

Betriebs Berater

11 | 2019

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... **Google-Tax** ... **Verrechnungspreise** ... **Datenschutz** ... Recht ...

11.3.2019 | 74. Jg.
Seiten 577–640

DIE ERSTE SEITE

Prof. Dr. Daniel Zimmer

Das Fusionsverbot für Siemens/Alstom – ein Grund für eine Reform des Wettbewerbsrechts?

WIRTSCHAFTSRECHT

Prof. Dr. Martin R. Schulz, LL.M., RA

Compliance-Management im Unternehmen – Compliance-Strategie als (Dauer-)Aufgabe der Unternehmensleitung | 579

Prof. Dr. Petra Buck-Heeb

Ressortaufteilung und Haftung von Geschäftsführern | 584

STEUERRECHT

Dipl.-Ök. **Michel Braun**, M.I.Tax, StB, und **Erhard Enders**, M.Sc. in Economics

Verrechnungspreisdokumentation: Prozess der ausbalancierten Zentralisierung | 599

Svetlana Heil, RAin/StBin, und **Alexander Pupeter**, RA/StB

Google-Tax: Gibt es sie schon? Zur Abzugsteuer auf Online-Werbung nach § 50a EStG | 604

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dipl.-Volksw. **Jürgen Dahlke**, WP/StB

Risikobewertung in einem Tax-Compliance-Management-System | 619

ARBEITSRECHT

Prof. Dr. Frank Maschmann

Verarbeitung personenbezogener Entgelt Daten und neuer Datenschutz | 628

preisdokumentation tendenziell in Richtung Zentralisierung verschieben. Die Gründe hierfür liegen insbesondere im Transparenzgedanken des Aktionspunktes 13 sowie dem zunehmenden Informationsaustausch der Steuerbehörden. Dies erfordert Konsistenz in den Verrechnungspreisdokumentationen, beispielsweise zwischen den Aussagen des Master File einerseits und den jeweiligen Local Files andererseits. Das in diesem Beitrag vorgestellte Modell einer „ausbalancierten Zentralisierung“ des Dokumentationsprozesses mit klarer Definition von Zuständigkeiten und Fristen ermöglicht es aus Sicht der Autoren, die notwendige Konsistenz herzustellen. Zudem bietet es den Konzernsteuerabteilungen die Kontrolle über die Einhaltung der lokalen gesetzlichen Anforderungen sowie einen schnellen Überblick über den Status der Verrechnungspreisdokumentationen. Hinzu kommen regelmäßige Updates über gesetzliche Veränderungen und Rechtsprechung, Erhöhung der Qualität und Verlässlichkeit der Informationen in den Verrechnungspreisstudien, eine konsistente Durchsetzung von zentralen Vorlagen, die Abstimmung von Informationen in Verrechnungspreisdokumentationen und Steuererklärungen sowie eine Prozessdokumentation für den Fall eines internen Audits und im Rahmen eines Compliance-Management-Systems. Zudem erweist es sich für Unternehmen als kostengünstiger, wenn bestimmte Dokumentati-

onsprozesse zentral gesteuert und überwacht werden. Die Bausteine, welche hierfür zweckmäßig sind, wurden in diesem Beitrag dargestellt.

Michel Braun ist als Steuerberater und Director bei der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf im Bereich Global Transfer Pricing Services tätig. Er berät Unternehmen bei der Planung, Implementierung, Dokumentation und Verteidigung von Verrechnungspreissystemen und unterstützt sie bei der Digitalisierung des Verrechnungspreibereichs, hier insbesondere bei der Auswahl und Implementierung von geeigneten Softwarelösungen.



Erhard Enders ist als Manager bei der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Nürnberg im Bereich Global Transfer Pricing Services tätig. Neben der Planung, Implementierung, Dokumentation und Verteidigung von Verrechnungspreissystemen hat er sich auf die Ausgestaltung und Umsetzung von Compliance-Management-Systemen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen spezialisiert.



Svetlana Heil, RAin/StBin, und Alexander Pupeter, RA/StB

Google-Tax: Gibt es sie schon? Zur Abzugsteuer auf Online-Werbung nach § 50a EStG

Es wird anhand des Beispiels von Google Ads untersucht, ob bei ausländischen Unternehmen geschaltete Online-Werbung der Abzugsteuer unterliegt (§ 50a EStG). Diese These wird aktuell in Betriebsprüfungen vertreten. Die Verfasser dieses Beitrages sind der Auffassung, dass die rechtlichen Voraussetzungen für den Steuerabzug nicht gegeben sind.

I. Einleitung

Die Google-Steuer – oder im Fachvokabular: die Digital-Service-Tax – ist in aller Munde. Soll sie eingeführt werden oder nicht? Glaubt man der Finanzverwaltung, wäre diese intensiv geführte Diskussion zumindest in Deutschland überflüssig, denn dort gäbe es sie längst. Das habe bislang lediglich niemand gemerkt. Konkret: Auf Werbeleistungen, die Google und andere im Ausland ansässige Internet-Unternehmen gegenüber deutschen Werbekunden erbringen, soll nach dem Verständnis der (jedenfalls bayerischen¹) Finanzverwaltung eine Abzugsteuer in Höhe von 15,8%² anfallen.

Während auf EU-Ebene noch über die sachgerechte Besteuerung der digitalen Wirtschaft³ diskutiert wird, greift die Finanzverwaltung in

aktuell laufenden Betriebsprüfungen die Ausgaben der Unternehmen für Online-Werbung auf. Sie vertritt die Ansicht, diese unterlägen als Rechteüberlassung der Abzugsteuer nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) aa), Nr. 6 i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Darüber hinaus greife die gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 lit. f) GewStG ein. Hierzu sind erste Bescheide schon ergangen. Ob die Abzugsteuer für die Vergangenheit von den deutschen Anzeige-Kunden über einen Haftungsbescheid nacherhoben werde, müsse das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) noch abschließend entscheiden. Zum Zeitpunkt der Abfassung dieses Beitrags ist, soweit ersichtlich, die Position des BZSt zu dieser Frage noch offen.

¹ Die Reaktion auf unsere Google Ads-Anzeige zu diesem Thema zeigt, dass die Problematik auch in anderen Bundesländern virulent ist.

² Inkl. Solidaritätszuschlag.

³ Vgl. RL-Vorschläge der Kommission zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen vom 21.3.2018, COM (2018)148 final und zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz vom 21.3.2018, COM (2018)147 final, s. auch *Kreienbaum*, IStR 2019, 121; *Kokott*, IStR 2019, 123; *Wünnemann*, IStR 2019, 134; *Kofler/Mayr/Schlager*, BB 2017, 1815; *Eilers/Oppel*, IStR 2018, 361; *Kokott*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 12 Rn. 27 m. w. N.; s. a. *Dölker*, BB 2019, 476.

Dem Vernehmen nach soll es sich um eine (jedenfalls teilweise) abgestimmte Vorgehensweise mit dem Ziel handeln, in Nordrhein-Westfalen ein Musterverfahren durchzuführen.

Literarische Unterstützung hat dieses Verständnis inzwischen durch Hruschka,⁴ LRD und Leiter der Betriebsprüfungsabteilung am Finanzamt München, erhalten. Eine kritische Auseinandersetzung mit der Auffassung der Finanzverwaltung ist der Gegenstand dieses Beitrages.

