

Berufsbegleitender Masterstudiengang  
**Informationsrecht** (LL.M.)



Prof. Dr. habil. Günther Strunk  
Prof. Dr. Jens M. Schmittmann

## **IT und Steuerrecht**

## Impressum

---

**Autor:** Prof. Dr. habil. Günther Strunk  
Hamburger Weltwirtschaftsinstitut / HWWI, Institut für Family Owned Business, Hamburg  
Prof. Dr. Jens M. Schmittmann  
FOM Hochschule für Oekonomie und Management, Essen

**Herausgeber:** Carl von Ossietzky Universität Oldenburg – Center für lebenslanges Lernen C3L

**Auflage:** 4. überarbeitete Auflage (Erstausgabe 2008)«

**Redaktion:** Uda Lübben

**Layout:** Andreas Altvater, Franziska Vondrik

**Copyright:** Vervielfachung oder Nachdruck auch auszugsweise zum Zwecke einer Veröffentlichung durch Dritte nur mit Zustimmung der Herausgeber, 2008-2017

---

Oldenburg, April 2017

## Prof. Dr. Jens M. Schmittmann



- Rechtsanwalt
- Fachanwalt für Insolvenzrecht
- Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
- Fachanwalt für Steuerrecht
- Steuerberater
- Insolvenzverwalter

Jahrgang 1968. 1996 Zweite Juristische Staatsprüfung und Zulassung zur Anwaltschaft. 1996/1997 Tätigkeit bei KPMG Deutsche Treuhandgesellschaft AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Düsseldorf und freiberufliche Tätigkeit als Rechtsanwalt in Essen. 1998 Promotion an der Universität Trier bei Professor Dr. Bülow zum Dr. iur. mit der Dissertation „Telefaxübermittlungen im Zivilrecht unter besonderer Berücksichtigung des Wettbewerbsrechts“. 1998 Eintritt in die Kanzlei Dr. Schulz & Sozien (heute: Schulz Tegtmeyer Sozien), Rechtsanwälte Notare Steuerberater, in Essen. Dort Tätigkeit bis Ende 2013 als Rechtsanwalt im Bereich Steuerrecht, Wirtschaftsrecht und Recht der Neuen Medien. Außerdem Tätigkeit als Insolvenzverwalter, gerichtlich bestellter Treuhänder und Liquidator.

2001 Ernennung zum Fachanwalt für Steuerrecht durch die Rechtsanwaltskammer Hamm und Bestellung zum Steuerberater durch die Steuerberaterkammer Düsseldorf. 2002 Zulassung als Rechtsanwalt bei dem Oberlandesgericht Hamm.

2006 Ernennung zum Professor für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wirtschafts- und Steuerrecht an der FOM Fachhochschule für Oekonomie und Management (heute: FOM Hochschule) in Essen. 2007 bis 31. März 2014 Dekan des Fachbereichs Wirtschaftsrecht an der FOM Hochschule, Essen.

Seit Ende 2013 Mitglied des Zweiten Senats des Anwaltsgerichtshofs des Landes Nordrhein-Westfalen.

## Prof. Dr. Günther Strunk



Günther Strunk studierte an den Hochschulen Bochum und der Technischen Universität Berlin Betriebswirtschaftslehre. 1993 promovierte er am Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg. Dort habilitierte er sich mit einer Arbeit über die „Besteuerung grenzüberschreitender Aktivitäten im Internet“. Im Anschluss an eine sechsjährige Tätigkeit als Universitätsprofessor an der Technischen Universität Ilmenau, Thüringen, an der er den Lehrstuhl für „Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Prüfungswesen“ aufgebaut hat, ist er aus familiären Gründen an

der Fachhochschule Lübeck als Professor mit den Schwerpunkten, Rechnungswesen und Betriebswirtschaftliche Steuerlehre tätig. Außerdem ist er Gründungsgesellschafter der in Hamburg ansässigen Rechtsanwalts- und Steuerberatungssozietät Strunk`Kolaschnik. Prof. Strunk leitet neben seiner Tätigkeit an der Fachhochschule Lübeck am Hamburger HWWI das 2010 gegründete Institut für Family Owned Business und ist als Dozent an zahlreichen international ausgerichteten Studiengängen tätig.

