

Gebhart, Markus Sebastian

## Article

# Die Quellenbesteuerung bei digitalen Transaktionen – Status quo und mögliche Handlungsalternativen

Junior Management Science (JUMS)

## Provided in Cooperation with:

Junior Management Science e. V.

*Suggested Citation:* Gebhart, Markus Sebastian (2020) : Die Quellenbesteuerung bei digitalen Transaktionen – Status quo und mögliche Handlungsalternativen, Junior Management Science (JUMS), ISSN 2942-1861, Junior Management Science e. V., Planegg, Vol. 5, Iss. 4, pp. 477-511, <https://doi.org/10.5282/jums/v5i4pp477-511>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/294941>

### Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

### Terms of use:

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*



<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



## Withholding Tax on Digital Transactions – Status Quo and Potential Alternative Courses of Action

### Die Quellenbesteuerung bei digitalen Transaktionen – Status quo und mögliche Handlungsalternativen

Markus Sebastian Gebhart

*Ludwig-Maximilians-Universität München*

#### Abstract

The providers of digital advertising services are criticised for being omnipresent worldwide, but to pay no significant corporate tax in many countries. In addition to supranational efforts at the OECD and EU level to solve the taxation problems of digital business models, some literature argues that providers of foreign digital advertising services are already subject to limited tax liability in Germany on the basis of existing tax laws. This paper therefore deals with the question of how German taxation rights for digital advertising services which are provided domestically by foreign corporations with the help of the internet can be ensured. To this end, the paper first examines whether German tax laws are capable of taxing cross-border digital advertising services. Subsequently, it will examine whether the draft directives discussed at EU level on the taxation of digital business models would be suitable for ensuring taxation in Germany. The study shows that the existing German tax laws cannot ensure the taxation of digital advertising services in most cases and that the introduction of the EU draft directives in their current form cannot be recommended.

#### Zusammenfassung

Die Erbringer digitaler Werbeleistungen stehen in der Kritik, weltweit omnipräsent zu sein, jedoch in vielen Staaten kaum nennenswerte Unternehmenssteuerabgaben zu leisten. Neben supranationalen Bemühungen auf Ebene der OECD und EU, die Besteuerungsprobleme digitaler Geschäftsmodelle zu lösen, wird von Teilen der Literatur vertreten, im Ausland ansässige Erbringer digitaler Werbeleistungen unterlägen in Deutschland bereits auf Grundlage bestehender Steuergesetze der beschränkten Steuerpflicht. Die Arbeit beschäftigt sich daher mit der Frage, wie deutsche Besteuerungsrechte an digitalen Werbeleistungen sichergestellt werden können, welche von im Ausland ansässigen Körperschaften mithilfe des Internets im Inland erbracht werden. Hierzu wird zunächst untersucht, ob die deutschen Steuergesetze in der Lage sind, grenzüberschreitende digitale Werbeleistungen steuerlich zu erfassen. Anschließend wird geprüft, ob die auf Ebene der EU diskutierten Richtlinienentwürfe zur Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle geeignet wären, eine Besteuerung in Deutschland sicherzustellen. Die Arbeit zeigt, dass die bestehenden deutschen Steuergesetze in den meisten Fällen eine Besteuerung digitaler Werbeleistungen nicht sicherstellen können und die Einführung der EU-Richtlinienentwürfe in derzeitiger Ausgestaltung nicht empfohlen werden kann. *Rechtsstand 01.04.2019*

**Keywords:** Digitale Werbeleistungen; Quellenbesteuerung; Rechteüberlassung; Digitalsteuer; signifikante digitale Präsenz.

#### 1. Einleitung

Die Digitalisierung schreitet immer weiter voran und nimmt großen Einfluss auf das gesamte Wirtschaftsleben. Im Zuge der Digitalisierung wird daher auch von der vier-

ten industriellen Revolution oder Industrie 4.0 gesprochen.<sup>1</sup> Nach der Mechanisierung durch Wasser- und Dampfkraft im späten 18. Jahrhundert (erste industrielle Revolution), der

<sup>1</sup>So etwa Kagermann, Lukas & Wahlster, 2011; Forschungsunion & aca-tech, 2013.

Elektrifizierung im frühen 20. Jahrhundert (zweite industrielle Revolution) und der Informatisierung und Automatisierung der 1970er-Jahre (dritte industrielle Revolution) stellt die Digitalisierung die nächste zentrale Entwicklungsstufe der industriellen Produktion dar.<sup>2</sup> Diese „digitale Wirtschaft“ hat eine Reihe neuer Geschäftsmodelle ermöglicht. Eines dieser neuen digitalen Geschäftsmodelle ist die Erbringung digitaler Werbeleistungen.<sup>3</sup>

Viele bekannte und hoch profitable digitale Geschäftsmodelle basieren auf der Erbringung digitaler Werbeleistungen. Als prominente Beispiele dieser Geschäftsmodelle sind z. B. die Konzerne Alphabet (vormals Google) und Facebook zu nennen. Die bekannteste Alphabet Tochter Google hat im Jahr 2018 einen Umsatz von ca. 116 Mrd. USD durch die Erbringung digitaler Werbeleistungen erwirtschaftet, was ca. 85 % der Gesamtumsätze entspricht.<sup>4</sup> Facebook erzielte in 2018 nahezu seine gesamten Umsätze i. H. v. ca. 56 Mrd. USD aus der Erbringung digitaler Werbeleistungen.<sup>5</sup> Die in Deutschland erwirtschafteten Umsätze werden bei Google im Jahr 2018 auf ca. 3,9 Mrd. EUR und bei Facebook auf ca. 850 Mio. EUR geschätzt.<sup>6</sup> Gleichzeitig stehen diese Konzerne regelmäßig in der Kritik, zwar in vielen Staaten der Welt wirtschaftlich omnipräsent zu sein, aber in den wenigsten dieser Staaten nennenswerte Unternehmenssteuerabgaben zu leisten.<sup>7</sup> So wies Google im Jahr 2017 in Deutschland „nur“ ca. 102 Mio. EUR Gewinn aus und entrichtete darauf Steuerzahlungen i. H. v. ca. 33 Mio. EUR.<sup>8</sup> Im selben Zeitraum belief sich der Gewinn bei Facebook in Deutschland auf ca. 2,5 Mio. EUR, worauf ca. 1 Mio. EUR Steuern entrichtet wurden.<sup>9</sup> Daher wird mittlerweile angezweifelt, dass das derzeitige internationale Steuersystem mit seinen Wurzeln in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts noch in der Lage ist diese (und weitere) neuen digitalen Geschäftsmodelle des 21. Jahrhunderts steuerlich sachgerecht zu erfassen.<sup>10</sup>

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat es sich daher im Jahr 2013 zur Aufgabe gemacht, die mit der Erbringung digitaler Werbeleistungen und weiterer digitaler Geschäftsmodelle verbundenen Besteuerungsprobleme auf internationaler Ebene zu lösen.<sup>11</sup> Die Bewältigung dieser Aufgabe beschäftigt die OECD derzeit im Zuge des Aktionspunktes 1 des Projektes zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (engl. Base Erosion and Profit Shifting, kurz BEPS).<sup>12</sup> Allerdings konnten auf Ebene der OECD bislang keine Hand-

lungsempfehlungen ausgesprochen werden, um den Herausforderungen zu begegnen, welche digitale Geschäftsmodelle für das internationale Steuersystem darstellen.<sup>13</sup>

In Ermangelung einer international konsensfähigen Lösung auf Ebene der OECD sind mittlerweile viele Staaten dazu übergegangen unilaterale Maßnahmen zu implementieren, um die Besteuerung bestimmter grenzüberschreitender digitaler Transaktionen aus digitalen Geschäftsmodellen sicherzustellen. In Europa planen derzeit z. B. Frankreich, Großbritannien, Italien, Österreich, Spanien und die Türkei die Einführung solcher unilateraler Maßnahmen.<sup>14</sup> Ein Ziel dieser Maßnahmen ist dabei auch, die Erbringer digitaler Werbeleistungen wie z. B. Google und Facebook der nationalen Besteuerung zu unterwerfen. Auf Grundlage eines gemeinsamen Vorstoßes der Finanzminister Deutschlands, Frankreichs, Spaniens und Italiens und daraus resultierend des Rates der Europäischen Union werden seit September 2017 nunmehr auch auf europäischer Ebene konkrete Maßnahmen geprüft, welche die Besteuerung bestimmter digitaler Transaktionen wie die Erbringung digitaler Werbeleistungen sicherstellen sollen.<sup>15</sup> Seit dem 21.03.2018 stehen dazu auf Ebene der Europäischen Union (EU) zwei Richtlinienentwürfe zur Diskussion. Die Besteuerung soll kurzfristig mit einer sogenannten Digitalsteuer sichergestellt werden. Langfristig soll eine sachgerechte Besteuerung durch die Einführung eines neuen steuerlichen Tatbestands anhand einer signifikanten digitalen Präsenz sichergestellt werden.<sup>16</sup>

Deutschland hat sich bei der Planung/Einführung unilateraler Maßnahmen bisher zugunsten einer Lösung auf Ebene der OECD bzw. der EU zurückgehalten. Seit Kurzem wird jedoch von Vorstößen aus Teilen der Finanzverwaltung berichtet, welche eine Steuerpflicht von im Ausland ansässigen Unternehmen, die im Inland digitale Werbeleistungen erbringen, bereits auf Grundlage bestehender Steuergesetze als gegeben sehen.<sup>17</sup> Dies würde jedoch nicht nur die Erbringer digitaler Werbeleistungen treffen. Nach der Argumentation dieses Vorstoßes wären im Ergebnis alle Unternehmen, welche solche Werbeleistungen in Deutschland in Anspruch nehmen, zum Einbehalt und zur Abführung dieser Steuer im Namen der Werbeleistungserbringer verpflichtet und würden (auch rückwirkend) für den Steuereinbehalt haftbar gemacht werden. Dies würde auf der Seite deutscher Werbetreibender zu großen finanziellen Belastungen führen, die im Falle einer solchen Verpflichtung teilweise existenzbedrohend hohe

<sup>2</sup>Vgl. Ittermann & Niehaus, 2015, S. 33-35.

<sup>3</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 116.

<sup>4</sup>Vgl. Alphabet Inc., 2019, S. 27.

<sup>5</sup>Vgl. Facebook Inc., 2019, S. 33, 42.

<sup>6</sup>Vgl. Paperlein, 2018.

<sup>7</sup>Vgl. anstatt vieler z. B. Berschens, 2017; Dams & Heuzeroth, 2017.

<sup>8</sup>Vgl. Google Germany GmbH, 2019.

<sup>9</sup>Vgl. Facebook Germany GmbH, 2018; die Werte für das Jahr 2018 liegen derzeit noch nicht vor.

<sup>10</sup>Vgl. z. B. Devereux & Vella, 2014; Olbert & Spengel, 2017.

<sup>11</sup>Vgl. OECD, 2014, S. 17.

<sup>12</sup>Vgl. OECD, 2014, S. 17. Insgesamt besteht das BEPS Projekt auf 15 verschiedenen Aktionspunkten.

<sup>13</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 383; auch in einem weiteren Zwischenbericht finden sich keine solchen Handlungsempfehlungen OECD, 2018.

<sup>14</sup>Vgl. für Frankreich Bunn, 2019; Französisches Ministerium für Wirtschaft und Finanzen, 2019; für Großbritannien British Broadcasting Corporation (BBC), 2018; Frankfurter Allgemeine Zeitung, 2018; für Italien Ernst and Young (EY), 2019b; für Österreich Ernst and Young (EY), 2019a; für Spanien Ernst and Young (EY), 2019c; für die Türkei Ernst and Young (EY), 2018.

<sup>15</sup>Vgl. Le Maire, Schäuble, Padoan & De Guindos, 2017; Rat der Europäischen Union, 2017.

<sup>16</sup>Vgl. Europäische Kommission, 2018b.

<sup>17</sup>Von diesen Vorstößen berichten u. a. Schlotter & Hruschka, 2018, S. 711-712; Diffing, 2019; Diffing & Saft, 2019, S. 387; Linn, 2019, S. 419; Hoke, 2019; KPMG, 2019; Heil & Pupeter, 2019, S. 604-605.

Steuerbeträge an die Finanzverwaltung abzuführen hätten.<sup>18</sup> Wäre dieser Vorstoß jedoch gesetzeskonform, so bestünde aus deutscher Sicht zumindest im Hinblick auf die Besteuerung digitaler Werbeleistungen überhaupt keine Notwendigkeit zur Implementierung weiterer steuerlicher Maßnahmen. Allerdings besteht derzeit große Unsicherheit, inwiefern diesem Vorstoß der Finanzverwaltung zu folgen ist.

Vor dem Hintergrund der auf nationaler und internationaler Ebene kontrovers geführten Diskussion stellt sich daher die Frage, wie deutsche Besteuerungsrechte an digitalen Werbeleistungen sichergestellt werden können, welche von im Ausland ansässigen Körperschaften mithilfe des Internets im Inland erbracht werden. Die Beantwortung dieser Frage ist das Ziel der vorliegenden Arbeit. Der Fokus liegt dabei allein auf der direkten Unternehmensbesteuerung in Form der Körperschaftsteuer.<sup>19</sup> Hierzu soll zunächst geklärt werden, ob überhaupt Handlungsbedarf zur Sicherstellung dieser Besteuerungsrechte besteht oder ob die bestehenden deutschen Steuergesetze bereits in der Lage sind, grenzüberschreitende digitale Werbeleistungen zu erfassen. Im Anschluss daran soll in Ermangelung internationaler Handlungsempfehlungen auf Ebene der OECD geprüft werden, ob die von der EU geplanten Maßnahmen geeignet wären, die Besteuerung digitaler Werbeleistungen in Deutschland sicherzustellen.

Die Arbeit trägt dazu bei, die bestehende Unsicherheit bezüglich der Besteuerung digitaler Werbeleistungen nach derzeit geltendem deutschen Steuerrecht zu reduzieren. Sie soll zur Klärung steuerlicher Pflichten sowohl aufseiten der Erbringer digitaler Werbeleistungen als auch aufseiten von Unternehmen beitragen, die diese Werbeleistungen in Anspruch nehmen. Damit sind die Ergebnisse dieser Arbeit für Anbieter und Nachfrager digitaler Werbeleistungen gleichermaßen relevant. Weiterhin wird zur Diskussion möglicher Handlungsalternativen zur Sicherstellung von Besteuerungsrechten an digitalen Geschäftsmodellen beigetragen. Damit können die Ergebnisse der Arbeit Entscheidungsträger bei der Findung einer (langfristigen) Lösung der Besteuerungsproblematik unterstützen.

Der Aufbau der Arbeit gestaltet sich folgendermaßen: Kapitel 2 befasst sich zunächst mit digitalen Werbeleistungen im Allgemeinen sowie den Grundzügen des derzeitigen internationalen Steuerrechts und stellt die grundlegenden Probleme dar, welche digitale Werbeleistungen im internationalen Steuerrecht verursachen. Daran anschließend werden in Kapitel 3 die in Deutschland aktuell bestehenden nationalen Anknüpfungspunkte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht vorgestellt, welche für die steuerliche Erfassung digitaler Werbeleistungen grundsätzlich in Frage kommen könnten. Weiterhin wird auf die Arten der Steuererhebung bei beschränkter Steuerpflicht eingegangen. Kapitel 4 analysiert, inwiefern eventuell bestehende deutsche Steuerrechte an digitalen Werbeleistungen durch bestehende Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt werden. Im Anschluss wird

in Kapitel 5 am Beispiel von Suchmaschinenwerbung des Unternehmens Google geprüft, ob die bestehenden steuerlichen Rahmenbedingungen tatsächlich in der Lage sind, deutsche Besteuerungsrechte an digitalen Werbeleistungen sicherzustellen, welche von im Ausland ansässigen Körperschaften im Inland erbracht werden. Kapitel 6 zieht ein Zwischenfazit über den Status quo der Besteuerung digitaler Werbeleistungen in Deutschland und schließt damit, ob vor diesem Hintergrund auch in Deutschland Handlungsbedarf besteht. Abschließend wird in Kapitel 7 geprüft, ob die derzeit diskutierten Handlungsalternativen auf Ebene der EU dazu geeignet wären, die Besteuerung digitaler Werbeleistungen in Zukunft sicherzustellen. Kapitel 8 zieht ein abschließendes Fazit.

Die Arbeit wird zeigen, dass die derzeit bestehenden nationalen Steuergesetze in Deutschland in den meisten Fällen nicht dazu in der Lage sind Besteuerungsrechte an digitalen Werbeleistungen sicherzustellen, welche von im Ausland ansässigen Körperschaften mithilfe des Internets im Inland erbracht werden. Insbesondere bestehen in der Regel keine Verpflichtungen zur Steuererhebung in Form eines Steuerabzugs durch den Vergütungsschuldner und damit auch keine Haftungsrisiken für Unternehmen, die solche digitalen Werbeleistungen in Anspruch nehmen. Auch in Deutschland scheint damit Handlungsbedarf bezüglich der Besteuerung digitaler Werbeleistungen gegeben. Da die auf Ebene der EU diskutierten Maßnahmen mit vielen Problemen verbunden sind, kann deren Implementierung nach hier vertretener Ansicht nicht empfohlen werden, auch wenn sie generell dazu in der Lage wären digitale Werbeleistungen der Besteuerung zu unterwerfen.

## 2. Digitale Werbeleistungen als Beispiel digitaler Transaktionen im internationalen Steuerrecht

Im Folgenden werden zunächst digitale Werbeleistungen als Beispiel digitaler Transaktionen (Kapitel 2.1) sowie die Grundzüge des internationalen Steuerrechts (Kapitel 2.2) vorgestellt. Im Anschluss befasst sich Kapitel 2.3 mit den grundlegenden Problemen, die sich aufgrund der Eigenheiten digitaler Werbeleistungen bei deren Besteuerung ergeben können.

### 2.1. Digitale Werbeleistungen als Beispiel digitaler Transaktionen

Mit der voranschreitenden Digitalisierung der Wirtschaft hat sich die Erbringung digitaler Werbeleistungen als Teil vieler neuer Geschäftsmodelle etabliert.<sup>20</sup> Digitale Werbeleistungen unterscheiden sich von traditioneller Werbung<sup>21</sup> darin, dass für die Erbringung der Leistung auf das Internet zurückgegriffen und die Leistung vollständig digital erbracht

<sup>18</sup>Vgl. z. B. Haselrieder & Pontzen, 2019.

<sup>19</sup>Der Terminus Steuerpflicht bezieht sich im Folgenden daher, soweit nicht anders kenntlich gemacht, auf die Körperschaftsteuerpflicht.

<sup>20</sup>So zählt z. B. OECD (2015, Rn. 116, 136-139) die Erbringung digitaler Werbeleistungen mit zu den am meisten verbreiteten neuen digitalen Geschäftsmodellen.

<sup>21</sup>Unter Werbung versteht man „die Beeinflussung von verhaltensrelevanten Einstellungen mittels spezifischer Kommunikationsmittel, die über Kommunikationsmedien verbreitet werden“; Bruhn et al., 2013, S. 150.

wird. Sowohl der Vertragsabschluss als auch die Erbringung der Leistung erfolgen digital. Vorteile gegenüber traditioneller Werbeformen ergeben sich insbesondere aus der Möglichkeit, Werbung durch gezieltes Sammeln von (persönlichen) Daten in einem viel höheren Maße personalisiert auf Werbekunden zuzuschneiden.<sup>22</sup> Die Werbeleistung wird dabei i. d. R. nicht von den Werbetreibenden selbst, sondern von Dritten erbracht, die als Intermediäre zwischen Werbetreibenden und Werbekunden fungieren und digitale Werbeflächen bereitstellen.<sup>23</sup> Diese Intermediäre, im Folgenden auch als Erbringer digitaler Werbeleistungen bezeichnet, bedienen dabei oft mehrseitige Märkte.<sup>24</sup> Sie stellen auf der einen Seite den potenziellen Werbekunden regelmäßig selbst kostenlose Dienstleistungen zur Verfügung, z. B. in Form von Suchmaschinen oder Social-Media-Plattformen (z. B. Google oder Facebook). Auf der anderen Seite können sie Werbetreibenden damit eine möglichst große Reichweite ihrer Werbeleistungen kostenpflichtig anbieten.<sup>25</sup>

Es gibt verschiedenste Formen digitaler Werbeleistungen. Die umsatzstärksten Formen in Deutschland waren im Jahr 2018 Suchmaschinen- (ca. 3 Mrd. EUR Umsatz, 42 % Marktanteil), Banner- (ca. 1,6 Mrd. EUR Umsatz, 23 % Marktanteil) und Social-Media-Werbung (ca. 1,4 Mrd. EUR Umsatz, 20 % Marktanteil).<sup>26</sup> Bei Suchmaschinenwerbung bezahlen Werbetreibende dafür, bei bestimmten Suchanfragen in Suchmaschinen priorisiert in der Ergebnisliste aufgeführt zu werden. Im Rahmen von Bannerwerbung wird für digitale Werbeflächen auf Webseiten bezahlt. Durch Social-Media-Werbung werden gezielt Nutzer von Social-Media-Plattformen beworben.

Digitale Werbeleistungen werden sowohl im Rahmen des BEPS-Projekts der OECD als auch in Diskussionen auf Ebene der EU als prominentes Beispiel für digitale Transaktionen genannt, ohne wiederum letzteren Begriff abschließend zu definieren.<sup>27</sup> Digitale Transaktionen umfassen nach Ansicht der OECD den Kauf von (digitalen) Gütern und Dienstleistungen über das Internet,<sup>28</sup> also den Kauf „immaterieller Mittel zur Bedürfnisbefriedigung, die sich mit Hilfe von Informationssystemen entwickeln, vertreiben und anwenden lassen“<sup>29</sup>.

Digitale Transaktionen im Allgemeinen und digitale Werbeleistungen im Speziellen können der obigen Definition folgend damit als Teilbereich des elektronischen Geschäftsverkehrs (E-Commerce) angesehen werden. Der E-Commerce umfasst den Kauf und Verkauf von Gütern und Dienstleistungen, (1) bei denen die Auftragserteilung online (z. B. über Computernetzwerke wie das Internet) erfolgt, die Lieferung und Bezahlung der Güter und Dienstleistungen aber (2a)

sowohl online als auch (2b) offline erfolgen kann.<sup>30</sup> Werden sowohl Auftragserteilung als auch Lieferung komplett digitalisiert erbracht, spricht man auch von direktem oder online E-Commerce, während bei indirektem, auch offline E-Commerce genannt, die Lieferung in physischer Form erfolgt.<sup>31</sup> Digitale Transaktionen und somit auch digitale Werbeleistungen können damit dem Teilbereich des online E-Commerce zugeordnet werden.

## 2.2. Grundzüge des internationalen Steuerrechts

Ein weltweit einheitliches internationales Steuerrecht als solches existiert nicht.<sup>32</sup> Der Begriff umfasst im weiteren Sinne vielmehr alle Normen, welche die Besteuerung von grenzüberschreitenden Sachverhalten regeln. Dazu gehören insbesondere das nationale Steuerrecht von Einzelstaaten sowie Teile des Gewohnheitsrechts der Völker und internationale Steuerabkommen.<sup>33</sup> Das internationale Steuerrecht gestaltet sich somit in verschiedenen Ländern unterschiedlich.<sup>34</sup>

Alle Einzelstaaten sind grundsätzlich bei der Gestaltung ihres Steuersystems nach dem Souveränitätsprinzip selbstbestimmt.<sup>35</sup> Allerdings wird diese Autonomie durch das Gewohnheitsrecht der Völker dahingehend beschränkt, dass Staaten ausländische Sachverhalte nur bei Vorliegen eines hinreichenden steuerlichen Anknüpfungspunktes besteuern dürfen (steuerlicher Nexus oder auch genuine link).<sup>36</sup> Völkerrechtlich akzeptierte steuerliche Anknüpfungspunkte stellen dabei insbesondere das Wohnsitzstaat- und Quellenstaatsprinzip dar,<sup>37</sup> welche ihren Ursprung in der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts haben.<sup>38</sup>

Das Wohnsitzstaatsprinzip<sup>39</sup> knüpft das Besteuerungsrecht an die Ansässigkeit von juristischen Personen.<sup>40</sup> Diese Ansässigkeit bestimmt sich dabei üblicherweise durch juristisch geprägte Anknüpfungsmerkmale wie den Sitz oder Ort der Geschäftsleitung der juristischen Person.<sup>41</sup> Nach dem Wohnsitzstaatsprinzip verfügt also der Staat (im Folgenden Ansässigkeitsstaat), in dem eine juristische Person ansässig ist, über einen hinreichenden steuerlichen Anknüpfungspunkt und damit ein Besteuerungsrecht dem Grunde nach.

<sup>22</sup>Vgl. OECD, 2011, S. 72.

<sup>23</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 117.

<sup>24</sup>Vgl. Miller & Oats, 2016, S. 25; Korts, 2016, S. 11.

<sup>25</sup>Vgl. Miller & Oats, 2016, S. 26-27; Brähler, 2014, S. 1-2; Korts, 2016, S. 11; für eine Übersicht der relevanten Normen aus deutscher Sicht siehe Schmidt, Sigloch & Henselmann, 2005, 55-63.

<sup>26</sup>Vgl. Korts, 2016, S. 11.

<sup>27</sup>Vgl. Brähler, 2014, S. 3.

<sup>28</sup>Vgl. Brähler, 2014, 3; Schmidt et al., 2005, 61; Loschelder, 2018a, § 49 EStG, Rz. 12.

<sup>29</sup>Vgl. Miller & Oats, 2016, S. 26-27; Prussak, 2013, S. 55-56.

<sup>30</sup>Bruins, Einaudi, Seligman & Stamp, 1923, S. 22-26; Prussak, 2013, S. 55-56.

<sup>31</sup>Auch als Wohnsitzprinzip, Ansässigkeitsprinzip oder residence principle bekannt.

<sup>32</sup>Vgl. Brähler, 2014, S. 3-4. Das internationale Steuerrecht ist grundsätzlich auch auf natürliche Personen anwendbar. Der Fokus soll im Folgenden jedoch der Forschungsfrage folgend auf Körperschaften und damit juristischen Personen liegen.

<sup>33</sup>Vgl. Lehner & Reimer, 2005, S. 542; Brähler, 2014, S. 4; OECD, 2015, Tz. 22.

<sup>22</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 136.

<sup>23</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 137.

<sup>24</sup>Für eine ausführliche Beschreibung digitaler mehrseitiger Märkte siehe OECD (2018, Rn. 48-54).

<sup>25</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 138.

<sup>26</sup>Vgl. Statista, 2018.

<sup>27</sup>So etwa DST-RL-E, Begründung, S. 9-10; OECD, 2018, Rn. 359.

<sup>28</sup>Vgl. OECD, 2015, Rn. 278, 292, 294.

<sup>29</sup>Stelzer, 2004, S. 235.



Dem Umfang nach folgt die Besteuerung dem Welteinkommensprinzip<sup>42</sup>, d. h., das gesamte in- und ausländische Einkommen des Steuerpflichtigen unterliegt der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat.<sup>43</sup>

Das Quellenstaatsprinzip<sup>44</sup> knüpft hingegen an inländischen Einkunftsquellen an. Ein Staat (im folgenden Quellenstaat) verfügt nach dem Quellenstaatsprinzip über einen hinreichenden steuerlichen Anknüpfungspunkt und somit ein Besteuerungsrecht dem Grunde nach, wenn Einkünfte einer juristischen Person innerhalb seines Territoriums anfallen; auf eine persönliche Verbindung der Person zum Staat kommt es nicht an.<sup>45</sup> Obwohl die Definition, wann Einkünfte als im Inland belegen gelten, zwischen einzelnen Staaten variiert, ist das Prinzip der Betriebsstätte im Rahmen von Unternehmensgewinnen weithin akzeptiert.<sup>46</sup> Das Vorhandensein einer Betriebsstätte setzt dabei für gewöhnlich ein Mindestmaß an physischer Präsenz des nicht ansässigen Unternehmens im Quellenstaat voraus.<sup>47</sup> Der Umfang der Besteuerung richtet sich nach dem Territorialitätsprinzip<sup>48, 49</sup>. Der Quellenstaat kann nur Sachverhalte des Steuerpflichtigen der Besteuerung unterwerfen, die innerhalb seines Staatsgebietes verwirklicht werden.<sup>50</sup>

Regelmäßig wenden Staaten sowohl das Wohnsitzstaats- als auch das Quellenstaatsprinzip parallel zur Begründung steuerlicher Anknüpfungspunkte an. Dies kann zu juristischer Doppelbesteuerung führen, wenn mehr als ein Staat Steueransprüche auf dasselbe Einkommen eines Steuerpflichtigen erhebt.<sup>51</sup> Um negative Effekte aus einer möglichen Doppelbesteuerung zu vermeiden bzw. zu verringern, verfügen viele Staaten über ein Netz von bilateralen Steuerabkommen (Doppelbesteuerungsabkommen, kurz DBA). Diese Abkommen haben zum Ziel, die Besteuerungsrechte zwischen den Abkommensstaaten zu verteilen und Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>52</sup> Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen basieren dabei auf dem Musterabkommen der OECD oder in besonderen Fällen auf dem Musterabkommen der UN.<sup>53</sup> Diese Musterabkommen folgen dabei dem Grundsatz der Gewinnbesteuerung am Ort der Wertschöpfung, d. h., Gewinne sollen dort der Besteuerung unterliegen, wo die Wertschöpfung dieser Gewinne stattfindet.<sup>54</sup> Weiterhin existieren auf Ebene von Einzelstaaten unilaterale, sowie

vereinzelt multilaterale und supranationale Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.<sup>55</sup>

### 2.3. Problemfelder bei der Besteuerung digitaler Werbeleistungen

Bei der Erbringung digitaler Werbeleistungen handelt es sich regelmäßig um stark digitalisierte Geschäftsmodelle.<sup>56</sup> Als solche teilen sie oftmals folgende Eigenschaften, welche eine angemessene steuerliche Erfassung durch das derzeit bestehende internationale Steuersystem erschweren:<sup>57</sup> (1) grenzüberschreitende Ausdehnung ohne Masse, (2) hohe Bedeutung von Daten und Nutzern und (3) Abhängigkeit von immateriellen Werten wie z. B. geistigem Eigentum.

Zunächst ist festzuhalten, dass es den Erbringern digitaler Werbeleistungen durch den Einsatz moderner Informations- und Kommunikationstechnologien (IKT)<sup>58</sup> wie z. B. dem Internet stark erleichtert wird grenzüberschreitend in verschiedenen Absatzmärkten wirtschaftlich aktiv zu sein, ohne dafür auf eine physische Präsenz in diesen Absatzmärkten angewiesen zu sein (Ausdehnung ohne Masse).<sup>59</sup> Jedoch stellt insbesondere das Quellenstaatsprinzip zur Begründung eines steuerlichen Anknüpfungspunktes auf eine physische Präsenz nicht ansässiger Unternehmen ab. Dadurch besteht die Gefahr, dass eine Besteuerung nicht ansässiger Erbringer digitaler Werbeleistungen in verschiedenen Quellenstaaten häufig ins Leere läuft, da es schon an einem steuerlichen Anknüpfungspunkt mangelt.

Ein weiteres Problem für eine angemessene steuerliche Erfassung digitaler Werbeleistungen stellt die hohe Bedeutung von Daten und Nutzern dar. Zum einen sammeln und nutzen Erbringer digitaler Werbeleistungen oftmals umfassende Datensätze potenzieller Werbekunden, um Werbeleistungen personalisiert erbringen zu können.<sup>60</sup> Zum anderen spielen Nutzer und deren Aktivitäten gerade für Erbringer digitaler Werbeleistungen, die in mehrseitigen Märkten aktiv sind, aufgrund von Netzwerkeffekten eine sehr große Rolle.<sup>61</sup> Je größer z. B. die (aktive) Nutzerbasis auf der Marktseite der potenziellen Werbekunden ist, desto größer ist der

<sup>42</sup>Auch Universalitätsprinzip genannt.

<sup>43</sup>Vgl. Brähler, 2014, S. 5-6; Miller & Oats, 2016, S. 27-28; Lehner & Reimer, 2005, S. 542; Lübbenhüsen & Kahle, 2016, Rz. 1.9; Schreiber, 2017, S. 445.

<sup>44</sup>Auch als Belegenheitsprinzip oder als territorial oder source principle bekannt.

<sup>45</sup>Vgl. Brähler, 2014, S. 4; Lehner & Reimer, 2005, S. 542.