II. Keyword Advertising als wichtigster Fall der Online-Werbung

Die Sachverhalte, um die es bei der Online-Werbung geht, sind naturgemäß unterschiedlich. Zur Vereinfachung sei an dieser Stelle nur die typische und in der Praxis wohl die wichtigste Konstellation der Suchmaschinenwerbung⁵ (sog. *Search Engine Advertising* – SEA) betrachtet: Ein Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland (Anzeigen- bzw. Werbekunde) schaltet über Google Ads, das Werbesystem von Google, eine Werbeanzeige. Diese Anzeige wird eingeblendet, wenn ein Nutzer („User“) bei Google ein oder mehrere bestimmte Stichworte recherchiert. Die Anzeige unterscheidet sich optisch in den meisten Fällen nicht von „echten“ Google-Suchergebnissen – bis auf den eingerahmten Hinweis „Anzeige“. Der Anzeigentext wird im Rahmen des Google-Standards vom Anzeigenkunden vorgegeben. Klickt der User auf diese Anzeige, wird er wie bei einem „normalen“ Google-Ergebnis auf die entsprechende Unternehmenswebsite (Landingpage) weitergeleitet.

Die Stichworte, bei denen die Anzeige erscheinen soll, werden im bestimmten Rahmen vom Anzeigenkunden vorgegeben, wobei Google sich vorbehält, auch auf ähnliche Stichworte zu reagieren. Weiterhin kann der Anzeigenkunde bestimmte Eigenschaften des Users (Alter, Interessen, Geschlecht etc.) definieren, nach denen ausgewählt wird, wem die Anzeige gezeigt werden soll. Google unterstützt in hohem Maße seine Werbekunden bei der Optimierung der Anzeige durch unterschiedliche Auswertungen zum Klick- und Suchverhalten der User und zu deren demografischen Merkmalen. Auch bei der Formulierung und der Gestaltung der Anzeige erhält der Werbekunde zahlreiche Empfehlungen und Auswertungen, wie erfolgreich die eine oder die andere Formulierung gewesen ist.

Google schaltet allerdings nicht jede Werbe-Anzeige. Vielmehr werden die Anzeigeplätze quasi versteigert. Darüber hinaus bewertet Google auch die Qualität der Anzeigen; sie werden nach der erwarteten Klickrate, der Nutzererfahrung mit der Zielseite und der Anzeigenrelevanz gewichtet. Bieten mehrere Anzeigenkunden auf ein bestimmtes Stichwort, werden grundsätzlich diejenigen Anzeigen (in der Regel bis zu vier) in der Reihenfolge des Gebotes und ihrer Qualitätsstufe angezeigt. Die Bezahlung von Google erfolgt nach der Anzahl der Klicks auf diese Anzeige und damit der Anzahl der User, die über diese Anzeige auf die Website des Unternehmens gelangen.

Für „Google“ handelt hierbei die Google Ireland Ltd. Es ist davon auszugehen, dass diese Gesellschaft keine Betriebsstätte in Deutschland unterhält.⁶ Auch die Rechner, auf denen die Google-Website liegt, stehen jedenfalls nicht in Deutschland.

III. Überblick

Da es darum geht, neue Internet-Sachverhalte anhand von Regelungen zu qualifizieren, deren zugrunde liegende Vorstellungen einer

ganz anderen Welt entstammen, ist es im besonderen Maß notwendig, begrifflich sauber zu arbeiten. Deshalb werden im Weiteren die wesentlichen rechtlichen Eckpunkte vorab kurz zusammengefasst.

1. Abzugsteuer

In Betracht kommt hier zunächst eine Abzugsbesteuerung nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) aa) i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Dies setzt in den hier relevanten Konstellationen voraus:

- ein Recht
- die Überlassung dieses Rechtes zur Nutzung und
- die Verwertung des zur Nutzung überlassenen Rechtes in einer inländischen Betriebsstätte oder Einrichtung.

Weiterhin wird diskutiert⁷, ob die Überlassung von Know-how nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG gegeben sein könnte. Hierzu bedürfte es:

- des Know-hows,
- der Nutzungsüberlassung des Know-hows,
- und der Nutzung des Know-hows im Inland.

§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG stellt neben den Anforderungen der beschränkten Steuerpflicht, die sich aus § 49 EStG ergeben, keine weiteren Voraussetzungen für die Abzugsteuer auf, mit der Ausnahme, dass die vollständige Rechteüberlassung ausgeschlossen wird.⁸

2. Gewerbesteuer

Voraussetzung für die gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 f S. 1 GewStG ist dagegen nur, dass eine (nicht verbrauchende) Rechteüberlassung gegeben ist. Ein weiterer Inlandsbezug ist nicht erforderlich.

3. Nutzungsüberlassung oder Dienstleistung

Der Kern der Diskussion ist in sämtlichen Varianten, ob Google ein Recht bzw. Know-how zur Nutzung überlässt oder aber eine Dienstleistung erbringt.

IV. Steuerabzug aus Rechteüberlassung (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) EStG)?

In Stellungnahmen der Finanzverwaltung wird argumentiert, durch die Schaltung von kostenpflichtigen Werbeanzeigen würden die Anzeigenkunden von Google ein Recht erwerben, auf der Website von Google an bevorzugtem Werbeplatz positioniert zu werden. Die Vergütung für diese Rechteüberlassung unterliege der Abzugsteuer nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) aa) i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

1. Rechteüberlassung durch Google?

Was unter einem Recht im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) aa) i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG zu verstehen ist, wird gesetzlich nicht

⁴ Hruschka, DStR 2019, 88, „in nichtdienstlicher Eigenschaft“.

⁵ Andere Formen der Online-Werbung wie beispielsweise Bannerwerbung in Sozialen Netzwerken wie Facebook, LinkedIn oder Instagram u.a. führen zu ähnlich gelagerten steuerlichen Fragestellungen.

⁶ In Frankreich ist der Versuch des Fiskus, auf Grundlage geltenden Rechts eine Betriebsstätte von Google in Frankreich anzunehmen, vor dem Tribunal Administratif de Paris im Juli 2017 gescheitert, abrufbar unter <http://paris.tribunal-administratif.fr/Actualites-du-Tribunal/Communiqués-de-presse/La-société-irlandaise-Google-Ireland-Limited-GIL-n'est-pas-imposable-en-France-sur-la-période-de-2005-a-2010> (Abruf: 18.2.2019). Und die digitale Betriebsstätte hat bislang noch nicht Eingang in die Gesetze erreicht. Ausführlich zu diesem Thema Kofler/Mayr/Schlager, BB 2017, 1751.

⁷ Hruschka, DStR 2019, 88.

⁸ Sie führt gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) bb) zur beschränkten Steuerpflicht des Rechteinhabers, begründet jedoch keine Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG (s. IV. 2.).

definiert, sondern nur anhand von nicht abschließenden Beispielen („insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten“) erläutert.⁹ Für die Prüfung, ob die Erbringung von Online-Werbung eine Rechteüberlassung ist, ist daher vor allem die bisher ergangene Rechtsprechung zu vergleichbaren Fällen entscheidend.

a) Google-Werbung als Bandenwerbung 2.0?

Die Annahme einer Rechteüberlassung wird seitens der Verwaltung, soweit ersichtlich, ausschließlich auf das BGH-Urteil vom 26.1.1994¹⁰ sowie das BFH-Urteil vom 16.5.2001¹¹ gestützt.

In dem von der Finanzverwaltung zitierten zivilrechtlichen BGH-Urteil vom 26.1.1994¹² ging es um die Einräumung eines Rechts, auf einem Golfplatz Werbung durch Aufstellen von Werbetafeln betreiben zu dürfen. Der Golfplatzbetreiber hatte dabei im Wesentlichen die Verpflichtung, die Werbetafeln auf seinem Gelände aufzustellen und dort zu dulden. Die Anschaffung und Beschriftung der Werbetafeln übernahm dagegen der Werbetreibende auf eigene Kosten. Das Gericht bejahte in diesem Fall die Einräumung eines (zivilrechtlichen) Rechts auf Werbung in Form des Aufstellens der Tafeln.