Günther Strunks Forschungs- und Beratungsschwerpunkte liegen im Bereich des Internationalen Steuerrechts sowie der Internationalen Rechnungslegung, wobei vor allem die Konsequenzen einer zunehmend vernetzten und zunehmend von immateriellen Wirtschaftsgütern geprägten weltweiten Wirtschaft sein Forschungsinteresse betreffen. Die durch das Internet und die Digitalisierung erreichten technischen Möglichkeiten haben zu einer Verstärkung und Ausweitung des weltweiten Güterhandels und des Dienstleistungsverkehrs geführt und müssen abgestimmt werden mit den fiskalischen Interessen der Staaten, aber auch den wirtschaftlichen Interessen der beteiligten Unternehmen. Hierbei zeigt sich die intensive Verbindung von Internationalem Steuerrecht mit den Anforderungen der weltweiten Aktivitäten über das Internet als entscheidender Aspekt für eine sinnvolle Weiterentwicklung des Steuerrechts. Günther Strunk war in den vergangenen Jahren mehrfach beratend für die OECD sowie andere internationale Organisationen im Zusammenhang mit der Frage der Besteuerung von Internetaktivitäten tätig.

Strunks Schriftenverzeichnis umfasst mehr als 250 Veröffentlichungen, wobei, für das Steuerrecht typisch, zahlreiche Fachaufsätze veröffentlicht wurden. Strunk ist aber auch federführender Herausgeber und Autor eines Kommentars zum Internationalen Steuerrecht, zahlreicher Lehrbücher zum Internationalen und Nationalen Steuerrecht sowie zu Fragen der Rechnungslegung nach HGB und nach US-GAAP sowie IFRS. Außerdem wurden die ersten deutschsprachigen Bücher zur Besteuerung des Electronic Commerce in Deutschland von ihm herausgegeben.

# INHALTSVERZEICHNIS

<b>I</b>	<b>IT UND STEUERRECHT</b> .....	<b>8</b>
<b>1</b>	<b>Einführung</b> .....	<b>8</b>
1.1	Die grundsätzliche Bedeutung des Steuerrechts und die Vorgehensweise innerhalb dieses Kapitels .....	8
1.2	Einführung in die für IT relevanten Bereiche des Steuerrechts .....	9
1.3	Grundlegende, insbesondere ordnungspolitische Anmerkungen zur Nutzung des Electronic Business .....	12
1.4	Besonderheiten im Besteuerungsverfahren .....	16
1.5	Wirtschaftlicher Umfang und Konsequenzen für die steuerliche Belastung oder Entlastung von Unternehmen .....	18
<b>II</b>	<b>ERTRAGSTEUERLICHE ASPEKTE</b> .....	<b>20</b>
<b>1</b>	<b>Grundsätze der Besteuerung von E-Business-Einkünften</b> .....	<b>20</b>
<b>2</b>	<b>Ansässigkeit und unbeschränkte Steuerpflicht</b> .....	<b>23</b>
<b>3</b>	<b>Einkunftsqualifikation und Steuerpflicht</b> .....	<b>25</b>
3.1	Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Hauptanwendungsfall bei Geschäftsaktivitäten mittels moderner Informationstechnologien und ihre Tatbestandsvoraussetzungen .....	25
3.2	Einkünfte aus selbständiger Arbeit beim sog. Teleworking .....	27
3.3	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit .....	27
3.4	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. aus der Lizenzierung von immateriellen Wirtschaftsgütern .....	28
3.5	Ergänzende Bedeutung bei grenzüberschreitenden Aktivitäten .....	29
<b>4</b>	<b>Sonstige ertragsteuerliche Fragestellungen beim Verkauf von Internet-Diensten oder Domains</b> .....	<b>39</b>
<b>5</b>	<b>Verrechnungspreise</b> .....	<b>40</b>
<b>III</b>	<b>UMSATZSTEUERLICHE ASPEKTE</b> .....	<b>44</b>
<b>1</b>	<b>Unternehmereigenschaft im Internet als Kernproblem für die IT-Branche</b> .....	<b>45</b>
<b>2</b>	<b>Qualifikation als Lieferung oder sonstige Leistung</b> .....	<b>46</b>
<b>3</b>	<b>Bestimmung des Leistungsortes bei Lieferungen und Leistungen</b> .....	<b>47</b>
<b>4</b>	<b>Steuersatz bei digitalisierten Produkten</b> .....	<b>49</b>
<b>5</b>	<b>Vorsteueranspruch</b> .....	<b>51</b>