<sup>46</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 26; Lübbenhüsen & Kahle, 2016, Rz. 1.14-1.26.

<sup>47</sup>Vgl. OECD, 2018, Tz. 378.

<sup>48</sup>Das Territorialitätsprinzip ist auch als Ursprungsprinzip bekannt.

<sup>49</sup>Vgl. Brähler, 2014, S. 4; Lehner & Reimer, 2005, S. 542.

<sup>50</sup>Vgl. Brähler, 2014, S. 5-6; Lehner & Reimer, 2005, S. 542; Lübbenhüsen & Kahle, 2016, Rz. 1.9-1.10.

<sup>51</sup>Vgl. Schreiber, 2017, S. 445; Prussak, 2013, S. 56-57; Miller & Oats, 2016, S. 27-28.

<sup>52</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 27; Miller & Oats, 2016, S. 27-28.

<sup>53</sup>Vgl. OECD, 2015, S. 24.

<sup>54</sup>Vgl. OECD, 2018, Tz. 378; auch unterstützt von der Gruppe der Zwanzig

(G20); vgl. G20, 2013, S. 12-13. Bislang fehlt aber eine allgemeingültige Definition des Begriffs, vgl. Olbert & Spengel, 2017, S. 21. Für Definitionsversuche vgl. z. B. Bauer, Fritz, Schanz & Sixt, 2019, S. 6-9; Becker & Englisch, 2018, S. 1-9.

<sup>55</sup>Vgl. Brähler, 2014, S. 20-23.

<sup>56</sup>OECD (2015, Tz. 116, 136-139) ordnet digitale Werbeleistungen auch der sog. „digitalen Wirtschaft“ zu. Da sich jedoch die gesamte Wirtschaft zunehmend digitalisiert und somit die digitale Wirtschaft zur Wirtschaft an sich wird (vgl. OECD, 2015, S. 11, Tz. 115; Schön, 2018, S. 280-281), erscheint eine Einteilung in digitale und analoge Wirtschaft nicht sachgerecht. Im Folgenden wird daher nur zwischen mehr und weniger digitalisierten Geschäftsmodellen unterschieden.

<sup>57</sup>Vgl. OECD, 2018, Tz. 130-161.

<sup>58</sup>Für eine Übersicht über die Entwicklung von IKT und deren Auswirkung auf Geschäftsmodelle siehe z. B. OECD, 2015, Tz. 64-108; Becker, Englisch & Schanz, 2018, S. 5-7; Bauer et al., 2019.

<sup>59</sup>Vgl. OECD, 2018, Tz. 131; für digitalisierte Geschäftsmodelle im Allgemeinen OECD, 2015, Tz. 246; Lück, 2018, S. 19-21.

<sup>60</sup>Vgl. OECD, 2018, Tz. 140-141.

<sup>61</sup>Vgl. OECD, 2018, Tz. 143-161 (zur Nutzerbeteiligung), Tz. 42 (zu Netzwerkeffekten).

Nutzen für die Marktseite der potenziellen Werbetreibenden, da diese ihre Werbebotschaften an mehr potenzielle Kunden richten können.<sup>62</sup> Je größer der Nutzen für die Werbetreibenden ist, desto höher sollte im Ergebnis auch deren Zahlungsbereitschaft für die Inanspruchnahme digitaler Werbeleistungen ausfallen. Die Bedeutung von Daten und Nutzern stellt das internationale Steuersystem also insbesondere vor die Herausforderung zu beurteilen, ob und in welchem Umfang Daten und Nutzer zur Wertschöpfung beitragen und inwiefern die Gewinne aus dieser potenziellen Wertschöpfung dem Ansässigkeits- oder Quellenstaat zuzurechnen sind.<sup>63</sup>

Des Weiteren stellt die Tatsache, dass digitale Geschäftsmodelle oftmals stark von immateriellen Werten wie z. B. geistigem Eigentum abhängig sind,<sup>64</sup> das derzeitige Steuersystem vor große Herausforderungen. Immaterielle Vermögenswerte haben mittlerweile großen Einfluss auf den Wert von Unternehmen.<sup>65</sup> Gleichzeitig stellt die strategische Verlagerung von immateriellem Vermögen für multinationale Unternehmen eine attraktive Möglichkeit dar, Gewinne für steuerliche Zwecke zu verlagern und empirische Untersuchungen zeigen, dass die Platzierung immaterieller Werte teilweise steuermotiviert erfolgt.<sup>66</sup> Dabei bleibt jedoch festzuhalten, dass die Steuervermeidung durch Gewinnverlagerung kein alleiniges Merkmal digitaler Geschäftsmodelle ist, sondern auch in „traditionellen“ Geschäftsmodellen Anwendung findet.<sup>67</sup> Aus diesem Grund liegt der Fokus im Folgenden schwerpunktmäßig auf den beiden erstgenannten Problemen.

Daher ist im Ergebnis fraglich, inwieweit das derzeit bestehende internationale Steuerrecht überhaupt in der Lage ist, grenzüberschreitende digitale Werbeleistungen sachgerecht zu erfassen und der Besteuerung zu unterwerfen.

### 3. Beschränkte Steuerpflicht digitaler Werbeleistungen in Deutschland

Im Folgenden werden die bestehenden nationalen Anknüpfungspunkte vorgestellt, welche für die steuerliche Erfassung digitaler Werbeleistungen in Frage kommen könnten. Im deutschen Steuerrecht wird grundsätzlich zwischen unbeschränkter (dem Wohnsitzstaatsprinzip folgend) und beschränkter Steuerpflicht (dem Quellenstaatsprinzip fol-

gend) unterschieden.<sup>68</sup> Da Erbringer digitaler Werbeleistungen in Deutschland überwiegend im Ausland ansässige Körperschaften sind,<sup>69</sup> beschränken sich die nachfolgenden Ausführungen jedoch auf die Besteuerung von juristischen Personen in Inboundfällen, d. h. auf Fälle, in denen nicht ansässige juristische Personen digitale Werbeleistungen in Deutschland erbringen. Die Besteuerung von Inboundfällen erfolgt in Deutschland dabei im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. Im Folgenden wird zunächst die beschränkte von der unbeschränkten Steuerpflicht abgegrenzt (Kapitel 3.1), bevor im Anschluss die für digitale Werbeleistungen in Frage kommenden beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte vorgestellt werden (Kapitel 3.2). Abschließend wird die Steuererhebung bei beschränkter Steuerpflicht beschrieben (Kapitel 3.3).

#### 3.1. Abgrenzung der beschränkten von der unbeschränkten Steuerpflicht

Juristische Personen mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder Sitz (§ 11 AO) im Inland gelten als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.<sup>70</sup> Unbeschränkt Steuerpflichtige werden gem. § 1 Abs. 2 KStG mit ihrem Welteinkommen besteuert.<sup>71</sup> Dem steht die beschränkte Steuerpflicht gegenüber. Juristische Personen (Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen) mit inländischen Einkünften sind gem. § 2 Nr. 1 KStG beschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie weder Geschäftsleitung noch Sitz im Inland haben.<sup>72</sup> Beschränkt Steuerpflichtige sind im Sinne des Territorialitätsprinzip nur mit ihren inländischen Einkünften in Deutschland steuerpflichtig (§ 2 Nr. 1 KStG). § 49 EStG bestimmt abschließend den Katalog inländischer Einkünfte.<sup>73</sup>

#### 3.2. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte

Der Einkünftekatalog des § 49 EStG knüpft an die Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes in § 2 Abs. 1 EStG an, sodass die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 13 bis 23 EStG für das Vorliegen inländischer Einkünfte erfüllt sein müssen (wie in Kapitel 1 grafisch veranschaulicht). Allerdings werden diese Tatbestandsvoraussetzungen um weitere in § 49 Abs. 1 EStG formulierte Tatbestandsmerkmale erweitert, um eine hinreichende Verbindung zum Inland herzustellen.<sup>74</sup> Eine weitere Besonderheit besteht in der sogenannten

<sup>62</sup>Dabei handelt es sich um indirekte Netzwerkeffekte im Kontext mehrseitiger Märkte. Bei diesen zieht eine Marktseite einen positiven Nutzen aus der Größe und den Aktivitäten der anderen Marktseite; vgl. OECD, 2018, Tz. 42.

<sup>63</sup>Vgl. OECD, 2018, Tz. 381.

<sup>64</sup>Vgl. OECD, 2018, Tz. 130, 135-138.

<sup>65</sup>Beispielsweise waren im Jahr 1975 immaterielle Werte für 17 % des Marktwerts von S&P 500 Unternehmen verantwortlich, im Jahr 2015 steigerte sich dieser Anteil auf 84 %. In Unternehmen des S&P 500 Europe war der Anteil immaterieller Werte im Jahr 2015 mit 71 % vergleichbar hoch; vgl. Elsten & Hill, 2017, S. 245-246.

<sup>66</sup>Vgl. etwa Dischinger & Riedel, 2011; Karkinsky & Riedel, 2012; Griffith, Miller & O'Connell, 2014; Skeie, Johansson, Menon & Sorbe, 2017.

<sup>67</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 181; OECD, 2018, Tz. 257.

<sup>68</sup>Vgl. C. Kraft, 2018, § 49 EStG, Rn. 1; Stöber, 2018, § 49 EStG, Rn. 1, 16-17; Gosch, 2018a, § 49 EStG, Rn. 1; Schaumburg, 2017, Rn. 6.126-6.128; Brähler, 2014, 6.

<sup>69</sup>Vgl. Pinkernell, 2014, S. 24.

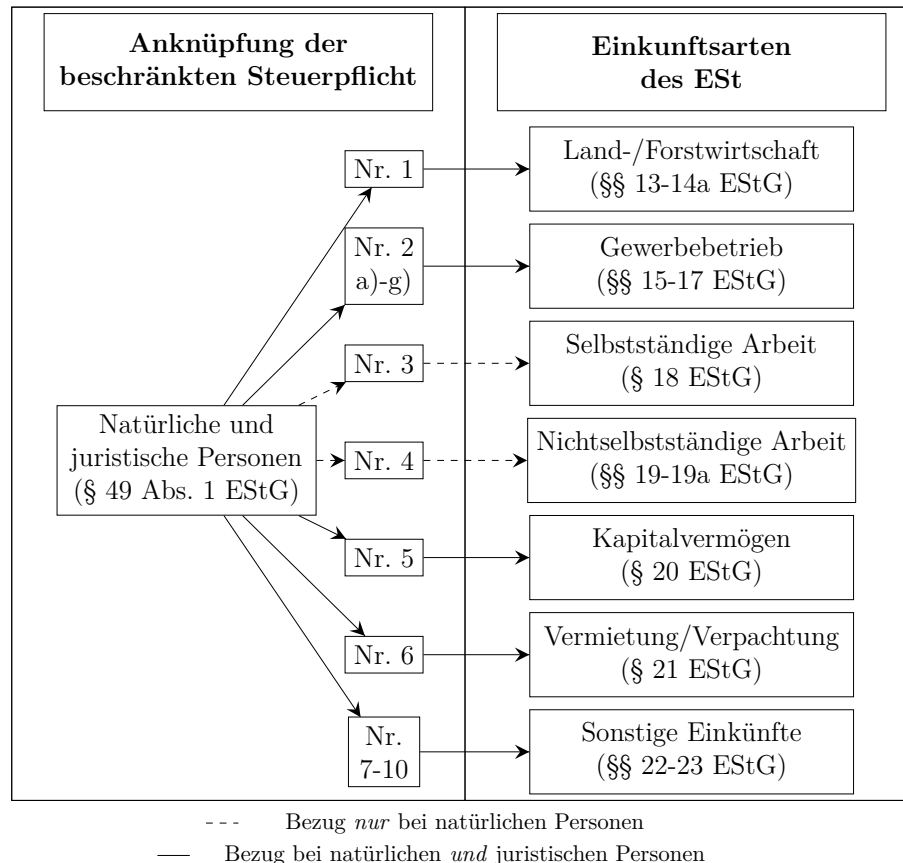
<sup>70</sup>Vgl. § 1 Abs. 1 KStG; Benecke, 2018, § 1 KStG, Rn. 2.

<sup>71</sup>Vgl. C. Kraft, 2018, § 49 EStG, Rn. 1; Benecke, 2018, § 1 KStG, Rn. 2.

<sup>72</sup>Neben den „Steuerausländern“ des § 2 Nr. 1 KStG sind gem. § 2 Nr. 2 KStG auch bestimmte „sonstige Steuerinländer“ beschränkt körperschaftsteuerpflichtig; vgl. Mohr, 2018, § 2 KStG, Rn. 2; Rengers, 2018, § 2 KStG, Rn. 1, 8. Aufgrund der geringen Relevanz für digitale Werbeleistungen wird im Folgenden auf weitere Ausführungen zu § 2 Nr. 2 KStG verzichtet.

<sup>73</sup>Vgl. § 2 Nr. 1, § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 49 EStG.

<sup>74</sup>Vgl. Schaumburg, 2017, Rz. 6.150-6.151; Loschelder, 2018a, § 49 EStG, Rn. 11-12; Stöber, 2018, § 49 EStG, Anm. 311-312; Roth, 2018, § 49 EStG, Anm. 100; Rengers, 2018, § 2 KStG, Rz. 30.



**Abbildung 1:** Systematik inländischer Einkünfte in Deutschland (eigene Abbildung; in Teilen angelehnt an C. Kraft, 2018, § 49 EStG, Rn. 8)

isolierenden Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 EStG, nach der ausländische Besteuerungsmerkmale ignoriert werden, soweit inländische Einkünfte bei deren Berücksichtigung nicht angenommen werden könnten.<sup>75</sup>

Im Inboundfall erbrachte digitale Werbeleistungen unterliegen in Deutschland daher nur der Besteuerung, sofern sie inländische Einkünfte i. S. d. § 49 EStG darstellen. Da die Norm jedoch keine eigenen Tatbestände für digitale Werbeleistungen enthält, müssen diese Geschäftsmodelle unter die bestehenden Tatbestände subsumiert werden.<sup>76</sup> Aufgrund der Eigenheiten digitaler Werbeleistungen sind insbesondere die nachfolgend dargestellten Tatbestände des § 49 EStG relevant:

- Gewerbliche Einkünfte durch Betriebsstätte oder ständigen Vertreter, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (Kapitel 3.2.1)
- Gewerbliche betriebsstättenlose Einkünfte, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG (Kapitel 3.2.2)

- Sonstige Einkünfte, § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG (Kapitel 3.2.3)<sup>77</sup>

### 3.2.1. Gewerbliche Einkünfte durch Betriebsstätte oder ständigen Vertreter

Für das Vorliegen von inländischen Einkünften aufgrund einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1 und 2 EStG ist zunächst erforderlich, dass es sich bei den infrage kommenden Einkünften um solche aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG handelt.<sup>78</sup> Diese Voraussetzungen werden von Unternehmen der digitalen Wirtschaft in der Regel erfüllt.<sup>79</sup> Daneben muss der potenziell Steuerpflichtige im Inland entweder eine Betriebsstätte unterhalten (Alt. 1) oder einen ständigen Vertreter bestellt haben (Alt. 2).

<sup>77</sup>An dieser Stelle sei angemerkt, dass grundsätzlich auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) bei digitalen Werbeleistungen relevant sein könnten. Aufgrund der Subsidiarität der Norm gegenüber § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG i. V. m. der Annahme, bei den Erbringern digitaler Werbeleistungen handle es sich um im Ausland ansässige Körperschaften und der Gewerblichkeitsfiktion des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG (siehe Kapitel 3.2.2), ist § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG i. d. R. nicht einschlägig und wird daher im Folgenden nicht weiter betrachtet.

<sup>78</sup>Vgl. Kaligin, 2018, § 49 EStG, Anm. 703-705; Roth, 2018, § 49 EStG, Anm. 144.

<sup>79</sup>Vgl. Lück, 2018, S. 44; Pinkernell, 2014, 27-28.

<sup>75</sup>Vgl. § 49 Abs. 2 EStG; Frotscher, 2015, Rn. 190-191; Schreiber, 2017, S. 484.

<sup>76</sup>Vgl. Pinkernell, 2014, S. 25-26; Lück, 2018, S. 42-43.



Nach nationalem Recht ist gem. § 12 Satz 1 AO jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage eine Betriebsstätte, wenn sie der Tätigkeit des Unternehmens dient. Eine Betriebsstätte erfordert damit (1) eine Geschäftseinrichtung<sup>80</sup> mit fester Beziehung zur Erdoberfläche, die von gewisser Dauer ist, (2) der Tätigkeit des Unternehmens dient (3) und sich nicht nur vorübergehend in der Verfügungsmacht des Unternehmens befindet.<sup>81</sup> Die Anwesenheit von Personal innerhalb einer Betriebsstätte ist nicht erforderlich.<sup>82</sup> § 12 Satz 2 Nr. 1 bis 8 AO liefert eine Auflistung von Tatbeständen, die eine Betriebsstätte begründen, welche jedoch nicht abschließend ist.<sup>83</sup>

Im Rahmen digitaler Werbeleistungen kommen insbesondere folgende Sachverhalte zur Begründung einer Betriebsstätte in Betracht:<sup>84</sup>

- IT-Infrastruktur, insbesondere in Form von Internetservern
- Personal für Supportleistungen
- Webseite des Unternehmens
- Digitale Werbeflächen

Unter einem Internetserver versteht man im allgemeinen Sprachgebrauch einen Computer (sog. Host, engl. für Gastgeber) zur Speicherung von Anwendungsprogrammen und Daten, der innerhalb eines Netzwerks gegenüber anderen Computern (sog. Clients, engl. für Kunden) Leistungen erbringt bzw. Ressourcen zur Verfügung stellt.<sup>85</sup> Auch bei Internetservern muss es sich zunächst um eine feste Geschäftseinrichtung handeln, d. h., einen körperlichen Gegenstand, welcher der Tätigkeit des Unternehmens dient. Virtuelle (nicht körperliche) Server kommen daher nicht als Betriebsstätte in Betracht.<sup>86</sup> Bezüglich der erforderlichen Verfügungsmacht muss zwischen eigenen Servern des potenziell steuerpflichtigen ausländischen Unternehmens und Servern von Drittanbietern unterschieden werden.<sup>87</sup> Unterhält das besagte Unternehmen eigene physische Server im Inland, stehen diese in dessen Verfügungsmacht und begründen da-

mit eine Betriebsstätte.<sup>88</sup> Werden allerdings Server verwendet, die im Eigentum Dritter (sog. Webhosting-Unternehmen oder auch Internet-Service-Provider) stehen und dem ausländischen Unternehmen nur zur Nutzung überlassen werden, ist die Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens n. h. M. nur zu bejahen, sofern es sich um einen dedizierten Server handelt, auf den das Unternehmen direkten Zugriff hat.<sup>89</sup>

Inländisches Personal für Supportleistungen kann ebenfalls eine Betriebsstätte nach § 12 Satz 2 Nr. 2 AO darstellen, wenn es sich um eine juristisch unselbstständige Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle des ausländischen Unternehmens handelt.<sup>90</sup> Die Webseite eines Unternehmens kann aufgrund fehlender Körperlichkeit, mangelnder Lokalisierbarkeit und fehlender Dauerhaftigkeit keine Betriebsstätte begründen.<sup>91</sup> Auch digitale Werbeflächen scheiden aufgrund mangelnder Körperlichkeit als Betriebsstätte aus.<sup>92</sup>

Neben der Betriebsstätte stellt der ständige Vertreter die weitere (subsidiäre)<sup>93</sup> Anknüpfungsmöglichkeit des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG dar. Ein ständiger Vertreter gem. § 13 AO kann dabei jede natürliche oder juristische Person sein,<sup>94</sup> die „nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachanweisungen unterliegt“<sup>95</sup>.

Auch bei der Frage nach ständigen Vertretern im Inland kommen hauptsächlich die oben bereits genannten Sachverhalte im Rahmen digitaler Werbeleistungen (mit Ausnahme digitaler Werbeflächen) in Betracht.<sup>96</sup> Sowohl eigene Internetserver als auch die Webseite des ausländischen Unternehmens scheiden jedoch als ständige Vertreter aus, da es hier schon an der Personeneigenschaft fehlt.<sup>97</sup> Auch inländische Webhosting-Unternehmen/Internet-Service-Provider stellen i. d. R. keine ständigen Vertreter des ausländischen Unternehmens dar, da es regelmäßig an Weisungsgebundenheit mangelt.<sup>98</sup> Ob inländisches Personal (z. B. für Kundensupport) des ausländischen Unternehmens, welches nicht bereits eine Betriebsstätte gem. § 12 AO begründet, als ständiger Vertreter gem. § 13 AO in Betracht kommt, ist umstritten. Eine in der Literatur vertretene Meinung setzt dafür voraus, dass der Vertreter die Geschäfte des ausländischen Unternehmens

<sup>80</sup> Als Geschäftseinrichtung kann dabei jeder körperliche Gegenstand bzw. jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände dienen; vgl. BFH-Urteil vom 03.02.1993 – I R 80-81/91, Tz. 46.

<sup>81</sup> Vgl. Drüen, 2017a, § 12 AO, Tz. 1-20; Schaumburg, 2017, Rz. 6.166-6.167; Reimer, 2018a, § 49 EStG, Rz. 89.

<sup>82</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 30.10.1996 – II R 12/92, Tz. 2.

<sup>83</sup> Vgl. Drüen, 2017a, § 12 AO, Tz. 23.

<sup>84</sup> Vgl. Pinkernell, 2014, S. 27-39; Lück, 2018, S. 44-54; Hidien, 2018, § 49 EStG, Rn. D3245.

<sup>85</sup> Vgl. Schmidl, 2014, S. 232. In der Informatik beschreibt der Begriff Server im Grunde nur die Software, welche mit den Clients kommuniziert. Der physische Computer, auf dem dieses Programm läuft, wird als Host bezeichnet; vgl. Tappe, 2011, S. 871. Im Folgenden wird aus Gründen der Konsistenz mit der bestehenden Literatur als Server aber sowohl die Hard- als auch Softwarekomponente verstanden.

<sup>86</sup> Vgl. Leisner-Egensperger, 2014, S. 301; Hidien, 2018, § 49 EStG, Rn. D3281; Thiele & König, 2018, S. 378.

<sup>87</sup> Vgl. Lück, 2018, S. 46-47; Pinkernell, 2014, S. 30-35; Ehrmann & von Wallis, 2014, Rn. 130-132.

<sup>88</sup> Vgl. Kahle & Kindich, 2016, Rz. 2.151-2.153; Pinkernell, 2014, S. 30; Hecht & Lampert, 2009, S. 1129.

<sup>89</sup> Vgl. Lück, 2018, 46-47; Pinkernell, 2014, S. 30-31; Schaumburg, 2017, Rz. 6.166; Loschelder, 2018a, § 49 EStG, Rz. 23; Kaligin, 2018, § 49 EStG, Anm. 737; Hutter & Schmidt, 2000, S. 652-653; Kahle & Kindich, 2016, Rz. 2.150; Thiele & König, 2018, S. 379; hierzu ausführlich mit Gegenmeinungen Hidien, 2018, § 49 EStG, Rn. D3245-D3269.

<sup>90</sup> Vgl. Lück, 2018, S. 51-52; Pinkernell, 2014, S. 35-37.

<sup>91</sup> Vgl. Lück, 2018, S. 50; Kaligin, 2018, § 49 EStG, Anm. 732; Roth, 2018, § 49 EStG, Anm. 191; Hidien, 2018, § 49 EStG, Rn. D 3283; Ehrmann & von Wallis, 2014, Rn. 134.

<sup>92</sup> Vgl. Lück, 2018, S. 53.

<sup>93</sup> Vgl. Reimer, 2018a, § 49 EStG, Rz. 97; Roth, 2018, § 49 EStG, Anm. 230.

<sup>94</sup> Vgl. Drüen, 2017b, § 13 AO, Rz. 2.

<sup>95</sup> Vgl. § 13 Satz 1 AO.

<sup>96</sup> Vgl. Hidien, 2018, § 49 EStG, Rn. D3318; Pinkernell, 2014, S. 41; Lück, 2018, S. 55.

<sup>97</sup> Vgl. Hidien, 2018, § 49 EStG, Rn. D3318-D3325; Lück, 2018, S. 55-56.

<sup>98</sup> Vgl. Hidien, 2018, § 49 EStG, Rn. D3321; Lück, 2018, S. 56-59.

nach außen im Inland besorgt.<sup>99</sup>

### 3.2.2. Gewerbliche betriebsstättenlose Einkünfte

Neben der Anknüpfung an eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter enthält § 49 EStG weitere Sachverhalte, die inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb darstellen und somit zu beschränkter Körperschaftsteuerpflicht führen können. Von besonderer Bedeutung für digitale Werbeleistungen ist dabei gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG die Vermietung und Verpachtung<sup>100</sup> oder Veräußerung von Rechten, die entweder im Inland belegen sind (Belegenheitstatbestand) oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden (Verwertungstatbestand) (vgl. Kapitel 2).<sup>101</sup> Dadurch werden auch ohne Anknüpfung an eine Betriebsstätte bestimmte Direktgeschäfte der nationalen Besteuerung unterworfen.<sup>102</sup> Der Tatbestand des Buchst. f der Norm ist dabei jedoch gegenüber der Begründung inländischer Einkünfte auf Grundlage von Buchst. a subsidiär.<sup>103</sup> Das Vorliegen eines Gewerbebetriebs wird für ausländische Kapitalgesellschaften fingiert,<sup>104</sup> sodass die isolierende Betrachtungsweise nicht greift.

Rechte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG umfassen insbesondere, aber nicht ausschließlich, schriftstellerische, künstlerische und gewerbliche Urheberrechte, gewerbliche Erfahrungen sowie Gerechtigkeiten und Gefälle und somit den Rechtsbegriff des § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG.<sup>105</sup> Der Begriff ist dabei weit auszulegen, sodass auch weitere Rechte wie Nutzungsrechte schuldrechtlicher oder dinglicher Art in Betracht kommen können.<sup>106</sup> Zur Beurteilung ist nicht ausländisches, sondern das deutsche Immaterialgüterrecht maßgebend.<sup>107</sup> Der BGH hat in einem Einzelfall entschieden, dass auch die Einräumung eines Exklusivrechts auf Werbung der Verpachtung eines Rechts gleichgestellt sein kann.<sup>108</sup> Bei digitalen Werbeleistungen ist daher eine Abgrenzung zwischen Nutzungsüberlassung von Rechten und Erbringung von Dienstleistungen vorzunehmen, da letztere nicht als Nutzungseinkünfte gelten.<sup>109</sup> Einkünfte im Rahmen von Werk-

oder Dienstverträgen fallen daher nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG.<sup>110</sup> In Fällen von gemischten Verträgen, die sowohl Dienstleistungen als auch Rechteüberlassungen beinhalten, ist eine Aufteilung der Gesamtvergütung vorzunehmen, wenn keine Leistung lediglich eine unselbstständige Nebenleistung der anderen darstellt.<sup>111</sup>

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG erfasst seit 1. Januar 2009 sowohl die Vermietung und Verpachtung als auch die Veräußerung von Rechten, sodass eine Unterscheidung in befristete und unbefristete Nutzungsüberlassung von Rechten an dieser Stelle keine Relevanz mehr hat.<sup>112</sup> In beiden Fällen können inländische Einkünfte begründet werden.

Der Inlandsbezug wird durch den geforderten Belegenheitstatbestand bzw. Verwertungstatbestand konkretisiert. Ein Recht erfüllt den Belegenheitstatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 EStG, wenn es in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen ist. Als inländische Register kommen dabei insbesondere das Patent- (§ 30 PatG), Design- (§ 19 DesignG), Marken- (§ 41 MarkenG) und Gebrauchsmusterregister (§ 8 GebrMG) in Betracht.<sup>113</sup> Die Voraussetzung ist nur erfüllt, wenn das Recht auch tatsächlich in einem solchen Register eingetragen ist; eine reine Eintragungsfähigkeit reicht nicht aus.<sup>114</sup> Der Inlandsbezug ist des Weiteren erfüllt, wenn das Recht innerhalb einer inländischen Betriebsstätte verwertet wird (Verwertungstatbestand).<sup>115</sup> Die Beschränkung auf die Verwertung in einer Betriebsstätte reduziert die Anwendbarkeit auf Nutzungsüberlassungen von Rechten im Business-to-Business Bereich (B2B), sodass bei Business-to-Consumer Geschäften (B2C) keine inländischen Einkünfte vorliegen.<sup>116</sup> Unter Verwerten versteht die Rechtsprechung ein „Nutzen, Benutzen oder Gebrauch von Rechten im Rahmen eigener Tätigkeit durch eigenes Tätigwerden“, mit dem Ziel einen finanziellen Nutzen daraus zu ziehen.<sup>118</sup>

Mit Hinblick auf die Anwendung der Norm bei digitalen Werbeleistungen ist es also im Ergebnis entscheidend, ob (1) die Werbeleistung eine Rechteüberlassung i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG darstellt und das Recht entwe-

<sup>99</sup>Vgl. Pinkernell, 2014, S. 46-47; Lück, 2018, S. 60-61; Hidien, 2018, § 49 EStG, Rn. D3323.

<sup>100</sup>Eingeführt ab dem 1. Januar 2009; vgl. Naujok, 2018, § 49 EStG, Anm. 1409-1411.

<sup>101</sup>Vgl. Pinkernell, 2014, S. 51. Neben bestimmten Rechten umfasst die Norm auch inländisches unbewegliches Vermögen und Sachbegriffe; vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 EStG. Da diese jedoch für digitale Werbeleistungen nicht relevant sind, fokussieren sich die nachfolgenden Ausführungen ausschließlich auf Rechte.

<sup>102</sup>Vgl. Schaumburg, 2017, Rn. 6.213.

<sup>103</sup>Vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 EStG.

<sup>104</sup>Vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 3 EStG.

<sup>105</sup>Vgl. Reimer, 2018a, § 49 EStG, Rz. 187; C. Kraft, 2018, § 49 EStG, Rn. 91; Schaumburg, 2017, Rn. 6.214; Mohr, 2018, § 2 KStG, Rn. 168. Dies gilt im Ergebnis auch ohne den Verweis auf § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 21 EStG ab dem 1. Januar 2007 fort; vgl. Reimer, 2018a, § 49 EStG, Rz. 187; Kessler & Wald, 2015, S. 891.

<sup>106</sup>Vgl. Behnes, Nink & Rohde, 2016, S. 282; Kessler & Wald, 2015, S. 891; Petersen, 2013, S. 900; Ackermann, 2016, S. 259.

<sup>107</sup>Vgl. Ackermann, 2016, S. 259; Hecht & Lampert, 2009, S. 1130

<sup>108</sup>Vgl. BGH-Urteil vom 26.01.1994 – XII ZR 93/92, Tz. 15.

<sup>109</sup>Vgl. Pinkernell, 2014, S. 55; T. Rupp, Knies, Ott, Faust & Hüll, 2018, S. 171; von Bredow, Scheinbacher & Groß, 2017; Verband der Automobilin-

dustrie (VDA), 2018, S. 32.

<sup>110</sup>Vgl. T. Rupp et al., 2018, S. 171; Schlotter & Hruschka, 2018, S. 674

<sup>111</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 28.01.2004 – I R 79/02, Tz. 18; BFH-Urteil vom 19.12.2007 – I R 19/06, Tz. 48; G. Kraft, 2018a, 875; G. Kraft, 2018b, 939-940.

<sup>112</sup>Vgl. Roth, 2018, § 49 EStG, Anm. 619-620; Kessler & Wald, 2015, S. 891.

<sup>113</sup>Vgl. Goebel, Wehling & Gehrmann, 2018, S. 155; Naujok, 2018, § 49 EStG, Anm. 1425; Hidien, 2018, § 49 EStG, Rn. E639; § 73a Abs. 3 EStDV.