Der BFH zitiert dieses BGH-Urteil sodann bei der Prüfung, ob die Gewährung einer Werbemöglichkeit auf einer Bande bei einem Sportevent als Rechteüberlassung im Sinne von § 49 Abs. 1 i.V.m. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG qualifiziert werden kann, lässt diese Frage im Ergebnis jedoch offen, weil der Steuereinbehalt jedenfalls an anderen Voraussetzungen scheiterte (dazu IV. 2.).

Die Finanzverwaltung möchte nun die Einräumung eines Werbe-rechts, wie sie im Urteil des BGH vom 26.1.1994 vereinbart war, der Online-Werbung über Suchmaschinen gleichstellen und hiermit die Rechteüberlassung im Sinne von §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f), 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG begründen.

b) Online-Werbung ist keine Bandenwerbung

Die Gleichsetzung des Nutzungsrechts an einer Werbetafel mit der Ausgestaltung moderner Online-Werbung ist nicht überzeugend.

Im Gegensatz zu dem Golfplatzbetreiber, der nur die Werbetafeln aufstellen und dann dulden musste, leistet Google an seine Kunden vor allem eine erhebliche technische Programmierleistung. Diese technische Dienstleistung von Google ist ohne Zweifel deutlich komplexer als das Aufstellen einer Werbetafel im BGH-Urteil.

Bei dem von Suchmaschinen verwendeten Keyword Advertising werden die Anzeigen darüber hinaus kontext-sensitiv eingeblendet. D.h., nur wenn die Anzeige in Zusammenhang mit der Suchanfrage und ggf. bestimmten Eigenschaften des Users steht, wird sie dem User angezeigt. Anders als eine Bandenwerbung steht die Anzeige nicht einfach da. Sie muss vielmehr aktiv von Google mit der Suchanfrage verknüpft werden. Darüber hinaus sind die Daten des Users, soweit sie Google bekannt sind, zu analysieren und zu entscheiden, ob er dem Anforderungsprofil des Anzeigenkunden entspricht.

Die Auswertung des Datenbestandes von Google ist bekanntermaßen auch der eigentliche Erfolgsfaktor der Google-Werbung. Wie wichtig diese Auswahl durch Google ist, zeigt eine einfache Überlegung: Die Einblendung von Links auf die eigene Website kann bei Google auch kostenlos über die normale Suchfunktion erreicht werden.¹³ Aber die Auswahl geeigneter User ist nur über bezahlte Anzeigen möglich. Und hierfür bezahlen Unternehmen erhebliche Beträge.

Ein weiterer Aspekt unterscheidet Online-Werbung auf Suchmaschinen von Bandenwerbung oder Werbetafeln. Bei Letzteren wird dem

Betrachter der Name und ggf. das Logo des Produkts/Unternehmen ins Gedächtnis gerufen, evtl. ergänzt durch eine imagefördernde Gestaltung. Google-Anzeigen hingegen sind ausschließlich darauf ausgelegt, den User weiterzuleiten. Zur Imagebildung oder auch nur zur Gedächtnisauffrischung sind sie ihrer Art nach nicht geeignet.¹⁴ Anzeigen auf Suchmaschinen lassen sich daher in der alten Welt eher mit den Personen vergleichen, die vor touristisch geprägten Restaurants versuchen, Passanten anzusprechen und in das Lokal zu locken. Hinzu kommen Auswertungen und zahlreiche Optimierungsvorschläge von Google Ads, die die Anzeige des Werbekunden effektiver machen. Ein solcher Dienstleistungsumfang ist nicht zu vergleichen mit dem bloßen Aufstellen einer Werbetafel in dem BGH-Urteil.

c) Vergleichbare Rechtsprechung zu Werbeleistungen gemeinnütziger Vereine

Für die Frage, ob derartige Online-Werbeleistungen als Rechteüberlassung oder Dienstleistung anzusehen sind, gibt es bereits erste Verwaltungspraxis, die auf Rechtsprechung des BFH basiert, allerdings aus dem Kontext gemeinnütziger Vereine. Der BFH¹⁵ qualifiziert die Schaltung von Werbeanzeigen durch Vereine in ihren Vereinszeitschriften als gewerbliche Dienstleistung und nicht als Vermögensverwaltung im Sinne einer Rechteüberlassung. Eine derartige Tätigkeit stelle sich nicht als Fruchtziehung aus Vermögenswerten, sondern nach der Verkehrsanschauung als eine wirtschaftliche Tätigkeit dar.

Diese Rechtsprechung wendet die Finanzverwaltung¹⁶ auch in Fällen der Werbung von Vereinen auf ihren Websites an. Die Schaltung eines Werbelinks auf einer Vereins-Website wird vom Bayerischen Staatsministerium der Finanzen¹⁷ ausdrücklich als eine Dienstleistung qualifiziert, wenn der Websitebesucher durch einen Klick auf das Logo auf die Website des Sponsors weitergeleitet wird. Eine vermögensverwaltende Rechteüberlassung käme danach nur in Frage, wenn die Internetseite zwar das Logo des Sponsors enthielte, eine Umschaltung zu dessen Website aber nicht möglich wäre.

Übertragen auf die Fälle der Schaltung von kostenpflichtigen Anzeigen bei Google ist also bereits aufgrund der Weiterleitungsfunktion eine Dienstleistung und keine Rechteüberlassung anzunehmen. Denn die kostenpflichtige Google-Werbung lebt davon, dass die User auf die Websites der Anzeigenkunden weitergeleitet werden. Der Anzeigenkunde zahlt ein Entgelt an Google auch nur in diesem Fall. Auf die weiteren Leistungsbeiträge von Google wie Kontextsensitivität etc. käme es demnach noch nicht einmal an.

d) BGH-Urteil vom 22.3.2018 zu Online-Werbung

Darüber hinaus lässt sich anhand der aktuellen Rechtsprechung des BGH stark bezweifeln, ob bereits zivilrechtlich die Schaltung von kontextsensitiver Online-Werbung als Rechteüberlassung zu sehen ist.

9 *Maßbaum*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Stand: Mai 2015, § 50a EStG, Rn. 58; *Maßbaum/Müller*, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Abzugssteuer nach § 50a EStG bei Lizenzzahlungen und Anordnung des Steuerabzugs, BB 2015, 3031.

10 BGH, 16.1.1994 – XII ZR 93/92, NJW-RR 1994, 558.

11 BFH, 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641, BB 2002, 82.

12 BGH, 16.1.1994 – XII ZR 93/92, NJW-RR 1994, 558.

13 Bei intensiver Suchmaschinenoptimierung der eigenen Website kann man auch ohne bezahlte Anzeige recht weit nach vorne kommen.

14 Dieser Gedanke ist allerdings nur eingeschränkt auf die Bannerwerbung übertragbar.

15 BFH, 7.11.2007 – I R 42/06, BStBl. II 2008, 949, s. dazu Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) vom 31.1.2004, BStBl. I 2014, 290, zu § 64, Rn. 10; FinMin. Bayern, Erlass vom 11.2.2000 – 33 – S 0180 – 12-14 – 59 238, DStR 2000, 594; *Drüen*, in: Blümlich, GewStG, Stand: Juni 2018, § 2, Rn. 220; *Gersch*, in: Klein, AO, 14. Aufl. 2018, §14, Rn. 16.