<b>IV</b>	<b>BILANZSTEUERLICHE ASPEKTE UND INFORMATIONSTECHNOLOGIE.....</b>	<b>53</b>
<b>1</b>	<b>Bedeutung der Bilanzierung für die Unternehmen der IT-Branche.....</b>	<b>53</b>
<b>2</b>	<b>Grundlegende Definitionen und Abgrenzungen.....</b>	<b>54</b>
2.1	Qualifikation der Software als immaterieller Vermögensgegenstand .....	54
2.2	Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums .....	57
<b>3</b>	<b>Konkretisierung auf die individuellen Fragestellungen der Unternehmen .....</b>	<b>61</b>
3.1	Bilanzierung der Internetpräsenz .....	61
3.2	Bilanzierung einer Domain .....	63
3.3	Bildung stiller Reserven.....	70
3.4	Aktivierung von Entwicklungskosten einer Software .....	71
3.5	Konzernrechnungslegung nach internationalen Rechnungslegungsvorschriften.....	71
3.6	Bewertungsobergrenzen nach deutschem HGB .....	72
3.7	Bilanzierung und Bewertung von Software on Demand .....	72
3.8	Realisationszeitpunkt bei Softwareüberlassung oder Nutzung.....	73
3.9	Darstellung wirtschaftlicher Risiken im Zusammenhang mit der Softwareentwicklung.....	74
3.10	Neue Geschäftsmodelle und offene Fragen der Bilanzierung .....	76
3.11	Fazit der bilanzsteuerlichen Fragestellungen bei IT .....	77
<b>V</b>	<b>VERFAHRENSRECHTLICHE ASPEKTE .....</b>	<b>79</b>
<b>1</b>	<b>Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten - Handelsrechtliche Grundlagen.....</b>	<b>79</b>
<b>2</b>	<b>Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff.....</b>	<b>80</b>
<b>3</b>	<b>Elektronische Kommunikation mit der Finanzverwaltung und den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit .....</b>	<b>84</b>
<b>4</b>	<b>Fazit.....</b>	<b>85</b>
<b>VI</b>	<b>DIGITALER DATENZUGRIFF DER FINANZVERWALTUNG .....</b>	<b>87</b>
<b>1</b>	<b>Einleitung.....</b>	<b>87</b>
<b>2</b>	<b>Grundsätzliche Anmerkungen zum Datenzugriff.....</b>	<b>91</b>
2.1	Sachliche Voraussetzung für den Datenzugriff.....	91
2.2	Begriff der steuerlich relevanten Unterlagen .....	92
2.3	Zeitlicher Anwendungsbereich .....	96

<b>3</b>	<b>Die einzelnen Zugriffsformen.....</b>	<b>96</b>
3.1	Unmittelbarer Zugriff nach § 147 Abs. 6 Satz 1 AO (Z1).....	97
3.2	Mittelbarer Datenzugriff gemäß § 147 Abs. 6 Satz 2 1. Alternative AO.....	98
3.3	Auswirkungen auf Art und Umfang der Mitwirkungspflichten der Unternehmen.....	99
<b>MUSTERLÖSUNGEN .....</b>		<b>102</b>
<b>LITERATUR .....</b>		<b>113</b>

# I IT UND STEUERRECHT

## 1 Einführung

### 1.1 Die grundsätzliche Bedeutung des Steuerrechts und die Vorgehensweise innerhalb dieses Kapitels

Geschäftsaktivitäten im Internet, aber auch alle anderen Formen von Aktivitäten unter Nutzung der Informationstechnologie – vor allem in der Erscheinungsform des „Electronic Business“ – sind aus der heutigen Wirtschaftswelt nicht mehr wegzudenken. Neben der Weiterentwicklung betriebswirtschaftlicher Geschäftsprozesse und -funktionen für diese virtuellen Aktivitäten sind für die beteiligten Unternehmen sowie die Kunden, gleich ob private oder betriebliche Kunden, die rechtlichen Rahmenbedingungen solcher Geschäfte unabdingbare Voraussetzung für eine dynamische Weiterentwicklung dieser wirtschaftlichen Bereiche. Zu diesen Rechtsfragen gehören jedoch nicht nur die Fragen nach dem Zivilrecht, dem Kartellrecht sowie dem Internationalen Privatrecht, um nur einige zu nennen, sondern auch solche des Handelsrechts bzw. des Bilanzrechts und des Steuerrechts. Wegen der internationalen Ausrichtung all dieser Geschäftsaktivitäten ist es nahezu selbstverständlich, dass nicht nur die rein nationalen Rechtskreise betroffen sind, sondern dass es vielmehr nötig ist, auch die ausländischen Regelungen zu kennen und in idealer Weise eine Abstimmung der nationalen Regelungen herbeizuführen, um Wettbewerbsnachteile und ähnliche negative Effekte zu vermeiden, die einer positiven Entwicklung dieses Wirtschaftsbereiches entgegenstehen. Ziel dieser Lektion ist es, eine komprimierte Einführung in die Regelungen der Besteuerung zu geben, die für die Analyse und Beurteilung des Einflusses der Besteuerung auf betriebliche Entscheidungen im Bereich der IT erforderlich sind.

