungen mit Bestellmöglichkeit.

Durch § 2 Abs. 4 Nr. 1 TDG ist klargestellt, daß solche Leistungen inhaltlich nicht identisch sind mit Telekommunikationsdienstleistungen, für die das Gesetz ausdrücklich nicht gilt.

Die Finanzverwaltung, die durch die BMF-Schreiben vom 29.04.1997⁶ und 28.11.1997⁷ erfreulich frühzeitig ihren Standpunkt bezüglich der Abgrenzung dieser Leistungen im konkreten Einzelfall deutlich gemacht hat, geht bei der Abgrenzung in einigen Punkten nicht konsequent genug vor.

Ein erstes Mißverständnis wurde erzeugt mit der Nennung der "Einräumung des Rechts, das Informationsnetz zu nutzen" im Schreiben vom 29.04.1997⁶ als Unterfall einer Telekommunikationsdienstleistung. Dies veranlaßte de Weerth zu Recht zu der Frage, ob Datenbankinhaber und sonstige Informationsanbieter damit rechnen müssen, durch die Einräumung einer Zugangsberechtigung zu ihren Beständen eine Telekommunikationsdienstleistung anzubieten. Angesichts der vorstehend erläuterten Systematik ist dies selbstverständlich ausgeschlossen, sofern diese Anbieter nur Inhalte anbieten, nicht aber deren Übertragung gewährleisten. Im BMF-Schreiben vom 18.11.1997 wird die Formulierung nicht wiederholt, sondern nur die "Abtretung und Einräumung von Nutzungsrechten an *Einrichtungen* zur Übertragung, Ausstrahlung oder zum Empfang" genannt. Hierunter fallen also insbesondere Entgelte für die Nutzung von Endgeräten, mit deren Hilfe diese Dienste genutzt werden können. Da es sich hierbei um ein rein technisches Hilfsmittel ohne weitergehende Vermittlung von Inhalten geht, ist dies nicht zu beanstanden.

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Ohne ersichtlichen Grund über das Ziel hinaus schießt die Finanzverwaltung jedoch mit der Erfassung der Einrichtung von sogenannten "Chat-rooms" und des "Online-chats" in Abschn. 4 c) des BMF-Schreibens vom 18.11.1997. Die Einräumung der Möglichkeit, mit Kommunikationspartnern gleicher Interessenlage über das Netz zu kommunizieren geht weit über die Erstellung rein technischer Möglichkeiten der Datenkommunikation hinaus. Der Nutzer zahlt das Entgelt für die Nutzung eines solchen Dienstes nicht für die Kommunikation als solche, wie es etwa bei einer E-mail-Sendung an eine von ihm individuell ausgewählte konkrete Person der Fall ist, sondern gerade deshalb, weil ihm der Online-Dienst ein Forum zur Kommunikation mit gleichgesinnten Nutzern zu bestimmten Themen ermöglicht. Dies wird besonders deutlich im Falle der Erhebung einer besonderen Nutzungsgebühr gerade für solche Art von Diensten, in anderen Fällen hat eine entsprechende Aufteilung der Vergütung zu erfolgen.