16 FinMin. Bayern, Erlass vom 11.2.2000, 33 – S 0180 – 12-14 – 59 238, DStR 2000, 594.

17 FinMin. Bayern, Erlass vom 11.2.2000, 33 – S 0180 – 12-14 – 59 238, DStR 2000, 594.

In einem aktuellen Urteil vom 22.3.2018¹⁸ entschied der BGH ausdrücklich, dass die Platzierung einer elektronischen Werbeanzeige unter einer Domain rechtlich als Werkvertrag zu qualifizieren ist. An keiner Stelle in dem Urteil hat sich das Gericht auch nur ansatzweise mit der Frage auseinandergesetzt, ob die vertragliche Leistung ganz oder teilweise als Rechteüberlassung qualifiziert werden könnte.

e) Vergleich der Online-Werbung mit anderen relevanten E-Commerce Gestaltungen

Auch der Vergleich der Online-Werbung mit anderen Bereichen des E-Commerce spricht gegen eine Rechteüberlassung.

aa) Internetbasierte Softwareüberlassung

Die automatische Verwertung des eigenen Datenbestandes, die Google bei der Schaltung der kontextspezifischen Werbung leistet, ist teilweise mit internetbasierter Softwareüberlassung vergleichbar. Die Daten, die die Anzeigenkunden im Rahmen des Keyword Advertising (relevante Suchbegriffe, Zielgruppe etc.) selbst bestimmen und online einpflegen, werden durch Google technisch verarbeitet, um die Werbeeinheiten auf gewünschte Weise im Web platzieren zu können.

Bei einem solchen internetbasierten Softwaregebrauch würde die Finanzverwaltung inländische Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) und Nr. 6 EStG nur dann bejahen, wenn umfassende Nutzungsrechte an dieser Software zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen worden wären.¹⁹ Hierunter versteht die Verwaltung insbesondere Vervielfältigungs- oder Bearbeitungsrechte. Im Fall von Google-Werbung sollte es unstrittig sein, dass die Kunden von Google Ads keine derartigen Rechte an der Google-Software erhalten. Die Überlassung der Funktionalität einer Software genügt auch nach Verwaltungsauffassung nicht, um eine Rechteüberlassung zu begründen. Inländische Einkünfte wären somit ausgeschlossen.

bb) Überlassung eines Speicherplatzes auf dem Server

Es ist auch denkbar, Online-Werbung in bestimmter Hinsicht mit der Überlassung eines Speicherplatzes auf einem Server zu vergleichen. Denn Google stellt seinen Anzeigenkunden Speicherplatz auf dem Server zur Verfügung, auf dem die Anzeige gespeichert wird. Die Darstellung der Anzeige auf dem Bildschirm des Website-Besuchers ist an sich ein technisches Ergebnis der Programmierung und der Speicherung der Anzeige auf dem Server der Google-Website.

Die Fälle von mietweiser Überlassung eines Speicherplatzes auf einem Server qualifiziert die Finanzverwaltung²⁰ ebenfalls ausdrücklich als eine Dienstleistung und nicht als Rechteüberlassung. Denn Kern einer solchen Überlassung des Speicherplatzes sei die Zurverfügungstellung virtuellen Speichers und nicht die Überlassung umfassender Nutzungsrechte. Auch eine damit verbundene Zurverfügungstellung bestimmter Software führt nach Ansicht der Finanzverwaltung²¹ nicht zur Rechteüberlassung, solange der Nutzer die Software nicht wirtschaftlich weiterverwerten darf.

f) Überlassung eines Werberechts höchstens als Vorbereitungshandlung

Selbst wenn man annehmen würde, die Anzeigenkunden von Google würden ein Recht auf Überlassung von Google-Werbeflächen erlangen, müsste dieser Vertragsbestandteil als ein unwesentlicher Teil der geschuldeten Dienstleistung gesehen werden, auf den kein gesondertes Entgelt entfällt. Denn die Bezahlung an Google erfolgt nicht für

die Schaltung der Anzeige per se, sondern nur dann und in dem Umfang, wie die User auf die geschaltete Anzeige klicken und dadurch zur Website des Anzeigenkunden weitergeleitet werden.

Für die vergleichbare Konstellation der Schaltung von Reiseprodukten auf einer Online-Plattform eines Dritten ist bereits für die Rechteüberlassung im Rahmen des § 8 Nr. 1 f) GewStG vom BFH²² bestätigt, dass die Vereinbarung eines transaktionsbezogenen Entgelts für eine Dienstleistung und nicht eine Rechteüberlassung als der vertraglich geschuldeten Hauptleistung spricht. Die transaktionsbezogenen Entgelte werden bei den computerisierten Vertriebssystemen ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach für eine konkrete technische Vermittlungsdienstleistung (im Urteilsfall: Vermittlung einer Reiseleistung zwischen Anbieter und Nachfrager über ein Marktplatzsystem) entrichtet, besonders wenn die Entgelte nur bei einer konkreten Buchung anfallen. Mit den Worten der Vorinstanz²³ „wäre es insbes. verfehlt, die Beauftragung einer Dienstleistung als – ggf. kurzfristige – Nutzungsmöglichkeit einer personellen oder sachlichen Ressource anzusehen [...]“.

Nicht anders ist es im Fall der Schaltung von Anzeigen auf der Google-Suchplattform. Auch dort ist die eigentliche Leistung von Google die Vermittlung zwischen dem Anzeigenkunden und dem User; hierfür wird per Klick bezahlt.

Vergleichbar mit dem BFH-Urteil zum Online-Vertrieb von Reiseleistungen ist daher auch im Fall der Online-Werbung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten davon auszugehen, dass eine etwaige Überlassung von Rechten jedenfalls als eine nicht ins Gewicht fallende Vorbereitungshandlung zu qualifizieren wäre, auf die kein gesondertes Entgelt entfällt.

g) Zwischenergebnis

Online-Werbung auf Suchmaschinen ist eine Dienstleistung und keine Rechteüberlassung. Eine beschränkte Steuerpflicht scheidet bereits aus diesem Grunde aus.

2. Zeitlich begrenzte Überlassung des Werberechts?

Selbst wenn man mit der Finanzverwaltung die Überlassung eines Rechtes bejahen sollte, wäre dieses jedenfalls nicht von Google an seine Anzeigenkunden zeitlich beschränkt überlassen worden.

Der Steuerabzug greift nach § 50 a Abs. 1 Nr. 3 EStG nur ein, wenn ein Recht zeitlich begrenzt überlassen, aber nicht veräußert wird.²⁴ Als Veräußerung zählt dabei auch eine veranstaltungsbezogene sog. „verbrauchende“ Rechteüberlassung, die sich in der ausschließlichen, einmaligen oder wiederholenden Nutzung zu Werbezwecken erschöpft.²⁵

Genau aufgrund dieser Voraussetzung einer zeitlich begrenzten Überlassung konnte der BFH in seinem Urteil vom 16.5.2001²⁶ (auf das

18 BGH, 22.3.2018 – VII ZR 71/17, NJW-RR 2018, 687, BB 2018, 976.

19 BMF, 27.10.2017 – IV C 5 – S 2300/12/10003 :04, BStBl. I 2017, 1448, Rn. 27, 3; Die Anwendbarkeit dieses BMF-Schreibens vom 27.10.2017 sollte hier bei der Prüfung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) EStG unstrittig sein, s. hierzu *Hruschka*, DStR 2019, 88 unter Rn. 3.2.2.