Daraus folgt eine Ausrichtung, die sich an den Erfordernissen der betrieblichen Praxis orientiert. Dabei haben wir uns bemüht, die Schwerpunkte nach Maßgabe der Bedeutung des zu behandelnden Stoffs für die Adressaten des Moduls auszuwählen.

Zunächst wird auf die grundsätzliche betriebswirtschaftliche Bedeutung der Geschäftsaktivitäten im Internet eingegangen, wobei das Internet als Synonym für jede Form – auch grenzüberschreitender – Geschäftsaktivitäten oder rein nationaler Aktivitäten zu verstehen ist, die mittels zumeist immaterieller Wirtschaftsgüter und der Unterstützung durch IT vorgenommen werden. Dies jedoch nur, um zu zeigen, welche steuerlichen Konsequenzen durch diese neuartigen Geschäftsmodelle gegeben sind und wie die sich hierbei ergebenden steuerlichen Fragen beantwortet werden müssen. In einem nächsten Schritt wird zunächst der grundsätzliche ordnungspolitische Rahmen abgesteckt, um dann die ertragsteuerlichen, die umsatzsteuerlichen, die steuerbilanziellen und die verfahrensrechtlichen Aspekte aufzuzeigen.

Als Ergebnis sollen die Studierenden zumindest sensibilisiert sein für die steuerlichen Probleme und Fragestellungen im Zusammenhang mit IT, die positiven



wie negativen Effekte der jeweiligen Vornahme von Geschäften abschätzen können, etwaige Gestaltungsvorschläge verstehen und mit den betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten in Übereinstimmung bringen und Geschäftsprozesse so gestalten können, dass sie steueroptimal sind.

## 1.2 Einführung in die für IT relevanten Bereiche des Steuerrechts

Neue technologische Herausforderungen führen zu Änderungen der wirtschaftlichen Realität und setzen daher auch Anpassungen des Steuerrechts voraus. Offensichtlich ist dies für den Bereich des materiellen Steuerrechts, also der Frage ob und wenn ja, wie bestimmte Geschäftsvorfälle und Transaktionen im oder mittels des Internets besteuert werden. Dies erscheint deshalb umso wichtiger, als hierdurch auch weiterhin sachgerechte Besteuerung sichergestellt werden kann. Insbesondere müssen steuerinduzierte Wettbewerbsverzerrungen zwischen in- und ausländischen Unternehmen sowie Wettbewerbsverzerrungen zwischen unterschiedlichen „Darreichungs- und Durchführungsformen“ einer geschäftlichen Aktivität verhindert werden. Die technischen Möglichkeiten des Einsatzes moderner Informationstechnologien führen oftmals zum Wegfall bisher erforderlicher, räumlich fixierbarer und bestimmbarer Anknüpfungspunkte, die durch neue Kriterien und Anknüpfungspunkte ersetzt oder ergänzt werden müssen. Alle Änderungen dürfen jedoch nicht zu Verwerfungen mit bestehenden und sachgerechten Besteuerungsregelungen führen. Die Weiterentwicklung des Steuerrechts kann hierbei nur im internationalen Konsens erfolgen und setzt umfassende Kenntnisse der technischen Möglichkeiten voraus. Gleichzeitig scheint, wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen werden, eine Orientierung an neuen rechtlichen und/oder technischen Erscheinungen wegen der raschen Weiterentwicklung nicht sinnvoll zu sein, so dass eine „Rückbesinnung“ auf die wirtschaftlichen Grundlagen einer geschäftlichen Transaktion den einzigen gewünschten Halt geben kann.