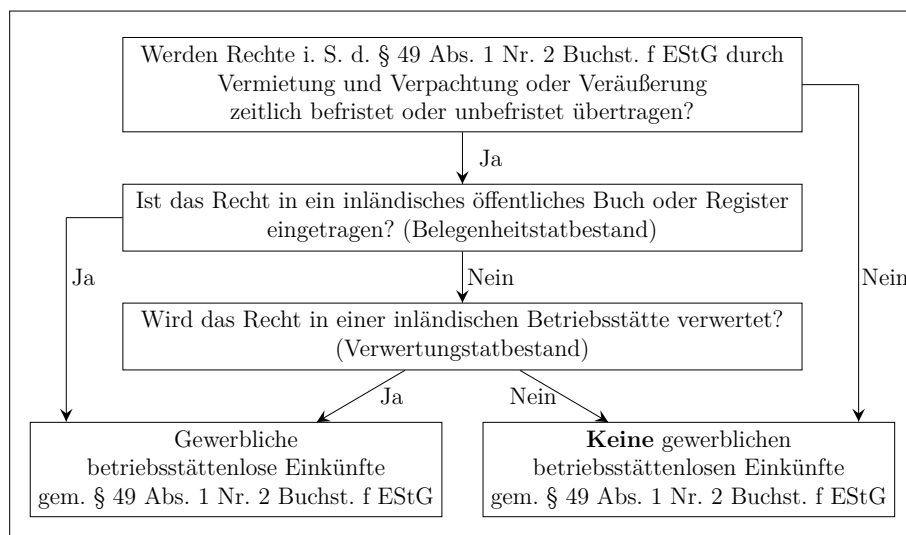
<sup>114</sup>Vgl. Naujok, 2018, § 49 EStG, Anm. 1423.

<sup>115</sup>Vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 EStG. Weiterhin reicht die Verwertung in einer anderen Einrichtung; vgl. Pinkernell, 2014, S. 54. Da dieser Sonderfall für digitale Werbeleistungen aber i. d. R. nicht relevant ist, wird er im Folgenden nicht weiter behandelt.

<sup>116</sup>Vgl. Lück, 2018, S. 73; Goebel et al., 2018, S. 182-183; Kessler & Wald, 2015, S. 892; Pinkernell, 2014, S. 55.

<sup>117</sup>BFH-Urteil vom 23.05.1973 – I R 163/71, Tz. 17.

<sup>118</sup>Vgl. Goebel et al., 2018, S. 155; Ackermann, 2016, S. 263; Kessler & Wald, 2015, S. 893; BMF-Schreiben vom 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Tz. 6.



**Abbildung 2:** Kurzdarstellung der Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen von gewerblichen betriebsstättenlosen Einkünften (eigene Abbildung)

der (2a) den Belegenheitstatbestand oder (2b) den Verwertungstatbestand erfüllt. Dem Belegenheitstatbestand kommt dabei regelmäßig keine große Rolle zu, da die in Frage kommenden Rechte oftmals nicht in einem inländischen Register eingetragen sind.<sup>119</sup> Sehr wohl relevant gestaltet sich dagegen der Verwertungstatbestand. Wenn digitale Werbeleistungen den Rechtsbegriff erfüllen und diese innerhalb einer inländischen Betriebsstätte des Leistungsschuldners verwertet werden, liegen auch ohne das Vorhandensein einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters seitens des Leistungserbringers inländische Einkünfte und damit eine beschränkte Steuerpflicht des Erbringers digitaler Werbeleistungen vor.

Digitale Werbeleistungen werden oftmals unter Verwendung von Software auf rein elektronischem Wege über das Internet erbracht. Sowohl Vertragsabschluss als auch Vertrieb der Leistungen erfolgen digital. Des Weiteren wird insbesondere bei personalisierter Werbung oftmals auf große Datenbestände des Erbringers der Leistung zurückgegriffen, die datenbankähnliche Strukturen aufweisen. Es stellt sich daher weiterhin die Frage, ob diese Tätigkeiten zusätzlich zur eigentlichen Erbringung von Werbeleistungen eine Überlassung von Rechten i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG darstellen und somit inländische Einkünfte des ausländischen Werbeleistungserbringers begründen können. Der Begriff Software bezeichnet Computerprogramme<sup>120</sup> und dazugehörige Daten, welche für den Betrieb von Datenverarbeitungsanlagen (Systemsoftware) bzw. den Gebrauch solcher Datenverarbeitungsanlagen zur Lösung von Problemen

(Anwendersoftware) dienen.<sup>121</sup> Datenbanken sind Sammelwerke von (meist elektronischen) Daten, die in einer gewissen Weise strukturiert sind.<sup>122</sup> Sowohl Software als auch Datenbanken sind urheberrechtlich geschützt.<sup>123</sup> Das Urheberrechtsgesetz unterscheidet grundsätzlich zwischen dem Urheberrecht, Verwertungsrecht und Nutzungsrechten, wobei das Urheber- und Verwertungsrecht dem Schöpfer des Werkes zusteht und nicht übertragbar ist.<sup>124</sup> Der Inhaber des Urheber- und Verwertungsrechts an einer Software oder Datenbank kann aber die Verwertung des Urheberrechts an diesen Werken durch das Überlassen von Nutzungsrechten an Dritte (zeitlich begrenzt)<sup>125</sup> übertragen.<sup>126</sup>

Bei der Verwendung von Software und Datenbanken im Rahmen digitaler Werbeleistungen ist also entscheidend, ob dem Nutzer umfassende urheberrechtlich relevante Nutzungsrechte eingeräumt werden und zwar unabhängig von der Form der Überlassung (z. B. via Datenträger oder über das Internet).<sup>127</sup> Darunter fallen nach aktueller Ansicht der Finanzverwaltung „insbesondere Vervielfältigungs-

<sup>119</sup>Vgl. Goebel et al., 2018, S. 184-185; Schmidl, 2014, S. 242.

<sup>122</sup>Vgl. Goebel et al., 2018, S. 185; Schmidl, 2014, S. 67.

<sup>123</sup>Vgl. §§ 2 Abs. 1, 69a UrhG bei Software; §§ 4 Abs. 2, 87a UrhG bei Datenbanken; Schulze, 2018, § 2 UrhG, Rn. 126-133; Dreier, 2018, § 4 UrhG, Rn. 1; Bullinger, 2019, § 2 UrhG, Rn. 47 UrhG; Marquardt, 2019, § 4 UrhG, Rn. 8-11 UrhG; Goebel et al., 2018, S. 185; Kessler & Wald, 2015, S. 891; Ackermann, 2016, S. 259; Pinkernell, 2018, S. 140-141.

<sup>124</sup>Vgl. § 7 UrhG bei Urheberrechten, §§ 15 ff. UrhG bei Verwertungsrechten; § 29 Abs. 1 UrhG zur Übertragbarkeit; Hecht & Lampert, 2009, S. 1127-1128; Ackermann, 2016, S. 259.

<sup>125</sup>Bei urheberrechtlich geschützten Werken ist eine vollständige Übertragung ausgeschlossen; vgl. § 29 Abs. 1 UrhG; BFH-Urteil vom 01.12.1982 – IB 11/82, Tz. 18; BMF-Schreiben vom 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002 2010/0861549, Tz. 23; Holthaus, 2015, S. 28; Holthaus, 2017, S. 732.

<sup>126</sup>Vgl. §§ 29 Abs. 2, 31 ff. UrhG; Wandtke & Grunert, 2019, vor § 31 ff. UrhG, Rn. 24; Hecht & Lampert, 2009, S. 1127-1128.

<sup>127</sup>Vgl. BMF-Schreiben vom 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Tz. 3; Loschelder, 2018a, § 49 EStG, Rn. 56; Lück, 2018, S. 73-78; Goebel et al., 2018, S. 186-189; Pinkernell, 2018, S. 140. In der Vergangenheit wurde

<sup>119</sup>Vgl. Pinkernell, 2014, S. 52-53; Lück, 2018, S. 72-73; Maßbaum, 2017, S. 44.

<sup>120</sup>Ein Computerprogramm ist dabei „eine Zusammenfassung von in einer bestimmten Programmiersprache geschriebenen Anweisungen zur Bewältigung bestimmter Aufgaben oder der Lösung bestimmter Probleme“ (Schmidl (2014, S. 58)) und damit nichts Weiteres als ein von einem Computer umgesetzter Algorithmus; Schmidl, 2014, S. 15.

, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte“<sup>128</sup>. So stellt z. B. die Gestattung der Fortentwicklung und des Vertriebs einer Software eine Einräumung von Nutzungsrechten dar.<sup>129</sup> Steht hingegen nur der bestimmungsgemäße Gebrauch einer Software im Vordergrund, liegt keine Überlassung von Nutzungsrechten vor. Die Installation und gegebenenfalls kurzfristige Speicherung von Software im Arbeitsspeicher durch den Nutzer sowie der Ablauf von Programmen gelten als bestimmungsgemäßer Gebrauch.<sup>130</sup> Bei Datenbanken ist die Datenbank als solche von der Software zur Darstellung der Datenbank abzugrenzen, da für Letztere die obigen Ausführungen gelten.<sup>131</sup> Auch hier ist bei bestimmungsgemäßem Gebrauch (z. B. bloße „Zugriffs-, Lese- und Druckfunktionen“) <sup>132</sup> nicht von einer Nutzungsüberlassung auszugehen. Vereinzelt Meinungen in der Literatur zweifeln die Rechtmäßigkeit dieser von der Finanzverwaltung vertretenen Ansichten zu Software und Datenbanken an, sodass für Rechtssicherheit eine Klarstellung durch die Rechtsprechung erforderlich sein dürfte.<sup>133</sup>

### 3.2.3. Sonstige Einkünfte

Weiterhin stellt die lückenschließende Auffangvorschrift<sup>134</sup> des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG einen weiteren möglichen Anknüpfungspunkt für inländische Einkünfte aus digitalen Werbeleistungen dar. Dabei ist zu beachten, dass die Regelung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 2. HS EStG gegenüber allen anderen inländischen Einkünften des § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 EStG subsidiär ist.

Die Vorschrift erfasst u. a. bestimmte Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 3 EStG aus „der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, [...] die im Inland genutzt werden oder worden sind“<sup>135</sup>, welche sich unter dem Sammelbegriff Know-how (oder ungeschütztes Wissen) zusammenfassen lassen.<sup>136</sup> Know-how ist dabei „Spezialwissen als Ergebnis erfinderischer Tätigkeit,

aber auch [...] Erfahrungswissen, dessen Wert darin besteht, einem Dritten, dem es vermittelt wird, Zeit und Kosten zu ersparen“<sup>137</sup>. Wird das Erfahrungswissen nur vom „Vermittler“ selbst angewendet und nicht tatsächlich vermittelt, liegt nach Rechtsprechung des BFH keine Vermittlung von Know-how vor.<sup>138</sup> Gesetzlich geschütztes Know-how fällt nicht unter den Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG.<sup>139</sup> Die Norm erfasst n. h. M. sowohl befristete als auch unbefristete Überlassung, nicht aber die Veräußerung von Know-how.<sup>140</sup> Um den Inlandsbezug herzustellen, muss gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG das überlassene Know-how auch tatsächlich im Inland genutzt werden, ohne Unterscheidung, ob es sich dabei um B2B- oder B2C-Geschäfte handelt.<sup>141</sup>

Für digitale Werbeleistungen bedeutet dies, dass neben einer Rechteüberlassung i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG auch die Überlassung von Know-how zu prüfen ist. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist dabei insbesondere von Bedeutung, wenn eine Rechteüberlassung andernfalls ausscheiden würde.

### 3.3. Steuererhebung bei beschränkter Steuerpflicht

Bei beschränkt Steuerpflichtigen gestaltet sich die Erhebung der Körperschaftsteuer oftmals schwierig. Grund hierfür ist, dass sich beschränkt Steuerpflichtige regelmäßig nicht im Inland aufhalten und über keine Vermögensgegenstände im Inland verfügen, was eine Durchsetzung von Besteuerungsansprüchen seitens des deutschen Fiskus erschwert.<sup>142</sup> Dies gilt insbesondere für beschränkt steuerpflichtige Erbringer digitaler Werbeleistungen, sofern sie über keine Betriebsstätte im Inland verfügen. Um bestehende Besteuerungsansprüche dennoch unilateral durchsetzen zu können, erfolgt die Erhebung der Körperschaftsteuer für bestimmte Einkünfte im Rahmen eines Steuerabzugs an der Quelle, d. h., der Vergütungsschuldner hat die Steuer des ausländischen Steuerschuldners (beschränkt Steuerpflichtiger, Vergütungsgläubiger) einzubehalten und an die deutschen Steuerbehörden abzuführen.<sup>143</sup> Im Folgenden erfolgt eine

hierfür, basierend auf einer Verfügung der Oberfinanzdirektion OFD München, sowohl in Teilen der Literatur als auch in der Praxis der Finanzbehörden auf die zusätzliche Unterscheidung von Software in Standard- und Individualsoftware zurückgegriffen und im Ergebnis eine Überlassung von Nutzungsrechten nur bei Individualsoftware angenommen; vgl. OFD München-Verfügung vom 28.05.1998 – S 2303 - 34/11 St 41/42; G. Kraft, 2018b, S. 938-939; Goebel et al., 2018, S. 183. Diese Ansicht gilt inzwischen als überholt; vgl. Schewe, 2018, S. 102.

<sup>128</sup>BMF-Schreiben vom 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Tz. 3.

<sup>129</sup>Vgl. G. Kraft, 2018b, S. 939.

<sup>130</sup>Vgl. BMF-Schreiben vom 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Tz. 4; Behnes et al., 2016, 282.

<sup>131</sup>Vgl. BMF-Schreiben vom 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Tz. 33; Kessler & Wald, 2015, S. 892.

<sup>132</sup>Vgl. BMF-Schreiben vom 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Tz. 35.

<sup>133</sup>Vgl. Pinkernell, 2018, 141; Maßbaum & Imhof, 2018, S. 11-12. Der Ansicht der Finanzverwaltung kritisch gegenüberstehend z. B. Holthaus (2017, S. 730).

<sup>134</sup>Vgl. Heß, 2018, § 49 EStG, Anm. 2041; Gosch, 2018a, § 49 EStG, Rn. 94.

<sup>135</sup>§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

<sup>136</sup>Auch wenn der Begriff nicht explizit im Gesetzestext genannt ist, ori-

entiert sich die Aufzählung an der Definition von Know-how des BFH; vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1970 – I R 44/67; Reimer, 2018a, § 49 EStG, Rz. 311. So auch im Gesetzesentwurf 1974; vgl. Bundestag-Drucksache 07/1509 vom 09.01.1974: Entwurf eines Zweiten Steueränderungsgesetzes 1973 (BT-Drs. 07/1509 vom 09.01.1974); Heß, 2018, § 49 EStG, Anm. 2050.

<sup>137</sup>BFH-Urteil vom 13.11.2002 – I R 90/01, Tz. 8.

<sup>138</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1970 – I R 44/67, Tz. 26.

<sup>139</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 20.07.1988 – I R 174/85, Tz. 18; Loschelder, 2018a, § 49 EStG, Rn. 125; T. Rupp et al., 2018, S. 171; Petersen, 2013, S. 896.

<sup>140</sup>Vgl. Reimer, 2018a, § 49 EStG, Rz. 311; Gosch, 2018a, § 49 EStG, Rn. 94; Klein, 2018, § 49 EStG, Anm. 1111; Schaumburg, 2017, Rn. 6.263; FG München-Urteil vom 14.05.2018 – 7 K 1440/17, Tz. 17. Noch nicht höchstrichterlich entschieden vgl. BFH-Verfahren vom 20.11.2018 – I R 18/18.

<sup>141</sup>Vgl. Lück, 2018, S. 79; Pinkernell, 2014, 59.

<sup>142</sup>Vgl. Goebel et al., 2018, S. 153; Frotscher, 2015, Rn. 203; Gosch, 2018b, § 50a EStG; Rn. 1.

<sup>143</sup>Vgl. Goebel et al., 2018, S. 153. Häufig wird in diesem Zusammenhang auch von einer sog. „Quellensteuer“ gesprochen. Dieser abkommensrechtliche Begriff bezeichnete ursprünglich nur die Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Quellenstaat, wird inzwischen aber synonym für den Begriff des Steuerabzugs verwendet; vgl. Goebel et al., 2018, 4.



Darstellung der Steuererhebung bei beschränkter Steuerpflicht mit Fokus auf digitale Werbeleistungen.

### 3.3.1. Im Rahmen des Steuerabzugs

§ 50a EStG enthält die Tatbestände, bei denen die Erhebung der Körperschaftsteuer beschränkt Steuerpflichtiger im Rahmen des Steuerabzugs erfolgt.<sup>144</sup> Für digitale Werbeleistungen ist dabei insbesondere § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG relevant, nach dem Einkünfte aus der befristeten Überlassung von Rechten und Know-how (§ 49 Abs. 1 Nr. 2, 9 EStG) dem Steuerabzug unterliegen (für eine Kurzdarstellung vgl. Kapitel 3).

Voraussetzung für einen Steuerabzug gem. § 50a EStG ist grundsätzlich zunächst das Vorliegen inländischer Einkünfte nach § 49 EStG.<sup>145</sup> Für § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG bedeutet dies, dass es sich bei einer Überlassung von Rechten entweder um gewerbliche Einkünfte durch Betriebsstätte oder ständigen Vertreter (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) bzw. gewerbliche betriebsstättenlose Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG) oder im Falle der Überlassung von Know-how um sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG) handeln muss.<sup>146</sup>

Jedoch unterliegen nicht alle von §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, f, Nr. 9 EStG erfassten Überlassungen von Rechten und Know-how dem Steuerabzug. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG umfasst nach dem Gesetzeswortlaut insbesondere aber nicht ausschließlich Urheberrechte, gewerbliche Schutzrechte (die in § 73a Abs. 2, 3 EStDV näher konkretisiert werden) und Know-how (i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG). Urheberrechte sind dabei gem. § 73a Abs. 2 EStDV durch das UrhG geschützte Rechte. Gewerbliche Schutzrechte sind Rechte, welche durch das Design- (DesignG), Patent- (PatG), Gebrauchsmuster- (GebrMG) oder Markengesetz (MarkenG) geschützt sind.<sup>147</sup> Inwieweit von der nicht abschließenden Aufzählung des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG auch weitere Rechte erfasst werden, die zwar keine Ausformung in einem Schutzgesetz finden, aber mit Urheberrechten bzw. gewerblichen Schutzrechten vergleichbar sind, ist bislang noch nicht höchstrichterlich entschieden.<sup>148</sup>

Vor dem 01.01.2007 und seit dem 01.01.2009 muss es sich zudem um eine befristete Nutzungsüberlassung von Rechten oder Know-how handeln, da die zwischenzeitliche Erweiterung um sämtliche Überlassungen inklusive der Veräußerung von Rechten und Know-how weggefallen ist.<sup>149</sup> Daher ist die zeitlich befristete von der unbefristeten Rechteüberlassung (auch Rechtekauf oder endgültige Übertragung

von Rechten) zu unterscheiden. Die Abgrenzung gestaltet sich aufgrund fehlender gesetzlicher Definition regelmäßig schwierig, sodass nur auf folgende in der Rechtsprechung entwickelte Kriterien für die Abgrenzung zurückgegriffen werden kann: Dauer und Exklusivität der Rechteüberlassung, Kündigungsmöglichkeiten und Rückgabeverpflichtung sowie Ausgestaltung von Verfügungsrechten.<sup>150</sup> Von einer zeitlich befristeten Rechteüberlassung ist daher auszugehen, wenn das Nutzungsrecht nicht endgültig bei dem durch den Vertrag Berechtigten verbleibt, der Rückfall des Rechts nicht durch Gesetz oder Vertrag ausgeschlossen ist oder eine vollständige Übertragung von vornherein nicht zulässig ist (z. B. der Fall bei urheberrechtlich geschützten Rechten).<sup>151</sup> Eine zeitlich unbegrenzte Überlassung von Rechten liegt hingegen vor, wenn das Nutzungsrecht endgültig bei dem durch den Vertrag Berechtigten verbleibt oder ein Rückfall des Rechts durch Gesetz oder Vertrag ausgeschlossen ist.<sup>152</sup> Durch Rechtsprechung des BFH steht die verbrauchende Rechteüberlassung dem Verkauf von Rechten gleich.<sup>153</sup> Eine Rechteüberlassung ist dann verbrauchend, wenn das wirtschaftliche Eigentum des Rechts durch die Nutzungsüberlassung endgültig an den durch den Vertrag Berechtigten übergeht und sich das Recht somit während der eingeräumten Nutzung vollständig verbraucht.<sup>154</sup> Bei Rechteüberlassungen im Rahmen der Erbringung digitaler Werbeleistungen unterliegen im Ergebnis also nur solche dem Steuerabzug nach § 50a EStG, welche zeitlich befristet sind.

Sind die Voraussetzungen für einen Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG erfüllt, beträgt der Steuersatz für den beschränkt Steuerpflichtigen gem. § 50a Abs. 2 Satz 1 EStG 15 % der gesamten Einnahmen ohne Abzug von Betriebsausgaben zuzüglich Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % (§§ 2 Nr. 3 i. V. m. 3 Abs. 1 Nr. 6, 4 Satz 1 SolZG). Dadurch ergibt sich eine Gesamtsteuerbelastung von 15,82 %. Bei Vorliegen einer Nettovereinbarung, durch die sich der Vergütungsschuldner (derjenige, der die digitale Werbeleistung in Anspruch nimmt) zur Übernahme der Steuer verpflichtet, ist die übernommene Steuer auch Teil der Bemessungsgrundlage, was zu einem Gesamtsteuersatz von 18,79 % für den Vergütungsschuldner führt.<sup>155</sup> Diese Bruttobesteuerung durchbricht das objektive Nettoprinzip, nach dem nur Nettoeinkünfte besteuert werden dürfen.<sup>156</sup> Der EuGH hat jedoch entschieden, dass diese Bruttobesteuerung EU-rechtswidrig ist, was zur Folge hat, dass seit dem 01.01.2009 Betriebsausgaben, welche in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang zu den Einnahmen stehen, abzugsfähig sind, sofern sie in nachprüfbarer Form nachgewiesen werden und

<sup>144</sup>Vgl. §§ 8, 31, 32 KStG; Helm, 2018, § 32 KStG, Rn. 9; Loschelder, 2018b, § 50a EStG, Rn. 6; Maßbaum, 2018, § 50a EStG, Anm. 6. § 50a EStG wird weiterhin durch §§ 73a - 73g EStDV ergänzt.

<sup>145</sup>Vgl. Gosch, 2018b, § 50a EStG; Rn. 6; Loschelder, 2018b, § 50a EStG; Rn. 1.

<sup>146</sup>Vgl. Goebel et al., 2018, S. 161; Rick, Gunsenheimer, Schneider & Kremer, 2017, Rn. 2694.

<sup>147</sup>Vgl. § 73a Abs. 3 EStDV.

<sup>148</sup>Vgl. Schlotter & Hruschka, 2018, S. 680-681; Difringer & Saft, 2019, S. 389.

<sup>149</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 16.05.2001 – I R 64/99, Tz. 18; Holthaus, 2015, S. 27-28; Holthaus & Volkmann, 2015, S. 554.

<sup>150</sup>Vgl. Goebel et al., 2018, S. 178-179.

<sup>151</sup>Vgl. BMF-Schreiben vom 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002 2010/0861549, Tz. 23; BFH-Urteil vom 27.07.1988 – I R 87/85, Tz. 13.

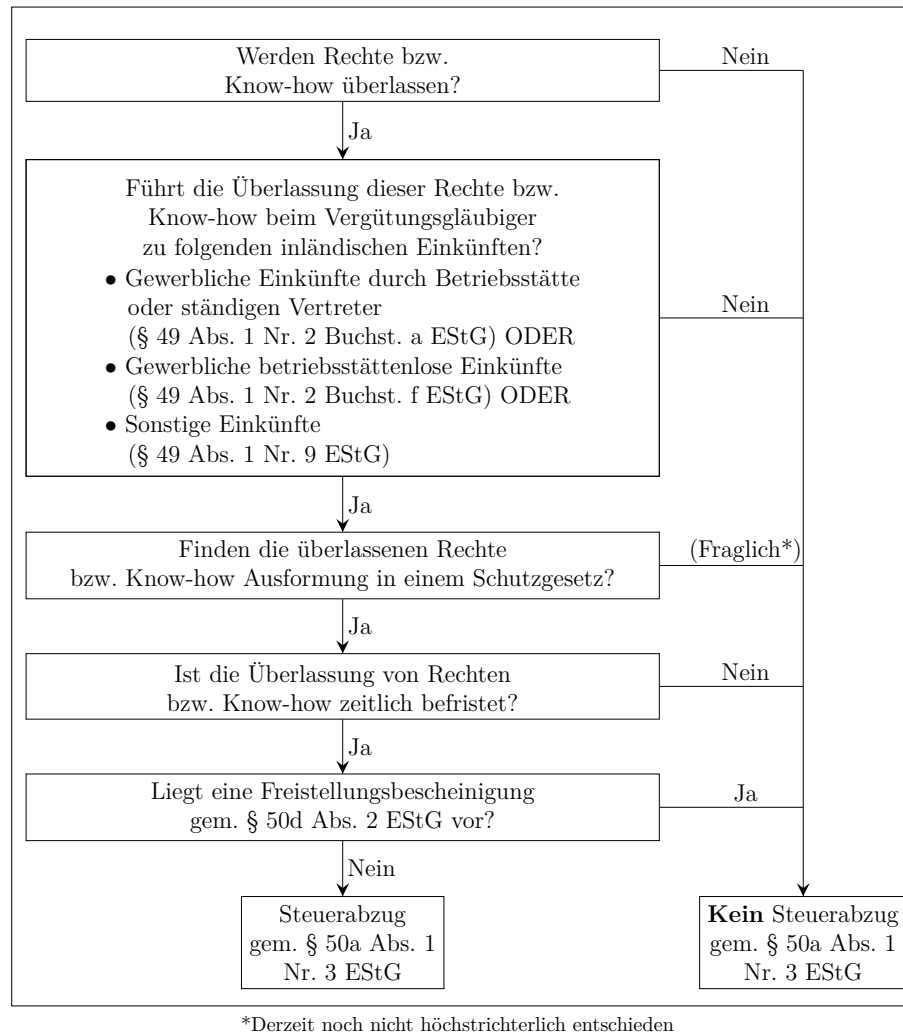
<sup>152</sup>Vgl. Goebel et al., 2018, S. 179-180.

<sup>153</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 16.05.2001 – I R 64/99, Tz. 19; BMF-Schreiben vom 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002 2010/0861549, Tz. 24.

<sup>154</sup>Vgl. BMF-Schreiben vom 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002 2010/0861549, Tz. 24; BFH-Urteil vom 16.05.2001 – I R 64/99, Tz. 18-19.

<sup>155</sup>Vgl. Maßbaum, 2018, § 50a EStG, Anm. 10; Bundeszentralamt für Steuern, 2015.

<sup>156</sup>Vgl. Frotscher, 2015, Rn. 209.



**Abbildung 3:** Kurzdarstellung der Tatbestandsvoraussetzungen für die Steuererhebung im Rahmen des Steuerabzugs gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG (eigene Abbildung; in Teilen angelehnt an Goebel et al. (2018, 156))

der beschränkt Steuerpflichtige in einem Mitgliedsstaat der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) ansässig ist.<sup>157</sup> Auch wenn dies nach dem Gesetzeswortlaut wiederum nicht bei Rechteüberlassungen gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG gilt,<sup>158</sup> hat der BFH die Regelung im Rahmen einer normerhaltenden Interpretation auch auf diese ausgeweitet.<sup>159</sup> Die Körperschaftsteuer gilt gem. § 32 Abs. 1 KStG grundsätzlich als durch den Steuerabzug abgegolten, sofern nicht die Ausnahmen des § 32 Abs. 1, 2 KStG greifen. Hier ist vor allem § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG hervorzuheben, nach dem keine Abgeltungswirkung eintritt, wenn die Einkünfte innerhalb eines inländischen Betriebs, also im Falle digitaler Werbeleistungen innerhalb einer Betriebsstätte anfallen.<sup>160</sup>

Der Steuerabzug ist vom Vergütungsschuldner (derjenige, der die digitale Werbeleistung in Anspruch nimmt) für den Vergütungsgläubiger (der beschränkt steuerpflichtige Erbringer digitaler Werbeleistungen) vorzunehmen und an das Finanzamt abzuführen (§ 50a Abs. 5 Sätze 2, 3 EStG). Der Vergütungsschuldner haftet dabei gem. § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG für die Abführung der Steuer.<sup>161</sup> Bestehen Zweifel an der Pflicht zum Steuerabzug, ist dieser dennoch vorzunehmen, es sei denn, der beschränkt Steuerpflichtige weist Gegenteiliges nach (§ 73e Satz 6 EStDV).<sup>162</sup> Der Steuerabzug ist zunächst grundsätzlich durchzuführen, auch wenn aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder innerhalb der EU aufgrund der Zins- und Lizenzrichtlinie (ZiLiRL) das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt oder vollständig aufgegeben wird.<sup>163</sup> Dabei handelt es sich um einen sogenann-

<sup>157</sup>Vgl. EuGH-Urteil vom 03.10.2006 – C-290/04; §§ 50a Abs. 3 Sätze 1-3 EStG i. V. m. 32 Abs. 4 KStG; Brähler, 2014, S. 83-84.

<sup>158</sup>Vgl. § 50a Abs. 1 Satz 1 1. HS EStG.

<sup>159</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 27.07.2011 – I R 32/10; BFH-Urteil vom 25.04.2012 – I R 76/10; BMF-Schreiben vom 17.06.2014 – IV C 3-S 2303/10/10002:001; Frotscher, 2015, S. 212.

<sup>160</sup>Vgl. Helm, 2018, § 32 KStG, Rn. 94-99.

<sup>161</sup>Vgl. C. Kraft & Weigert, 2018, § 50a EStG, Rn. 68-71; Reimer, 2018b, § 50a EStG, Rz. 118-120.

<sup>162</sup>Vgl. Schaumburg, 2017, S. 6.301; Boochs, 2018a, § 50a EStG, Anm. 324.

<sup>163</sup>Vgl. § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG. Für die deutsche Umsetzung der ZiLiRL

ten „treaty and directive overriding“.<sup>164</sup> In einem zweiten Schritt kann der beschränkt Steuerpflichtige etwaige Erstattungsansprüche für ohne Rechtsgrund abgeführte Steuern im Rahmen des Erstattungsverfahrens geltend machen (§ 50d Abs. 1 Satz 2 EStG).<sup>165</sup> Nur bei Vorliegen einer sogenannten Freistellungsbescheinigung gem. § 50d Abs. 2 EStG kann die Höhe des Steuerabzugs reduziert erfolgen bzw. ganz unterbleiben.<sup>166</sup>

### 3.3.2. Im Rahmen der Veranlagung

Alle beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte, bei der die Körperschaftsteuer nicht bereits im Rahmen des Steuerabzugs abgegolten ist, sind zu veranlagern.<sup>167</sup> Hierfür wird gem. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG auf die Regelungen des EStG verwiesen<sup>168</sup> und somit gelten im Grundsatz für die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger dieselben Bestimmungen wie bei der unbeschränkten Steuerpflicht.<sup>169</sup> Besonderheiten ergeben sich dabei gem. § 50 EStG. So sind insbesondere Betriebsausgaben nur abzugsfähig, soweit sie einen wirtschaftlichen Zusammenhang mit den inländischen Einkünften aufweisen.<sup>170</sup> Da eine umfassende Darstellung des Veranlagungsverfahrens den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde, wird an dieser Stelle für weitere Besonderheiten auf die Literatur verwiesen.<sup>171</sup>

## 4. Zwischenstaatliche Verteilung der Besteuerungsrechte an digitalen Werbeleistungen

In Fällen, in denen digitale Werbeleistungen, die von ausländischen Körperschaften in Deutschland erbracht werden, der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterliegen, ist weiterhin zu prüfen, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat des beschränkt Steuerpflichtigen besteht. Dieses könnte die deutschen Besteuerungsrechte einschränken, da es den nationalen Gesetzen gem. § 2 Abs. 1 AO vorgeht. Im Folgenden werden daher zunächst die für digitale Werbeleistungen relevanten Verteilungsnormen des Musterabkommens der OECD (OECD-MA) vorgestellt, an dem sich viele deutsche

DBA orientieren (Kapitel 4.1).<sup>172</sup> Im Anschluss daran erfolgt eine Einordnung der inländischen Einkünfte nach deutschem Steuerrecht in die Verteilungsnormen des OECD-MA (Kapitel 4.2). Da DBA nur bestehende Steuerrechte verteilen, aber keine neuen Besteuerungsrechte begründen können, beschränken sich die Ausführungen auf die Einordnung der bereits beschriebenen potenziellen inländischen Einkünfte aus digitalen Werbeleistungen.