20 BMF, 27.10.2017 – IV C 5 – S 2300/12/10003 :04, BStBl. I 2017, 1448, Rn. 25.

21 BMF, 27.10.2017 – IV C 5 – S 2300/12/10003 :04, BStBl. I 2017, 1448, Rn. 25.

22 BFH, 26.4.2018 – III R 25/16, BB 2018, 2133 Ls; in diesem Sinne auch die Vorinstanz FG Köln, 16.6.2016 – 13 K 1014/13, BB 2016, 2198 Ls, EFG 2016, 1718. Die Entscheidungen sind zwar zu § 8 Nr. 1 lit. f S. 1 GewStG ergangen, ihr Gegenstand ist jedoch die Abgrenzung einer Dienstleistung von der Nutzungsüberlassung; auf die möglicherweise engere Definition des Begriffes „Recht“ für Zwecke der Gewerbesteuer kam es nicht an.

23 FG Köln, 16.6.2016 – 13 K 1014/13, BB 2016, 2198 Ls, EFG 2016, 1718.

24 BMF, 25.11.2010 – IV C 3 – S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 23; *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 50a, Rn. 13; *Gosch*, in: Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 50a, Rn. 15.

25 *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 49, Rn. 56.

26 BFH, 16.5.2001 – I R 64/99, BStBl. II 2003, 641, BB 2002, 82; BMF, 25.11.2010 – IV C 3 – S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 24.

sich die Finanzverwaltung primär stützt) offen lassen, ob überhaupt eine zur beschränkten Steuerpflicht in Deutschland führende Rechteüberlassung im Sinne des § 49 EStG gegeben ist. In dem zitierten Fall entschied der BFH über die Bandenwerbung bei Sportveranstaltungen, dass sich die im Streitfall in Rede stehenden Rechteüberlassungen jedenfalls mit den jeweiligen Sportveranstaltungen verbrauchen. D.h. das Recht, bei einer Veranstaltung Werbung zu betreiben, wird mit Ablauf der Veranstaltung gegenstandslos.²⁷

Wenn man die Bandenwerbung bei Sportveranstaltungen mit der Online-Werbung bei Google-Suchanfragen vergleicht, so ist beiden Werbemaßnahmen gemein, dass die Werbung nur in einem bestimmten Zeitraum effektiv ist und die Werbeadressaten nur während dieses Zeitraums erreichen kann.

Bei Sportveranstaltungen wirken die Werbemaßnahmen nur, solange sich die Zuschauer im Stadion befinden und die Werbung sehen. Ist die Veranstaltung beendet, kann der Veranstalter das zuvor dem Werbetreibenden überlassene Werberecht für diese konkrete Veranstaltung nicht noch einmal verwerten.

Die Online-Werbung über Google Ads folgt einem ähnlichen Prinzip, nur ist hier anstelle der Sportveranstaltung die Suchaktivität des Users der Event, dessen Ende zum Verbrauch des eventbezogenen Nutzungsrechts führt (falls man ein solches Recht überhaupt bejahen sollte). Solange der User sich mit seiner Suchanfrage in der Suchmaschine befindet, sieht er die Werbung. Hat er dann auf die eingeblendete Werbung geklickt, wird er zu der Website des Anzeigenkunden weitergeleitet. Für diesen Klick bezahlt der Anzeigenkunde das Entgelt an Google. Die Werbemöglichkeit für genau diese konkrete Suchanfrage ist damit beendet. Google kann sie nicht noch einmal vergeben. Gleiches gilt, wenn der User die Suchanfrage abschließt, ohne auf die Anzeige zu klicken.²⁸

3. Inlandsbezug: Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder einer anderen Einrichtung?

Neben den bereits diskutierten Punkten fehlte einer möglichen Rechteüberlassung auch der erforderliche Inlandsbezug. Dieser läge nur vor, wenn die überlassenen Rechte in einer inländischen Betriebsstätte oder Einrichtung verwertet würden, § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) EStG.

Die Anzeigenkunden könnten aus den überlassenen Rechten selbst keinen wirtschaftlichen Nutzen im Sinne einer wirtschaftlichen Weiterverwertung (Vervielfältigungs-, Bearbeitungsrechte u. Ä.) des Rechtes an sich ziehen, so dass bereits die Anforderungen der Finanzverwaltung²⁹ an die „Verwertung“ eines überlassenen Rechtes im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) EStG nicht erfüllt werden können.

Darüber hinaus können die Anzeigenkunden das von der Finanzverwaltung angenommene Werberecht von Google nicht „in ihrer Betriebsstätte“ verwerten. Die Anzeigenkunden haben keinen Zugriff auf die Schaltung der Online-Werbung bei Google. Sie sind faktisch nicht imstande, irgendeine Handlung in Bezug auf ein etwaiges Werberecht vorzunehmen. Die geschaltete Werbung erscheint ausschließlich auf den Bildschirmen der User, so dass in der Betriebsstätte der Anzeigenkunden kein Anknüpfungspunkt für die Verwertung eines etwaigen Werberechts gegeben ist.

4. Ergebnis

Abzugsteuern auf der Grundlage einer Rechteüberlassung lassen sich nach der geltenden Gesetzeslage und der hierzu bestehenden Rechtsprechung nicht begründen.

V. Know-how-Überlassung, § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG

Einen anderen Ansatz wählt daher *Hruschka*: Er rückt den von Google verwendeten Algorithmus in den Vordergrund. Es handle sich um die Überlassung von gewerblichen und technischen Kenntnissen und Fertigkeiten zur Nutzung nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

1. Know-how und technische Fähigkeiten

Hruschka ist zuzustimmen, dass die von Google verwendeten Computerprogramme zur Platzierung der Anzeigen zwanglos unter den Oberbegriff der gewerblichen und technischen Kenntnisse und Fertigkeiten (hier zusammenfassend als Know-how bezeichnet) gefasst werden können. Deshalb soll hier auch offenbleiben, ob dieses Know-how daneben auch unter den Begriff eines „Rechtes“ im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) EStG gefasst werden könnte.³⁰

Etwas anderes gilt bereits, soweit Google auch seine Informationen über die User einsetzt, um die Anzeige geeigneten Personen anzuzeigen. Hier ist inzwischen geklärt, dass Kundendaten eines Unternehmens nicht zum Know-how zählen.³¹ Selbst wenn der Gedanke der Nutzungsüberlassung des Algorithmus zur beschränkten Steuerpflicht führen würde, müsste daher ein Anteil der Vergütung herausgerechnet werden, der für die konkreten Kundeninformationen geleistet wird. Denn als unselbständige Nebenleistung wird man den Zugang zu den Google-Kenntnissen über seine User nicht qualifizieren können. Schließlich machen sie die wesentliche wirtschaftliche Bedeutung aus, die die Weiterleitung über Google so viel wertvoller (und teurer) macht als bei anderen Internetseiten.

2. Nutzungsüberlassung oder Dienstleistung?

Die entscheidende Frage ist allerdings, ob Google diesen Algorithmus dem deutschen Unternehmen „zur Nutzung überlässt“ oder vielmehr mit dessen Verwendung eine eigene Dienstleistung erbringt. Im Falle einer Dienstleistungserbringung läge keine beschränkte Steuerpflicht im Inland vor, damit fiele auch keine Abzugsteuer an.

a) Klassisches Verständnis

Folgt man dem bisherigen Verständnis der Begriffe „Nutzungsüberlassung“ und „Dienstleistung“, gelangt man sehr schnell zur Dienstleistung: Die Nutzungsüberlassung ist dadurch gekennzeichnet, dass ein Wirtschaftsgut (auch Know-how etc.) einem anderen überlassen wird, der damit nach eigenen Fähigkeiten tätig wird. Das Ergebnis der Tätigkeit liegt im Verantwortungsbereich des Nutzenden, der Leistende ist allenfalls für die Qualität des zur Nutzung überlassenen Gutes verantwortlich. Bei der Dienstleistung hingegen verwendet der Leistende möglicherweise eigene Wirtschaftsgüter wie Know-how, aber entscheidend ist das Ergebnis seiner Tätigkeit.