Von ebenfalls herausragender Bedeutung ist jedoch auch die mögliche Änderung des steuerlichen Verfahrensrechts durch das Internet bzw. die E-Mail-Kommunikation. In diesem Bereich hat nicht nur, aber auch der deutsche Gesetzgeber erhebliche Fortschritte unternommen, die allesamt zu einer Veränderung der Prozesse bei Unternehmen, Steuerpflichtigen und Finanzbehörde geführt haben. Ob diese von den Steuerpflichtigen stets als angenehm empfunden werden, mag dahin gestellt sein. In jedem Fall führt die digitalisierte Form von Unterlagen und Daten bei der Finanzverwaltung zu erheblichen Informations- und Prüfungsvorteilen, die die Arbeit oftmals effizienter gestalten. Beispielhaft sei auf die folgenden Regelungen hingewiesen, die ursächlich mit der Frage des Einsatzes des Internets verbunden sind, selbst wenn sie in der öffentlichen Wahrnehmung nicht immer mit dieser technologischen Entwicklung in Zusammenhang gebracht werden.

- Ort der Buchführung außerhalb Deutschlands in einem anderen EU-Staat unter bestimmten Voraussetzungen zulässig (§ 146 Abs. 2a AO);
- Vorsteuerabzug bei digital signierten Rechnungen (§ 14 Abs. 3 UStG);

- Elektronische Kommunikation mit der Finanzverwaltung (Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1. November 2011, BGBl. I 2011, S. 2131 ff.);
- Übermittlung einer „E-Bilanz“ für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2011 begonnen haben (§ 5b EStG i.V. mit § 1 Anwendungszeitpunkt-Verschiebungsverordnung);
- Einführung elektronischer Rechnungen zum 1. Juli 2011 (Art. 5 Nr. 1 Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1. November 2011, BGBl. I 2011, S. 2131 ff.);
- Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD; BMF, Schreiben vom 14. November 2014 – IV A 4 – S 0316/13/10003, BStBl. I 2014, S. 1450 ff.);
- Einheitliche Steueridentifikationsnummer für alle Steuerarten.

Die Aufzählung ist nur beispielhaft, zeigt aber, dass die Finanzverwaltung bemüht ist, das Verfahren effizienter zu gestalten und die technischen Möglichkeiten des Internets zu nutzen bereit ist. Darüber hinaus darf man nicht unterschätzen, in welchem Umfang Finanzbehörden zur Ermittlung von steuerlich relevanten Sachverhalten das Internet auf entsprechende Hinweise durchsuchen und die so gewonnenen Informationen in das Besteuerungsverfahren einbeziehen. In diesem Zusammenhang sind auch sog. „Sammelaukunftsersuchen“ zu sehen. Durch das geplante Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz (StUmgBG) wird die Abgabenordnung dahin ergänzt, dass die Finanzbehörde an andere Personen als die Beteiligten Auskunftsersuchen über eine ihr noch unbekannt Anzahl von Sachverhalten mit dem Grunde nach bestimmbar, ihr noch nicht bekannten Personen stellen darf (§ 93 Abs. 1 a AO-E).

### **1.2.1 Grundsätzliche volkswirtschaftliche Überlegungen zur zunehmenden IT Nutzung**

Geschäftsaktivitäten unter Nutzung moderner Informations- und Kommunikationstechnologien, vor allem unter Nutzung des Internets, sind in der heutigen Unternehmenswelt nicht mehr wegzudenken.

Die besondere Bedeutung der Internet-Technologie ergibt sich aus dem Umstand, dass sie im Gegensatz zu bisherigen technischen Innovationen nicht nur eine oder einige wenige Branchen erfasst, sondern grundsätzlich alle. Ihre vielfältigen Einsatzmöglichkeiten liegen dabei sowohl in der Optimierung bestehender interner Organisationsabläufe wie auch in der Nutzung als Vertriebs- oder Distributionskanal. Somit kann sich zumindest hinsichtlich der innerbetrieblichen Nutzung des Internets eine sinnvolle Anwendung für jede unternehmerische Tätigkeit ergeben. Eine Nutzung des Mediums als Vertriebsinstrument hängt demgegenüber stark von dem angebotenen Produkt und seinen Eigenschaften ab. In Abhängigkeit von der Branche werden die Verbreitung des Internets und die Vornahme elektronischer Geschäftsaktivitäten variieren. Industriebereiche, deren Geschäftsgegenstand in der Erbringung kaufmännischer oder technischer Dienstleistungen liegt, sowie Branchen, bei denen die Lieferung digitalisierter Güter (z.B. Musikstücke, Videose-

quenzen oder Buchmanuskripte) bzw. Erbringung digitalisierter Dienstleistungen (wie z.B. Webhosting oder Fernwartung von Computern) mittels des Internets möglich ist, werden eine rasantere Entwicklung bei der Nutzung des Internets nehmen als die meisten Bereiche des Handwerks oder ausgewählte Formen des Einzelhandels (z.B. Erlebniskauf bei hochmodischen Textilien). Wenngleich es nur wenigen Unternehmen gelingen wird, ihren gesamten Wertschöpfungsprozess mittels des Internets vorzunehmen, werden die Bereiche, in denen das Internet einen maßgeblichen Einfluss in der Art und Weise der Geschäftsabwicklung darstellen wird, zunehmen.