Unzutreffend ist schließlich auch die Annahme gemäß Abs. 5 des BMF-Schreibens vom 18.11.1997¹⁹, wonach Navigationshilfen zum Bewegen im Internet oder in anderen Netzen eine nicht selbständig zu qualifizierende bloße Nebenleistung zu der Ermöglichung des Zugangs zu diesen Netzen darstellt. Die Finanzverwaltung räumt noch unter Abschn. 4 c) desselben Schreibens selbst ein, daß es sich bei diesen Navigationshilfen eindeutig um Teledienste im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 3 TDG handelt, die gemäß § 2 Abs. 4 Nr. 1 TDG gerade nicht Telekommunikationsdienstleistungen im Sinne vom § 3 a) Abs. 4 Nr. 12 UStG sein können. Daß sie nur deshalb, weil sie im Zusammenhang mit der rein technischen Zugangsmöglichkeit zu solchen Netzen angeboten wird, zur unselbständigen Nebenleistung einer solchen Zugangsmöglichkeit werden soll, ist nicht einzusehen. Die Leistung solcher Navigationshilfen (sog. "Browser") besteht im wesentlichen in der Darstellung von im Netz gespeicherten Dokumenten und in der Bereitstellung der Möglichkeit, zwischen solchen Dokumenten hin und herzuwechseln (sog. "Hyperlinks"). Die Software erbringt ihre Leistung gänzlich innerhalb des Netzes, mit dem Bereich der Telekommunikation, mit deren Hilfe die Informationen an den Kunden geliefert werden, hat sie nichts zu tun. Angesichts des erheblichen Umfangs und der Eigenständigkeit dieser Dienstleistung ist ihre Qualifikation als bloße unselbständige Nebenleistung zu einer rein technisch zu verstehenden Zugangsmöglichkeit nicht gerechtfertigt. Auch die Tatsache, daß das TDG diese Art von Dienstleistungen in § 2 Abs. 2 Nr. 3 ausdrücklich als eigenständige Gruppe von Telediensten nennt, verbietet dies. Würde man der Finanzverwaltung folgend die Navigationshilfen als unselbständige Nebenleistung zur Telekommunikation ansehen, dann müßte gleiches auch umgekehrt gelten, wenn die Telekommunikation eindeutig als bloßes Hilfsmittel zur Übermittlung der Leistungen dient, auf die es dem Nutzer eigentlich ankommt.

V. Abgrenzung zu Telefonmehrwertdiensten

Hierbei handelt es sich um Dienstleistungen, die die reine Telekommunikation, also die Übermittlung von Signalen ergänzen, etwa durch Ansagedienste und Auskunftsdienste, für die der Anrufer eine besondere Gebühr entrichten muß. Nach einer hierzu vertretenen Auffassung soll es sich bei solchen Mehrwertdiensten ausnahmslos um Telekommunikationsdienste im Sinne von § 3 Nr. 18 TKG handeln. Dies ist gewiß unproblematisch bei Mehrwertdiensten, die ausschließlich die Optimierung der Telekommunikationsdienstleistung selbst betreffen, also rein technische Serviceleistungen wie Anrufweiterschaltung, automatische Gebührenübernahme durch den Empfänger sowie den Telefonanschluß betreffende Ansage- oder Auskunftsdienste. Die Kosten für solche Dienste werden häufig vom Anrufempfänger getragen. Man wird allerdings zu dieser Gruppe auch für den Anrufer gebührenpflichtige Dienste zählen müssen, soweit sie ausschließlich dem Zweck dienen, den Komfort bei der Erbringung der Telekommunikationsleistung zu erhöhen, also etwa die Telefonnummernauskunft.

Anders liegt es jedoch dann, wenn durch den Mehrwertdienst Inhalte vermittelt werden, die mit der Telekommunikationsdienstleistung selbst gar nichts mehr zu tun haben, sondern - wie die Teledienste auch - diese nur noch als Übermittlungsmedium nutzen. Dies ist typischerweise der Fall bei den derzeit noch über die Rufnummerngasse 0190 im Netz der Deutschen Telekom angebotenen Dienste. Der Anrufer zahlt für die von einem solchen Telefondienst angebotenen Leistungen einen nach einer bestimmten Tarifstruktur (T1 bis T4) gestaffelten besonderen Preis, der sowohl die Vergütung für den Empfang der Nachricht, also die eigentliche Telefongebühr für die Telekommunikationsdienstleistung, als auch die Vergütung für die Leistung des Dienstebetreibers enthält, welche die Deutsche Telekom bzw. eine andere private Telefongesellschaft an diesen weiterleitet. Diese Dienstleistung ist wie bei den Telediensten von der Telekommunikationsdienstleistung getrennt zu beurteilen. Eine der Abgrenzung zu den Telediensten entsprechende Differenzierung entspricht auch den wirtschaftlichen Realitäten. Während nämlich die

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER RECHTSANWÄLTE

Download von der Meilicke Hoffmann & Partner Webseite. © MEILICKE HOFFMANN & PARTNER 1999 - Alle Rechte vorbehalten

Telekommunikations- dienstleistung von Telefongesellschaften erbracht wird, erfolgt die Beistellung der Inhalte durch andere Unternehmen, die mit der Telefongesellschaft vertraglich verbunden sind. Daß die Telefongesellschaft gegenüber dem Kunden einheitlich für die Gesamtleistung mit den besonderen Tarifen abrechnet und damit für den Dienstleister gegenüber dem Kunden das Inkasso vornimmt, ändert nichts daran, daß gegenüber dem Kunden zwei unterschiedliche und eigenständige Hauptleistungen erbracht werden, die - auch steuerlich - getrennt beurteilt werden müssen.

Würde man im Bereich der Telefonmehrwertdienste auf eine saubere Unterscheidung der Telekommunikations- dienstleistung einerseits von den mit ihrer Hilfe erbrachten sonstigen Dienstleistungen andererseits verzichten, so käme es zwangsläufig zu einer Aushöhlung der übrigen Vorschriften über die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistungen. Über das Vehikel des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG würde der Grundsatz, daß der Ort der sonstigen Leistung gemäß § 3 a Abs. 1 UStG am Sitz des ausführenden Unternehmens liegt, in sein Gegenteil verkehrt, nur weil die Leistung mittels Telekommunikation erbracht wird. Dies würde sogar gelten bei den in § 3 a Abs. 4 Nr. 1-11 aufgeführten sonstigen Leistungen, die großenteils für den Telekommunikationsbereich als Übertragungsmedium besonders prädestiniert sind. Werden solche Leistungen aus dem Ausland an Abnehmer im Inland erbracht, sind sie hier nämlich nur dann umsatzsteuerpflichtig, wenn sie an Unternehmer geleistet werden. Bei einer Leistung an Nichtunternehmer sind sie im Inland jedoch nicht steuerbar, auch wenn die Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird. Demgegenüber gilt eine aus dem Ausland erbrachte Telekommunikations- dienstleistung aufgrund der Ermächtigung des Rates auch dann als im Inland erbracht, wenn sie gegenüber Privatpersonen erfolgt und im Inland genutzt oder ausgewertet wird (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 2 UstDV). Diese Unterscheidung würde völlig ausgehöhlt, wenn die sonstigen Leistungen gemäß § 3 a Abs. 4 Nr. 1-11, die mittels Telekommunikation erbracht werden, ohne weiteres unter Nr. 12 des Kataloges subsummiert würden.

Die für die Telefonmehrwertdienste genannten Grundsätze setzen natürlich voraus, daß dem deutschen Kunden die Differenzierung in die Erbringung der reinen Telekommunikations- dienstleistung einerseits und des darüberhinausgehenden Mehrwertdienstes andererseits einschließlich der Unterscheidung des Leistenden bewußt ist. Wie bei den Telediensten auch liegt diese Unterscheidung jedoch auf der Hand, wenn dem Telefonkunden im Zusammenhang mit der Erbringung des Mehrwertdienstes der leistende Unternehmer genannt wird.

Die genannten Grundsätze gelten nach diesseits vertretener Auffassung auch für die sogenannten Chat-Dienste. Deren Leistungsinhalt ist dadurch gekennzeichnet, daß der Dienstanbieter an bestimmten Gesprächsthemen interessierte Anrufer miteinander verbindet, gegebenenfalls unter Beistellung einer Moderation. Wie schon im Bereich der Teledienste wird auch hier das erhöhte Entgelt nicht für die Erbringung der reinen Telekommunikations- dienstleistung in Form der Sprachübermittlung gezahlt, sondern für die Leistung des Diensteanbieters, Gesprächsteilnehmer mit gleicher Interessenlage zu vermitteln.

VI. Zusammenfassung

Ein außerhalb Deutschlands (innerhalb oder außerhalb der EU) ansässiger Unternehmer, der mit Hilfe von Telekommunikation Mehrwert- oder Teledienste an in Deutschland ansässige Kunden erbringt, unterliegt mit diesen Leistungen grundsätzlich nicht der deutschen Umsatzsteuer. Diese Dienste sind keine Telekommunikations- dienstleistungen und unterfallen nicht der Regelung zur Änderung des Leistungsortes gemäß § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG i.V.m. § 1 UStDV. Solche Leistungen sind wie bisher nur dann ausnahmsweise in Deutschland umsatzsteuerbar, wenn sie einen im Katalog des § 3 a Abs. 4 Nr. 1-11 genannten Inhalt haben und an einen in Deutschland ansässigen Unternehmer (bzw. eine hier belegene Betriebsstätte) erbracht werden.

4.1.2.1