27 *Frotscher*, in: *Frotscher/Geurts*, EStG, Stand: Februar 2015, § 50a, Rn. 69.

28 Insoweit unzutreffend *Hruschka*, DStR 2019, 88, der darauf abstellt, dass dem Portalbetreiber die Werbefelder weiterhin zur Überlassung zur Verfügung stünden. Dabei wird verkannt, dass das technische Medium fortexistieren kann (Werbebande im Stadion), aber mit Ablauf der Veranstaltung das anlassbezogene Werberecht verbraucht ist. Und dass eine auf eine Suchanfrage eingeblendete Anzeige (wenn überhaupt) anlassbezogene Werbung ist, wird man kaum in Abrede stellen können.

29 BMF, 27.10.2017 – IV C 5 – S 2300/12/10003 :04, BStBl. I 2017, 1448, Rn. 6.

30 Ähnlich z.B. FG München, 14.5.2018 – 7 K 1440/17, EFG 2018, 1184, Rn. 21; befürwortend z.B. *Hruschka*, DStR 2019, 88; ablehnend z.B. *Maßbaum*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, Stand: Mai 2015, § 49 EStG, Rn. 58 f.

31 BFH, 13.11.2002 – I R 90/01, BStBl. II 2003, 249, BB 2003, 410 Ls.

Das hat die Rechtsprechung bislang auch so gesehen.³² Das Wesen der Überlassung bestehe darin, dass der überlassende Unternehmer dem Vertragspartner ein Benutzungsrecht in Bezug auf das Know-how einräumt. Dem Vertragspartner soll die Möglichkeit eröffnet werden, mithilfe der ihm vermittelten gewerblichen oder betriebswirtschaftlichen Erfahrungen die bei ihm anstehenden Fragen selbst zu lösen. Überlassung von Know-how liege deshalb dort nicht vor, wo Erfahrungs- und Spezialwissen nicht vermittelt, sondern vom Auftragnehmer selbst angewendet werde.³³

Überträgt man dies auf die Schaltung von Werbeanzeigen über Google Ads, ist erkennbar die Platzierung der Anzeige im geeigneten Kontext der entscheidende Aspekt, nicht der Algorithmus selbst. Für den Werbekunden ist es letztlich unerheblich, ob ein Algorithmus oder eine Heerschar von Personen die richtige Werbung dem richtigen Platz zuordnet; entscheidend ist nur, dass sie dort erscheint.

Ähnlich hat der BFH,³⁴ wie dargestellt, zu den Leistungen einer elektronischen Handelsplattform für Reiseleistungen entschieden (s. oben unter IV. 1. f)). Dort wurden die Vermittlungsleistungen als steuerlich relevant angesehen, nicht eine etwaige Überlassung der Technik.

Der Dienstleistung steht auch nicht entgegen, dass sie maschinell erbracht wird. Ob eine Leistung durch persönliches Tätigwerden oder durch technische Abläufe erbracht wird – wie beispielsweise bei einer Autowaschstraße – ist nach Auffassung des BFH³⁵ nicht maßgeblich.

b) Gegenteilige Auffassung von Hruschka

Hruschka hingegen sieht hier in der Schaltung von Online-Werbung eine Überlassung des Algorithmus zur Nutzung durch den Werbekunden. Ausgangspunkt ist sein Verständnis des Begriffes „Nutzung“. Er versteht darunter „sämtliche sachbezogenen Vorteile, die keine Übertragung darstellen“. Diese speziell steuerrechtliche Definition des Begriffes „Nutzung“ entnimmt er § 4 Abs. 1 S. 3 EStG (Entstrickungsentnahme). Dort führt nur der Ausschluss des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der *Veräußerung* oder der *Nutzung* eines Wirtschaftsgutes zur Entnahmefiktion. Daraus schließt Hruschka, dass es bei Sachen nur um Veräußerung oder Nutzung gehen könne.

Das mag im Verhältnis zwischen dem Inhaber und seinem Wirtschaftsgut richtig sein. Und die Entstrickungsbesteuerung stellt ausschließlich auf dieses Verhältnis ab. Der Inhaber kann sein Wirtschaftsgut veräußern oder es in vielerlei Richtung nutzen. Er kann damit selber etwas herstellen. Er kann es auch zur Erbringung von Dienstleistungen an einen Dritten nutzen oder er kann das Wirtschaftsgut selber an einen Dritten vermieten. Aus Sicht des Inhabers handelt es sich in beiden zuletzt genannten Fällen um die Nutzung des eigenen Wirtschaftsgutes.

Das Leistungsverhältnis zum Dritten ist hingegen im ersten Fall eine Dienstleistung und nur im zweiten Fall eine Nutzungsüberlassung. Und für die beschränkte Steuerpflicht kommt es auf dieses Leistungsverhältnis des Inhabers zum Dritten, dem Inländer, an. Die Verwendung eines Wirtschaftsgutes im Rahmen einer Leistungserbringung ist die Nutzung dieses Wirtschaftsgutes durch den Leistenden, aber deshalb nicht notwendig eine Nutzungsüberlassung an den Dritten.

Ein Beispiel hierzu aus der alten Welt: Der Schmied, der in seiner Werkstatt das Gartentor des Kunden nach dessen Vorgaben repariert, nutzt zwar seinen eigenen Hammer, aber er erbringt – auch steuerlich – eine Dienstleistung und überlässt nicht den Hammer zur Nutzung an den Kunden.³⁶

Im Ergebnis trägt die Schlussfolgerung von Hruschka nicht, da nicht hinreichend zwischen Nutzung durch den Inhaber und Nutzungsüberlassung an einen Dritten differenziert wird.

Auch die Finanzverwaltung selbst sieht die Abgrenzung zwischen (sachbezogener) Dienstleistung und Nutzungsüberlassung entsprechend dem allgemeinen Verständnis. So wird beispielsweise bei einem Zeit-Chartervertrag über ein Schiff mit Gestellung des Personals von einer Dienstleistung ausgegangen, nicht von einer Nutzungsüberlassung des Schiffes.³⁷

Darüber hinaus steht die Auffassung Hruschkas auch diametral im Gegensatz zur Verwaltungsauffassung, die zum Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken im BMF-Schreiben vom 27.10.2017³⁸ zusammengefasst ist. Wäre Hruschkas Auffassung zutreffend, ginge das genannte Schreiben, das die Abgrenzung weitestgehend anhand der Rechteüberlassung vornimmt, am Thema vorbei, denn es läge stets die Überlassung von Know-how vor. Das Schreiben diskutiert auch die Know-how-Überlassung,³⁹ allerdings nur kurz. Der Widerspruch kann also nicht durch den Hinweis aufgelöst werden, das genannte BMF-Schreiben erstrecke sich nur auf die Rechteüberlassung;⁴⁰ es betrifft vielmehr die beschränkte Steuerpflicht und die Abzugsteuer in diesem Kontext unter jedem rechtlichen Gesichtspunkt.