Gemeinsame Grundlage aller Maßnahmen und ihrer betriebswirtschaftlichen Vorteile ist die technische Ausgestaltung des Mediums Internet. Jede Ausweitung der Geschäftsaktivitäten im Internet ist durch den technischen Fortschritt determiniert, der anders als bisherige Innovationen weder auf eine Technologie noch auf eine bestimmte Branche beschränkt bleibt. Für Unternehmen und Konsumenten sind bestimmte Kosten- bzw. Preisvorteile sowie die Schaffung eines Zusatznutzens (Schaffung virtueller Communities und die Erlangung zusätzlicher Informationen) durch Internet-Geschäfte zu nennen, die zur besonderen Attraktivität des Mediums beitragen. Gemeinsame Grundlage aller Maßnahmen und ihrer betriebswirtschaftlichen Vorteile ist die technische Ausgestaltung des Mediums Internet. Jede Ausweitung der Geschäftsaktivitäten im Internet ist durch den technischen Fortschritt determiniert, der anders als bisherige Innovationen weder auf eine Technologie noch auf eine bestimmte Branche beschränkt bleibt.

Die im Sprachgebrauch mit dem Begriff Internet oder den Begriffen Electronic Commerce, Virtual Reality, Virtual Business, Electronic Business oder Cyber-Business umschriebenen Veränderungen des Wirtschaftslebens basieren auf der konsequenten und sinnvollen Zusammenführung zweier unterschiedlicher Technologien, die über einen längeren Zeitraum weitgehend isoliert voneinander entwickelt wurden und deren Zusammenführung erst den von vielen Beobachtern festgestellten „Quantensprung“ in der technologischen Entwicklung der Weltwirtschaft herbeigeführt hat. Bei diesen Kerntechnologien handelt es sich einerseits um die Digitalisierung, andererseits um die Telekommunikation.

Nicht nur, aber auch das Steuerrecht kommt seiner regelnden Funktion nur dann zutreffend nach, wenn die Lebenswirklichkeit durch die Gesetze in der Weise abgebildet werden kann, dass eine Subsumtion möglich ist. Dies wird auch die Herausforderung für die nächsten Jahre sein. Die sich hieraus ergebenden Auswirkungen auf das Steuerrecht beschränken sich somit nicht nur auf ertragsteuerliche Fragestellungen, sondern erfassen umsatzsteuerliche, bilanzsteuerliche sowie verfahrensrechtliche Aspekte, die nachfolgend kurz skizziert werden sollen.

Folgende Probleme sind beispielhaft zu nennen.

- Ertragsteuerliche Fragestellungen (II.)
- Umsatzsteuerliche Aspekte (III.)
- Bilanzsteuerliche Aspekte (IV.)
- Verfahrensrechtliche Aspekte (V.)

### **1.2.2 Betriebswirtschaftliche Umsetzung neuer Technologien im Zusammenhang mit IT**

Der Einsatz des Internets bzw. der Internet-Technologie im Rahmen eines Intranetzes (also eines zumeist innerhalb eines Unternehmens oder einer Unternehmensgruppe bestehenden geschlossenen Netzes einer beschränkten Anzahl von Nutzern) bietet folgende Vorteile:

- Reduzierung des Zeitaufwandes für die innerbetriebliche Kommunikation durch geregelten Zugang zu Informationsquellen sowie aktuellen Mitteilungen;
- Vermeidung der Mehrfacherfassung von Daten sowie kostspieliger Medienbrüche;
- Verbesserung der im Unternehmen verfügbaren Information durch hohen Aktualitätsgrad;
- Reduzierung von Reisetätigkeiten innerhalb von Unternehmen für interne Besprechungen durch den Einsatz von E-Mail-Kommunikation sowie Videokonferenzen über das Internet;
- Automatisierung der Beantwortung von Standardanfragen von Kunden und Lieferanten durch aktualisierte Datenbanklösungen;
- Vereinfachung und Standardisierung von Beschaffungsvorgängen für Güter des täglichen Büro- und Arbeitsbedarfs, die durch die Mitarbeiter direkt, ohne Einschaltung einer Fachabteilung, erledigt werden können;
- gezielte Ausgliederung von Unternehmensfunktionen auf andere Konzerngesellschaften im Ausland oder auf fremde dritte Unternehmen zur Ausnutzung international bestehender Kostenvorteile;
- Steuerung von Fertigungsanlagen über große Distanzen mittels des Internets über ein zentrales Steuerungsbüro;
- kostengünstige Beschaffung von Informationen über das Internet;
- Erzielung von Einnahmen im Rahmen des Electronic Commerce.