### 4.1. Verteilungsnormen des OECD-Musterabkommens

Wie schon bei der beschränkten Steuerpflicht nach nationalem Recht enthält auch das OECD-MA keine eigenständigen Regelungen für Einkünfte aus digitalen Werbeleistungen.<sup>173</sup> Diese müssen daher den bestehenden Verteilungsnormen zugeordnet werden. Aufgrund der gewerblichen Prägung und immateriellen Natur digitaler Werbeleistungen kommen insbesondere folgende Verteilungsnormen in Betracht:

- Unternehmensgewinne, Art. 7 OECD-MA (Kapitel 4.1.1)
- Lizenzgebühren, Art. 12 OECD-MA (Kapitel 4.1.2)
- Veräußerungsgewinne, Art. 13 OECD-MA (Kapitel 4.1.3)

#### 4.1.1. Unternehmensgewinne

Die Verteilung der Besteuerungsrechte bei Unternehmensgewinnen wird in Art. 7 OECD-MA geregelt, sofern die Unternehmensgewinne nicht unter die spezielleren Vorschriften anderer Artikel des Musterabkommens fallen.<sup>174</sup> Grundsätzlich weist das OECD-MA das alleinige Besteuerungsrecht an Unternehmensgewinnen des Steuerpflichtigen dem Ansässigkeitsstaat zu, es sei denn, der Steuerpflichtige verfügt über eine Betriebsstätte im Quellenstaat.<sup>175</sup> Bei Vorliegen einer Betriebsstätte im Quellenstaat erhält dieser das Besteuerungsrecht an den durch die Betriebsstätte erwirtschafteten Unternehmensgewinnen.<sup>176</sup> In Bezug auf Deutschland als Quellenstaat bedeutet dies, dass in Deutschland nur Besteuerungsrechte an beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus digitalen Werbeleistungen verbleiben, welche als Unternehmensgewinne klassifiziert werden, sofern

vgl. § 50g EStG.

<sup>164</sup>Vgl. Gosch, 2018c, § 50d EStG, Rn. 1; Loschelder, 2018c, § 50d EStG, Rn. 6; kritisch hierzu Gebhardt, 2018, § 50d EStG, Rn. 32.

<sup>165</sup>Hierzu ausführlich Boochs, 2018b, § 50d EStG, Anm. 102-127; Klein & Hagena, 2018, § 50d EStG, Anm. 15-25.

<sup>166</sup>Für eine tiefergehende Betrachtung des sogenannten Freistellungsverfahrens sowie des im Rahmen dieser Arbeit aufgrund geringer Relevanz nicht betrachteten Kontrollmeldeverfahrens, des Steuererlasses bzw. der Pauschbesteuerung sei an dieser Stelle auf die einschlägige Literatur verwiesen. Siehe z. B. Boochs, 2018a, § 50d EStG, Anm. 102-186; Schaumburg, 2017, S. 6.306-6.311; Frotscher, 2015, Rn. 2016-220; Wagner, 2018, § 50d EStG, Rz. 50-63.

<sup>167</sup>Vgl. §§ 31, 32 Abs. 1 KStG.

<sup>168</sup>Vgl. Oellerich, 2018, § 31 KStG, Rn. 1; Nitzschke, 2018, § 31 KStG, Rn. 1.

<sup>169</sup>Vgl. Schaumburg, 2017, Rn. 6.270.

<sup>170</sup>Vgl. § 50 Abs. 1 Satz 1 EStG.

<sup>171</sup>Für weitere Besonderheiten bei beschränkter Steuerpflicht siehe z. B. Herkenroth & Striegel, 2018, § 50 EStG; Boochs, 2018c, § 50 EStG; Reimer, 2018c, § 50 EStG; Rick et al., 2017, Rn. 6.270-6.280.

<sup>172</sup>Vgl. Kahle & Kindich, 2016, Rz. 2.78; für das OECD-MA siehe OECD, 2017, 25-51.

<sup>173</sup>Zu diesem Ergebnis kommt auch Pinkernell (2014, S. 68) in Bezug auf Geschäftstätigkeiten des E-Commerce im Allgemeinen.

<sup>174</sup>Vgl. Art. 7 Abs. 4 OECD-MA; OECD, 2017, Art. 7 OECD-MA, Rn. 1, 71-77.

<sup>175</sup>Vgl. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA; OECD, 2017, Art. 7 OECD-MA, Rn. 10; Strunk & Kaminski, 2018, Art. 7 OECD-MA, Rz. 3.

<sup>176</sup>Vgl. Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA; OECD, 2017, Art. 7 OECD-MA, Rn. 12. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 bestimmt sich der der Betriebsstätte zurechenbare Gewinn nach dem Fremdvergleichsgrundsatz. Auch wenn diese Gewinnzuteilung ebenfalls bei digitalen Werbeleistungen relevant ist, wird auf eine tiefergehende Darstellung im Folgenden verzichtet und z. B. auf die Ausführungen von OECD (2017, Art. 7 OECD-MA, Rn. 15-43) verwiesen.

sie im Rahmen einer im Inland belegenen Betriebsstätte erwirtschaftet werden.

Der Begriff der Betriebsstätte wird hierfür in Art. 5 OECD-MA definiert, was einen Rückgriff auf nationales Recht zur Begriffsdefinition ausschließt.<sup>177</sup> Die abkommensrechtliche Definition einer Betriebsstätte als „feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“<sup>178</sup>, ähnelt stark dem nationalen Betriebsstättenbegriff (vgl. Kapitel 3.2.1) und fordert (1) eine Geschäftseinrichtung mit gewisser Festigkeit und Dauerhaftigkeit, (2) die der Ausübung der Unternehmenstätigkeit dient und (3) über die das Unternehmen Verfügungsmacht besitzt.<sup>179</sup> Art. 5 Abs. 2 OECD-MA enthält zusätzlich einen Positivkatalog betriebsstättenbegründender Sachverhalte. Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff wird allerdings durch den Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA im Vergleich zum deutschen Betriebsstättenbegriff eingeschränkt,<sup>180</sup> indem verschiedene Sachverhalte nicht betriebsstättenbegründend sind, wie z. B. Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten.

Zusätzlich kann ein abhängiger Vertreter eine Betriebsstätte begründen.<sup>181</sup> Dieser ist grundsätzlich mit einem ständigen Vertreter nach nationalem Recht (vgl. Kapitel 3.2.1) vergleichbar, mit dem Unterschied, dass im Abkommensfall eine Abschlussvollmacht des abhängigen Vertreters vorausgesetzt wird.<sup>182</sup>

#### 4.1.2. Lizenzgebühren

Aufgrund ihres Spezialitätencharakters hat die Klassifikation von Einkünften als Lizenzgebühren gem. Art. 12 OECD-MA grundsätzlich Vorrang vor der Einordnung als Unternehmensgewinne gem. Art. 7 OECD-MA.<sup>183</sup> Das OECD-MA weist im Rahmen von Lizenzgebühren das alleinige Besteuerungsrecht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers zu.<sup>184</sup> Abweichend von diesen Bestimmungen ist jedoch in einigen deutschen DBA ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates in Form eines Quellensteuerabzugs bei Lizenzgebühren vereinbart.<sup>185</sup>

<sup>177</sup>Vgl. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA; hierzu ausführlich Wassermeyer & Kaeser, 2018b, Art. 3 OECD-MA, Rz. 71-74; Hruschka, 2013, Art. 5 OECD-MA, Rz. 32.

<sup>178</sup>Beck-online, 2017, Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Hierbei handelt es sich um eine nichtamtliche Übersetzung des Beck Verlags. Der offizielle Gesamttext in englischer Sprache definiert eine Betriebsstätte als „fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on“; Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Für Zwecke der Einheitlichkeit der Sprache werden wörtliche Zitate im Rahmen des OECD-MA im Folgenden dieser nichtamtlichen Übersetzung entnommen und in den jeweiligen Fußnoten der englischsprachige Text wiedergegeben.

<sup>179</sup>Vgl. OECD, 2017, Art. 5 OECD-MA, Rn. 6; Kahle & Kindich, 2016, Rz. 2.88.

<sup>180</sup>Vgl. Geutebrück, 2016, S. 44; Thiele & König, 2018, S. 378.

<sup>181</sup>Vgl. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA.

<sup>182</sup>Vgl. Mohr, 2018, § 2 KStG, Rn. 142. Für weitere Ausführungen siehe z. B. OECD, 2017, Art. 5 OECD-MA, Rn. 82-101.

<sup>183</sup>Vgl. OECD, 2017, Art. 7 OECD-MA, Rn. 73-74.

<sup>184</sup>Vgl. Art. 12 Abs. 1 OECD-MA.

<sup>185</sup>Mit Hinblick auf die G20 Staaten hat Deutschland beispielsweise mit folgenden Staaten die Möglichkeit zum Quellensteuerabzug in DBA vereinbart:

Unter Lizenzgebühren versteht das OECD-MA „Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken [...], Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden“<sup>186</sup>. Damit sind Lizenzgebühren sehr weit gefasst und umfassen alle Vergütungen für die Benutzung von Urheberrechten, gewerblichen Schutzrechten und Erfahrungen (Know-how).<sup>187</sup> Anders als im deutschen Steuerrecht ist die Aufzählung jedoch abschließend; ein Rückgriff auf innerstaatliches Recht ist aufgrund von Art. 3 Abs. 2 OECD-MA für abkommensrechtlich definierte Begriffe untersagt.<sup>188</sup> Weiterhin ist es unerheblich, ob die bezeichneten Rechte in einem öffentlichen Buch oder Register eingetragen sind.<sup>189</sup>

Art. 12 OECD-MA findet nur auf die zeitlich befristete Überlassung von Rechten i. S. d. Norm Anwendung.<sup>190</sup> Liegt hingegen eine vollständige Übertragung des Rechts vor (Rechtekauf), fallen die Einkünfte unter Art. 7 oder 13 OECD-MA.<sup>191</sup> Des Weiteren werden Lizenzzahlungen, die in Verbindung zu einer Betriebsstätte des Lizenzgebers stehen, nicht Art. 12, sondern Art. 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne) zugerechnet.<sup>192</sup>

In Bezug auf digitale Werbeleistungen kommt insbesondere die zeitlich befristete Überlassung von Werberechten zur Begründung von Lizenzgebühren in Betracht.

#### 4.1.3. Veräußerungsgewinne

Art. 13 OECD-MA regelt die Veräußerung von Vermögen

Argentinien (15 %), Australien (5 %), China (6-10 %), Indien (10 %), Indonesien (7,5-15 %), Italien (0-5 %), Kanada (0-10 %), Mexiko (10 %), Türkei (10 %); (vgl. Bundeszentralamt für Steuern, 2018). Für einen weiteren Überblick über deutsche DBA inklusive der vereinbarten Quellensteuersätze sei an dieser Stelle auf die Übersicht des Bundeszentralamt für Steuern (2018) verwiesen. Die Möglichkeit der Quellenbesteuerung läuft bei Lizenzzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen in deutschen DBA mit Mitgliedsstaaten der EU aber dennoch aufgrund der Zins- und Lizenzrichtlinie ins Leere, da diese zum Verzicht auf etwaige Besteuerungsrechte des Quellenstaates verpflichtet; vgl. 200349; Bozza-Bodden, 2013, Art. 12 OECD-MA, Rz. 23.

<sup>186</sup>Beck-online, 2017, Art. 12 Abs. 2 OECD-MA (nichtamtliche Übersetzung); englischsprachiger Originaltext: „payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience“; Art. 12 Abs. 2 OECD-MA.

<sup>187</sup>Vgl. Bozza-Bodden, 2013, Art. 12 OECD-MA, Rz. 78; Käbisch & Strunk, 2018, Art. 12 OECD-MA, Rz. 26.

<sup>188</sup>Vgl. Bozza-Bodden, 2013, Art. 12 OECD-MA, Rz. 79-80. Ein Rückgriff auf nationales Recht für abkommensrechtlich nicht definierte Begriffe ist hingegen möglich; vgl. Art. 3 Abs. 2 OECD-MA; Käbisch & Strunk, 2018, Art. 12 OECD-MA, Rz. 24.

<sup>189</sup>Vgl. OECD, 2017, Art. 12 OECD-MA, Rn. 8.

<sup>190</sup>Vgl. OECD, 2017, Art. 12 OECD-MA, Rn. 8.2; Bozza-Bodden, 2013, Art. 12 OECD-MA, Rz. 83; Wassermeyer & Kaeser, 2018a, Art. 12 OECD-MA, Rz. 58.

<sup>191</sup>Vgl. OECD, 2017, Art. 12 OECD-MA, Rn. 8.2; ausführlich hierzu Käbisch & Strunk, 2018, Art. 12 OECD-MA, Rz. 32-79.1.

<sup>192</sup>Vgl. Art. 12 Abs. 3 OECD-MA.



und findet bei digitalen Werbeleistungen hauptsächlich bei der vollständigen Übertragung von Rechten i. S. d. Art 12 OECD-MA Anwendung.<sup>193</sup> Hierbei ist für die Verteilung der Besteuerungsrechte grundsätzlich relevant, ob die veräußerten Rechte in Verbindung mit einer Betriebsstätte des Veräußernden (d. h. des Erbringers digitaler Werbeleistungen) im Quellenstaat stehen.<sup>194</sup> Falls dies der Fall ist, wird das alleinige Besteuerungsrecht an den Veräußerungsgewinnen dem Quellenstaat zugewiesen.<sup>195</sup> Steht die Veräußerung von Rechten i. S. d. Art. 12 OECD-MA nicht mit einer solchen Betriebsstätte in Verbindung, wird das alleinige Besteuerungsrecht gem. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA dem Ansässigkeitsstaat des Veräußernden (d. h. des Erbringers digitaler Werbeleistungen) zugewiesen.

#### 4.2. Zuordnung beschränkt steuerpflichtiger digitaler Werbeleistungen auf Abkommensebene

Die Einordnung inländischer Einkünfte von in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Erbringern digitaler Werbeleistungen in die Verteilungsnormen des OECD-MA spielt insgesamt nur eine stark untergeordnete Rolle. Deutschland als Quellenstaat gibt unabhängig von der Einordnung als Unternehmensgewinne, Lizenzgebühren oder Veräußerungsgewinne i. d. R. alle Besteuerungsrechte an Einkünften aus digitalen Werbeleistungen zugunsten des Ansässigkeitsstaates auf, es sei denn, diese Einkünfte fallen im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte an. Mit Hinblick auf die in Kapitel 3 erarbeiteten nationalen Anknüpfungspunkte an gewerbliche Einkünfte durch Betriebsstätte oder ständigen Vertreter (vgl. Kapitel 3.2.1), gewerbliche betriebsstättenlose Einkünfte (vgl. Kapitel 3.2.2) und sonstige Einkünfte (vgl. Kapitel 3.2.3) kann Folgendes festgehalten werden:

- Sofern gewerbliche Einkünfte durch Betriebsstätte oder ständigen Vertreter gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG auch die engeren abkommensrechtlichen Vorgaben der Begriffe der Betriebsstätte oder des abhängigen Vertreters erfüllen, sind diese als Unternehmensgewinne einzuordnen. Damit verbleibt das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften in Deutschland (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA).
- Bei gewerblichen betriebsstättenlosen Einkünften durch Vermietung und Verpachtung von Rechten i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG kommt es für die Einordnung als Lizenzgebühren darauf an, ob die zeitlich befristete Rechteüberlassung nach nationalem Recht auch den Lizenzbegriff des Art. 12 Abs. 2 OECD-MA erfüllt. Ist dies der Fall, verbleibt in Deutschland als Quellenstaat allenfalls nur bei gesonderter Vereinbarung eines Quellensteuerabzugs im jeweils geltenden DBA ein Besteuerungsrecht (abweichend von Art. 12

Abs. 1 OECD-MA). Erfüllen die inländischen Einkünfte schon den Lizenzbegriff nicht, sind die Einkünfte als (betriebsstättenlose) Unternehmensgewinne einzuordnen und damit in Deutschland nicht zu besteuern (Art. 12 Abs. 3 OECD-MA).

- Gewerbliche betriebsstättenlose Einkünfte aus der Veräußerung von Rechten i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG unterliegen i. d. R. Art. 7 oder 13 OECD-MA. Somit gibt Deutschland im Ergebnis alle Besteuerungsrechte an diesen (betriebsstättenlosen) Einkünften auf (Art. 7 Abs. 1, 13 Abs. 5 OECD-MA).
- Für die Überlassung von Know-how i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG (sonstige Einkünfte) gilt dasselbe wie für gewerbliche betriebsstättenlose Einkünfte.

### 5. Besteuerung digitaler Werbeleistungen am Beispiel von Google Ads

Im Folgenden wird die Wirksamkeit der in Kapitel 3 und 4 erarbeiteten steuerlichen Rahmenbedingungen bei der Erfassung von digitalen Werbeleistungen anhand eines konkreten Beispiels geprüft. Dieser Fokus auf einen Einzelfall ist notwendig, da die steuerliche Einordnung digitaler Werbeleistungen immer vom konkreten Geschäftsmodell und der vertraglichen Ausgestaltung abhängt. Um trotz der Fokussierung auf einen Einzelfall die maximale Abdeckung des deutschen Marktes für digitale Werbeleistungen zu erreichen, soll als exemplarisches Geschäftsmodell die Erbringung von Suchmaschinenwerbung (engl. search engine advertisement, kurz SEA) durch das Unternehmen Google dienen. Dies rechtfertigt sich dadurch, dass Suchmaschinenwerbung die umsatzstärkste Werbeform digitaler Werbeleistungen darstellt (vgl. Kapitel 2.1) und Google innerhalb dieses Marktes sowohl als weltweiter als auch als deutscher Marktführer gilt.<sup>196</sup>

Im Folgenden wird daher zunächst das Geschäftsmodell Googles im Zusammenhang mit der Erbringung von Suchmaschinenwerbung vorgestellt (Kapitel 5.1). Im Anschluss erfolgt eine steuerrechtliche Würdigung des Sachverhalts, um festzustellen, ob Deutschland nach aktueller Rechtslage im Inboundfall ein Besteuerungsrecht an im Inland erbrachten digitalen Werbeleistungen von Google zusteht (Kapitel 5.2).

#### 5.1. Digitale Werbeleistungen als Geschäftsmodell

Das Geschäftsmodell des US-amerikanischen Unternehmens Google Inc. (im Folgenden Google), welches eine Tochtergesellschaft der ebenfalls US-amerikanischen Alphabet Inc. (im Folgenden Alphabet) ist, basiert im Wesentlichen auf der Erbringung von digitalen Werbeleistungen im Rahmen

<sup>193</sup>Vgl. OECD, 2017, Art. 12 OECD-MA, Rn. 8.2; Bozza-Bodden, 2013, Art. 12 OECD-MA, Rn. 83.

<sup>194</sup>Vgl. Gradel & Klaeren, 2018, Art. 13 OECD-MA, Rz. 18.

<sup>195</sup>Vgl. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA.

<sup>196</sup>Auch wenn der tatsächliche Umsatz durch Suchmaschinenwerbung von Google in Deutschland unbekannt ist, liegt dieser Schluss nahe, da Google in den Jahren 2009 bis 2019 einen durchschnittlichen Marktanteil von 95 % am deutschen Suchmaschinenmarkt hatte (vgl. statcounter, 2019) und eine hohe Korrelation zwischen Marktanteil am Suchmaschinenmarkt und Umsatz im Bereich Suchmaschinenwerbung zu erwarten ist; so in seiner Argumentation wohl auch Bundeskartellamt, 2018, S. 5.

der gleichnamigen Google Suchmaschine. Der weltweite Umsatz von Google betrug im Jahr 2018 ca. 137 Mrd. USD, wovon ca. 116 Mrd. USD oder 85 % auf Umsätze aus digitalen Werbeleistungen entfielen.<sup>197</sup> Nach Schätzungen entfallen davon wiederum ca. 90 bis 95 % auf Suchmaschinenwerbung im Rahmen des sogenannten Google Ads Programms (vormals Google Adwords).<sup>198</sup>

#### 5.1.1. Suchmaschinenwerbung mit Google Ads

Zentraler Bestandteil und Ausgangspunkt des Werbemodells von Google ist die gleichnamige Suchmaschine. Unter einer (Web-)Suchmaschine wie der Google Suchmaschine versteht man im Allgemeinen „ein Computersystem, das Inhalte aus dem *World Wide Web* mittels *Crawling* erfasst und über eine Benutzerschnittstelle durchsuchbar macht, wobei die Ergebnisse in einer nach systemseitig angenommener Relevanz geordneten Darstellung aufgeführt werden“<sup>199</sup>. Die Google Suchmaschine besteht also aus mehreren Komponenten, wie in Kapitel 4 dargestellt wird.

Der sogenannte Crawler<sup>200</sup> durchsucht vereinfacht gesprochen fortlaufend weite Teile des Internets nach Webseiten. Diese vom Crawler erfassten Webseiten werden vom Indexer aufbereitet, mit passenden Schlagworten versehen und innerhalb einer Datenbank, im sogenannten Index, abgelegt.<sup>201</sup> Zudem erfolgt eine Bewertung (Ranking) der im Index abgelegten Webseiten bezüglich der Qualität des Webseiteninhalts in Bezug auf die vergebenen Schlagworte.<sup>202</sup> Gibt ein Suchmaschinennutzer einen oder mehrere Suchbegriffe in die Suchmaske von Google ein, gleicht der Searcher die Suchanfrage mit dem aktuellen Datenbestand des Index ab und gibt die (organischen) Suchergebnisse nach Relevanz sortiert in der Suchergebnisseite (engl. search engine result page, kurz SERP) aus, wobei auch das beobachtete Suchverhalten des Nutzers berücksichtigt wird.<sup>203</sup> Eine beispielhafte Google Suchergebnisseite findet sich im Anhang.

Suchmaschinen wie Google sind Informationsintermediäre, welche die Informationssuche im Internet oftmals überhaupt erst ermöglichen.<sup>204</sup> Ihnen kommt insoweit gewissermaßen eine Gatekeeper-Funktion<sup>205</sup> zu, da sie den Nutzern nicht nur die Informationssuche ermöglichen, sondern auch deren Wahrnehmung von Internetinhalten, insbesondere durch die Auswahl und Anordnung der Suchergebnisse, beeinflussen können. Dies wird durch das Suchverhalten der Nutzer weiter verstärkt, die in der Regel nur die obersten Treffer einer Suche auswerten (sog. Primacy-

Effekt).<sup>206</sup> Insbesondere für Unternehmen, die ihre Produkte oder Dienstleistungen über das Internet vertreiben, ist es daher essenziell, bei Suchanfragen ihrer potenziellen Kunden in den obersten Suchtreffern zu erscheinen, um von diesen überhaupt wahrgenommen zu werden. Hier setzt das Geschäftsmodell der Suchmaschinenwerbung durch das Google Ads Programm an, indem Google gegen Entgelt bei jeder Suchanfrage eine begrenzte Anzahl gesondert gekennzeichnete „Suchtreffer“ über, unter oder neben den organischen Suchtreffern der Suchmaschine platziert.<sup>207</sup>

Im Rahmen von Google Ads werden diese kostenpflichtigen „Suchtreffer“ (im Folgenden Anzeigen) an Webseitenbetreiber (im Folgenden Werbetreibende) für jede einzelne Suchanfrage versteigert.<sup>208</sup> Werbetreibende können dabei im Vorhinein ihre maximalen Gebote auf von ihnen selbst gewählte Suchbegriffe (Keywords) in der webbasierten Google Ads Software abgeben.<sup>209</sup> Immer wenn diese Suchbegriffe in die Google Suchmaschine eingegeben werden, findet eine vollautomatische Auktion<sup>210</sup> statt, in der die zur Verfügung stehenden Anzeigenplätze an die bietenden Werbetreibenden versteigert werden.<sup>211</sup> Eine Besonderheit des Auktionsmechanismus liegt darin, dass nicht nur die maximale Zahlungsbereitschaft der Bietenden über das Auktionsergebnis entscheidet, sondern Google auch die Qualität der Anzeigen in Bezug auf die Relevanz für den Suchmaschinennutzer nach geheimen Verfahren bewertet (Qualitätsfaktor). Gewinner der jeweiligen Auktion sind die Werbetreibenden, die die Kombination aus maximaler Zahlungsbereitschaft des Gebots und Qualitätsfaktor der Anzeige maximieren.<sup>212</sup> Die Anzeigen der Auktionsgewinner werden dem Suchmaschinennutzer dann auf der Suchergebnisseite angezeigt. Eine weitere Besonderheit des Auktionsmechanismus von Google ist, dass die Werbetreibenden nur dann für die Anzeigenplätze bezahlen, wenn der Suchmaschinennutzer auch tatsächlich auf die Anzeige klickt, d. h., die Werbemaßnahme zum Erfolg führt und der Suchmaschinennutzer auf die Webseite des Werbetreibenden weitergeleitet wird; dies wird auch als Cost-per-Klick (CPC) Verfahren bezeichnet.<sup>213</sup> Im Erfolgsfall bezahlen die Werbetreibenden weiterhin nicht das eigene Maximalgebot, sondern nur das Gebot, welches nötig ist, um den nächst

<sup>206</sup>Vgl. Rath, 2005, S. 826; für empirische Nachweise vgl. anstatt vieler z. B. Kim, Thomas, Sankaranarayanan, Gedeon & Yoon, 2015.

<sup>207</sup>Vgl. Lammenett, 2017, S. 135; neben der Möglichkeit der kostenpflichtigen Suchmaschinenwerbung verfolgen viele Unternehmen die Strategie, im Rahmen der Suchmaschinenoptimierung (engl. search engine optimization kurz SEO) die eigene Webseite so zu optimieren, dass diese von der Google Suchmaschine als möglichst relevant eingestuft wird und somit unter den ersten organischen Suchtreffern erscheint.

<sup>208</sup>Vgl. Pelzer et al., 2015, S. 60.

<sup>209</sup>Vgl. Pelzer et al., 2015, S. 60.

<sup>210</sup>Dabei handelt es sich um eine allgemeine Zweit-Preis-Auktion mit versiegelten Geboten, engl. generalized sealed-bid second-price auction. Für weitere Informationen zu dieser Auktionsform siehe z. B. Varian (2016, S. 365-377).

<sup>211</sup>Vgl. Pelzer et al., 2015, S. 60.

<sup>212</sup>Vgl. Pelzer et al., 2015, S. 61-63; Ciomek, 2016, S. 225.

<sup>213</sup>Vgl. Pelzer et al., 2015, S. 59; Müller-Terpitz & Knodel, 2017, Rn. 72; Lammenett, 2017, S. 146.

<sup>197</sup>Vgl. Alphabet Inc., 2019, S. 27.

<sup>198</sup>Vgl. Lammenett, 2017, S. 154.

<sup>199</sup>Lewandowski, 2013, S. 495.

<sup>200</sup>Auch Spider oder Robot genannt; vgl. Müller-Terpitz & Knodel, 2017, Rn. 7; S. Rupp, 2010, S. 26.

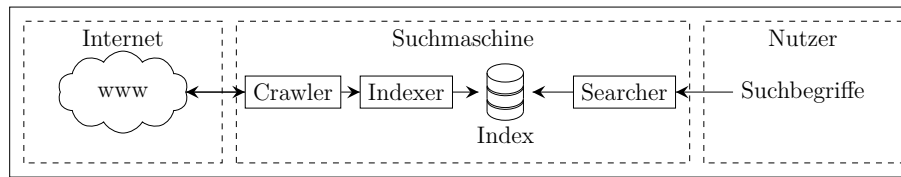
<sup>201</sup>Vgl. Lewandowski, 2015, S. 31-57; Pelzer, Sommeregger & Linnenbrink, 2015, S. 31.

<sup>202</sup>Vgl. Müller-Terpitz & Knodel, 2017, Rn. 13-15.

<sup>203</sup>Vgl. Müller-Terpitz & Knodel, 2017, Rn. 7; Lewandowski, 2015, S. 58-61; Pelzer et al., 2015, S. 32.

<sup>204</sup>Vgl. Müller-Terpitz & Knodel, 2017, Rn. 1; Paal, 2012, S. 25.

<sup>205</sup>Vgl. Müller-Terpitz & Knodel, 2017, Rn. 2.



**Abbildung 4:** Komponenten einer Suchmaschine (eigene Abbildung; in Teilen angelehnt an Risvik und Michelsen (2002, 290))

tiefer platzierten Konkurrenten zu überbieten.<sup>214</sup>

#### 5.1.2. Europäische Vertriebsstruktur im Rahmen von Google Ads

Die digitalen Werbeleistungen im Rahmen von Google Ads werden in Europa von der irischen Tochtergesellschaft Google Ireland Ltd. (im Folgenden Google Irland) erbracht, d. h., Vertragspartner der deutschen Werbetreibenden ist Google Irland (vgl. Kapitel 5).<sup>215</sup> Zwar unterhält Google auch eine Tochtergesellschaft in Deutschland (Google Germany GmbH, im Folgenden Google Deutschland), jedoch ist diese nicht in die Erbringung digitaler Werbeleistungen involviert, sondern erbringt als Servicegesellschaft lediglich Dienstleistungen im Bereich Marketing, Web-Hosting sowie Forschung und Entwicklung gegenüber der Muttergesellschaft und Google Irland.<sup>216</sup>

#### 5.2. Beschränkte Steuerpflicht der Suchmaschinenwerbung in Deutschland

Da Google seine Werbeleistungen im europäischen Markt durch die Tochtergesellschaft Google Irland vertreibt, ist zu prüfen, inwiefern diese Tochtergesellschaft in Deutschland steuerpflichtig ist. Google Irland mit Geschäftsleitung und Sitz in Irland<sup>217</sup> unterliegt in Deutschland nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 KStG. Zu prüfen bleibt aber, ob eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht gem. § 2 Nr. 1 KStG besteht. Hierfür ist das Vorliegen inländischer Einkünfte gem. § 49 EStG erforderlich, wobei bei digitalen Werbeleistungen insbesondere gewerbliche Einkünfte durch Betriebsstätte oder ständigen Vertreter (Nr. 2 Buchst. a), gewerbliche betriebsstättenlose Einkünfte (Nr. 2 Buchst. f) oder sonstige Einkünfte (Nr. 9) in Betracht kommen.

##### 5.2.1. Gewerbliche Einkünfte durch Betriebsstätte oder ständigen Vertreter

Wie in Kapitel 3.2.1 dargestellt, müssen für inländische Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG (1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen und (2a) eine Betriebsstätte oder (2b) ein ständiger Vertreter in Deutschland unterhalten werden. Die Gewerblichkeit der Einkünfte gem. § 15 EStG

könnte im vorliegenden Fall wohl angenommen werden, jedoch scheitert es am Vorliegen einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters.

Aus Kapitel im Anhang geht zwar hervor, dass die amerikanische Google Inc. eine Tochtergesellschaft in Deutschland unterhält. Dort sind ca. 1.065 Mitarbeiter beschäftigt.<sup>218</sup> Diese erbringt auch Supportleistungen gegenüber Google Irland. Dabei handelt es sich jedoch um eine selbstständige Kapitalgesellschaft, die keine juristisch unselbstständige Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle von Google Irland darstellt und somit keine Betriebsstätte gem. § 12 Satz 2 Nr. 2, 3 EStG begründet.<sup>219</sup> Weiterhin werden in Deutschland auch keine Internetserver unterhalten, die eine Betriebsstätte für Google Irland begründen könnten. Google Irland tritt einzig durch die Unternehmenswebseite mit darauf integrierten Werbeflächen in Deutschland auf. Wie bereits beschrieben, kann diese jedoch schon allein aufgrund mangelnder Körperlichkeit keine Betriebsstätte begründen.

Nach aktuellem Kenntnisstand ist kein inländisches Personal von Google Irland in Deutschland tätig, welches als ständiger Vertreter gem. § 13 AO anzusehen ist. Weiterhin ist aufgrund mangelnder Internetserver im Inland nicht anzunehmen, dass in Deutschland weisungsgebundene Webhosting-Unternehmen/Internet-Service-Provider für Google Irland tätig sind. Somit sind insgesamt keine Anhaltspunkte für das Vorhandensein eines ständigen Vertreters gem. § 13 AO gegeben.

Im Ergebnis begründen damit digitale Werbeleistungen, die von Google Irland in Deutschland erbracht werden, keine inländischen gewerblichen Einkünfte durch Betriebsstätte oder ständigen Vertreter gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.

##### 5.2.2. Gewerbliche betriebsstättenlose Einkünfte

Ob Google Irland bei der Erbringung von Suchmaschinenwerbung im Rahmen des Google Ads Programms in Deutschland gewerbliche betriebsstättenlose Einkünfte aus der Vermietung/Verpachtung oder Veräußerung von Rechten i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG erzielt, ist in der jüngsten Literatur umstritten. Der Diskussion liegen insbesondere Vorstöße aus Teilen der Finanzverwaltung zugrunde, die das Vorliegen solcher inländischer Einkünfte bei Google Irland als gegeben sehen.<sup>220</sup> Aus den Ausführungen zu Kapitel 3.2.2

<sup>214</sup>Vgl. Pelzer et al., 2015, S. 61.