Ergänzend weist Hruschka darauf hin, dass die tatsächliche Abgrenzung zwischen Dienstleistung und Nutzungsüberlassung bei rein digitalen Leistungsbeziehungen eher zufällig sei. Es sei nicht erklärbar, weshalb der Download eines Programms eines Drittanbieters in einem App Store wegen der erfolgsabhängigen Vergütung des App-Store-Betreibers eine Dienstleistung sei, der Download eines eigenen Programms des App-Store-Betreibers hingegen eine Nutzungsüberlassung sein sollte. Diesem Gedanken kann man allerdings aus der alten Welt entgegenhalten, dass auch dort ein Makler eine Mietwohnung als Dienstleistung vermitteln oder aber diese, wenn sie ihm zufälligerweise selbst gehört, vermieten und damit zur Nutzung überlassen kann. Dass unterschiedliche tatsächliche Geschehen, die möglicherweise auf Zufälligkeiten beruhen, zu unterschiedlichen steuerlichen Folgen führen, ist kein Argument, vom Gesetz vorgegebene Differenzierungen aufzuheben; das gilt unabhängig davon, ob es sich um die digitale Wirtschaft handelt oder nicht.

Zuzugeben ist Hruschka allerdings, dass mit fortschreitendem Rückgang des „menschlichen Faktors“ in der Leistungserstellung die Abgrenzung schwieriger werden wird; der Graubereich wird größer werden. Die Frage wäre daher berechtigt, ob die Unterscheidung *de lege ferenda* sinnvoll bleibt; *de lege lata* ist sie zu beachten.

c) Verbrauchende Nutzungsüberlassung

Eine „verbrauchende“ Nutzungsüberlassung würde, wie dargestellt, die Abzugsteuer nach § 50a EStG ausschließen. Sofern man entgegen

32 FG München, 14.5.2018 – 7 K 1440/17, EFG 2018, 1184, Rn. 21; BFH, 29.9.1987 – X R 17/82, BStBl. II 1988, 49, BB 1988, 691; ähnlich z.B. Klein, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: Juni 2014, § 50a EStG, Rn. 1053.

33 BFH, 29.9.1987 – X R 17/82, BStBl. II 1988, 49, BB 1988, 691 (das Urteil betraf ein Berliner Unternehmen, das Gesetz enthält jedoch keinen Hinweis, dass die Abgrenzung bei einem irischen Unternehmen anders sein sollte).

34 BFH, 26.4.2018 – III R 25/16, BB 2018, 2133 Ls.

35 BFH, 26.4.2018 – III R 25/16, BB 2018, 2133 Ls.

36 Der den Hammer vielleicht nicht einmal heben könnte.

37 Gleichlautende Ländererlasse vom 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654, Tz. 7.

38 BMF, 27.10.2017 – IV C 5 – S 2300/12/10003 :04, BStBl. I 2017, 1448.

39 Z.B. in Rn. 37.

40 So aber Hruschka, DStR 2019, 88.

der hier vertretenen Auffassung eine Nutzungsüberlassung des Algorithmus annehmen würde, wäre diese wohl nicht verbrauchend, da der Algorithmus weiter genutzt werden kann.⁴¹

3. Inlandsbezug

Ein weiterer offener Punkt ist der erforderliche Inlandsbezug. Die beschränkte Steuerpflicht wird nur begründet, wenn das zur Nutzung überlassene Know-how „im Inland genutzt“ wird, § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG. Hier müsste also der zur Nutzung überlassene Algorithmus im Inland genutzt werden.

Der Anzeigenkunde sitzt in den hier relevanten Fällen im Inland und gibt dort in seinen Rechner die entsprechenden Vorgaben (Stichwort, Preisgebot, Anforderung an User etc.) ein. Diese Daten werden zu Google nach Irland transferiert. In Google-Servern im Ausland wird entschieden, ob und wem eine Anzeige gezeigt wird. Diese Anzeige wird daraufhin Teil der Daten, die auf Google-Servern generiert und anschließend auf den Rechner eines Users geschickt werden. Im Rechner des Users werden diese Daten in ein Bild verwandelt, das auf dessen Bildschirm angezeigt wird. Der User klickt möglicherweise daraufhin auf die Anzeige und wird auf den Server des Werbekunden geleitet.

Der Algorithmus tritt also ausschließlich im Ausland in Funktion. Nur dort wird der Anzeigentext mit der Suchanfrage des Users kombiniert. Eine unmittelbare Nutzung im Inland scheidet daher aus.

Man darf nicht verkennen, dass der weitere Effekt, nämlich der Besuch des Users auf der Website des Anzeigekunden, im Inland erfolgen kann. Das ist allerdings nicht die unmittelbare Nutzung des Algorithmus, denn dieser hat seine Tätigkeit bereits beendet. Es handelt sich allenfalls um die wirtschaftliche Verwertung eines Ergebnisses des Algorithmus. Diese reicht zur Begründung einer beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG allerdings nicht aus. Das Gesetz erfasst an dieser Stelle, anders als in anderen Tatbeständen des § 49 Abs. 1 EStG, nicht die bloße Verwertung, sondern nur die tatsächliche Nutzung im Inland.⁴²

4. Ergebnis

Auch der – innovative – Ansatz, Online-Werbung in Suchmaschinen als Nutzungsüberlassung von Know-how zu qualifizieren, trägt eine Abzugsteuer nicht.

VI. Vereinbarkeit des Steuerabzugs mit EU-Grundfreiheiten?

Unter der Annahme, dass der Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG auf die Online-Werbeaufwendungen anwendbar wäre, stellt sich die Frage, ob die Inanspruchnahme der Anzeigenkunden als Haftungsschuldnerin gegen die EU-Grundfreiheiten verstößt.

Vorausgesetzt, dass sich Anzeigenkunden wie Werbeanbieter auf EU-Grundfreiheiten berufen können, wären durch den Steuerabzug sowohl die aktive als auch die passive Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) betroffen. Denn aufgrund eines solchen Steuereinhaltes wird es für einen EU-Ausländer schwieriger, in Deutschland eine Werbedienstleistung anzubieten, als für einen in Deutschland ansässigen Wettbewerber, bei dem es keinen Steuerabzug gäbe. Und für die Anzeigenkunden als Leistungsempfänger wirkt sich der Bezug einer Werbedienstleistung von einem EU-Ausländer gegenüber dem vergleichbaren Bezug von einem Inländer aufgrund der Ver-

pflichtung zum Steuereinbehalt und der Steueranmeldung nachteilig aus.

Der Quellensteuerabzug als solcher ist nach der Rechtsprechung des EuGH⁴³ zwar nicht per se unionsrechtswidrig.⁴⁴ Der Steuereinbehalt müsste jedoch verhältnismäßig sein, um mit der Dienstleistungsfreiheit vereinbar zu sein. Die Verhältnismäßigkeit der Indiennahme ist dabei fortlaufend im Hinblick auf die konkrete Belastungssituation des Unternehmens und die staatlichen Möglichkeiten zu prüfen. Der zusätzliche Befolgungsaufwand und das Risiko des Haftungsfalls sind nach der EuGH-Rechtsprechung zu minimieren, um die Verhältnismäßigkeit zu wahren.⁴⁵

Ob diese Voraussetzungen an die Verhältnismäßigkeit im Rahmen des § 50a EStG eingehalten sind, ist zweifelhaft. Insbesondere die Frage der Haftungsminimierung ist hier nicht – wie etwa bei dem Einbehalt der Kapitalertragsteuer nach § 44 Abs. 5 S. 1 EStG – auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt. D.h., obwohl die gesetzliche Regelung des § 50a EStG mit großen rechtlichen Unsicherheiten behaftet ist (wie man an der aktuellen Diskussion gut sehen kann), sollen die Anzeigenkunden für den Steuereinbehalt verschuldensunabhängig haften. Es existiert hier auch keine Anrufungsauskunft wie bei der Lohnsteuer nach § 42e EStG, die in Zweifelfragen die Abführungsverpflichteten unterstützen könnte. Es gibt schließlich aktuell nicht einmal ein Schreiben der Finanzverwaltung, welches die rechtlichen Anforderungen an den Steuereinbehalt in vergleichbaren Fällen näher erläutern würde.