Bereits diese beispielhafte Liste an Anwendungsmöglichkeiten der Internetnutzung für die Unternehmen zeigt, dass durch die Informationstechnologie eine radikale Veränderung der wirtschaftlichen Realitäten in den letzten Jahren zu beobachten war, die eine örtlich und zeitlich ungebundene Nutzung von Wirtschaftsgütern immer dann möglich macht, wenn diese digitalisierbar zu jedem Zeitpunkt an jeden Ort der Welt geschafft werden können und die Wirtschaftsgüter von jedem Ort aus – auch zeitgleich – genutzt werden können.

### **1.3 Grundlegende, insbesondere ordnungspolitische Anmerkungen zur Nutzung des Electronic Business**

Zunächst ist festzustellen, dass die Entwicklung des ordnungspolitischen Rahmens, wie so häufig, mit der tatsächlichen rasanten technischen und wirtschaftlichen Entwicklung der IT nicht Schritt halten konnte. In der nationalen wie internationalen Diskussion hat sich inzwischen die Auffassung durchgesetzt, dass

zum Schutze hochrangiger Rechtsgüter verschiedenste Problembereiche bei der Nutzung des Internets gesetzlicher Regelungen bedürfen. Insbesondere eine kommerzielle Nutzung des Internets setzt ein breites Vertrauen in die Wahrung rechtlicher Mindeststandards voraus. Namentlich handelt es sich beispielhaft um folgende Aspekte:

- Sicherheit des Datenverkehrs / Datenschutz,
- Rechtsverbindlichkeit elektronisch abgegebener Erklärungen (digitale Signaturen),
- Sicherung von Urheberrechten,
- Vergabe und Verwaltung von Domain Names,
- Elektronische Bezahlverfahren,
- Verhinderung krimineller Inhalte.

Der Themenbereich Steuern und IT wird hierbei sowohl unter dem Gesichtspunkt der Sicherung von Steuereinnahmen als auch aus einer eher steuerrechtlich geprägten Sicht diskutiert. Aus fiskalischer Sicht des Staates ist zunächst festzustellen, dass auch der Staat an der wachsenden Marktbedeutung für IT und Electronic Business partizipiert. Dies beinhaltet sowohl die Teilhabe an steuerlichen Mehreinnahmen aus den boomenden Märkten als auch die Sicherstellung des Steueraufkommens durch Verhinderung von Besteuerungslücken.

Steuerrechtlich geht es um die Anpassung des geltenden Rechts an neu entwickelte Geschäftsmodelle und Aktivitäten des Electronic Business und der IT, insbesondere die innerstaatliche wie internationale Anwendung allseits bekannter und anerkannter Prinzipien wie Steuer- und Wettbewerbsneutralität zwischen unterschiedlichen Handelsformen. Aus volkswirtschaftlichen Gründen ist es auch notwendig, jede Diskriminierung, aber auch jede Privilegierung bestimmter Geschäftsaktivitäten zu verhindern.

Fiskalische Risiken sind sehr schwer zu bestimmen, gleichwohl lassen sich recht eindeutig Tendenzen und Trends des Steueraufkommens erkennen. So scheint es sehr einleuchtend zu sein, dass bei einem international anerkannten Besteuerungsprinzip die Umsatzsteuer in dem Land anfällt, in dem das leistende Unternehmen ansässig ist. Wenn nun die unternehmerische Tätigkeit unabhängig von dem konkreten Unternehmensstandort ist, können Unternehmen aus steuergestalterischen Gründen ihren Standort bestimmen. Diese Ortsunabhängigkeit ist typisch für alle Geschäfte über das Internet, da die Vernetzung und Digitalisierung die Festlegung an einen Ort nicht mehr erfordert. Aus diesem Grunde versucht der Gesetzgeber durch eine komplizierte Gestaltung des Ortes der sonstigen Leistung, insbesondere durch das „Kroatien-Gesetz“ vom 25. Juli 2014 (BGBl. I 2014, S. 1266 ff.), den Ort der Leistung bei sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Wege erbrachten sonstigen Leistungen umfassend neu zu regeln.