<sup>215</sup>Vgl. Google Inc., 2019; Pinkernell, 2012, S. 370-371.

<sup>216</sup>Vgl. Google Germany GmbH, 2019; Pinkernell, 2012, S. 370-371.

<sup>217</sup>Vgl. Google Ireland Ltd., 2018, S. 15.

<sup>218</sup>Die Mitarbeiterzahl bezieht sich auf den Stichtag 31.12.2017; vgl. Google Germany GmbH, 2019.

<sup>219</sup>So auch Lück, 2018, S. 51.

<sup>220</sup>Von diesen Vorstößen berichten etwa Schlotter & Hruschka, 2018, S. 711-712; Diffiring, 2019; Diffiring & Saft, 2019, S. 387; Linn, 2019, S. 419;

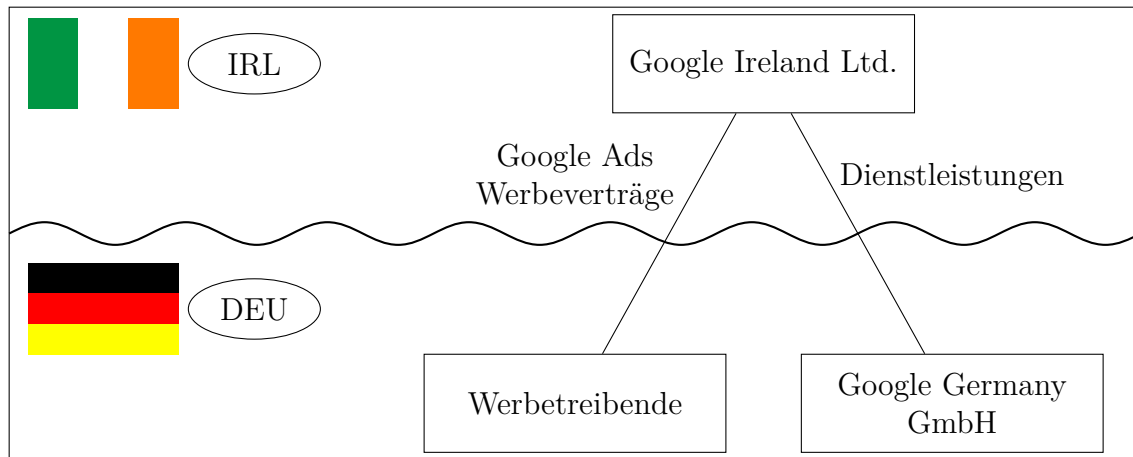


Abbildung 5: Europäische Vertriebsstruktur von Google Ads (eigene Abbildung)

geht hervor, dass für das Vorliegen gewerblicher betriebsstättenloser Einkünfte aus der Erbringung von Suchmaschinenwerbung (1) Rechte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG zeitlich befristet oder unbefristet überlassen werden müssen, welche entweder (2a) den Belegenheits- oder (2b) Verwertungstatbestand erfüllen.

Damit ist in einem ersten Schritt zunächst zu beurteilen, ob es sich bei der Erbringung von Suchmaschinenwerbung im Rahmen des Google Ads Programms um eine Überlassung von Rechten oder um eine bloße Erbringung einer Dienstleistung handelt, da Letztere keine inländischen Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG begründet. Nach hier vertretener Auffassung ist dabei die eigentliche Platzierung der Werbeanzeige in der SERP (Kapitel 5.2.2) gesondert von weiteren Teilleistungen zu beurteilen, die im Rahmen des Google Ads Programms erbracht werden (Kapitel 5.2.2). Weitere Teilleistungen sind z. B. die Überlassung der internetbasierten Google Ads Software. Dieses Vorgehen rechtfertigt sich daraus, dass bei gemischten Verträgen steuerlich unterschiedlich zu bewertende Teilleistungen grundsätzlich auch unterschiedlich behandelt werden.<sup>221</sup> Weiterhin wird die Ansicht vertreten, dass zur Abgrenzung der Überlassung von Rechten von der Erbringung von Dienstleistungen auf die zivilrechtliche Einordnung des zugrundeliegenden Vertrages abzustellen ist. Eine steuerspezifisch abweichende Einordnung lässt sich nicht, wie von Hruschka (2019) vertreten, aus § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG ableiten<sup>222</sup> und ist darüber hinaus auch nicht in der Rechtsprechung des BFH erkenntlich<sup>223</sup>. In einem zweiten Schritt sind der Belegenheits- und Verwertungstatbestand zu prüfen (Kapitel 5.2.2).

#### Rechteüberlassung aus der Platzierung von Werbeanzeigen

Von verschiedenen Seiten wird berichtet, dass von der Fi-

nanzverwaltung in Betriebsprüfungen vermehrt die Ansicht vertreten wird, die Inanspruchnahme digitaler Werbeleistungen wie Suchmaschinenwerbung im Rahmen von Google Ads sei nicht als Inanspruchnahme von Dienstleistungen, sondern als Überlassung von Werberechten anzusehen.<sup>224</sup> Dieser Argumentation liegt wohl ein Urteil des BGH zugrunde, welches die Einräumung eines Exklusivrechts auf Werbung als Verpachtung von Rechten klassifiziert.<sup>225</sup> Der Ansicht der Betriebsprüfung ist jedoch nicht zu folgen. Die Platzierung der Anzeigen von Werbetreibenden durch Google Irland in der SERP von Suchanfragen stellt keine Rechteüberlassung, sondern eine Dienstleistung dar. Der BFH hat sich bereits mit der Abgrenzung von Rechteüberlassungen und Dienstleistungen (im Rahmen der Gewerbesteuer) beschäftigt.<sup>226</sup> Er versteht unter Rechten „Immaterialgüterrechte, d. h. subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen [...] ein Abwehrrecht [...] besteht“<sup>227</sup>. Dienstleistungen grenzen sich nach Ansicht des BFH insofern von Rechten ab, als dass sie keine Nutzungs- und Abwehrbefugnis an unkörperlichen Gütern überlassen.<sup>228</sup>

Im vorliegenden Fall wird den Werbetreibenden von Google Irland jedoch keine Nutzungsbefugnis an bestimmten Werbeflächen überlassen, womit eine Rechteüberlassung ausscheidet.<sup>229</sup> Die Werbeflächen werden für jede Suchanfrage neu im Rahmen einer Auktion versteigert. Werbetreibende erhalten keinerlei Garantie, dass ihre Anzeige bei Suchanfragen überhaupt bzw. bei mehreren identischen Suchanfragen immer an gleicher Stelle platziert wird, selbst wenn sie das höchste Gebot innerhalb der Auktion abgeben. Grund hier-

Reichl & Wiedmann, 2019, S. 202.

<sup>221</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 28.01.2004 – I R 79/02, Tz. 18; BFH-Urteil vom 19.12.2007 – I R 19/06, Tz. 48.

<sup>222</sup>Vgl. Diffring & Saft, 2019, S. 390. Für weitere Ausführungen hierzu wird auf vorstehenden Aufsatz verwiesen.

<sup>223</sup>Vgl. etwa BFH-Urteil vom 26.04.2018 – III R 25/16.

<sup>224</sup>So etwa Schlotter & Hruschka, 2018, S. 711-712; Diffring, 2019; Linn, 2019, S. 419; Reichl & Wiedmann, 2019, S. 202; Haselrieder & Pontzen, 2019; Wieduwilt, 2019.

<sup>225</sup>Vgl. BGH-Urteil vom 26.01.1994 – XII ZR 93/92.

<sup>226</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2018 – III R 25/16.

<sup>227</sup>BFH-Urteil vom 26.04.2018 – III R 25/16, Tz. 29.

<sup>228</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2018 – III R 25/16, Tz. 31.

<sup>229</sup>So etwa Reichl & Wiedmann, 2019, S. 204; Diffring & Saft, 2019, S. 390-391; Linn, 2019, S. 420.



für ist, dass sich der Qualitätsfaktor der Anzeige bei jeder einzelnen Suchanfrage und für jeden einzelnen Suchmaschinennutzer unterscheiden kann und somit das für die Auktion entscheidende Produkt aus maximaler Zahlungsbereitschaft und Qualität der Anzeige variiert. Die Werbetreibenden können somit nur ein Gebot für eine Platzierung auf der SERP abgeben, woraus sich jedoch keine Nutzungsbefugnis für eine bestimmte Werbefläche ableiten lässt. Google Irland entscheidet für jede Suchanfrage neu, ob und welche Werbeanzeigen wo auf der Webseite platziert werden. Weiterhin sind keine Abwehrrechte gegenüber Dritten aus dem Vertragsverhältnis zu erkennen.<sup>230</sup>

Im Fall von Google Ads werden den Werbetreibenden somit weder durchsetzbare Nutzungsbefugnisse gegenüber Google Irland noch Abwehrrechte gegenüber Dritten überlassen, wodurch nach zutreffender Ansicht des BFH keine Rechteüberlassung vorliegt. Weiterhin ist der Sachverhalt damit auch nicht mit dem vom BGH entschiedenen Fall vergleichbar,<sup>231</sup> bei dem die Überlassung eines Exklusivrechts auf Werbung als Verpachtung eines Rechts klassifiziert wurde.<sup>232</sup> In Letzterem wurde dem Werbetreibenden die exklusive Möglichkeit geboten, auf für diesen Zweck aufgestellten Werbetafeln für einen festgelegten Zeitraum von zehn Jahren zu einem festgelegten Entgelt auf einem Golfplatz Werbung zu treiben.<sup>233</sup> Dem Werbetreibenden wurden insofern Nutzungsbefugnisse und Abwehrrechte an einer bestimmten Werbefläche überlassen.<sup>234</sup> Genau darin unterscheidet sich aber gerade die Erbringung von Suchmaschinenwerbung.

Bei den digitalen Werbeleistungen von Google Irland im Rahmen der Suchmaschinenwerbung mit Google Ads handelt es sich vielmehr um die Erbringung von Dienstleistungen.<sup>235</sup> Dabei ist grundsätzlich unerheblich, dass die Dienstleistung rein maschinell und ohne Mitwirkung von Personen erbracht wird.<sup>236</sup> Nach Rechtsprechung des BFH spricht eine erfolgsbezogene Vergütung für einen bestimmten Vermittlungserfolg bei digitalen Werbeleistungen dafür, dass es sich um eine Dienstleistung handelt.<sup>237</sup> Bei Google Ads erfolgt eine Vergütung durch den Werbetreibenden immer nur dann, wenn ein Suchmaschinennutzer auch tatsächlich auf die geschaltete Anzeige klickt und so auf die Webseite des Werbetreibenden weitergeleitet wird, d. h., wenn die Werbemaßnahme zum Erfolg führt. Die Vergütung ist damit erfolgsabhängig und wird für den Vermittlungserfolg und nicht für die Platzierung der Werbeanzeige bezahlt. Der BFH würdigt solche erfolgsabhängigen Vergütungen ähnlich einer Provision eines Handelsvertreters (§ 84 Abs. 1 HGB) bzw. Handels-

maklers (§ 93 Abs. 1 HGB) und spricht in seiner Entscheidung von einer Klassifikation als Dienst- (§ 611 BGB) bzw. Werkvertrag (§ 631 BGB).<sup>238</sup> Daher sind die Werbeleistungen von Google Irland als Dienstleistungen anzusehen. Dies deckt sich auch mit der Rechtsprechung des BGH, der in der zeitlich befristeten Platzierung einer Werbeanzeige auf einer Webseite selbst bei einem festgelegten monatlichen Entgelt von einem Werkvertrag i. S. d. § 631 BGB ausgeht.<sup>239</sup> Ob im Fall von Google Ads letztendlich ein Werkvertrag oder aufgrund der konkret geschuldeten Werbeleistung ein Dienstvertrag zugrunde liegt, kann letztendlich dahingestellt bleiben, da in beiden Fällen eine Dienstleistung und somit keine Rechteüberlassung vorliegt und damit eine beschränkte Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG ausscheidet.<sup>240</sup>

Im Ergebnis werden durch das Platzieren von Werbeanzeigen keine Rechte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG überlassen und keine inländischen Einkünfte begründet.

#### *Rechteüberlassung aus weiteren Teilleistungen*

Neben der bloßen Platzierung von Werbeanzeigen kommen weitere Teilleistungen der Werbeleistungserbringung in Betracht, die eine Rechteüberlassung beinhalten könnten.

Google Irland greift zur Erbringung der Suchmaschinenwerbung im Rahmen von Google Ads auf eine webbasierte Anwendung, das sogenannte Google Ads Konto zurück, in dem sich alle Werbetreibende zur Teilnahme am Google Ads Programm anmelden müssen.<sup>241</sup> Innerhalb dieser Webanwendung können die Werbetreibenden Schlagworte auswählen, ihre Werbeanzeigen gestalten und ihre maximalen Gebote für die ausgewählten Schlagworte abgeben.<sup>242</sup> Sofern diese Webanwendung als urheberrechtlich geschützte Software (§§ 2 Abs. 1, 69a UrhG) zu klassifizieren ist, stellt sich die Frage, ob den Werbetreibenden umfassende Nutzungsrechte an dieser Software (zeitlich begrenzt) übertragen werden, die als Rechteüberlassung i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG gelten (vgl. Ausführungen zu Kapitel 3.2.2). Da diese Software den Werbetreibenden aber nur zum bestimmungsgemäßen Gebrauch überlassen wird und in diesem Zuge den Werbetreibenden auch keine „Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte“<sup>243</sup> zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden,<sup>244</sup> dürfte der bisherigen Argumentation der Finanzverwaltung folgend keine Rechteüberlassung vorliegen.<sup>245</sup>

<sup>238</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2018 – III R 25/16, Tz. 38, 40.

<sup>239</sup>Vgl. BGH-Urteil vom 22.03.2018 – VII ZR 71/17, Tz. 1-4, 12. Auch in der Literatur werden Verträge über Werbemaßnahmen überwiegend als Werkverträge angesehen, vgl. etwa Busche, 2018, § 631 BGB, Rn. 175; Schlotter & Hruschka, 2018, S. 711.

<sup>240</sup>Vgl. Reichl & Wiedmann, 2019, S. 203.

<sup>241</sup>Vgl. Pelzer & Düssel, 2013, S. 166-167.

<sup>242</sup>Für eine umfassende Beschreibung der Funktionalität des Google Ads Kontos siehe Pelzer & Düssel, 2013, S. 166-206.

<sup>243</sup>BMF-Schreiben vom 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004, Tz. 3.

<sup>244</sup>Es finden sich keine Anhaltspunkte für solche umfassenden Nutzungsrechte in den allgemeinen Nutzungsbedingungen; vgl. Google Inc., 2019.

<sup>245</sup>Vgl. BMF-Schreiben vom 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004,

<sup>230</sup>Vgl. Reichl & Wiedmann, 2019, S. 204.

<sup>231</sup>So auch Reichl & Wiedmann, 2019, S. 204.

<sup>232</sup>Vgl. BGH-Urteil vom 26.01.1994 – XII ZR 93/92, Tz. 15.

<sup>233</sup>Vgl. BGH-Urteil vom 26.01.1994 – XII ZR 93/92, Tz. 2, 4, 10.

<sup>234</sup>Vgl. Reichl & Wiedmann, 2019, S. 204; so wohl auch Linn, 2019, S. 420.

<sup>235</sup>Zu diesem Ergebnis kommen auch Pinkernell, 2014, S. 55; Schlotter & Hruschka, 2018, S. 711; Diffing, 2019; Diffing & Saft, 2019, S. 390-391; Linn, 2019, S. 420-421; Reichl & Wiedmann, 2019, S. 203-204; des Weiteren im Kontext der Gewerbesteuer auch Rapp, 2017, S. 571-572.

<sup>236</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2018 – III R 25/16, Tz. 37.

<sup>237</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2018 – III R 25/16, Tz. 38.

Da sowohl beim Betreiben der Suchmaschine als auch bei der Erbringung der Suchmaschinenwerbung große Datensätze Verwendung finden, bleibt weiterhin zu prüfen, ob den Werbetreibenden von Google Irland evtl. umfassende Nutzungsrechte an Datenbankinhalten eingeräumt werden, die als Rechteüberlassung klassifiziert werden könnten. So greift Google z. B. bei der Bereitstellung der Suchmaschine auf den sogenannten Index zurück, der alle von der Suchmaschine erfassten Webseiten beinhaltet (vgl. Kapitel 5.1.1). Weiterhin speichert Google umfassende Daten zum Suchverhalten der Nutzer.<sup>246</sup> Jedoch ergeben sich aus den Nutzungsbedingungen von Google Ads keinerlei Anhaltspunkte, dass Werbetreibenden überhaupt Zugriff auf diese datenbankähnlichen Strukturen gewährt wird, oder diese sogar umfassende Nutzungsrechte an diesen erhalten.<sup>247</sup>

Auch durch weitere Teilleistungen werden im Ergebnis keine Rechte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG überlassen und damit keine inländischen Einkünfte begründet.

#### *Belegenheits- und Verwertungstatbestand*

Da es wie beschrieben bereits an Rechten i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG mangelt, die überlassen werden könnten, ist eine weitere Prüfung des Belegenheits- bzw. Verwertungstatbestands hinfällig. Unter der hypothetischen Annahme, es lägen Rechte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG vor, würden diese aber ebenfalls nicht den Belegenheitstatbestand erfüllen, da die hypothetischen Werberechte keine Ausformung in einem Schutzgesetz fänden und auch in keinem inländischen Buch oder Register eingetragen wären.<sup>248</sup> Der Verwertungstatbestand hingegen könnte aber wohl regelmäßig im Falle von Vertragsschlüssen im gewerblichen B2B-Bereich als erfüllt angesehen werden.<sup>249</sup>

#### *Sonstige Einkünfte*

Derzeit wird von Hruschka (2019) vertreten, dass den Werbetreibenden bei der Erbringung von Suchmaschinenwerbung Know-how i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG in Form von bestimmten Algorithmen<sup>250</sup> zur Nutzung überlassen wird.<sup>251</sup> Nach dieser Ansicht würden auch im Falle der Suchmaschinenwerbung durch Google Ads inländische Einkünfte aus der Überlassung von Know-how vorliegen. Voraussetzungen für das Vorliegen sonstiger Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG sind (1) die Überlassung von Know-how (Kapitel 5.2.2) (2) zur Nutzung im Inland (Kapitel 5.2.2).<sup>252</sup> Da diese Voraussetzungen wie nachfolgend dargelegt jedoch nicht

erfüllt sind, ist der Ansicht von Hruschka (2019) nicht zu folgen.<sup>253</sup> Im Ergebnis liegen keine inländischen Einkünfte Google Irlands aufgrund sonstiger Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG vor.

#### *Überlassung von Know-how*

Es ist nicht ersichtlich, dass Google Irland den Werbetreibenden im Rahmen von Google Ads in irgendeiner Weise Know-how vermittelt.<sup>254</sup> Die Werbetreibenden erhalten zum einen keine gesonderten Kenntnisse über die Funktionsweise bzw. die verwendeten Algorithmen der Google Suchmaschine an sich. So gewinnen sie z. B. keinerlei Kenntnisse über die genaue Funktionsweise des Crawlers, Indexers oder Searchers der Suchmaschine. Zum anderen überlässt Google Irland den Werbetreibenden auch kein gesondertes Know-how bezüglich der Algorithmen, die über die Auswahl der Werbeanzeigen und deren Platzierung entscheiden, welches über das öffentlich bereits Bekannte hinausgeht. Google wird diese betriebsnotwendigen Geschäftsgeheimnisse auch nicht aus der Hand geben wollen.<sup>255</sup>

Das zum Betreiben der Suchmaschine und zum Erbringen der Werbedienstleistung nötige Know-how wird hingegen von Google Irland selbst angewandt.<sup>256</sup> Google stellt den Nutzern bzw. Werbetreibenden nur die fertigen Produkte (Suchmaschine, Werbeleistung) zur Verfügung, ohne dass ein Wissenstransfer am zugrundeliegenden Know-how stattfindet. Nach Rechtsprechung des BFH liegt jedoch genau dann keine Überlassung von Know-how vor, da dieses nicht tatsächlich vermittelt, sondern nur vom „Vermittler“ (im vorliegenden Fall Google Irland) selbst angewendet wird.<sup>257</sup> Diese Würdigung unterstreicht auch das FG München, welches in der Durchführung einer klinischen Studie auf Grundlage ähnlicher Argumente keine Know-how-Überlassung, sondern die Erbringung einer konkreten Dienstleistung sieht.<sup>258</sup> Auch in besagtem Fall haben nach Ansicht des FG München die die Studie durchführenden ausländischen Ärzte ihr Know-how nur selbst angewandt und dem Auftraggeber lediglich im Rahmen einer technischen Dienstleistungserbringung das Ergebnis dieser Know-how Anwendung in Form einer entsprechenden Ergebnisdokumentation und nicht das Know-how selbst zur Nutzung überlassen.<sup>259</sup>

Würde Google Irland den Werbetreibenden tatsächlich die der Werbeleistungserbringung zugrunde liegenden Algorithmen überlassen, wären diese höchstwahrscheinlich in einer Software eingebettet.<sup>260</sup> Software wiederum ist jedoch

Tz. 3, 4.

<sup>246</sup>Vgl. Müller-Terpitz & Knodel, 2017, Rn. 72.

<sup>247</sup>Vgl. Google Inc., 2019; Lück, 2018, S. 81-82; Pinkernell, 2014, S. 64-65.

<sup>248</sup>Diesem stimmt selbst Hruschka, 2019, S. 89 zu.

<sup>249</sup>Vgl. Kapitel 3.2.2. So in ihrer Argumentation wohl auch Diffing und Saft (2019, S. 388).

<sup>250</sup>Unter einem Algorithmus versteht man eine „Steueranweisung, um ein bestimmtes Problem zu bewältigen“; Schmidl, 2014, 15. Algorithmen sind dabei auch zentraler Bestandteil von Computerprogrammen; vgl. hierzu auch die Definitionen zu Computerprogrammen und Software in footnote 120 auf page 486 (Kapitel 3.2.2).

<sup>251</sup>Vgl. Hruschka, 2019, S. 90, 92.

<sup>252</sup>Vgl. Kapitel 3.2.3 in Kapitel 3.

<sup>253</sup>Eine Steuerpflicht auf dieser Grundlage verwerfen auch Diffing & Saft, 2019, S. 388; Linn, 2019, S. 419-420; Reichl & Wiedmann, 2019, S. 205-206.

<sup>254</sup>So auch Diffing & Saft, 2019, S. 388; Reichl & Wiedmann, 2019, S. 205.

<sup>255</sup>Vgl. Pinkernell, 2014, S. 65.

<sup>256</sup>So in ihrer Argumentation auch Linn, 2019, S. 421; Reichl & Wiedmann, 2019, S. 205.

<sup>257</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1970 – I R 44/67, Tz. 26; zu diesem Ergebnis kommen auch Lück, 2018, S. 81; Pinkernell, 2014, S. 63-64.

<sup>258</sup>Vgl. FG München-Urteil vom 27.05.2013 – 7 K 3552/10.

<sup>259</sup>Vgl. FG München-Urteil vom 27.05.2013 – 7 K 3552/10, Tz. 25.

<sup>260</sup>So auch Diffing & Saft, 2019, S. 391

urheberrechtlich geschützt (§§ 2 Abs. 1, 69a UrhG) und fällt damit, wie bereits in Kapitel 3.2.3 beschrieben, nicht unter den Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Diese Überlassung von Software fiel vielmehr unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG. Eine Pflicht zur getrennten Beurteilung einer Software von den darin enthaltenen Algorithmen lässt sich nicht im BMF-Schreiben vom 27.10.2017 erkennen, an das die Finanzverwaltung gebunden ist.<sup>261</sup> Zur steuerrechtlichen Einordnung würde daher das in Kapitel 3.2.2 und 5.2.2 Dargestellte gelten und inländische Einkünfte würden im Ergebnis ausscheiden.

#### *Nutzung von Know-how im Inland*

Selbst unter der fälschlichen Annahme, dass Google Irland den Werbetreibenden im Rahmen von Google Ads Know-how in Form von (reinen) Algorithmen überlässt, würde die Begründung inländischer Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG ausscheiden. Dieses Know-how würde nämlich von den Werbetreibenden nicht selbst genutzt werden.<sup>262</sup> Genutzt würde das Know-how von den Werbetreibenden nur dann, wenn sie das überlassene Know-how auch tatsächlich durch bestimmungsgemäße Verwendung selbst zur Lösung von technischen oder betriebswirtschaftlichen Fragen einsetzen würden bzw. ihnen dies zumindest mittelbar ermöglicht würde.<sup>263</sup> Dies ist aber gerade nicht der Fall. Die Werbetreibenden werden durch die (einmalige) Nutzung von Google Ads nicht in die Lage versetzt, in Zukunft selbstständig hochgradig personalisierte Werbung an ihre potenziellen Kunden durch Nutzung der „überlassenen Algorithmen“ zu erbringen. Dies könnte von Google Irland zum Schutz des eigenen Geschäftsmodells auch gar nicht gewollt sein.

#### *Steuererhebung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht*

Wie aus den vorherigen Ausführungen hervorgegangen ist, erzielt Google Irland durch die Erbringung von Suchmaschinenwerbung im Rahmen von Google Ads keine inländischen Einkünfte i. S. d. § 49 EStG und unterliegt somit nicht der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 2 Nr. 1 KStG. Damit hat auch grundsätzlich keine Steuererhebung (weder im Rahmen des Steuerabzugs noch im Rahmen der Veranlagung) zu erfolgen. Aber auch bei fälschlicher Annahme des Vorliegens inländischer Einkünfte aus der Überlassung von Rechten bzw. Know-how scheidet zumindest eine Steuererhebung im Rahmen des Steuerabzugs (§ 50a EStG) aus, da es an den dafür notwendigen Tatbestandsvoraussetzungen mangelt. Zu Argumentationszwecken soll im Folgenden dennoch von einer (hypothetischen) Überlassung von Rechten bzw. Know-how bei der Erbringung von Suchmaschinenwerbung durch Google Irland ausgegangen werden.

Liegt eine Rechteüberlassung i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG vor, handelt es sich bei den Werberechten

um Rechte, die keine Ausformung in einem Schutzgesetz finden.<sup>264</sup> Somit ist allein schon fraglich, ob diese Rechte überhaupt von der Steuerabzugsnorm des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG erfasst werden, welche in ihrer beispielhaften Aufzählung nur Rechte nennt, die bestimmten Schutzgesetzen unterfallen.<sup>265</sup> Das BMF vertritt die Ansicht, dass auch weitere vergleichbare, jedoch nicht explizit genannte Rechte der Steuerabzugsnorm unterliegen können, insbesondere dann, wenn sie Ausformung in einem (weiteren nicht von der Norm genannten) Schutzgesetz erfahren.<sup>266</sup> Die von Google Irland überlassenen Werberechte unterliegen aber nicht nur keinem Schutzgesetz i. S. d. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, sondern auch keinem anderen Schutzgesetz. Damit ist die Anwendbarkeit des § 50a Abs. 3 EStG insgesamt zweifelhaft.

Eine Rechteüberlassung i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG durch Suchmaschinenwerbung von Google Irland ist aber in jedem Fall verbrauchend und damit als zeitlich unbegrenzte Rechteüberlassung bzw. als Verkauf von Rechten anzusehen.<sup>267</sup> Die von Google vergebenen Werberechte werden für jede einzelne getätigte Suchanfrage jedes einzelnen Suchmaschinennutzers neu vergeben, d. h., die Dauer der Rechteüberlassung beschränkt sich jeweils auf eine einzelne getätigte Suchanfrage. Weiterhin kann Google Irland jede Werbefläche einer Suchanfrage nur einmal vergeben, d. h., dieselbe Werbefläche kann pro Suchanfrage nur an einen Werbetreibenden überlassen werden. Das vergebene Werberecht endet, sobald der Suchmaschinennutzer die Suchanfrage verlässt oder auf die Anzeige klickt. Google Irland überlässt den Werbetreibenden das jeweilige Werberecht für die gesamte Dauer der Suchanfrage und damit für die gesamte Dauer, in der das Recht überhaupt besteht. Nach Beenden der Suchanfrage durch den Suchmaschinennutzer hat sich das Werberecht verbraucht. Google kann das Werberecht einer bereits vergangenen Suchanfrage nicht erneut vergeben. Dem steht auch nicht entgegen, dass Google Irland bei einer neuen Suchanfrage erneut Werbeflächen bereitstellen und neue Werberechte vergeben kann.<sup>268</sup> Dabei handelt es sich jeweils um neue Werbeflächen und -rechte und nicht um die „verbrauchten“ Werberechte an Werbeflächen vergangener Suchanfragen.<sup>269</sup> Da § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG aber keine verbrauchenden Rechteüberlassung erfasst, besteht keine Pflicht zum Steuerabzug seitens der Vergütungsschuldner (Werbetreibende).<sup>270</sup> Die Steuererhebung hat damit im Rahmen der Veranlagung zu erfolgen.<sup>271</sup>

<sup>264</sup>Vgl. *Diffing & Saft*, 2019, S. 389.

<sup>265</sup>Vgl. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG i. V. m. § 73a Abs. 2-3 EStDV; *Schlötter & Hruschka*, 2018, S. 680-681; *Diffing & Saft*, 2019, S. 389; anderer Ansicht *Hruschka*, 2019, S. 89-90.

<sup>266</sup>Vgl. BMF-Schreiben vom 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002 2010/0861549, Tz. 22.

<sup>267</sup>So auch *Schlötter & Hruschka*, 2018, S. 712; *Linn*, 2019, S. 421; *Reichl & Wiedmann*, 2019, S. 206-207. Zur Gleichstellung einer verbrauchenden Rechteüberlassung mit einem Rechteverkauf vgl. BFH-Urteil vom 16.05.2001 – I R 64/99, Tz. 18.

<sup>268</sup>Anderer Ansicht *Hruschka*, 2019, S. 90.

<sup>269</sup>Vgl. *Reichl & Wiedmann*, 2019, S. 206.

<sup>270</sup>Vgl. *Holthaus*, 2015, S. 27-28.

<sup>271</sup>Vgl. §§ 31, 32 Abs. 1 KStG.

<sup>261</sup>Vgl. BMF-Schreiben vom 27.10.2017 – IV C 5 - S 2300/12/10003:004.

<sup>262</sup>So auch *Linn*, 2019, S. 421-422; *Reichl & Wiedmann*, 2019, S. 205.

<sup>263</sup>Vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1970 – I R 44/67, Tz. 26; BFH-Urteil vom 29.09.1987 – X R 17/82, Tz. 13; BFH-Urteil vom 10.04.2013 – I R 22/12, Tz. 12; FG München-Urteil vom 27.05.2013 – 7 K 3552/10, Tz. 24.

Wird annahmegemäß durch die Erbringung von Suchmaschinenwerbung Know-how i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG (in Form der Werbeleistung zugrunde liegender Algorithmen) an die Werbetreibenden überlassen, kann dies nur zeitlich unbefristet erfolgen. Eine zeitlich befristete Überlassung von Know-how ist nach Ansicht von Pinkernell überhaupt nur bei körperlich manifestierten Gegenständen wie z. B. bei Plänen und Mustern, nicht hingegen bei der Überlassung von Kenntnissen denkbar.<sup>272</sup> Auch der BFH hat wiederholt angezweifelt, dass die zeitlich befristete Überlassung von Kenntnissen und Erfahrungen aufgrund ihrer Natur überhaupt möglich ist.<sup>273</sup> Es ist nicht ersichtlich, warum das dem Werbetreibenden überlassene Know-how von diesem nur zeitlich begrenzt, etwa für die Dauer des Vertragsverhältnisses, genutzt werden kann. Somit scheidet ein Steuerabzug i. S. d. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG aus; es hat eine Veranlagung zu erfolgen.

### 5.3. Zwischenstaatliche Verteilung der Besteuerungsrechte

Aus dem vorherigen Abschnitt geht hervor, dass Deutschland bereits gar kein nationales Besteuerungsrecht an den Umsätzen von Google Irland aus der Erbringung von Suchmaschinenwerbung hat. Aber selbst unter der fälschlichen Annahme, dass doch deutsche Besteuerungsrechte an den Umsätzen von Google Irland nach nationalem Recht bestehen, gibt Deutschland in fast allen Fällen sämtliche Besteuerungsrechte aufgrund des mit Irland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens (DBA DEU-IRL) auf.

Unabhängig davon, unter welche Verteilungsnorm die hypothetischen Umsätze fallen, bleiben deutsche Besteuerungsrechte an diesen nur dann erhalten, wenn sie im Rahmen einer deutschen Betriebsstätte von Google Irland erwirtschaftet werden. Das DBA DEU-IRL weicht innerhalb der relevanten Verteilungsnormen (Art. 7, 12, 13 DBA DEU-IRL) nicht von den Bestimmungen des OECD-MA ab.<sup>274</sup> Daher gilt das in Kapitel 4.2 Beschriebene analog auch für das DBA DEU-IRL. Aufgrund einer fehlenden Betriebsstätte<sup>275</sup> gibt Deutschland gem. Art. 7 Abs. 1 DBA DEU-IRL die Besteuerungsrechte an Unternehmensgewinnen auf. Deutschland wird zudem gem. Art. 12 DBA DEU-IRL keine Möglichkeit zur Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren ermöglicht. Weiterhin erhält Deutschland gem. Art. 13 Abs. 5 DBA DEU-IRL ohne Vorliegen einer Betriebsstätte keine Besteuerungsrechte an Veräußerungsgewinnen.

Im Ergebnis scheitern deutsche Besteuerungsrechte selbst bei hypothetisch vorliegendem nationalen Besteuerungsrecht unabhängig von der tatsächlichen Zuordnung inländischer Einkünfte zu den verschiedenen Verteilungsnormen an den Regelungen des DBA DEU-IRL. Deutschland verbleibt im Ergebnis kein Besteuerungsrecht an den Umsätzen, die

Google Irland durch Suchmaschinenwerbung in Deutschland erwirtschaftet.

## 6. Zwischenfazit: Status quo der Besteuerung digitaler Werbeleistungen in Deutschland

Die vorhergehenden Ausführungen haben den Status quo der Besteuerung digitaler Werbeleistungen in Deutschland im Inboundfall dargestellt. Dabei ist festzustellen, dass die derzeitigen nationalen Steuergesetze und bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen in Ermangelung einer inländischen Betriebsstätte nicht in der Lage sind, digitale Werbeleistungen, welche von im Ausland ansässigen Körperschaften mithilfe des Internets in Deutschland erbracht werden, steuerlich zu erfassen.

Wie in Kapitel 3 deutlich wurde, sind die derzeit bestehenden deutschen Regelungen des nationalen Steuerrechts nur in speziellen Fällen in der Lage, überhaupt einen hinreichenden steuerlichen Anknüpfungspunkt (steuerlicher Nexus, genuine link) und damit ein deutsches Besteuerungsrecht an digitalen Werbeleistungen im Inboundfall herzustellen. Dies liegt daran, dass das deutsche Steuerrecht keine eigenen Tatbestände zur Erfassung digitaler Werbeleistungen innerhalb der inländischen Einkünfte des § 49 EStG enthält. Somit müssen diese unter die bestehenden Tatbestände, insbesondere gewerbliche Einkünfte durch Betriebsstätte oder ständigen Vertreter (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), gewerbliche betriebsstättenlose Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG) und sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG), subsumiert werden.

Darüber hinaus hat Kapitel 4 gezeigt, dass Deutschland in DBA-Fällen in den meisten Fällen ohnehin alle bestehenden Besteuerungsrechte an digitalen Werbeleistungen aufgibt. Somit ist nationalen Besteuerungsrechten insgesamt nur wenig Bedeutung beizumessen. Diese bleiben nur für Gewinne aus der Erbringung digitaler Werbeleistungen erhalten, die im Rahmen einer inländischen Betriebsstätte erwirtschaftet werden.

Kapitel 5 hat für den marktführenden Anbieter der umsatzstärksten Werbeform digitaler Werbeleistungen in Deutschland, die Suchmaschinenwerbung durch Google im Rahmen des Google Ads Programms, weiterhin gezeigt, dass bereits die nationalen Tatbestände nicht in der Lage sind digitale Werbeleistungen in Deutschland der Besteuerung zu unterwerfen. Google Irland, welche die digitalen Werbeleistungen Googles in Europa vertreibt, unterhält weder eine Betriebsstätte noch einen ständigen Vertreter im Inland, sodass gewerbliche Einkünfte durch Betriebsstätte oder ständigen Vertreter ausscheiden. Suchmaschinenwerbung kann auch nicht als Überlassung von Rechten oder Know-how angesehen werden, wodurch auch die anderen beiden möglichen Anknüpfungspunkte ausscheiden. Im Ergebnis besteht also schon keine Besteuerungsgrundlage nach nationalem Recht. Selbst im hypothetischen Fall, dass Google Irland in Deutschland doch beschränkt steuerpflichtige Einkünfte erwirtschaftet, könnte Deutschland die Besteuerungsrechte an

<sup>272</sup>Vgl. Pinkernell, 2014, S. 63.

<sup>273</sup>Vgl. etwa BFH-Urteil vom 04.03.1970 – I R 140/66, Tz. 23; BFH-Urteil vom 04.03.1970 – I R 86/69, Tz. 12; BFH-Urteil vom 27.04.1977 – I R 211/74, Tz. 21. Diese Ansicht vertreten auch Reimer, 2018a, § 49 EStG, Rz. 311; Gosch, 2018a, § 49 EStG, Rn. 94.

<sup>274</sup>Vgl. Art. 7, 12, 13 DBA DEU-IRL; Art. 7, 12, 13 OECD-MA.

<sup>275</sup>Vgl. hierzu die Abbildung im Anhang.



diesen, in Ermangelung einer inländischen Betriebsstätte, aufgrund des mit Irland bestehenden DBA nicht behaupten.

An dieser Stelle sei angemerkt, dass durch die Betrachtung eines Einzelfalls nur begrenzt Rückschlüsse auf die steuerliche Beurteilung von Werbeleistungen (1) anderer Anbieter, (2) anderer Werbeformen bzw. (3) einer Kombination beider Vorhergenannten möglich sind. Dennoch sollten die Ergebnisse des Kapitel 5 zumindest auf die Leistungen anderer Anbieter von Suchmaschinenwerbung (d. h. gleicher Werbeform) übertragbar sein, da hier die Leistungserbringung ähnlich funktioniert. Auch hier sollten bei fehlender Betriebsstätte im Inland keine inländischen Einkünfte und damit keine Besteuerungsrechte in Deutschland bestehen. Weiterhin sollten die vorgebrachten Argumente auch in ähnlicher Weise bei der Erbringung von Bannerwerbung gelten, da der BGH die der Platzierung von Werbebannern zugrunde liegenden Verträge als Werkverträge einordnet.<sup>276</sup> So verneinen z. B. [Diffring und Saft \(2019, S. 392-394\)](#) auf Grundlage von Argumenten, welche denen in Kapitel 5 sehr ähnlich sind, auch eine beschränkte Steuerpflicht aufgrund der Erbringung von Bannerwerbung.

Dem Vorstoß aus Teilen der Finanzverwaltung ist damit im Fall von Suchmaschinenwerbung (und wohl auch Bannerwerbung) nicht zu folgen. Die bestehenden steuerlichen Rahmenbedingungen sind in Ermangelung einer Betriebsstätte nicht in der Lage, im Inboundfall erbrachte digitale Werbeleistungen in Deutschland der Besteuerung zu unterwerfen. Damit bestehen auch keine Steuerabzugsverpflichtungen für Unternehmen, die solche Werbeleistungen in Anspruch genommen haben bzw. nehmen. Diese Unternehmen sind keinen Haftungsrisiken ausgesetzt. Mittlerweile hat dies auch das Bayerische Staatsministerium der Finanzen und für Heimat bestätigt, nach dessen Aussage keine Steuerabzugsverpflichtungen im Rahmen von digitalen Werbeleistungen (im Allgemeinen) bestehen.<sup>277</sup>

Unter der Annahme, dass durch die Erbringung digitaler Werbeleistungen jedoch Wertschöpfung im Inland stattfindet, scheint damit auch in Deutschland Handlungsbedarf gegeben die bestehenden Regelungen anzupassen, um die Besteuerung grenzüberschreitender digitaler Werbeleistungen besser mit der Wertschöpfung im Inland in Einklang zu bringen und die in Kapitel 2 vorgestellte steuerliche Grundproblematik zu lösen.

## 7. Mögliche Handlungsalternativen auf Ebene der Europäischen Union zur Sicherstellung deutscher Besteuerungsrechte bei digitalen Werbeleistungen

Nachdem, wie vorhergehend dargestellt, die Besteuerung grenzüberschreitender digitaler Werbeleistungen im

Inboundfall in Deutschland derzeit nicht sichergestellt werden kann, sollen nachfolgend die Richtlinienentwürfe der EU zur Sicherstellung der sachgerechten Besteuerung grenzüberschreitender digitaler Transaktionen aus digitalen Geschäftsmodellen vorgestellt werden. Im Hinblick auf die Forschungsfrage wird geprüft, inwieweit diese Handlungsalternativen geeignet erscheinen, deutsche Besteuerungsrechte an digitalen Werbeleistungen sicherzustellen, welche von im Ausland ansässigen Körperschaften mithilfe des Internets im Inland erbracht werden.

Hierzu werden die Handlungsalternativen zunächst vorgestellt. Anschließend wird geprüft, ob durch diese Handlungsalternativen auch digitale Werbeleistungen steuerlich erfasst werden könnten. Nachfolgend wird auf deren wesentliche Kritikpunkte eingegangen. Da es hierbei nicht zielführend erscheint, die Kritikpunkte allein auf digitale Werbeleistungen zu beziehen, werden die Handlungsalternativen in ihrer Gänze, d. h., allgemein im Kontext digitaler Transaktionen, betrachtet. Abschließend wird auf der Basis dieser Kritikpunkte eine Bewertung darüber abgegeben, ob die Handlungsalternativen die in Kapitel 2 beschriebenen steuerlichen Probleme lösen und damit deren Implementierung empfohlen werden kann.

Auf Ebene der EU stehen derzeit zwei verschiedene Richtlinienentwürfe im Mittelpunkt der Diskussion. Zum einen schlägt die EU eine Ausgleichsbesteuerung in Form einer Digitalsteuer vor (Kapitel 7.1).<sup>278</sup> Diese soll als Interimsmaßnahme bestimmte digitale Transaktionen der Besteuerung im Quellenstaat unterwerfen, bis eine langfristige Lösung gefunden wird. Diese langfristige Lösung zur Sicherstellung von Besteuerungsrechten liegt nach Ansicht der EU in der Schaffung eines neuen steuerlichen Nexus aufgrund einer signifikanten digitalen Präsenz (Kapitel 7.2).<sup>279</sup>

### 7.1. Richtlinienentwurf zur Digitalsteuer

Die europäische Digitalsteuer (engl. digital services tax, kurz DST) basiert auf der Idee einer Ausgleichsbesteuerung (engl. equalisation levy), welche im Jahr 2015 von der OECD im Rahmen des Abschlussberichts zu BEPS Aktionspunkt 1 vorgestellt wurde.<sup>280</sup> Diese Ausgleichsbesteuerung der OECD zielt darauf ab, bestimmte Sachverhalte, meist Dienstleistungen, die von nicht ansässigen Unternehmen auf digitalem Wege erbracht werden, der Besteuerung im Quellenstaat zu unterwerfen.<sup>281</sup> Dieser Grundgedanke wurde von der EU aufgegriffen und bildet die Grundlage für einen Richtlinienentwurf zur kurzfristigen Einführung einer Digitalsteuer auf „Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen“<sup>282</sup> (DST-RL-E). Die Digitalsteuer soll Erbringer digita-

<sup>278</sup>Vgl. DST-RL-E; Rat der Europäischen Union, 2018; Rat Wirtschaft und Finanzen, 2018.

<sup>279</sup>Vgl. SDP-RL-E.

<sup>280</sup>Für die ursprüngliche Idee einer Ausgleichsbesteuerung vgl. OECD, 2015, Tz. 302.

<sup>281</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 302-303. Die Einführung einer solchen Ausgleichsbesteuerung wurde von der OECD jedoch nicht empfohlen, vgl. OECD, 2015, Tz. 357.

<sup>282</sup>DST-RL-E, Titelblatt.

<sup>276</sup>Vgl. BGH-Urteil vom 22.03.2018 – VII ZR 71/17, Tz. 1-4, 12.

<sup>277</sup>Vgl. Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat, 2019. Allerdings wurde hierbei offengelassen, ob es bereits an der beschränkten Steuerpflicht der Erbringer digitaler Werbeleistungen in Deutschland oder nur an der Verpflichtung zum Steuerabzug scheitert.

ler Dienstleistungen treffen, die in einem Mitgliedsstaat der EU über keine physische Präsenz verfügen, jedoch in diesem Staat wertschöpfend tätig werden.<sup>283</sup> Als Zwischenlösung angedacht soll die Digitalsteuer eine Besteuerung solcher Dienstleistungen sicherstellen, bis eine langfristige Lösung implementiert wird.<sup>284</sup>

#### 7.1.1. Beschreibung des Richtlinienentwurfs

Der Richtlinienentwurf der EU zur Digitalsteuer vom 21.03.2018 erfasst juristische Personen und Konstrukte, welche Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen gegenüber Nutzern<sup>285</sup> erzielen.<sup>286</sup> Diese Dienstleistungen umfassen (1) die Platzierung digitaler Werbung auf digitalen Schnittstellen, (2) die Bereitstellung mehrseitiger digitaler Schnittstellen und (3) die Übermittlung von Nutzerdaten, welche auf digitalen Schnittstellen gesammelt werden.<sup>287</sup> Unter einer digitalen Schnittstelle wird dabei jede Art von Software verstanden, was auch Webseiten und sonstige Anwendungen mit einschließt.<sup>288</sup>

Von der DST werden nur solche Erbringer digitaler Dienstleistungen erfasst, deren jährliche Gesamterträge weltweit 750 Mio. EUR und deren Erträge aus diesen Dienstleistungen innerhalb der EU 50 Mio. EUR übersteigen.<sup>289</sup> Weiterhin werden nur Erträge aus der Erbringung solcher Dienstleistungen steuerlich erfasst, welche innerhalb der EU erwirtschaftet werden. Als in der EU erwirtschaftet gelten die Erträge immer dann, wenn der jeweilige Nutzer der Dienstleistung in der EU ansässig ist.<sup>290</sup> Ein Nutzer gilt für Zwecke der Digitalsteuer dabei in dem Staat als ansässig, von dem aus er auf die digitale Schnittstelle zugreift.<sup>291</sup>

Sind die Voraussetzungen erfüllt, unterliegen die in der EU erzielten Bruttoerträge aus diesen Dienstleistungen einem Steuersatz von 3 %.<sup>292</sup> Die Steuer wird anteilig in den Mitgliedsstaaten der EU fällig, in denen die steuerbaren Erträge erwirtschaftet werden.<sup>293</sup>

Der Richtlinienentwurf vom 21.03.2018 soll ab 01.01.2020 in Kraft treten.<sup>294</sup>

Ein französisch-deutscher Kompromissvorschlag vom 04.12.2018 schlägt eine reduzierte Form der Digitalsteuer vor, deren Anwendbarkeit allein auf digitale Werbeleistungen begrenzt ist.<sup>295</sup> Diese reduzierte Digitalsteuer soll ab 01.01.2021 in Kraft treten und im Jahr 2025 außer Kraft gesetzt werden. Weiterhin soll diese Steuer nicht in Kraft tre-

ten, wenn bis dahin eine internationale Lösung (auf Ebene der OECD) gefunden wurde.<sup>296</sup>

#### 7.1.2. Möglichkeit zur Erfassung digitaler Werbeleistungen

Sowohl der Richtlinienentwurf vom 21.03.2018 als auch der französisch-deutsche Vorschlag vom 04.12.2018 erfassen per Definition digitale Werbeleistungen. Durch die Implementierung des Richtlinienentwurfs könnte Deutschland damit die Besteuerung von im Inland erbrachten digitalen Werbeleistungen nicht ansässiger Körperschaften sicherstellen, sofern diese die Ertragsschwellen überschreiten.

Im Hinblick auf den deutschen Gesamtmarkt für digitale Werbeleistungen in Höhe von ca. 7,2 Mrd. EUR<sup>297</sup> im Jahr 2018 könnte die Digitalsteuer damit zu einem Steueraufkommen von maximal 216 Mio. EUR führen. Das tatsächliche Steueraufkommen sollte realistischerweise aber wohl niedriger ausfallen, da nicht davon ausgegangen werden kann, dass alle Umsätze aus digitalen Werbeleistungen zur Gänze von nicht ansässigen Unternehmen erwirtschaftet werden, welche die Voraussetzungen der Digitalsteuer erfüllen.<sup>298</sup>

#### 7.1.3. Kritik am Richtlinienentwurf

Die Einführung einer solchen Digitalsteuer ist jedoch problematisch und wird vielfach kritisiert.<sup>299</sup> Neben rechtlichen Fragen wie der Vereinbarkeit einer Digitalsteuer in der vorgeschlagenen Ausgestaltung mit EU-Recht<sup>300</sup> und deren tatsächlichem Anwendungsbereich<sup>301</sup> ist eine Digitalsteuer vor allem mit ökonomischen Problemen verbunden.

Zunächst ist zweifelhaft, inwiefern die Digitalsteuer am Prinzip der Besteuerung von Gewinnen am Ort der Wertschöpfung ausgerichtet ist. Es wird pauschal die Vermutung aufgestellt, dass durch bestimmte digitale Dienstleistungen Wertschöpfung in dem Staat stattfindet, in dem die Nutzer der Dienstleistung ansässig sind.<sup>302</sup> Dabei findet auch keine Bewertung der Höhe dieser angenommenen Wertschöpfung statt. So wird beispielsweise keine Bewertung des Beitrages von Daten und Nutzern (vgl. Kapitel 2.3) zur Wertschöpfung für die konkrete Dienstleistungserbringung vorgenommen. Auch die Höhe der Wertschöpfung wird vielmehr pauschal

<sup>296</sup>Vgl. Rat Wirtschaft und Finanzen, 2018.

<sup>297</sup>Vgl. Statista, 2018.

<sup>298</sup>Im Vergleich hierzu schätzen z. B. Fuest, Meier und Neumeier (2018, S. 23-27) das deutsche Steueraufkommen der Digitalsteuer aus allen erfassten Dienstleistungen auf maximal ca. 836 Mio. EUR und damit insgesamt nur auf ca. 0,1 % des deutschen Gesamtsteueraufkommens.

<sup>299</sup>So z. B. einer Ausgleichsbesteuerung in Form einer Digitalsteuer kritisch gegenüberstehend Kofler, Mayr & Schlager, 2017; Becker, 2018; Dorenkamp, 2018; Eilers & Oppel, 2018; Fuest et al., 2018; Mason & Parada, 2018; Pinkernell, 2018; Schanz & Sixt, 2018; Schön, 2018; Sheppard, 2018; Spengel, 2018; Valta, 2018; Zöller, 2018; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 2018; Kokott, 2019; Wünnemann, 2019; für einen umfassenden Überblick über das Stimmungsbild zur einer Ausgleichsbesteuerung im Allgemeinen siehe auch Fritz, Schanz & Siegel, 2018.

<sup>300</sup>Hierzu kritisch z. B. Mason & Parada, 2018; Valta, 2018; Sheppard, 2018, S. 2.

<sup>301</sup>Hierzu ausführlich Schanz & Sixt, 2018.

<sup>302</sup>Vgl. DST-RL-E, Begründung S. 8; hierzu kritisch z. B. Roderburg (2018, S. 255).

<sup>283</sup>Vgl. DST-RL-E, Begründung S. 2-3, 8.

<sup>284</sup>Vgl. DST-RL-E, Begründung S. 4.

<sup>285</sup>Nutzer kann dabei eine natürliche Person oder ein Unternehmen sein, vgl. Art. 2 Nr. 4 DST-RL-E.

<sup>286</sup>Vgl. DST-RL-E, Begründung S. 8.

<sup>287</sup>Vgl. Art. 3 Abs. 1 DST-RL-E.

<sup>288</sup>Vgl. Art. 2 Abs. 3 DST-RL-E.

<sup>289</sup>Vgl. Art. 3, 4 DST-RL-E.

<sup>290</sup>Vgl. Art. 5 Abs. 1 DST-RL-E.

<sup>291</sup>Vgl. Art. 5 Abs. 2 DST-RL-E.

<sup>292</sup>Vgl. Art. 8 DST-RL-E.

<sup>293</sup>Vgl. Art. 6 DST-RL-E.

<sup>294</sup>Vgl. Art. 25 DST-RL-E.

<sup>295</sup>Vgl. Rat Wirtschaft und Finanzen, 2018.

angenommen und mit 3 % des Bruttoertrags der Besteuerung unterworfen.

Darüber hinaus sind die Ertragsschwellen zur Begründung der Steuerpflicht zu kritisieren. Diese erscheinen zum einen willkürlich gewählt<sup>303</sup> und begünstigen „kleinere“ gegenüber „größeren“ Unternehmen.<sup>304</sup> Durch die Ausgestaltung als Freigrenze führen sie zum anderen zu Belastungssprüngen an der Besteuerungsgrenze.<sup>305</sup> So beträgt die Steuerbelastung eines hypothetischen Unternehmens A, welches in der EU potenziell steuerpflichtige Erträge i. H. v. 49.999.999,99 EUR erwirtschaftet, 0 EUR. Dem gegenüber wird ein hypothetisches Unternehmen B, welches in der EU potenziell steuerpflichtige Erträge i. H. v. 50.000.000,01 EUR erwirtschaftet, mit 1,5 Mio. EUR Digitalsteuer belastet. Dies lässt Ausweichreaktionen von Unternehmen erwarten, welche die Ertragsschwellen der Digitalsteuer knapp über- bzw. unterschreiten.<sup>306</sup>

Weiterhin ist die ertragsunabhängige Struktur der vorgeschlagenen Digitalsteuer problematisch.<sup>307</sup> Da die Steuer vom Bruttoertrag und nicht vom Gewinn berechnet wird, durchbricht sie das objektive Nettoprinzip.<sup>308</sup> Damit unterliegen Unternehmen mit höherer Rendite im Vergleich zu Unternehmen mit niedrigerer Rendite relativ gesehen einer geringeren effektiven Steuerbelastung.<sup>309</sup> So liegt die effektive Gewinnsteuerbelastung aus der Digitalsteuer bei einer Umsatzrendite von 5 % bei 60 %, wohingegen diese bei einer Umsatzrendite von 20 % nur 15 % beträgt.<sup>310</sup> Ob dies ein gewünschter Effekt ist, darf angezweifelt werden. Des Weiteren steigt dadurch die effektive Steuerbelastung in Zeiten sinkender Profitabilität (z. B. in konjunkturellen Schwächephasen), was im Extremfall sogar dazu führen kann, dass die Digitalsteuer wie eine Substanzsteuer wirkt.<sup>311</sup> Dies wäre immer dann der Fall, wenn die Umsatzrendite kleiner als der Digitalsteuersatz ausfällt.

Des Weiteren erhöht sich durch die geplante Digitalsteuer das Risiko einer Doppelbesteuerung.<sup>312</sup> Die erfassten digitalen Dienstleistungen unterliegen neben der Digitalsteuer regelmäßig auch im Ansässigkeitsstaat der betroffenen Unternehmen der Ertragsbesteuerung. Damit würden die Gewinne

eines Unternehmens aus der Erbringung digitaler Dienstleistungen mehrfach besteuert. Gleichzeitig ist jedoch fraglich, ob die Digitalsteuer von derzeit geltenden DBA erfasst wird, die eine solche Doppelbesteuerung vermeiden bzw. vermindern könnten.<sup>313</sup>

Nicht zuletzt könnte die DST auch zu wirtschaftspolitischen Konflikten beitragen.<sup>314</sup> Von der Steuer würden hauptsächlich US-amerikanische Unternehmen betroffen sein.<sup>315</sup> Die Digitalsteuer könnte damit als Importzoll auf Dienstleistungen US-amerikanischer Unternehmen interpretiert werden und zu vergleichbaren Gegenmaßnahmen der USA gegenüber der EU führen.<sup>316</sup> So wurden vonseiten der USA z. B. bereits entsprechende Reaktionen auf die Einführung einer unilateralen Digitalsteuer in Frankreich diskutiert.<sup>317</sup>

Schlussendlich wäre die Durchsetzung von aus der DST resultierenden Steueransprüchen schwierig.<sup>318</sup> Dem Quellenstaat, der die DST erhebt, dürfte der Zugriff auf den Steuerpflichtigen in Ermangelung physischer Verbindungen im Inland regelmäßig schwerfallen. Der Richtlinienentwurf äußert sich jedoch nicht dazu, wie diesem Problem des Steuervollzugs begegnet werden soll.

#### 7.1.4. Bewertung des Richtlinienentwurfs

Abschließend lässt sich festhalten, dass die Einführung einer Digitalsteuer zwar grundsätzlich dazu in der Lage wäre, digitale Werbeleistungen in Deutschland der Besteuerung zu unterwerfen. Insofern würde sie mit Hinblick auf die in Kapitel 2.3 erarbeitete Grundproblematik bei der Besteuerung digitaler Werbeleistungen das Problem des fehlenden steuerlichen Nexus in Ermangelung einer physischen Betriebsstätte lösen.

Aufgrund der vorangegangenen Kritikpunkte kann nach hier vertretener Ansicht die Einführung einer Digitalsteuer jedoch weder in Form des Richtlinienentwurfs vom 21.03.2018 noch in Form des französisch-deutschen Kompromissvorschlags vom 04.12.2018 empfohlen werden. Beide Vorschläge würden bei einem geringen Steueraufkommen zu erheblichen rechtlichen und ökonomischen Problemen führen. Durch die Digitalsteuer wäre im Ergebnis auch weder eine sachgerechte Bewertung des Wertschöpfungsbeitrags durch Daten und Nutzer gewährleistet (vgl. Kapitel 2.3) noch würde sie sich ohne Weiteres in das bestehende internationale Steuerrecht (vgl. Kapitel 2.2) eingliedern lassen.

<sup>303</sup>Vgl. Fuest et al., 2018, S. 17.

<sup>304</sup>Vgl. Kokott, 2019, S. 127.

<sup>305</sup>Vgl. Fuest et al., 2018, S. 17.

<sup>306</sup>Vgl. Fuest et al., 2018, S. 17.

<sup>307</sup>Vgl. Fuest et al., 2018, IV; Kokott, 2019, S. 128.

<sup>308</sup>Vgl. hierzu auch die Ausführungen in Kapitel 3.3.1.

<sup>309</sup>Vgl. Dorenkamp, 2018, S. 641; Fuest et al., 2018, IV.

<sup>310</sup>Berücksichtigt man zusätzlich dazu noch die steuerliche Belastung durch weitere Ertragsteuern, liegt die gesamte effektive Gewinnsteuerbelastung wesentlich höher. Schanz und Sixt (2018) errechnen für Unternehmen mit einer Umsatzrendite von 5 % bei einer zusätzlichen 30 %igen Ertragsbesteuerung eine gesamte effektive Gewinnsteuerbelastung von 90 %, sofern die Digitalsteuer nicht von der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage abziehbar ist und 72 % falls eine solche Abzugsmöglichkeit besteht (S. 1989). Bei einer Umsatzrendite von 20 % läge die gesamte effektive Gewinnsteuerbelastung ceteris paribus bei 45 % bzw. respektive 40,5 %.

<sup>311</sup>Vgl. Kokott, 2019, S. 128; Dorenkamp, 2018, S. 641; Fuest et al., 2018, S. 18; Roderburg, 2018, S. 254.

<sup>312</sup>Vgl. Spengel, 2018, S. M4; Kokott, 2019, S. 129; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 2018, S. 2-3.

<sup>313</sup>Vgl. Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 2018, S. 2-3; Kokott, 2019, S. 129.

<sup>314</sup>Vgl. Fuest et al., 2018, S. 28-30; Kokott, 2019, S. 129; Roderburg, 2018, S. 256; Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen, 2018, S. 5; Zöller, 2018, S. 2905.

<sup>315</sup>Fuest et al. (2018, S. 28-30) schätzen etwa, dass 50 % der digitalsteuerpflichtigen Erträge von US-amerikanischen Unternehmen erwirtschaftet würden. Somit würden diese Unternehmen auch den Großteil der Steuerlast tragen.

<sup>316</sup>Vgl. Fuest et al., 2018, S. 28.

<sup>317</sup>Vgl. United States House Committee on Ways and Means, 2019.

<sup>318</sup>Vgl. Kokott, 2019, S. 130; Kelm & Müller, 2018, S. 594; Roderburg, 2018, S. 255. Zu den Problemen des Steuervollzugs bei fehlender physischer Präsenz sei an dieser Stelle auch auf Kapitel 3.3 zurückverwiesen.

Auch auf politischer Ebene konnte die Digitalsteuer bisher nicht überzeugen. Mehrere EU-Mitgliedsstaaten, darunter Schweden, Irland, Dänemark und Finnland, lehnen die Einführung der Digitalsteuer ab.<sup>319</sup> Da für steuerliche Maßnahmen auf Ebene der EU jedoch Einstimmigkeit der Mitgliedsstaaten vorausgesetzt wird,<sup>320</sup> erscheint die Einführung einer Digitalsteuer in der EU zweifelhaft. Sowohl der Richtlinienentwurf vom 21.03.2018 als auch der französisch-deutsche Vorschlag vom 04.12.2018 wurde auf Ebene der EU bisher abgelehnt.<sup>321</sup>

## 7.2. Richtlinienentwurf zur signifikanten digitalen Präsenz

Am 21.03.2018 hat die EU weiterhin eine langfristige Lösung zur Besteuerung digitaler Geschäftsmodelle in Form eines neuen steuerlichen Anknüpfungspunktes auf Grundlage einer signifikanten digitalen Präsenz (engl. significant digital presence, kurz SDP) vorgestellt.<sup>322</sup> Diese Idee basiert dabei auf dem Konzept der signifikanten ökonomischen Präsenz (engl. significant economic presence, kurz SEP), welches von der OECD in ihrem Abschlussbericht zu BEPS Aktionspunkt 1 vorgestellt wurde.<sup>323</sup> Das Konzept der SEP der OECD würde einen steuerlichen Anknüpfungspunkt im Quellenstaat schaffen, wenn ein nicht ansässiges Unternehmen durch eine signifikante ökonomische Präsenz mithilfe von Informations- und Kommunikationstechnologien oder automatisierten Verfahren zielgerichtet und nachhaltig in diesem Staat tätig wird.<sup>324</sup> An diesen Gedanken knüpft die EU an und verfolgt mit dem Richtlinienentwurf zur SDP das Ziel, einen steuerlichen Anknüpfungspunkt für „grenzüberschreitend tätige digitale Unternehmen ohne physische Präsenz“<sup>325</sup> zu schaffen. Diesen neuen steuerlichen Anknüpfungspunkt versteht die EU als Ergänzung des bestehenden Betriebsstättenbegriffs.<sup>326</sup> Damit sollen nicht ansässige Unternehmen in Mitgliedsstaaten der EU der Besteuerung unterworfen werden, wenn sie in diesen (ohne physische Präsenz) auf digitalem Wege wirtschaftlich tätig werden und gleichzeitig Wertschöpfung in diesen Mitgliedsstaaten stattfindet.<sup>327</sup>

### 7.2.1. Beschreibung des Richtlinienentwurfs

Der Richtlinienentwurf erfasst die Erbringer (automatisierter) digitaler Dienstleistungen.<sup>328</sup> Darunter werden Dienstleistungen verstanden, „[...] die über das Internet oder ein elektronisches Netzwerk erbracht werden, [und] deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt

[...]“<sup>329</sup>. Zur Abgrenzung werden in einem nicht abschließenden Positivkatalog beispielhaft 31 von der Richtlinie zu erfassende digitale Dienstleistungen aufgelistet.<sup>330</sup> Weiterhin werden in einem Negativkatalog verschiedene Dienstleistungen genannt, die dem Richtlinienentwurf nicht unterliegen sollen.<sup>331</sup>

Der Geltungsbereich des Richtlinienentwurfs ist weiterhin auf bestimmte Erbringer digitaler Dienstleistungen begrenzt. Zum einen soll sie nur Erbringer digitaler Dienstleistungen erfassen, die entweder (1) in einem Mitgliedsstaat der EU ansässig sind oder (2) eine SDP in einem Mitgliedsstaat der EU unterhalten und in einem Staat ansässig sind, mit dem dieser EU-Mitgliedsstaat kein DBA unterhält.<sup>332</sup> Zum anderen wird eine signifikante digitale Präsenz in einem Quellenstaat nur dann bejaht, wenn der Erbringer digitaler Dienstleistungen dort im jeweiligen Steuerjahr mindestens eine der drei nachfolgenden Bedingungen erfüllt:

- Gesamterträge übersteigen 7 Mio. EUR ODER
- Anzahl der Nutzer übersteigt 100 Tsd. ODER
- Anzahl der abgeschlossenen Verträge übersteigt 3.000

Liegt in einem Quellenstaat eine SDP vor, werden dieser alle mit ihr im Zusammenhang stehenden Gewinne unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes anhand von Verrechnungspreisen zugerechnet.<sup>333</sup> Die Gewinnzuordnung soll sich dabei am sog. „Authorised OECD Approach“ (AOA) orientieren und der signifikanten digitalen Präsenz unter Berücksichtigung der übernommenen (Personal-)Funktionen und Risiken einen Gewinn zuordnen, den ein separates, unabhängiges Unternehmen unter gleichen Umständen erwirtschaftet hätte.<sup>334</sup> Hierfür sollen laut Richtlinienentwurf zusätzlich auch die ausgeübten Funktionen der SDP (z. B. Erhebung von Daten und nutzergenerierten Inhalten, Verkauf von Online-Werbeflächen, Bereitstellung von Inhalten Dritter) Beachtung finden.<sup>335</sup> Standardmäßig sollen die Erbringer digitaler Dienstleistungen zur Gewinnzuordnung die Gewinnaufteilungsmethode anwenden, es sei denn, eine andere anerkannte Verrechnungspreismethode ist nachweislich geeigneter.<sup>336</sup> Die der SDP so zugeordneten Gewinne sind ausschließlich in dem Quellenstaat zu besteuern, in dem die SDP besteht.<sup>337</sup>

Die Richtlinie soll ab dem 01.01.2020 in Kraft treten.<sup>338</sup>

<sup>319</sup>Vgl. Ueberbach, 2019.

<sup>320</sup>Vgl. Paternoster, 2018.

<sup>321</sup>Vgl. Zeit Online, 2018; Süddeutsche Zeitung, 2019; Ueberbach, 2019.

<sup>322</sup>Vgl. SDP-RL-E.

<sup>323</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 277-291.

<sup>324</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 277; OECD, 2019a, Tz. 51.

<sup>325</sup>SDP-RL-E, Begründung S. 3.

<sup>326</sup>Vgl. Art. 1 SDP-RL-E.

<sup>327</sup>Vgl. SDP-RL-E, Begründung S. 2, 3.

<sup>328</sup>Vgl. Art. 3 Nr. 5 SDP-RL-E.

<sup>329</sup>Art. 3 Nr. 5 SDP-RL-E.

<sup>330</sup>Vgl. Art. 3 Nr. 5 SDP-RL-E.

<sup>331</sup>Vgl. Art. 3 Nr. 5 i. V. m. Anhang III zum Richtlinienentwurf (vgl. Europäische Kommission, 2018a, S. 4).

<sup>332</sup>Vgl. SDP-RL-E, Begründung S. 8.

<sup>333</sup>Vgl. Art. 5 Abs. 1, 2 SDP-RL-E; SDP-RL-E, Begründung, S. 10-11.

<sup>334</sup>Vgl. SDP-RL-E, Begründung S. 10; zum AOA sei an dieser Stelle auch auf OECD (2010) verwiesen.

<sup>335</sup>Vgl. Art. 5 Abs. 5 SDP-RL-E; SDP-RL-E, Begründung S. 10-11.

<sup>336</sup>Vgl. Art. 5 Abs. 6 SDP-RL-E.

<sup>337</sup>Vgl. Art. 5 Abs. 1 SDP-RL-E.

<sup>338</sup>Vgl. Art. 9 Abs. 1 SDP-RL-E.



### 7.2.2. Möglichkeit zur Erfassung digitaler Werbeleistungen

Der Richtlinienentwurf zur signifikanten digitalen Präsenz vom 21.03.2018 erfasst auch die Erbringung digitaler Werbeleistungen. Die Bereitstellung von digitalen Werbeplätzen ist explizit im Positivkatalog genannt.<sup>339</sup> Durch die Implementierung könnte Deutschland damit Besteuerungsrechte an im Inland erbrachten digitalen Werbeleistungen bestimmter nicht ansässiger Körperschaften sicherstellen. Diese Körperschaften müssten dafür aber entweder in der EU oder in einem Drittstaat, mit dem Deutschland kein DBA unterhält, ansässig sein und die weiteren Größenbedingungen erfüllen.

### 7.2.3. Kritik am Richtlinienentwurf

Allerdings ist auch das Konzept der signifikanten digitalen Präsenz mit verschiedenen Kritikpunkten verbunden, welche die Einführung eines solchen Konzeptes und deren Umsetzung schwierig gestalten.

Zunächst ist die Begrenzung einer signifikanten digitalen Präsenz auf digitalisierte Geschäftsmodelle problematisch. Die SDP der EU ist eindeutig auf digitale Dienstleistungen begrenzt.<sup>340</sup> Dies steht in klarem Widerspruch zur Ansicht der OECD, dass eine Abgrenzung der digitalen Wirtschaft vom Rest der Wirtschaft für steuerliche Zwecke nicht möglich ist.<sup>341</sup> Dem Grundgedanken der OECD folgend sollte eine SDP demnach nicht zwischen digitalen und analogen Geschäftstätigkeiten unterscheiden. Eine getrennte Betrachtung von digitalisierten und analogen Geschäftsmodellen würde zudem zu Zuordnungsschwierigkeiten führen, wenn Unternehmen sowohl vom bestehenden Konzept der physischen Betriebsstätte als auch vom Konzept der SDP erfasst werden.<sup>342</sup>

Weiterhin sind die gewählten Schwellenwerte zur Begründung der SDP zu kritisieren. Vorausgesetzt man folgt dem Prinzip, dass Gewinne am Ort der Wertschöpfung besteuert werden sollten, müssen die Tatbestände so gewählt sein, dass sie überhaupt nur Geschäftstätigkeiten nicht ansässiger Unternehmen erfassen, bei denen auch tatsächlich Wertschöpfung im Quellenstaat stattfindet. Wenn keine Wertschöpfung im Quellenstaat stattfindet, sollte diesem auch kein Besteuerungsrecht zustehen.<sup>343</sup> Allerdings ist zweifelhaft, ob schon bei Überschreiten eines einzelnen Schwellenwerts, wie es im derzeitigen Richtlinienentwurf gefordert wird, davon ausgegangen werden kann, dass auch tatsächlich Wertschöpfung im Quellenstaat stattfindet. Es ist z. B. nicht ersichtlich, warum allein durch das Überschreiten der Ertragsschwelle (Gesamterträge > 7 Mio. EUR) naheliegt, dass Wertschöpfung im Quellenstaat stattfindet. So wurde bereits in der ursprünglichen Idee der SEP, auf dem die

SDP basiert, von der OECD angemerkt, dass das alleinige Abstellen auf Erträge kein ausreichender Hinweis auf Wertschöpfung im Quellenstaat ist.<sup>344</sup> Erwirtschaftete Erträge sollten vielmehr nur als erster Indikator dienen und mit weiteren Bedingungen verknüpft werden.<sup>345</sup> Da es im Richtlinienentwurf zur SDP jedoch schon ausreicht, wenn eine der genannten Bedingungen erfüllt ist, findet eine solche Kombination mit weiteren Faktoren nicht statt. Im Endeffekt begründen damit bereits alle Erbringer digitaler Dienstleistungen in einem Quellenstaat eine SDP, sofern sie allein die Ertragsschwelle überschreiten. Selbiges Argument kann für die anderen beiden Schwellenwerte angebracht werden. Allein das Vorhandensein von mehr als 100 Tsd. Nutzern oder der Abschluss von 3.000 Verträgen sagt per se nichts über vorhandene Wertschöpfung im Quellenstaat aus. Damit werden von der SDP unter Umständen auch digitale Geschäftsmodelle erfasst, bei denen überhaupt keine Wertschöpfung im Quellenstaat stattfindet.

Das weit größere Problem liegt jedoch nicht darin, einen steuerlichen Nexus auf Grundlage einer signifikanten digitalen Präsenz zu definieren, sondern diesem in einem zweiten Schritt einen sachgerechten Gewinn zuzuweisen.<sup>346</sup> Hierzu ist es notwendig, nicht nur zu bestimmen, ob Wertschöpfung im Quellenstaat stattfindet, sondern auch wie hoch diese ausfällt. Die EU hat richtigerweise erkannt, dass dem Quellenstaat bei Anwendung des bestehenden AOA regelmäßig keine Gewinne zugeteilt werden könnten, da es dort i. d. R. an eigenen Personalfunktionen fehlt.<sup>347</sup> Um dieses Problem zu umgehen, sollen daher bei der Gewinnzuteilung auch die oben genannten Funktionen (z. B. Erhebung von Daten und nutzergenerierten Inhalten, Verkauf von Online-Werbeflächen, Bereitstellung von Inhalten Dritter) berücksichtigt werden. Die Bewertung, ob diese Funktionen aber überhaupt zur Wertschöpfung beitragen bzw. wie hoch dieser Beitrag ausfällt, ist aber alles andere als trivial.<sup>348</sup> Der Richtlinienentwurf äußert sich jedoch gerade nicht dazu, wie diese zusätzlich zu beachtenden Funktionen konkret bei der Gewinnzuordnung bewertet werden sollen.<sup>349</sup> Ohne weitere Handlungsvorschriften dürfte eine konkrete Gewinnzuordnung zu einer SDP daher schwerfallen.

Darüber hinaus könnten potenziell steuerpflichtige Unternehmen der Begründung einer SDP relativ einfach ausweichen. Die Richtlinie ist nur auf Erbringer digitaler Dienstleistungen anzuwenden, die entweder (1) in einem Mitgliedsstaat der EU ansässig sind oder (2) eine SDP in einem Mitgliedsstaat der EU unterhalten und in einem Staat ansässig sind, mit dem dieser EU-Mitgliedsstaat kein DBA unter-

<sup>339</sup>Vgl. Art. 3 Nr. 5 Buchst. f SDP-RL-E i. V. m. Anhang II Buchst. r des Richtlinienentwurfs (vgl. Europäische Kommission, 2018a, S. 2).

<sup>340</sup>Vgl. Art. 4 Abs. 3 SDP-RL-E.

<sup>341</sup>Vgl. Geutebrück, 2016, S. 124-125; Olbert & Spengel, 2017, S. 16; Bendlinger, 2018, S. 50; Lück, 2018, S. 460; Haase, 2018, S. 264; vgl. zur Grundaussage der OECD OECD, 2015, Tz. 115.

<sup>342</sup>Olbert & Spengel, 2017, S. 16.

<sup>343</sup>So in ihrer Argumentation Becker et al., 2018, S. 7; Farruggia-Weber, 2019, S. 639; Eilers & Oppel, 2018, S. 370; Fuest, 2018, S. 33-34.

<sup>344</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 278.

<sup>345</sup>Vgl. OECD, 2015, Tz. 278.

<sup>346</sup>Vgl. Devereux & Vella, 2018, S. 392; Dorenkamp, 2018, S. 642; Haase, 2018, S. 262.

<sup>347</sup>Vgl. SDP-RL-E, Begründung S. 10-11.

<sup>348</sup>So stellt sich z. B. die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen das Sammeln von Daten überhaupt wertschöpfend ist, vgl. hierzu ausführlich Becker et al., 2018; Becker, Englisch & Schanz, 2019; Schneemelcher & Dittrich, 2019; Mayr & Schlager, 2018, 29; Fehling, 2015, S. 801.

<sup>349</sup>Vgl. Art. 5 SDP-RL-E, SDP-RL-E, Begründung S. 10-11.

hält.<sup>350</sup> Somit könnten potenziell steuerpflichtige Unternehmen der Begründung einer SDP entgehen, indem sie als in einem Staat ansässig gelten, der (1) kein Mitgliedsstaat der EU ist und gleichzeitig (2) ein DBA mit allen (oder möglichst vielen) EU-Mitgliedsstaaten unterhält, in dem das Unternehmen seine digitalen Dienstleistungen anbieten will. Somit wäre die Richtlinie zur signifikanten digitalen Präsenz in ihrer Gänze nicht anwendbar.

Abschließend sei festgehalten, dass sich auch der Steuervollzug (wie bereits bei der DST in Kapitel 7.1.3 beschrieben) in Ermangelung physischer Verbindungen zum Inland als schwierig gestaltet.

#### 7.2.4. Bewertung des Richtlinienentwurfs

Wie die vorangegangenen Ausführungen gezeigt haben, würde der Richtlinienentwurf zur signifikanten digitalen Präsenz grundsätzlich auch digitale Werbeleistungen erfassen. Somit könnte Deutschland durch die Implementierung der Richtlinie Besteuerungsrechte (dem Grunde nach) an digitalen Werbeleistungen sicherstellen, welche von im Ausland ansässigen Körperschaften mithilfe des Internets im Inland erbracht werden. Das Problem eines fehlenden steuerlichen Nexus aufgrund mangelnder physischer Präsenz (vgl. hierzu Kapitel 2.3) könnte damit durch die SDP gelöst werden.

Aufgrund der vorangehenden Kritikpunkte ist jedoch fraglich, inwieweit die Einführung des Richtlinienentwurfs zur signifikanten digitalen Präsenz in der derzeitigen Form zu empfehlen ist. In der aktuellen Form ist fraglich, inwieweit die SDP in der Lage ist, zu beurteilen, ob durch Daten und Nutzer tatsächlich Wertschöpfung im Quellenstaat stattfindet, die eine Besteuerung rechtfertigt (vgl. hierzu Kapitel 2.2), und diesen Wertschöpfungsbeitrag zu bewerten (vgl. hierzu Kapitel 2.3). Um dies sicherzustellen, sollten die Schwellenwerte zur Begründung einer SDP besser aufeinander abgestimmt werden, um zu gewährleisten, dass nur Geschäftstätigkeiten erfasst werden, bei denen auch tatsächlich hinreichende Indizien bestehen, dass Wertschöpfung im Quellenstaat stattfindet. Weiterhin sollte die EU vor Einführung einer SDP genauere Vorgaben erstellen, die regeln, wie dieser ein sachgerechter Gewinn zuzurechnen ist. Andernfalls besteht die Gefahr, dass eine Besteuerung zwar dem Grunde nach gegeben ist, dem Umfang nach aber ins Leere läuft.

## 8. Fazit

Die vorliegende Arbeit hat das Ziel, die Frage zu beantworten, wie deutsche Besteuerungsrechte an digitalen Werbeleistungen sichergestellt werden können, welche von im Ausland ansässigen Körperschaften mithilfe des Internets im Inland erbracht werden.

Dazu wurden zunächst die Problemfelder dargestellt, welche die steuerliche Erfassung digitaler Werbeleistungen

im derzeit bestehenden internationalen Steuerrecht erschweren. Im Anschluss daran wurden die aktuellen nationalen steuerlichen Anknüpfungspunkte vorgestellt, die in Deutschland im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht für die Erfassung digitaler Werbeleistungen in Frage kommen und wie diese potenziellen Steuerrechte im Kontext von bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt werden. Anhand eines konkreten Beispiels, der Suchmaschinenwerbung durch Google, wurde weiterhin untersucht, inwiefern diese bestehenden nationalen und bilateralen Steuergesetze im Inboundfall in der Lage sind, in Deutschland erbrachte digitale Werbeleistungen der Besteuerung zu unterwerfen. Abschließend wurden die von der EU vorgeschlagenen Handlungsalternativen in Form einer Digitalsteuer und eines neuen steuerlichen Tatbestands in Form einer signifikanten digitalen Präsenz vorgestellt. Dabei wurde analysiert, inwiefern diese geeignet erscheinen, digitale Werbeleistungen in Deutschland der Besteuerung zu unterwerfen.

Die vorangegangenen Ausführungen haben gezeigt, dass das deutsche Steuerrecht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht über keinen eigenen Tatbestand zur Erfassung digitaler Werbeleistungen verfügt und diese damit unter die bestehenden Tatbestände subsumiert werden müssen. Dafür kommen inländische gewerbliche Einkünfte durch Betriebsstätte oder ständigen Vertreter (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), gewerbliche betriebsstättenlose Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG) und sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG) in Betracht. Aber selbst wenn digitale Werbeleistungen unter einen dieser drei Tatbestände subsumiert werden können, verbleiben in Deutschland im Fall eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens i. d. R. nur dann Besteuerungsrechte an digitalen Werbeleistungen, wenn diese im Rahmen einer Betriebsstätte erwirtschaftet werden. In anderen Fällen gibt Deutschland im Normalfall alle Besteuerungsrechte an digitalen Werbeleistungen auf.

Die Anwendung der bestehenden nationalen und bilateralen Steuergesetze auf den Fall der Suchmaschinenwerbung durch Google hat weiterhin gezeigt, dass in Ermangelung einer physischen Betriebsstätte in Deutschland schon gar kein Besteuerungsrecht nach nationalem Recht besteht. Im konkreten Fall können die erbrachten digitalen Werbeleistungen nicht als Überlassung von Rechten oder Know-how angesehen werden. Somit liegen keine inländischen Einkünfte und damit auch keine Besteuerungsrechte aufgrund gewerblicher betriebsstättenloser oder sonstiger Einkünfte vor. Folglich sind Unternehmen, welche diese digitalen Werbeleistungen in Anspruch nehmen, auch nicht zum Einbehalt etwaiger Steueransprüche des deutschen Staates gegenüber den Erbringern digitaler Werbeleistungen verpflichtet. Insofern ist dem Vorstoß aus Teilen der Finanzverwaltung nicht zu folgen. Die derzeit bestehenden nationalen Steuergesetze sind in Ermangelung einer Betriebsstätte nicht in der Lage, die Besteuerung digitaler Werbeleistungen sicherzustellen. Vor diesem Hintergrund hat sich mittlerweile auch das Bayerische Staatsministerium der Finanzen und für Heimat in begrüßenswerter Weise dafür ausgesprochen, dass mit der Inanspruchnahme digitaler Werbeleistungen keine Steuerab-

<sup>350</sup>Vgl. SDP-RL-E, Begründung S. 8.

zugsverpflichtungen einhergehen.<sup>351</sup>

In Anbetracht dieser Ergebnisse scheint es unter der Annahme, dass Erbringer digitaler Werbeleistungen Wertschöpfung in Deutschland betreiben, gerechtfertigt, Maßnahmen in Betracht zu ziehen, welche die Besteuerung digitaler Werbeleistungen in Deutschland sicherstellen. Die beiden Richtlinienentwürfe auf Ebene der EU (Digitalsteuer und signifikante digitale Präsenz) wären grundsätzlich dazu in der Lage, digitale Werbeleistungen in Deutschland der Besteuerung zu unterwerfen. Allerdings sind beide Konzepte in ihrer derzeitigen Ausgestaltung zu kritisieren, sodass nach hier vertretener Ansicht die Einführung beider Konzepte nicht empfohlen werden kann.

An dieser Stelle sei angemerkt, dass dieser Arbeit verschiedene entscheidende Annahmen zugrunde liegen. Zum einen wurde davon ausgegangen, dass es sich bei Erbringern digitaler Werbeleistungen um juristische Personen in Form von Körperschaften handelt. Diese Annahme scheint in vielen Fällen zutreffend zu sein. Dennoch erfassen die vorangegangenen Ausführungen keine Fälle, in denen natürliche Personen digitale Werbeleistungen erbringen. Da die Regelungen zur beschränkten Steuerpflicht jedoch bei juristischen und natürlichen Personen nahezu identisch sind, sollten die Aussagen zu großen Teilen auch auf Erbringer digitaler Werbeleistungen anzuwenden sein, die als natürliche Personen zu klassifizieren sind.

Zum anderen basiert die Analyse der Wirksamkeit der bestehenden steuerlichen Regelungen in Kapitel 5 auf einem Einzelfall. Daher können die Ergebnisse nur bedingt dazu dienen generalisierte Aussagen zu treffen. Da sich die Geschäftsmodelle bei Erbringern digitaler Werbeleistungen teilweise stark voneinander unterscheiden, mag durchaus in Einzelfällen doch eine Steuerpflicht nach deutschem Steuerrecht zu bejahen sein. Bei der Übertragung der Ergebnisse auf andere Sachverhalte ist daher Vorsicht geboten. Wie dargestellt, lassen sich die Ergebnisse aber wohl auf ähnliche Sachverhalte (z. B. Suchmaschinenwerbung anderer Anbieter oder ähnliche Werbeformen wie z. B. Bannerwerbung) übertragen.

Die wohl kritischste Annahme der Arbeit liegt darin, dass durch die Erbringung digitaler Werbeleistungen im Inboundfall in jedem Fall Wertschöpfung in Quellenstaaten wie Deutschland stattfindet. Diese Annahme mag wohl für viele Erbringer digitaler Werbeleistungen durchaus vertretbar sein, insbesondere dann, wenn die Werbeleistungserbringung durch das exzessive Sammeln und Auswerten von Daten stark personalisiert erfolgt. Allerdings sollte im Einzelfall dennoch geprüft werden, ob diese angenommene Wertschöpfung im Quellenstaat auch tatsächlich stattfindet. Andernfalls fällt es schwer, einen Besteuerungsanspruch zu rechtfertigen.

Im Ergebnis kann damit die Frage, wie deutsche Besteuerungsrechte an digitalen Werbeleistungen sichergestellt werden können, welche von im Ausland ansässigen Körperschaften mithilfe des Internets im Inland erbracht werden, nicht

abschließend beantwortet werden. Im Zuge der Arbeit konnte vielmehr festgehalten werden, wie solche Besteuerungsrechte in Deutschland nicht begründet werden können bzw. sollten. Daher besteht auch weiterhin Bedarf, angemessene Handlungsempfehlungen zu erarbeiten, welche die sachgerechte Besteuerung digitaler Werbeleistungen und im Allgemeinen digitaler Geschäftsmodelle sicherstellen. Da digitale Geschäftsmodelle eine globale Herausforderung für das internationale Steuersystem darstellen, scheint es auch angemessen, diesen Herausforderungen auf globaler Ebene zu begegnen. Es wäre daher wünschenswert, wenn auf Ebene der OECD eine international anerkannte konsensfähige Lösung erarbeitet werden würde. Vor diesem Hintergrund ist es begrüßenswert, dass die OECD seit Januar 2019 neue Handlungsalternativen diskutiert, um den Herausforderungen digitaler Geschäftsmodelle für das internationale Steuersystem zu begegnen.<sup>352</sup> Zukünftige Forschung sollte diesen Prozess unterstützen, indem sie untersucht, ob die neuen Vorschläge dazu geeignet wären, digitale Geschäftsmodelle im Allgemeinen und digitale Werbeleistungen im Speziellen einer sachgerechten Besteuerung zu unterwerfen.

<sup>351</sup>Vgl. Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat, 2019.

<sup>352</sup>Vgl. OECD, 2019a, 2019b. An diesen Diskussionen beteiligen sich mittlerweile 129 Staaten weltweit, vgl. OECD, 2019c.

## Literatur

- Ackermann, M. (2016). Beschränkte Steuerpflicht bei der grenzüberschreitenden Überlassung von Software. *Internationale Steuer-Rundschau*, 5 (7), 258–264.
- Alphabet Inc. (2019). *Annual report for the fiscal year 2018*. Zugriff am 2019-02-22 auf [https://abc.xyz/investor/static/pdf/20180204\\_alphabet\\_10K.pdf?cache=11336e3](https://abc.xyz/investor/static/pdf/20180204_alphabet_10K.pdf?cache=11336e3)
- Bauer, G., Fritz, J., Schanz, D. & Sixt, M. (2019). *Corporate income tax challenges arising from digitalised business models*. Zugriff am 2019-03-08 auf [https://www.steuern.bwl.uni-muenchen.de/aktuelles/veroeffentlichung\\_digi/working-paper.pdf](https://www.steuern.bwl.uni-muenchen.de/aktuelles/veroeffentlichung_digi/working-paper.pdf)
- Bayerisches Staatsministerium der Finanzen und für Heimat. (2019). *Füracker: Kein Steuerabzug bei Onlinewerbung*. Zugriff am 2019-03-14 auf <http://www.stmfh.bayern.de/internet/stmf/aktuelles/pressemitteilungen/23847/index.htm>
- Becker, J. (2018). Besteuerung einer digitalen Präsenz. *Internationales Steuerrecht*, 27 (16), 634–638.
- Becker, J. & Englisch, J. (2018). *Taxing where value is created*. Zugriff am 2019-03-25 auf [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3258387](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3258387)
- Becker, J., Englisch, J. & Schanz, D. (2018). *How Data Should (Not) Be Taxed*. Zugriff am 2018-11-23 auf [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3289036](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3289036)
- Becker, J., Englisch, J. & Schanz, D. (2019). A SURE Way of Taxing the Digital Economy. *Tax Notes International*, 93 (3), 309–312.
- Beck-online. (2017). *OECD-Musterabkommen 2017 zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen*. Zugriff am 2019-02-13 auf [https://beck-online.beck.de/Dokument/Gesamtversion?vpath=bibdata%2Fges%2FOECD\\_MUSTERABK%2Fcont%2FOECD\\_MUSTERABK.A5.htm&isAktuellGueltigeGesamtversion=True#lawanchor\\_oecd\\_musterabk.amtabschnitt\\_0](https://beck-online.beck.de/Dokument/Gesamtversion?vpath=bibdata%2Fges%2FOECD_MUSTERABK%2Fcont%2FOECD_MUSTERABK.A5.htm&isAktuellGueltigeGesamtversion=True#lawanchor_oecd_musterabk.amtabschnitt_0)
- Behnes, R., Nink, J. & Rohde, K. (2016). Nutzung internetbasierter Datenbankwendungen - Haftung des Lizenznehmers für Quellensteuern des ausländischen Anbieters. *Computer und Recht*, 2016 (5), 281–285.
- Bendlinger, S. (2018). Die digitale Betriebsstätte. In S. Kirchmayr, G. Mayr & K. Hirschler (Hrsg.), *Digitalisierung im Konzernsteuerrecht* (S. 33–55).
- Benecke, A. (2018). § 1 KStG. In A. Schnitger & O. Fehrenbacher (Hrsg.), *Kommentar Körperschaftsteuer KStG* (2. Aufl.). Wiesbaden.
- Berschens, R. (2017). *Der Fiskus im digitalen Zeitalter*. Zugriff am 2019-04-04 auf <https://www.handelsblatt.com/politik/international/steuervermeidung-der-fiskus-im-digitalen-zeitalter/20302648.html?ticket=ST-577433-UzeE2LKFXjDnWheKE0fF-ap6>
- Boochs, W. (2018a). § 50a EStG. In F. Lademann, W. Anissimov, W. Boochs & I. Heß (Hrsg.), *Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland*. Stuttgart.
- Boochs, W. (2018b). § 50d EStG. In F. Lademann, W. Anissimov, W. Boochs & I. Heß (Hrsg.), *Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland*. Stuttgart.
- Boochs, W. (2018c). § 50 EStG. In F. Lademann, W. Anissimov, W. Boochs & I. Heß (Hrsg.), *Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland*. Stuttgart.
- Bozza-Bodden, N. (2013). Art. 12 OECD-MA. In J. Schönfeld & X. Ditz (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen*. Köln.
- Brähler, G. (2014). *Internationales Steuerrecht* (8. Aufl.).
- British Broadcasting Corporation (BBC). (2018). *Budget 2018*. Zugriff am 2019-04-02 auf <https://www.bbc.com/news/business-46023450>
- Bruhn, M., Burmann, C., Esch, F.-R., Hennig, A., Kirchgeorg, M., Markgraf, D. & Schneider, W. (2013). *222 Keywords Marketing*.
- Bruins, G. W. J., Einaudi, L., Seligman, E. R. A. & Stamp, J. (1923). *Report on Double Taxation*. Zugriff am 2019-01-03 auf <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml&chunk.id=item-1&toc.id=item-1&database=&collection=&brand=default>
- Bullinger, W. (2019). § 2 UrhG. In A.-A. Wandtke & W. Bullinger (Hrsg.), *Praxiskommentar zum Urheberrecht* (5. Aufl.). München.
- Bundeskartellamt. (2018). *Online-Werbung*. Zugriff am 2019-02-08 auf [https://www.bundeskartellamt.de/SharedDocs/Publikation/DE/Schriftenreihe\\_Digitales/Schriftenreihe\\_Digitales\\_3.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=5](https://www.bundeskartellamt.de/SharedDocs/Publikation/DE/Schriftenreihe_Digitales/Schriftenreihe_Digitales_3.pdf?__blob=publicationFile&v=5)
- Bundeszentralamt für Steuern. (2015). *Was ist eine Nettovereinbarung?* Zugriff am 2019-04-15 auf [https://www.bzst.de/DE/Steuern\\_International/Abzugsteuern\\_gem\\_%2050\\_50a\\_EStG/Fragen\\_&Antworten/FAQ\\_Texte\\_Bemessungsgrundlage/faq\\_02.html?nn=31082](https://www.bzst.de/DE/Steuern_International/Abzugsteuern_gem_%2050_50a_EStG/Fragen_&Antworten/FAQ_Texte_Bemessungsgrundlage/faq_02.html?nn=31082)
- Bundeszentralamt für Steuern. (2018). *Übersicht über das deutsche Besteuerungsrecht an Lizenzgebühren nach Doppelbesteuerungsabkommen*. Zugriff am 2019-02-19 auf [http://www.bzst.de/DE/Steuern\\_International/Abzugsteuerentlastung/Freistellung\\_Erstattung/Merkblaetter/Reststeuersatzliste\\_Lizenzen.pdf](http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/Abzugsteuerentlastung/Freistellung_Erstattung/Merkblaetter/Reststeuersatzliste_Lizenzen.pdf)
- Bunn, D. (2019). *France's Digital Services Tax*. Zugriff am 2019-04-02 auf <https://taxfoundation.org/france-digital-services-tax/>
- Busche, J. (2018). § 631 BGB. In M. Henssler (Hrsg.), *Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch* (7. Aufl.).
- Ciomek, N. (2016). Internet advertising and google adwords. In N. Lee (Hrsg.), *Google it* (S. 211–236).
- Dams, J. & Heuzeroth, T. (2017). *Warum die EU Amazon und Co. nicht zu fassen bekommt*. Zugriff am 2019-04-04 auf <https://www.welt.de/wirtschaft/article169441495/Warum-die-EU-Amazon-Co-nicht-zu-fassen-bekommt.html>
- Devereux, M. & Vella, J. (2014). Are We Heading towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century? *Fiscal Studies*, 35 (4), 449–475.
- Devereux, M. & Vella, J. (2018). Taxing the Digitalised Economy. *British Tax Review*, 2018 (4), 387–406.
- Diffing, P. (2019). *Online-Werbung im Visier der Finanzverwaltung*. Zugriff am 2019-02-15 auf <https://taxtech.blog/2019/02/15/online-werbung-im-visier-der-finanzverwaltung/>
- Diffing, P. & Saft, A. (2019). Der Steuerabzug bei Online-Werbung am Beispiel von Google Ads. *Der Betrieb*, 2019 (8), 387–394.
- Dischinger, M. & Riedel, N. (2011). Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms. *Journal of Public Economics*, 95 (7-8), 691–707.
- Dorenkamp, C. (2018). EU-Vorschläge zur Besteuerung der Digitalwirtschaft sowie EU-Beihilfenrecht und Verrechnungspreise. *Internationales Steuerrecht*, 27 (16), 640–642.
- Dreier, T. (2018). § 4 UrhG. In T. Dreier & G. Schulze (Hrsg.), *Urheberrechtsgesetz* (6. Aufl.). München.
- Drüen, K.-D. (2017a). § 12 AO. In K. Tipke & H. W. Kruse (Hrsg.), *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung* (Stand: 153. EL Aufl.). Köln.
- Drüen, K.-D. (2017b). § 13 AO. In K. Tipke & H. W. Kruse (Hrsg.), *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung* (Stand: 153. EL Aufl.). Köln.
- Ehrmann, O. C. & von Wallis, G. (2014). Steuerrechtliche Aspekte von Online-Transaktionen. In B. Holznapel, T. Hoeren & U. Sieber (Hrsg.), *Handbuch Multimedia-Recht* (Stand: 46. EL Aufl.).
- Eilers, S. & Oppel, F. (2018). Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen Überblick über die Arbeiten der OECD und EU mit kritischer Einordnung. *Internationales Steuerrecht*, 27 (10), 361–370.
- Elsten, C. & Hill, N. (2017). *Intangible Asset Market Value Study?* Zugriff am 2019-03-17 auf [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3009783](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3009783)
- Ernst and Young (EY). (2018). *Turkey introduces new taxes on electronic commerce*. Zugriff am 2019-04-02 auf [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Turkey\\_introduces\\_new\\_taxes\\_on\\_electronic\\_commerce/\\$FILE/2018G\\_012576-18Gbl\\_Turkey%20introduces%20new%20taxes%20on%20electronic%20commerce.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Turkey_introduces_new_taxes_on_electronic_commerce/$FILE/2018G_012576-18Gbl_Turkey%20introduces%20new%20taxes%20on%20electronic%20commerce.pdf)
- Ernst and Young (EY). (2019a). *Austria announces new digital tax*. Zugriff am 2019-04-02 auf [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Austria\\_announces\\_new\\_digital\\_tax/\\$FILE/2019G\\_012825-18Gbl\\_Indirect\\_Austria%20announces%20new%20digital%20tax.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Austria_announces_new_digital_tax/$FILE/2019G_012825-18Gbl_Indirect_Austria%20announces%20new%20digital%20tax.pdf)
- Ernst and Young (EY). (2019b). *Italy introduces new digital services tax*. Zugriff am 2019-04-02 auf [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italy\\_introduces\\_new\\_digital\\_services\\_tax/\\$FILE/2019G\\_012828-18Gbl\\_Indirect\\_Italy%20introduces%20new%20digital%20services%20tax.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Italy_introduces_new_digital_services_tax/$FILE/2019G_012828-18Gbl_Indirect_Italy%20introduces%20new%20digital%20services%20tax.pdf)



- Ernst and Young (EY). (2019c). *Spain sends bill on Digital Services Tax to Parliament for approval*. Zugriff am 2019-04-02 auf [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Spain\\_sends\\_bill\\_on\\_Digital\\_Services\\_Tax\\_to\\_Parliament\\_for\\_approval/\\$FILE/2019G\\_012876-18Gbl\\_Indirect\\_Spain%20sends%20DST%20bill%20to%20Parliament%20for%20approval.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Spain_sends_bill_on_Digital_Services_Tax_to_Parliament_for_approval/$FILE/2019G_012876-18Gbl_Indirect_Spain%20sends%20DST%20bill%20to%20Parliament%20for%20approval.pdf)
- Europäische Kommission. (2018a). *Anhänge des Vorschlags für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz*. Zugriff am 2019-03-26 auf [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/proposal\\_significant\\_digital\\_presence\\_annex\\_21032018\\_de.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_annex_21032018_de.pdf)
- Europäische Kommission. (2018b). *Faire Besteuerung der digitalen Wirtschaft*. Zugriff am 2019-04-04 auf [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_de](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_de)
- Facebook Germany GmbH. (2018). *Jahresabschluss zum Geschäftsjahr vom 01.01.2017 bis zum 31.12.2017*. Zugriff am 2019-04-04 auf <https://www.bundesanzeiger.de/ebanzwww/wexsservlet>
- Facebook Inc. (2019). *Annual Report for the fiscal year ended December 31, 2018*. Zugriff am 2019-04-02 auf <https://investor.fb.com/financials/sec-filings-details/default.aspx?FilingId=13183451>
- Farruggia-Weber, F. (2019). Signifikante digitale Präsenz und Digitalsteuer. *Deutsches Steuerrecht*, 57 (12), 638–644.
- Fehling, D. (2015). Neues zu den Herausforderungen für die Besteuerung der Digitalen Wirtschaft - Der Abschlussbericht zu Maßnahme 1 des BEPS-Aktionsplans liegt vor. *Internationales Steuerrecht*, 24 (21), 797–802.
- Forschungsunion & acatech. (2013). *Umsetzungsempfehlungen für das Zukunftsprojekt Industrie 4.0*. Zugriff am 2019-04-02 auf [https://www.bmbf.de/files/Umsetzungsempfehlungen\\_Industrie4\\_0.pdf](https://www.bmbf.de/files/Umsetzungsempfehlungen_Industrie4_0.pdf)
- Frankfurter Allgemeine Zeitung. (2018). Briten preschen mit Digitalsteuer vor. In *Frankfurter Allgemeine Zeitung* (S. 30.10.2018, S. 21).
- Französisches Ministerium für Wirtschaft und Finanzen. (2019). *Projet de loi relatif à la taxation des grandes entreprises du numérique*.
- Fritz, J., Schanz, D. & Siegel, F. (2018). Stimmungsbild zur Equalisation Levy - Eine Analyse der Kommentare zum Abschlussbericht von BEPS Aktionspunkt 1. *Internationales Steuerrecht*, 27 (22), 853–860.
- Frotscher, G. (2015). *Internationales Steuerrecht* (4. Aufl.).
- Fuest, C. (2018). *Digitalisierung und Steuerpolitik*. Zugriff am 2018-11-14 auf <https://www.cesifo-group.de/DocDL/sd-2018-14-fuest-digitalisierung-steuerpolitik-2018-07-26.pdf>
- Fuest, C., Meier, V. & Neumeier, F. (2018). *Die Besteuerung der Digitalwirtschaft*. Zugriff am 2018-12-10 auf <https://www.cesifo-group.de/DocDL/Studie-Digitalsteuer-2018.pdf>
- G20. (2013). *Russia G20*. Zugriff am 2019-01-14 auf [http://www.g20.utoronto.ca/2013/Saint\\_Petersburg\\_Declaration\\_ENG.pdf](http://www.g20.utoronto.ca/2013/Saint_Petersburg_Declaration_ENG.pdf)
- Gebhardt, R. (2018). § 50d EStG. In H.-J. Kanzler, G. Kraft, S. Bäuml, J. Marx & F. Hechtner (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz* (3. Aufl.). Herne.
- Geutebrück, G. (2016). *Aktuelle Entwicklungen in der Besteuerung von grenzüberschreitenden Lieferungen digitaler Güter und Leistungen zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS)* (Dissertation). Zugriff am 2018-11-27 auf [https://www.netidee.at/sites/default/files/2017-08/Dissertation\\_Geutebrueck\\_2016.pdf](https://www.netidee.at/sites/default/files/2017-08/Dissertation_Geutebrueck_2016.pdf)
- Goebel, S., Wehling, C. & Gehrmann, S. (2018). *Handbuch der Quellenbesteuerung*.
- Google Germany GmbH. (2019). *Jahresabschluss zum Geschäftsjahr vom 01.01.2017 bis zum 31.12.2017*. Zugriff am 2019-04-04 auf <https://www.bundesanzeiger.de/ebanzwww/wexsservlet>
- Google Inc. (2019). *Nutzungsbedingungen für Werbeprogramme der Google Ireland Ltd*. Zugriff am 2019-02-16 auf <https://payments.google.com/payments/paymentsinfinder?hostOrigin=aHR0cHM6Ly9wYXltZW50cy5nb29nbGUuY29tOjQ0NDM.&sri=21>
- Google Ireland Ltd. (2018). *Directors' report and financial statements for the year ended 31 december 2017*. Zugriff am 2019-02-27 auf <https://search.cro.ie/company/ListSubDocs.aspx?id=368047&type=C>
- Gosch, D. (2018a). § 49 EStG. In P. Kirchhof (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz Kommentar* (17. Aufl.). Köln.
- Gosch, D. (2018b). § 50a EStG. In P. Kirchhof (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz Kommentar* (17. Aufl.). Köln.
- Gosch, D. (2018c). § 50d EStG. In P. Kirchhof (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz Kommentar* (17. Aufl.). Köln.
- Gradel, C. & Klaeren, J. (2018). Art. 13 OECD-MA. In G. Strunk, B. Kaminski & S. Köhler (Hrsg.), *Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen* (Stand: 51. EL Aufl.). Bonn.
- Griffith, R., Miller, H. & O'Connell, M. (2014). Ownership of intellectual property and corporate taxation. *Journal of Public Economics*, 112, 12–23.
- Haase, F. (2018). Der EU-Richtlinienvorschlag zur Besteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz. *Die Unternehmensbesteuerung*, 11 (5), 259–264.
- Haselrieder, M. & Pontzen, D. (2019). *Steuereintreiber bei Google & Co*. Zugriff am 2019-02-21 auf <https://www.zdf.de/nachrichten/heute/wegen-google-und-co-deutschen-mittelstaendlern-droht-insolvenz-102.html>
- Hecht, S. A. & Lampert, S. (2009). Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der Überlassung von Software (Teil I). *Finanz-Rundschau*, 2009 (24), 1127–1132.
- Heil, S. & Pupeter, A. (2019). Google-Tax: Gibt es sie schon? Zur Abzugsteuer auf Online-Werbung nach § 50a EStG. *Betriebs-Berater*, 2019 (11), 604–611.
- Helm, M. (2018). § 32 KStG. In A. Schnitger & O. Fehrenbacher (Hrsg.), *Kommentar Körperschaftsteuer KStG* (2. Aufl.). Wiesbaden.
- Herkenroth, K. E. & Striegel, A. (2018). § 50 EStG. In C. Herrmann et al. (Hrsg.), *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz* (Stand: 288. EL Aufl.). Köln.
- Heß, I. (2018). § 49 estg. In F. Lademann, W. Anissimov, W. Boochs & I. Heß (Hrsg.), *Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland*. Stuttgart.
- Hidien, J. (2018). § 49 EStG. In P. Kirchhof, H. Söhn & R. Mellinghoff (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz* (Stand: 292. EL Aufl.). Heidelberg.
- Hoke, W. (2019). Germany studying potential royalty withholding tax on online ads. *Tax Notes International*, 93 (8), 869.
- Holthaus, J. (2015). *Ausländische Künstler und Sportler im Steuerrecht* (2. Aufl.).
- Holthaus, J. (2017). Besteuerung von Rechteüberlassungen ins Inland und Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vor dem Hintergrund des geplanten BMF-Schreibens. *Internationales Steuerrecht*, 26 (17), 729–735.
- Holthaus, J. & Volkmann, T. (2015). Besteuerung von Vergütungen nach § 13b UStG sowie nach § 50a EStG bei elektronischer Datennutzung, insbesondere von ausländischen Datenbanken. *Deutsche Steuerzeitung*, 103 (14), 550–558.
- Hruschka, F. (2013). Art. 5 OECD-MA. In J. Schönfeld & X. Ditz (Hrsg.), *Doppelbesteuerungsabkommen*. Köln.
- Hruschka, F. (2019). Onlinewerbung im Fokus der Betriebsprüfung. *Deutsches Steuerrecht*, 57 (3), 88–92.
- Hutter, H. & Schmidt, J. (2000). Aktueller Überblick zum Thema e-commerce - unter besonderer Berücksichtigung der Frage: Betriebsstätten-eigenschaft eines Internet-servers. *Internationales Steuerrecht*, 9 (21), 650–654.
- Ittermann, P. & Niehaus, J. (2015). Industrie 4.0 und Wandel von Industriearbeit. In H. Hirsch-Kreinsen, P. Ittermann & J. Falkenberg (Hrsg.), *Digitalisierung industrieller Arbeit* (S. 32–51).
- Käbisch, V. & Strunk, G. (2018). Art. 12 OECD-MA. In G. Strunk, B. Kaminski & S. Köhler (Hrsg.), *Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen* (Stand: 51. EL Aufl.). Bonn.
- Kagermann, H., Lukas, W.-D. & Wahlster, W. (2011). *Industrie 4.0*. Zugriff am 2019-04-02 auf [http://www.wolfgang-wahlster.de/wordpress/wp-content/uploads/Industrie\\_4\\_0\\_Mit\\_dem\\_Internet\\_der\\_Dinge\\_auf\\_dem\\_Weg\\_zur\\_vierten\\_industriellen\\_Revolution\\_2.pdf](http://www.wolfgang-wahlster.de/wordpress/wp-content/uploads/Industrie_4_0_Mit_dem_Internet_der_Dinge_auf_dem_Weg_zur_vierten_industriellen_Revolution_2.pdf)
- Kahle, H. & Kindich, A. (2016). Begriff der Betriebsstätte nach nationalem Recht und DBA-Recht. In T. Lübbehüsen & H. Kahle (Hrsg.), *Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten* (Rechtsstand vom 1.9.2015 Aufl., S. 39–159).
- Kaligin, T. (2018). § 49 EStG. In F. Lademann, W. Anissimov, W. Boochs & I. Heß (Hrsg.), *Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland*. Stuttgart.

- Karkinsky, T. & Riedel, N. (2012). Corporate taxation and the choice of patent location within multinational firms. *Journal of International Economics*, 88 (1), 176–185.
- Kelm, D. & Müller, J. P. (2018). Die Vorschläge der EU-Kommission zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft. *Die Wirtschaftsprüfung*, 2018 (9), 587–594.
- Kessler, W. & Wald, R. (2015). Datenbankwendungen – Quellensteuerabzug aufgrund automatischer Rechteverwertung oder nicht steuerbares Direktgeschäft? *Internationales Steuerrecht*, 24 (23), 889–895.
- Kim, J., Thomas, P., Sankaranarayana, R., Gedeon, T. & Yoon, H.-J. (2015). Eye-tracking analysis of user behavior and performance in web search on large and small screens. *Journal of the Association for Information Science and Technology*, 66 (3), 526–544.
- Klein, M. (2018). § 49 EStG. In C. Herrmann et al. (Hrsg.), *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz* (Stand: 288. EL Aufl.). Köln.
- Klein, M. & Hagen, A. (2018). § 50d EStG. In C. Herrmann et al. (Hrsg.), *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz* (Stand: 288. EL Aufl.). Köln.
- Kofler, G., Mayr, G. & Schlager, C. (2017). Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept. *Betriebs-Berater*, 2017 (32), 1815–1819.
- Kokott, J. (2019). Herausforderungen einer Digitalsteuer. *Internationales Steuerrecht*, 28 (4), 123–134.
- Korts, S. (2016). *Grundzüge im internationalen Steuerrecht* (2. Aufl.).
- KPMG. (2019). Führt Bayern die Quellensteuer für digitale Werbeleistungen ein? Zugriff am 2019-04-03 auf <https://home.kpmg/de/home/themen/2019/02/quellensteuer-fuer-digitale-werbeleistungen.html>
- Kraft, C. (2018). § 49 EStG. In H.-J. Kanzler, G. Kraft, S. Bäuml, J. Marx & F. Hechtner (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz* (3. Aufl.). Herne.
- Kraft, C. & Weigert, K. (2018). § 50a EStG. In H.-J. Kanzler, G. Kraft, S. Bäuml, J. Marx & F. Hechtner (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz* (3. Aufl.). Herne.
- Kraft, G. (2018a). Softwareüberlassung und Gestattung von Datenbanknutzung durch ausländische Digitalanbieter (Teil 1). *Steuer- und Wirtschaftsrecht*, 2018 (13), 868–876.
- Kraft, G. (2018b). Softwareüberlassung und Gestattung von Datenbanknutzung durch ausländische Digitalanbieter (Teil 2). *Steuer- und Wirtschaftsrecht*, 2018 (14), 937–944.
- Lammenet, E. (2017). *Praxiswissen Online-Marketing* (6. Aufl.).
- Le Maire, B., Schäuble, W., Padoan, P.-C. & De Guindos, L. (2017). *Joint initiative on the taxation of companies operating in the digital economy*. Zugriff am 2019-04-02 auf [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Europa/ECOFIN\\_und\\_Eurogruppe/2017-09-18-eurogruppe-informeller-ecofin-nachbericht-september-anl3.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Europa/ECOFIN_und_Eurogruppe/2017-09-18-eurogruppe-informeller-ecofin-nachbericht-september-anl3.pdf?__blob=publicationFile&v=1)
- Lehner, M. & Reimer, E. (2005). Generalthema I: Quelle Versus Ansässigkeit - Wie sind die grundlegenden Verteilungsprinzipien des Internationalen Steuerrechts austariert? *Internationales Steuerrecht*, 14 (16), 542–551.
- Leisner-Egensperger, A. (2014). Betriebsstättenbegriff und Besteuerung des E-Commerce. *Steuer und Wirtschaft*, 91 (4), 298–304.
- Lewandowski, D. (2013). Suchmaschinen. In R. Kuhlen, W. Semar & D. Strauch (Hrsg.), *Grundlagen der praktischen Information und Dokumentation* (6. Aufl., S. 495–508).
- Lewandowski, D. (2015). *Suchmaschinen verstehen*.
- Linn, A. (2019). Keine Steuerabzugsverpflichtung für Aufwendungen für Online-Marketing. *Deutsches Steuerrecht*, 57 (9), 418–422.
- Loschelder, F. (2018a). § 49 EStG. In H. Weber-Grellet (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz* (37. Aufl.). München.
- Loschelder, F. (2018b). § 50a EStG. In H. Weber-Grellet (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz* (37. Aufl.). München.
- Loschelder, F. (2018c). § 50d EStG. In H. Weber-Grellet (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz* (37. Aufl., S. 1–70). München.
- Lübbehüsen, T. & Kahle, H. (2016). Besteuerung von Betriebsstätten und Grundfragen der internationalen Unternehmensbesteuerung. In T. Lübbehüsen & H. Kahle (Hrsg.), *Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten* (Rechtsstand vom 1.9.2015 Aufl., S. 5–25).
- Lück, K. (2018). *Steuerrecht und digital economy*.
- Marquardt, M. (2019). § 4 UrhG. In A.-A. Wandtke & W. Bullinger (Hrsg.), *Praxiskommentar zum Urheberrecht* (5. Aufl.). München.
- Mason, R. & Parada, L. (2018). Digital Battlefield in the Tax Wars. *Tax Notes International*, 92 (17. Dezember), 1183–1197.
- Maßbaum, M. (2017). Quellensteuerabzug bei Rechteüberlassungen in der Automobilindustrie. *Recht, Automobil, Wirtschaft*, 11 (1), 42–50.
- Maßbaum, M. (2018). § 50a EStG. In C. Herrmann et al. (Hrsg.), *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz* (Stand: 288. EL Aufl.). Köln.
- Maßbaum, M. & Imhof, D. (2018). Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken. *Finanz-Rundschau*, 100 (1), 6–12.
- Mayr, G. & Schlager, C. (2018). Digitale Geschäftsmodelle und Betriebsstättenkonzept. In S. Kirchmayr, G. Mayr & K. Hirschler (Hrsg.), *Digitalisierung im Konzernsteuerrecht* (S. 21–31).
- Miller, A. & Oats, L. (2016). *Principles of international taxation* (5. Aufl.).
- Mohr, D. (2018). § 2 KStG. In A. Schnitger & O. Fehrenbacher (Hrsg.), *Kommentar Körperschaftsteuer KStG* (2. Aufl.). Wiesbaden.
- Müller-Terpitz, R. & Knodel, A. (2017). Search engines. In P. Bräutigam, D. Rücker & A. Berger (Hrsg.), *E-commerce* (S. 671–715).
- Naujok, J.-P. (2018). § 49 EStG. In F. Lademann, W. Anissimov, W. Boochs & I. Heß (Hrsg.), *Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland*. Stuttgart.
- Nitzschke, D. (2018). § 31 KStG. In A. Schnitger & O. Fehrenbacher (Hrsg.), *Kommentar Körperschaftsteuer KStG* (2. Aufl.). Wiesbaden.
- OECD. (2010). *Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten von 2010*. Zugriff am 2019-03-27 auf <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/attributes-of-profits-permanent-establishments-german.pdf>
- OECD. (2011). *Oecd guide to measuring the information society 2011*. Zugriff am 2019-02-17 auf [http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-guide-to-measuring-the-information-society-2011\\_9789264113541-en](http://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-guide-to-measuring-the-information-society-2011_9789264113541-en)
- OECD. (2014). *Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung*. Zugriff am 2018-12-03 auf <http://www.oecd.org/tax/beps/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>
- OECD. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Zugriff am 2018-11-27 auf <http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>
- OECD. (2017). *Model tax convention on income and on capital*.
- OECD. (2018). *Steuerliche Herausforderungen der Digitalisierung - Zwischenbericht 2018*. Zugriff am 2018-11-27 auf [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/steuerliche-herausforderungen-der-digitalisierung-zwischenbericht-2018\\_9789264310438-de](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/steuerliche-herausforderungen-der-digitalisierung-zwischenbericht-2018_9789264310438-de)
- OECD. (2019a). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. Zugriff am 2019-02-15 auf <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
- OECD. (2019b). *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*. Zugriff am 2019-01-30 auf <http://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>
- OECD. (2019c). *Members of the Inclusive Framework on BEPS*. Zugriff am 2019-03-26 auf <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>
- Oellerich, I. (2018). § 31 KStG. In W. Blümich & B. Heuermann (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz* (Stand: 142. EL Aufl.). München.
- Olbert, M. & Spengel, C. (2017). International Taxation in the Digital Economy. *World Tax Journal*, 2017 (Februar 2017), 3–45.
- Paal, B. P. (2012). *Suchmaschinen, Marktmacht und Meinungsbildung*.
- Paperlein, J. (2018). Ein Plus, aber nicht für TV. *Horizont*, 2018 (50), 8.
- Paternoster, D. (2018). *Kurzdarstellungen zur Europäischen Union*. Zugriff am 2019-03-29 auf <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/de/sheet/92/allgemeine-steuerpolitik>
- Pelzer, G. & Düssel, M. (2013). *Online-Marketing mit Google*.
- Pelzer, G., Sommeregger, T. & Linnenbrink, R. (2015). *Google AdWords*.
- Petersen, S. (2013). Quellensteuer bei Überlassung von Standardsoftware. *Internationales Steuerrecht*, 22 (23), 896–904.
- Pinkernell, R. (2012). Ein Musterfall zur internationalen Steuerminimierung

- durch US-Konzerne. *Steuer und Wirtschaft*, 2012 (4), 369–374.
- Pinkernell, R. (2014). *Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce*. Zugriff am 2019-01-27 auf <https://www.ifst.de/wp-content/uploads/2013/01/494.pdf>
- Pinkernell, R. (2018). Digitale Wirtschaft. *Die Unternehmensbesteuerung*, 11 (3), 139–147.
- Prussak, A. Y. (2013). The income of the twenty-first century. *Tulane Journal of Technology and Intellectual Property*, 16 (39), 39–77.
- Rapp, B. (2017). Die gewerbsteuerliche Hinzurechnung in Zusammenhang mit digitalen Services und Produkten. *Finanz-Rundschau*, 2017 (12), 563–572.
- Rat der Europäischen Union. (2017). *Bewältigung der Problematik der Besteuerung der Gewinne der digitalen Wirtschaft*. Zugriff am 2019-04-02 auf <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15445-2017-INIT/de/pdf>
- Rat der Europäischen Union. (2018). *Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen*. Zugriff am 2018-12-04 auf <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14886-2018-INIT/de/pdf>
- Rat Wirtschaft und Finanzen. (2018). *Franco-german joint declaration on the taxation of digital companies and minimum taxation*. Zugriff am 2018-12-04 auf <https://www.consilium.europa.eu/media/37276/fr-de-joint-declaration-on-the-taxation-of-digital-companies-final.pdf>
- Rath, M. (2005). Suchmaschinen sind auch nicht mehr das, was sie einmal waren. *Wettbewerb in Recht und Praxis*, 2005 (7), 826–833.
- Reichl, A. & Wiedmann, B. (2019). Besteuerung von Online-Marketingleistungen mit dem Steuerabzug nach § 50a EStG. *Finanz-Rundschau*, 2019 (5), 201–207.
- Reimer, E. (2018a). § 49 EStG. In W. Blümich & B. Heuermann (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergezet* (Stand: 142. EL Aufl.). München.
- Reimer, E. (2018b). § 50a EStG. In W. Blümich & B. Heuermann (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergezet* (Stand: 142. EL Aufl.). München.
- Reimer, E. (2018c). § 50 EStG. In W. Blümich & B. Heuermann (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergezet* (Stand: 142. EL Aufl.). München.
- Rengers, J. (2018). § 2 KStG. In W. Blümich & B. Heuermann (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergezet* (Stand: 142. EL Aufl.). München.
- Rick, E., Gunsenheimer, G., Schneider, J. & Kremer, T. (2017). *Lehrbuch Einkommensteuer* (23. Aufl.).
- Risvik, K. M. & Michelsen, R. (2002). Search engines and web dynamics. *Computer Networks*, 39 (3), 289–302.
- Roderburg, G. (2018). Neues zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft. *Die Unternehmensbesteuerung*, 11 (5), 249–258.
- Roth, A. (2018). § 49 EStG. In C. Herrmann et al. (Hrsg.), *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz* (Stand: 288. EL Aufl.). Köln.
- Rupp, S. (2010). *Google Marketing*.
- Rupp, T., Knies, J. T., Ott, J.-P., Faust, T. & Hüll, M. (2018). *Internationales Steuerrecht* (4. Aufl.).
- Schanz, D. & Sixt, M. (2018). Betroffene Geschäftsmodelle des EU-Richtlinienvorschlags zur Digitalsteuer. *Deutsches Steuerrecht*, 56 (38), 1985–1990.
- Schaumburg, H. (2017). Einkommensteuer. In H. Schaumburg (Hrsg.), *Internationales Steuerrecht* (4. Aufl., S. 129–318).
- Schewe, M. (2018). Beschränkte Steuerpflicht ausländischer Softwareanbieter. *Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht*, 2018 (3), 98–107.
- Schlotter, C. & Hruschka, F. (2018). Aktuelle Fragen des Steuerabzugs nach § 50a EStG aus Unternehmenssicht. In T. Rödter & R. Hüttemann (Hrsg.), *Steuerberater-Jahrbuch 2017/2018* (S. 667–712).
- Schmidl, M. (2014). *IT-Recht von A - Z* (2. Aufl.).
- Schmidt, L., Sigloch, J. & Henselmann, K. (2005). *Internationale Steuerlehre*.
- Schneemelcher, P. & Dittrich, P.-J. (2019). *Nutzer, Daten, Netzwerke*. Zugriff am 2019-03-07 auf <https://www.bertelsmann-stiftung.de/de/publikationen/publikation/did/nutzer-daten-netzwerke/>
- Schön, W. (2018). Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. *Bulletin for International Taxation*, 2018 (4/5), 278–292.
- Schreiber, U. (2017). *Besteuerung der Unternehmen* (4. Aufl.).
- Schulze, G. (2018). § 2 UrhG. In T. Dreier & G. Schulze (Hrsg.), *Urheberrechtsgesetz* (6. Aufl.). München.
- Sheppard, L. (2018). Digital Permanent Establishment and Digital Equalization Taxes. *Bulletin for International Taxation*, 72 (4a/Special Issue), 1–6.
- Skeie, Ø. B., Johansson, Å., Menon, C. & Sorbe, S. (2017). *Innovation, patent location and tax planning by multinationals*. Zugriff am 2019-03-21 auf <http://www.oecd.org/eco/Innovation-patent-location-and-tax-planning-by-multinationals.pdf>
- Spengel, C. (2018). Besteuerung der digitalen Wirtschaft - Europa einmal mehr auf dem falschen Weg. *Der Betrieb*, 2018 (15), M4-M5.
- statcounter. (2019). *Search Engine Market Share Worldwide - January 2019*. Zugriff am 2019-02-17 auf <http://gs.statcounter.com/search-engine-market-share>
- Statista. (2018). *Umsatz im Markt für Digitale Werbung nach Segmenten in Deutschland im Jahr 2017 sowie eine Prognose bis 2023*. Zugriff am 2019-02-10 auf <https://de-statista-com.emedien.ub.uni-muenchen.de/statistik/daten/studie/456157/umfrage/umsaetze-im-markt-fuer-digitale-werbung-in-deutschland/>
- Stelzer, D. (2004). Produktion digitaler Güter. In A. Braßler, H. Corsten & T. Blecker (Hrsg.), *Entwicklungen im Produktionsmanagement* (S. 233–250).
- Stöber, M. (2018). § 49 EStG. In F. Lademann, W. Anissimov, W. Boochs & I. Heß (Hrsg.), *Beschränkte Steuerpflicht in Deutschland*. Stuttgart.
- Strunk, G. & Kaminski, B. (2018). Art. 7 OECD-MA. In G. Strunk, B. Kaminski & S. Köhler (Hrsg.), *Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen* (Stand: 51. EL Aufl.). Bonn.
- Süddeutsche Zeitung. (2019). *Einführung von Digitalsteuer in Europa gescheitert*. Zugriff am 2019-03-13 auf <https://www.sueddeutsche.de/news/wirtschaft/finanzen-einfuehrung-von-digitalsteuer-in-europa-gescheitert-dpa.urn-newsml-dpa-com-20090101-190312-99-344663>
- Tappe, H. (2011). Steuerliche Betriebsstätten in der Cloud. *Internationales Steuerrecht*, 20 (22), 870–874.
- Thiele, P. & König, I. (2018). Die steuerliche Behandlung von Serverbetriebsstätten. *Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht*, 2018 (10), 376–385.
- Ueberbach, S. (2019). *EU-Kompromiss gescheitert*. Zugriff am 2019-03-22 auf <https://www.tagesschau.de/wirtschaft/digitalsteuer-107.html>
- United States House Committee on Ways and Means. (2019). *Brady laments france digital tax proposal*. Zugriff am 2019-03-12 auf <https://gop-waysandmeans.house.gov/brady-laments-france-digital-tax-proposal/>
- Valta, M. (2018). Verfassungs- und Abkommensrechtsfragen des Richtlinienentwurfs für eine Steuer auf digitale Dienstleistungen. *Internationales Steuerrecht*, 27 (19), 765–772.
- Varian, H. R. (2016). *Grundzüge der Mikroökonomik* (9. Aufl.).
- Verband der Automobilindustrie (VDA). (2018). *Steuerfragen digitaler Geschäftsmodelle in der Automobilindustrie*. Zugriff am 2018-11-16 auf <https://www.ey.com/de/de/services/tax/ey-steuerfragen-digitaler-geschaeftsmodelle-in-der-automobilindustrie>
- von Bredow, A., Scheinbacher, A. & Groß, S. (2017). *Cloud Services im Bann der Abzugsteuer*. Zugriff am 2018-12-10 auf <https://www.psp.eu/artikel/55/cloud-services-im-bann-der-abzugsteuer-die-digitale-transformation-fordert-den-fiskus-zum-handeln/>
- Wagner, K. J. (2018). § 50d EStG. In W. Blümich & B. Heuermann (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergezet* (Stand: 142. EL Aufl.). München.
- Wandtke, A.-A. & Grunert, W. (2019). vor § 31 ff. UrhG. In A.-A. Wandtke & W. Bullinger (Hrsg.), *Praxiskommentar zum Urheberrecht* (5. Aufl.). München.
- Wassermeyer, F. & Kaeser, C. (2018a). Art. 12 OECD-MA. In F. Wassermeyer, C. Kaesner, M. Schwenke & K.-D. Drüen (Hrsg.), *Doppelbesteuerung* (Stand: 143. EL Aufl.). München.
- Wassermeyer, F. & Kaeser, C. (2018b). Art. 3 OECD-MA. In F. Wassermeyer, C. Kaesner, M. Schwenke & K.-D. Drüen (Hrsg.), *Doppelbesteuerung*

(Stand: 143. EL Aufl.). München.

- Wieduwilt, H. (2019). *Bayern nutzt die Hintertür zur Digitalsteuer*. Zugriff am 2019-03-05 auf <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/diginomics/bayern-nutzt-die-hintertuer-zur-digitalsteuer-16071968.html?service=printPreview>
- Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen. (2018). *Stellungnahme zu den EU-Vorschlägen für eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft*. Zugriff am 2019-03-18 auf [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher\\_Beirat/Gutachten\\_und\\_Stellungnahmen/Ausgewaehlte\\_Texte/2018-09-27-digitale-Wirtschaft-anl.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Ministerium/Geschaeftsbereich/Wissenschaftlicher_Beirat/Gutachten_und_Stellungnahmen/Ausgewaehlte_Texte/2018-09-27-digitale-Wirtschaft-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=3)
- Wünnemann, M. (2019). Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Jahr 2019. *Internationales Steuerrecht*, 28 (4), 134–140.
- Zeit Online. (2018). *Deutsch-französischer Vorschlag für Digitalsteuer ist gestoppt*. Zugriff am 2018-12-04 auf <https://www.zeit.de/wirtschaft/2018-12/eu-finanzminister-digitalsteuer-facebook-google?print>
- Zöller, D. (2018). Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft. *Betriebs-Berater*, 72 (49), 2903–2909.