Aus der Sicht des Abzugsverpflichteten ist die Möglichkeit des Steuereinhalts nach § 50a EStG daher mit einem besonders hohen Haftungsrisiko verbunden, welches nicht durch gesetzliche Instrumente minimiert wird. Die Verhältnismäßigkeit einer solchen verschuldensunabhängigen Haftung eines Inländers für eine etwaige beschränkte Steuerpflicht eines Vertragspartners aus der EU ist – insbesondere auch angesichts der möglichen Höhe der einzubehaltenden Beträge – nicht naheliegend.

VII. Weitere Fragen zur Abzugsteuer

1. Ermessensentscheidung über Haftungsinanspruchnahme

Nicht Gegenstand dieses Beitrages ist die Prüfung der Frage, ob und welche Ermessenseinschränkungen im Rahmen der Entscheidung über eine etwaige Haftungsinanspruchnahme des deutschen Anzeigenkunden zu beachten wären (§§ 50a Abs. 5 S. 4 EStG i. V. m. 73g EStDV).⁴⁶

2. Erstattungsanspruch des Portalbetreibers

Weiterhin stellt sich die hier nicht zu untersuchende Frage, ob die Google Ireland Ltd. und andere Portalbetreiber gemäß § 50d EStG i. V. m. einem DBA zur Erstattung der deutschen Abzugsteuer berechtigt wären, insbesondere in welchem Umfang § 50d Abs. 3 EStG aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des EuGH noch entgegenstehen könnte.

⁴¹ Hier dürfte der Unterschied zu dem Ansatz liegen, die Anzeige als Rechteüberlassung zu qualifizieren. Diese wäre in Fällen der Suchmaschinenwerbung (s. o.) nach den Grundsätzen des Bandenwerbungsurteils verbrauchender Natur und erzeugte schon deshalb keine Abzugsteuer.

⁴² BFH, 10.4.2013 – I R 22/12, BStBl. II 2013, 728, StB 2013, 338 Ls; Gosch, in: Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 49, Rn. 96. So sehr anschaulich Klein, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: Juni 2014, § 49 EStG, Rn. 1119.

⁴³ EuGH, 18.10.2012 – C-498/10, X NV, RIW 2013, 409, IStR 2013, 26.

⁴⁴ S. ausführlich Kokott, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 5, Rn. 58 ff.

⁴⁵ Vgl. Details bei Martini/Valta, IStR 2018, 623 ff.

⁴⁶ Auch eine Nacherhebung gem. § 167 Abs. 1 S. 1 AO käme in Betracht.

VIII. Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 lit. f) GewStG

Für die gewerbsteuerliche Hinzurechnung kommt es nur darauf an, ob die Ausgaben für Google-Anzeigen für eine zeitlich beschränkte Rechteüberlassung erfolgen. Folgt man der oben dargestellten Auffassung der Finanzverwaltung, wäre das der Fall. Die Verwertung oder Nutzung der Rechte im Inland wäre hierfür nicht erforderlich.

Sollte man hier jedoch mit *Hruschka* eine Nutzungsüberlassung von Know-how nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) annehmen, scheidet eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung aus. Denn der BFH⁴⁷ hat entschieden, dass „Rechte“ im Sinne des § 8 Nr. 1 lit. f) GewStG als Immaterialgüterrechte, d. h. subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert, zu verstehen sind. Rechtlich ungeschützte Positionen wie Know-how werden jedenfalls nicht vom Rechtebegriff des § 8 Nr. 1 lit. f) GewStG umfasst.

IX. Zusammenfassung

Werbeaufwendungen an Google und andere im Ausland ansässige Online-Unternehmen unterliegen nicht der deutschen Abzugsteuer. Auch eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung scheidet aus.

Das „alte“ Instrumentarium genügt nicht, um Google & Co. in Deutschland zu besteuern.

Svetlana Heil, RAin/StBin, ist Gründungs- und IT-Partnerin von BLOMBERG Pupeter Heil Rechtsanwälte Steuerberater PartmbB, München. Ihr Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der internationalen Steuerplanung sowie der Strukturierung von Unternehmensgruppen. Daneben vertritt sie Unternehmen bei finanzgerichtlichen Verfahren und bei Betriebsprüfungen.



Dipl.-Kfm. **Alexander Pupeter**, RA/StB, ist Gründungspartner von BLOMBERG Pupeter Heil Rechtsanwälte Steuerberater PartmbB, München. Den Schwerpunkt seiner Tätigkeit bilden transaktionsbezogenes nationales und internationales Steuerrecht, Umwandlungen und Umstrukturierungen.



⁴⁷ BFH, 26.4.2018 – III R 25/16, BB 2018, 2133 Ls, Rn. 29.

FG Rheinland-Pfalz: Einkommensteuerliche Auswirkungen des Untergangs einer Kapitalanlage

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.12.2018 – 2 K 1952/16, Rev. eingelegt (Az. BFH VIII R 5/19)

ECLI:DE:FGRLP:2018:1212.2K1952.16.00

Volltext des Urteils: [BB-ONLINE BBL2019-611-1](#) unter [www.betriebs-berater.de](#)

AMTLICHER LEITSATZ

Die ersatzlose Ausbuchung von endgültig wertlos gewordenen Aktien führt zu einem nach § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG zu berücksichtigenden Vermögensverlust.

EStG 2009 § 10d Abs. 4 S. 5, § 17 Abs. 4, § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, § 20 Abs. 2 S. 2, § 43a Abs. 3 S. 4

SACHVERHALT

Streitig ist, ob die Ausbuchung von wertlosen Aktien zu einem steuerlich berücksichtigungsfähigen Verlust aus Kapitalvermögen führt.

Der Kläger, der mit der Klägerin, seiner Ehefrau, zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wird, hatte im Januar 2010 in zwei Tranchen 10.000

Stück Aktien der X Company (im Folgenden: X), Wertpapier-Kennnummer ..., zu einem Kaufpreis von 5.402,50 € erworben. Diese Aktien gehörten zu seinem Privatvermögen.

Die X firmierte bis Mitte 2009 als Y. Y hatte im Juni 2009 Insolvenz gemäß Chapter 11 des US-amerikanischen Insolvenzrechts angemeldet. Im Zuge des Insolvenzverfahrens entstand eine neue Gesellschaft Y, in die ertragsstarke Firmenteile, bspw. zukunftsfähige Marken und Produktionsstandorte, überführt wurden. Daneben und unabhängig davon bestand die „alte Y“ fort. Sie wurde in Y Liquidation umbenannt. In ihr verblieben ertragsschwache Teile der vormaligen Y sowie Verbindlichkeiten und sonstige Belastungen, die abgewickelt werden sollten.

Unter dem 27. Juni 2011 teilte die das Aktiendepot führende V-Bank dem Kläger mit, dass die zuständige Lagerstelle die Aktien der Y Liquidation als wertlos eingestuft habe. Es sei mit keinerlei Zahlung mehr zu rechnen. Daher seien die Anteile zum 22. Juni 2011 ersatzlos ausgebucht worden.

Mit ihrer Einkommensteuererklärung für 2011, zugleich Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer