

Kathrin Müller

Die ertrag- und umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Internethandels

Wissenschaftliche Beiträge aus dem Tectum Verlag

Reihe Rechtswissenschaft

Wissenschaftliche Beiträge aus dem Tectum Verlag

Reihe Rechtswissenschaft

Band 197

Kathrin Müller

Die ertrag- und umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Internethandels

Tectum Verlag

Kathrin Müller

Die ertrag- und umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Internethandels

Wissenschaftliche Beiträge aus dem Tectum Verlag

Reihe: Rechtswissenschaft; Bd. 197

Zugl. Diss. Humboldt-Universität zu Berlin, 2022

© Tectum – ein Verlag in der Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2023

ePDF 978-3-8288-7945-4

(Dieser Titel ist zugleich als gedrucktes Werk unter der ISBN

978-3-8288-4830-6 im Tectum Verlag erschienen.)

ISSN 1861-7875

Gesamtverantwortung für Druck und Herstellung:

Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG

Alle Rechte vorbehalten

Besuchen Sie uns im Internet

www.tectum-verlag.de

Bibliografische Informationen der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation

in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Angaben

sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Meiner Familie

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2021/2022 von der Juristischen Fakultät der Humboldt-Universität zu Berlin als Dissertation angenommen.

Mein größter Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Thomas Stapperfeld, für seine hervorragende Unterstützung und sein persönliches Engagement bei der Betreuung dieser Arbeit. Er hat mich mit großem Einsatz begleitet und zur Erstellung dieser Arbeit ermutigt. Durch seinen Zuspruch und seine wertvollen Anmerkungen hat er entscheidend zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen.

Herrn Prof. Dr. Christian Waldhoff danke ich für die Erstellung des Zweitgutachtens und seine konstruktiven Vorschläge sowie hilfreichen Anregungen. Herrn Prof. Dr. Artur-Axel Wandtke danke ich für die Übernahme des Prüfungsvorsitzes bei der Disputation.

Abschließend möchte ich all denjenigen danken, die mich während der Arbeit an diesem Werk begleitet haben. Von Herzen danke ich meiner Familie. Ihr widme ich diese Arbeit.

Berlin, im August 2022

Kathrin Müller

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	1
I. Internet ist nur ein Hype	1
II. Die technologische Entwicklung des Internets	2
1. Von Sputnik zum ARPANET	2
2. Vom Internet zum WWW	4
3. Der Status quo	5
III. Die gesellschaftliche Entwicklung	6
IV. Die ökonomische Entwicklung	6
1. Der Einfluss des Internets auf die Ökonomie	6
2. Die ökonomische Entwicklung des Internethandels	7
3. Von Freude und Angst	8
V. Das Internet als regelungsbedürftiges Medium	9
VI. Der Begriff des Internethandels	10
1. Das Begriffsverständnis des Internethandels	10
2. Das Begriffsverständnis von Internethandel für Zwecke dieser Arbeit	11
3. Offline- und Online-Geschäfte	13
4. Elektronische Marktplätze und Internet(handels-)plattformen	14
a) Die Erscheinungsformen von Offline-Geschäften	14
b) Elektronische Marktplätze	14
c) Internet-, Online-, E-Commerce- und Handelsplattformen	16
aa) Das Begriffsverständnis von Plattformen	16
bb) Kennzeichen der (Handels-)Plattform	17
cc) Intermediäre Marktplätze und Handelsplattformen	18
5. Das Beispiel eBay und seine steuerrechtliche Relevanz	19
a) Das Erfolgsmodell eBay	19
b) Von der Vision und dem perfekten Markt	19
c) Die Vorteile von eBay	21

d) Die Kraft der Sammler und eBay als Business	21
e) Die Nutzerdiversität auf eBay und die mit ihr einhergehende steuerrechtliche Problematik	23
VI. Die Erfassung von Steuersubstrat	24
1. Die Voraussetzungen für eine Besteuerung	24
2. Die Ermittlung steuerrelevanter Sachverhalte	24
a) Die Schwierigkeit von Ermittlung und Überprüfung	24
b) Die Erweiterung der allgemeinen Kontrollbefugnisse der AO	26
c) Der Einsatz von Xpider	26
d) Das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften	28
e) Das Sammelauskunftsersuchen, § 93 AO	28
f) Zwischenergebnis	29
3. Die materiell-rechtliche Würdigung steuerrelevanter Sachverhalte	29
a) Der Vorbehalt des Gesetzes	29
b) Der Ausgangspunkt des EStG und des UStG im Allgemeinen	31
aa) Ausgangspunkt der materiell-rechtlichen Behandlung	31
bb) Kein Sonderrecht des E-Business	31
cc) Anwendung klassischer Besteuerungskonzepte und traditioneller Regelwerke	33
c) Der Rückgriff auf § 15 EStG und § 2 UStG im Besonderen	33
B. Die Abgrenzung privater Vermögensverwaltung von steuerlich relevantem Handeln im Allgemeinen	35
I. Ertragsteuerrecht	35
1. Einleitung	35
a) Das Einkommen als Gesamtbetrag der sieben Einkunftsarten	35
b) Die Relevanz der Einkunftsart im Kontext des Einkünfte dualismus	36
aa) Die Gewinneinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 EStG)	36
bb) Die Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4–7 EStG)	37
aaa) Der Grundsatz des quellentheoretischen Ansatzes	37
bbb) Die Durchbrechung des quellentheoretischen Ansatzes	37
ccc) Die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	38
cc) Die Folgen des Einkünfte dualismus	40
dd) Die Verfassungsmäßigkeit des Einkünfte dualismus	42

e)	Die Notwendigkeit der Abgrenzung von Einkunftsarten	42
2.	Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb	43
a)	Das Zusammenspiel von § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG und § 15 Abs. 2 EStG ...	43
b)	Der Begriff des Gewerbebetriebs gemäß § 15 Abs. 2 EStG	43
aa)	Die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG	43
bb)	Die Notwendigkeit eines ungeschriebenen Tatbestandsmerkmals ...	44
aaa)	Fehlende Abgrenzungskraft der kodifizierten Tatbestandsmerkmale?	44
bbb)	Abgrenzungskraft der negativen Tatbestandsmerkmale	45
ccc)	Abgrenzungskraft der positiven Tatbestandsmerkmale	45
(1)	Selbständigkeit	45
(2)	Nachhaltigkeit	46
(3)	Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	47
(4)	Gewinnerzielungsabsicht	47
ddd)	Ergebnis	50
cc)	Dogmatische Begründung	50
dd)	Keine gesetzliche Kodifizierung des ungeschriebenen Merkmals	51
ee)	Zwischenergebnis	52
c)	Die private Vermögensverwaltung	52
aa)	Die Bedeutung als entscheidendes Abgrenzungsmerkmal	52
bb)	Der Begriff der privaten Vermögensverwaltung	52
aaa)	Normativ	52
bbb)	Rechtsdogmatisch: Unbestimmter (Typus-)Begriff	53
(1)	Unbestimmte Rechtsbegriffe in der Gesetzgebung	53
(2)	Typusbegriffe	54
a)	Entwicklung und Terminologie	54
b)	Abgrenzung des Typusbegriffs zum Klassenbegriff	55
c)	Abgrenzung des Typusbegriffs zur typisierenden Betrachtung (Typisierung)	57
d)	Streitstand zum Typusbegriff	59
(3)	Folgen der Unbestimmtheit eines Begriffs	60
a)	Delegation	60
b)	Konkretisierung	61
cc)	Die Konkretisierung der privaten Vermögensverwaltung	63
aaa)	Die Fruchtziehungsformel	63
bbb)	Das Bild des Gewerbebetriebs	65
ccc)	Der Rückgriff auf Berufsbilder	66

ddd) Die Maßgeblichkeit des Händlers	66
eee) Die Verweisung auf die Verkehrsauffassung	66
fff) Die Verweisung auf das Gesamtbild	69
ggg) Diskutierte Abgrenzungsfelder	70
(1) Der An- und Verkauf von Grundstücken	70
(a) Die Fruchtziehungsformel	70
(b) Das Bild des gewerblichen Grundstückshändlers	71
(c) Die Drei-Objekt-Grenze	71
(d) Stellungnahme	73
(2) Der An- und Verkauf von Wertpapieren	74
(a) Die Fruchtziehung bei Wertpapieren	74
(b) Das Bild des gewerblichen Wertpapierhändlers	76
(c) Stellungnahme	77
3. Zusammenfassung und Stellungnahme	77
II. Umsatzsteuerrecht	78
1. Einleitung	78
a) Die Vorschrift des § 1 UStG	78
b) Die eingrenzende Funktion des Unternehmers	79
2. Die Umsätze des Unternehmers	80
a) Der Begriff des Unternehmers im Umsatzsteuerrecht	80
b) Der Unternehmerbegriff in richtlinienkonformer Auslegung	82
aa) Die „Legaldefinition“ des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG	82
bb) Das Erfordernis richtlinienkonformer Auslegung	82
cc) Die Maßgeblichkeit der Art. 9 ff. MwStSystRL	84
c) Die Voraussetzungen des Unternehmerbegriffs	85
aa) Selbständige Tätigkeit	85
bb) Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit	86
aaa) Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen bzw. Entgelt	86
bbb) Nachhaltige Tätigkeit	87
(1) Erfordernis der nachhaltigen Tätigkeit aus Unionsrecht	87
(2) Das Begriffsverständnis der nachhaltigen Tätigkeit	89
ccc) Wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne	
von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL	94
(1) Keine Legaldefinition der wirtschaftlichen Tätigkeit	94
(2) Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 1 MwStSystRL	
(Tätigkeiten eines Händlers)	94
(a) Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 1 MwStSystRL	94

(b)	Typologische Umschreibung der wirtschaftlichen Tätigkeit	95
(aa)	Der Rückgriff auf Leistungs- und Berufsbilder ...	95
(bb)	Die Zuordnung im Wege eines Ähnlichkeitsvergleichs unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung	95
(cc)	Die Notwendigkeit der Konturierung des Urtypus	96
(c)	Das (Berufs-)Bild des Händlers	96
(3)	Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSystRL (Nutzung von Gegenständen)	97
(a)	Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSystRL	97
(b)	Veräußerungsgeschäfte als Nutzung	97
(c)	Das Überschreiten des Bereichs privater Vermögensverwaltung	98
(aa)	Das Überschreiten privater Vermögensverwaltung als Voraussetzung wirtschaftlicher Tätigkeit	98
(aaa)	Der bloße Verkauf eines Gegenstandes	98
(bbb)	Die Begründung einer wirtschaftlichen Tätigkeit	99
(1)	Nicht maßgeblich: Zwecke des Erwerbs / Mittel des Erwerbs / Registrierung	99
(2)	Nicht allein maßgeblich: Anzahl und Umfang der Verkäufe bzw. Höhe der Einnahmen	99
(3)	Maßgeblich: Aktive Schritte zum Vertrieb und zur Vermarktung ähnlich eines Händlers	100
(bb)	Zwischenergebnis	101
(d)	Die Konkretisierung des Händlertypischen auf nationaler Ebene	102
(aa)	Die Konkretisierungskompetenz des BFH	102
(bb)	Die Konkretisierung des Händlers durch die BFH-Rechtsprechung	103
(cc)	Stellungnahme	107

(4) Die dogmatisch-systematische Verortung des Agierens wie ein Händler im Rahmen der Tatbestandsmerkmale des § 2 UStG	109
3. Zusammenfassung und Stellungnahme	112
III. Zusammenfassung und Fazit zur Abgrenzung im Allgemeinen	112

C. Die Abgrenzung privater Vermögensverwaltung im Internethandel im Speziellen

I. Einleitung	115
II. Die finanzgerichtliche Rechtsprechung zum Internethandel	115
1. Die Rolle der Rechtsprechung	115
2. Der Status quo im Einkommensteuerrecht	116
a) Die gewerbliche Tätigkeit und das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal privater Vermögensverwaltung	116
aa) Die Anwendung allgemeiner Grundsätze	116
bb) Die Fruchtziehungsformel	117
cc) Das Bild des Gewerbebetriebs unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse, der Verkehrsanschauung sowie des Berufsbildes des Händlers	118
dd) Die art- und wirtschaftsgutspezifische Konkretisierung	119
b) Die art- und wirtschaftsgutspezifische Konkretisierung im Internethandel	120
aa) Der Einzelhändler	120
bb) Der Buchhändler	122
cc) Die Schmuckhändlerin	123
dd) Der Handel mit gebrauchten Pkw (Autohändler)	125
ee) Der Händler von Gebrauchsgegenständen	126
ff) Stellungnahme	129
c) Der art- und wirtschaftsgutunabhängige Ansatz	129
aa) Handel als Vermittlung des Güterumlaufs	130
bb) Planmäßig und auf Dauer mit auf Güterumschlag gerichteter Absicht	130
aaa) Planmäßiges Tätigwerden	131
bbb) Mit auf Güterumschlag gerichteter Absicht	131
ccc) Die Wiederveräußerungsabsicht bei Erwerb	132

cc)	Stellungnahme	133
d)	Weitere Anknüpfungspunkte zur Abgrenzung	134
aa)	Der Typus und der nicht abschließende Kriterienkatalog	134
bb)	Nicht maßgebliche Kriterien	135
aaa)	Der Spaß am Handeln	135
bbb)	Die Qualifikation durch den Steuerpflichtigen	135
ccc)	Die Anmeldung eines Gewerbes	135
ddd)	Die Qualifikation durch eBay	136
eee)	Die Optimierung des geschäftlichen Auftretens in jeder Hinsicht	136
cc)	Weitere Anknüpfungspunkte zur Abgrenzung	137
aaa)	Die Optimierung des geschäftlichen Auftretens	137
bbb)	Die Beschränkung auf ausgewählte, gut gehende Gegenstände	137
ccc)	Die Vorkenntnisse im Handel	138
ddd)	Die besondere Marktkenntnis und die Marktdurchdringung ...	139
eee)	Die (bloße) Verwendung der Internethandelsplattform	140
fff)	Die parallele Nutzung mehrerer Handelsplattformen	141
ggg)	Die Merkmale der Professionalität	141
hhh)	Die Maßnahmen, die Waren (besonders) marktgängig zu machen	142
iii)	Die Werbung	143
jjj)	Das Ladenlokal	144
kkk)	Die wesentypischen Eigenarten des Internethandels	144
lll)	Die Dauer und die Anzahl der Verkäufe	144
e)	Die Berücksichtigung der Verkehrsanschauung	145
f)	Die nachhaltige Betätigung im Sinne des § 15 EStG	145
aa)	Die Absicht zur Wiederholung und Eröffnung einer Erwerbsquelle ..	145
bb)	Stellungnahme	149
g)	Die einkommensteuerliche Beurteilung im Rahmen umsatzsteuerlicher Rechtsprechung	149
h)	Zusammenfassung	151
3.	Der Status quo im Umsatzsteuerrecht	152
a)	Die unternehmerische Tätigkeit in richtlinienkonformer Auslegung	152
b)	Die bewährten Vertriebs- bzw. Vermarktungsmaßnahmen	154
aa)	Die Nutzung der eBay-Plattform	154
bb)	Die Vervielfachung von Verkäuferkonten	155

cc)	Die Vervielfachung von Bankkonten	156
dd)	Die Erbringung von Nebenleistungen	157
c)	Die Rechtsprechung des BFH zum Briefmarken- und Münzsammler im Internethandel	158
aa)	Der Vergleich mit dem Briefmarken- und Münzsammler	158
bb)	Die Anknüpfungspunkte aus der Rechtsprechung des BFH zum Briefmarken- und Münzsammler	160
aaa)	Die auf den Verkäufer persönlich entfallenden Verkaufs- und Abwicklungstätigkeiten	160
bbb)	Der persönliche Einsatz	161
ccc)	Die Verkaufsabwicklung für einen anderen	162
ddd)	Die laufende Veräußerung – nicht bloß „en bloc“	165
eee)	Die langjährig fortgeführten Verkaufs- und Einkaufsaktivitäten	165
fff)	Gezielter An- und Verkauf zur Vervollständigung einer Sammlung	166
ggg)	Gezielter An- und Verkauf zum Durchhandeln	168
	(1) Die Veräußerungsabsicht bei Erwerb	168
	(2) Die auf Güterumschlag gerichtete Absicht	171
	(3) Stellungnahme	172
hhh)	Warenpektrum bzw. Vielfalt des Warenangebots	173
iii)	Sammlungsstücke und Sammelthema	175
cc)	Stellungnahme	177
d)	Weitere Anknüpfungspunkte zur Abgrenzung	178
aa)	Der Typus	178
bb)	Nicht maßgebliche Kriterien	178
aaa)	Die Wahl eines gewerblichen oder privaten Zugangs	178
bbb)	Der Hinweis auf einen Privatverkauf	178
ccc)	Der Wettbewerb zu anderen Händlern	179
ddd)	Die Einrichtung eines Geschäftsbetriebs	179
cc)	Weitere Anknüpfungspunkte	180
aaa)	Beschränkung der Produktkategorien / besondere Erfahrungen und Kenntnisse / Einschätzung des Verkaufserfolgs	180
bbb)	Werbemaßnahmen	181
ccc)	Das Ladenlokal	182
ddd)	Die wesentypischen Eigenarten des Internethandels	183

eee) Dauer, Zahl der Kunden, Höhe der Einnahmen	183
e) Die Berücksichtigung der Verkehrsanschauung	184
f) Die nachhaltige Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG	184
aa) Das Attribut nachhaltig im allgemeinen Sprachgebrauch	184
bb) Der nicht abschließende Kriterienkatalog	185
cc) Die nachhaltige Tätigkeit auf eBay	186
dd) Die Dauer der Tätigkeit	188
ee) Die Intensität der Tätigkeit	190
aaa) Die Anzahl der Verkäufe	191
bbb) Der Organisationsaufwand bzw. der administrative Aufwand	194
ccc) Die Höhe der Erlöse	198
ff) Die auf Wiederholung angelegte, planmäßige Betätigung	200
gg) Die fortgesetzte oder mit Wiederholungsabsicht ausgeübte Tätigkeit	201
hh) Stellungnahme	202
g) Die umsatzsteuerliche Beurteilung im Rahmen einkommensteuerlicher Rechtsprechung	202
h) Zusammenfassung	204
4. Zusammenfassung des Status quo in der Rechtsprechung	205
III. Die Konkretisierung durch die Finanzverwaltung	206
1. Die Rolle der Finanzverwaltung im Konkretisierungsprozess	206
2. Die eigenständige Verantwortung nach dem Gewaltenteilungsprinzip	207
3. Der Status quo im Ertragsteuerrecht	207
4. Der Status quo im Umsatzsteuerrecht	208
a) Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE)	208
b) BMF-Schreiben vom 28.1.2019 zu § 25e und 22f UStG	211
c) Xpider und die Website des BZSt	213
5. Zusammenfassung des Status quo	214
IV. Der Diskurs im Schrifttum	214
1. Einleitung	214
2. Der Status quo im Ertragsteuerrecht	215
3. Der Status quo im Umsatzsteuerrecht	217
4. Zusammenfassung des Status quo im Schrifttum	221
V. Zusammenfassung	224

D. Lösungsansatz	227
I. Einleitung	227
II. Die Trennung von nachhaltiger und händlertypischer Tätigkeit	227
III. Die Spezifizierung des Agierens „wie ein Händler“	228
1. Einheitlicher Ansatz in Umsatz- und Einkommensteuerrecht	228
2. Die Konnotation von Handel und Händler	228
3. Die Notwendigkeit bereichsspezifischer Konkretisierung: Der Onlinehändler	229
4. Die Maßgeblichkeit objektiver Maßnahmen	230
5. Die Anknüpfung an Vertriebs- und Vermarktungsmaßnahmen	232
6. Die Konkretisierung von Vertriebs- und Vermarktungsmaßnahmen	233
a) Das Begriffsverständnis von Vertrieb und Vermarktung	233
b) Die Vertriebs- und Vermarktungsmaßnahmen des Onlinehändlers	236
aa) Die Notwendigkeit des Ausdrucks einer Profession	236
bb) Die spezifischen Vertriebs- und Vermarktungsmaßnahmen im Internethandel	237
aaa) Plattformnutzung als aktiver Schritt zum Vertrieb?	237
bbb) Vervielfachung von Verkäuferkonten?	238
ccc) Marktplatztypische Aufgaben und Organisationsaufwand?	238
ddd) Warenwirtschaft und Versandhandelssoftware	240
eee) Werbe- und Marketingmaßnahmen	240
fff) Datensammlung, -verarbeitung und -auswertung	243
V. Die Berücksichtigung der Verkehrsauffassung	244
VI. Die restriktive Handhabung von Kriterien	246
VII. Der Vorschlag einer Normkonkretisierung	247
1. Normkonkretisierende Lesart des § 15 EStG und des § 2 UStG	247
2. Zugrunde liegende Erwägungen	248
E. Zusammenfassung	251
Literaturverzeichnis	259