Hinsichtlich der Ertragsteuern besteht die Gefahr, dass aufgrund fehlender Anpassungen des Steuerrechts an neue technische Möglichkeiten das Steuerauf-

kommen in einzelnen Staaten sinken wird. Aus der Sicht der Unternehmen ist die Benachteiligung einzelner Marktteilnehmer von größerer Bedeutung. Es muss festgestellt werden, dass die vom Gesetzgeber gesetzten Rahmenbedingungen steuerlicher wie nicht steuerlicher Art erheblichen Einfluss auf das mit dem Electronic Business bzw. der IT generierte Steueraufkommen haben werden. Die besondere Herausforderung für alle Staaten besteht darin, die Besteuerung des Electronic Business nicht wesentlich von den Regeln der Besteuerung für Wirtschaftsaktivitäten in der physischen Geschäftswelt abweichen zu lassen. Ein eigenes Besteuerungssystem nur für Geschäftsaktivitäten im Internet ist daher nicht sinnvoll und wird von allen Staaten auch nicht angestrebt.

Bereits im Jahre 1998 hatte die OECD folgende Grundsätze zur Besteuerung des Electronic Business festgestellt:

- Die Formulierung von Rahmenbedingungen für die Besteuerung des Elektronischen Geschäftsverkehrs einschließlich spezifischer Verfahrensregelungen ist vorrangig; Regierungen und Privatwirtschaft müssen insoweit zusammenarbeiten, um das volle Potenzial der neuen Technologien zu realisieren.
- Alle Beteiligten erkennen, dass der Elektronische Geschäftsverkehr und die diesen zu Grunde liegenden Technologien vielfältige Möglichkeiten bieten, Besteuerungsverfahren zu vereinfachen und die Kommunikation der Steuerverwaltung mit dem Steuerzahler zu verbessern.
- Im Interesse einer wettbewerbsneutralen und effektiven Besteuerung müssen geeignete verfahrensmäßige Vorkehrungen zur Information der Steuerverwaltung über steuerrelevante Vorgänge und zur Sicherung des Steueranspruchs geschaffen werden. Diese sollen Steuerpflichtige jedoch nicht unnötig administrativ belasten und möglichst an Lösungen anknüpfen, die von der Wirtschaft für ihre eigenen Zwecke – z. B. zur Herstellung von Rechtssicherheit und Vertrauen im Geschäftsverkehr einschließlich der Durchsetzung eines effektiven Urheberrechtsschutzes – entwickelt werden.
- Die Rahmenbedingungen für die Besteuerung des Elektronischen Geschäftsverkehrs sollen von den gleichen Grundsätzen geprägt sein, die für die Besteuerung des konventionellen Handels gelten.

Folgende Prinzipien sind im „Taxation Framework Conditions“ (OECD CFA 1998, 38 Rev. 3) festgelegt:

- Neutralität: Die Besteuerung soll möglichst neutral zwischen den verschiedenen Formen des elektronischen Handels und zwischen dem elektronischen Handel und dem konventionellen Handel erfolgen;
- Effizienz: Der administrative Aufwand, der für die Einhaltung der steuerlichen Pflichten erforderlich ist, soll sowohl auf Seiten der Steuerzahler als auch auf Seiten der Finanzverwaltung möglichst gering gehalten werden;
- Sichere und einfache Regeln: Die steuerlichen Konsequenzen müssen für den Steuerpflichtigen vorhersehbar sein. Die formellen und materiellen steuerlichen Belastungen müssen bekannt und einfach ermittelbar sein;

- Fairness und Effektivität;
- Flexibilität.

Die Internationalität des Internets führt dazu, dass die mit dem E-Commerce aufkommenden Besteuerungsfragen nicht nur von nationalem, sondern zwangsläufig von **nationenübergreifendem Interesse** sind. So waren seit Beginn der Öffnung des Internets und dessen wirtschaftlich ernst zu nehmenden Einsatzes für breitere Bevölkerungsgruppen dessen rechtliche und steuerrechtliche Auswirkungen mehrfach Gegenstand von Konferenzen und Gesetzgebungsüberlegungen. Erstmals wurden die Steuerfragen des E-Commerce im Rahmen einer **G7-Ministerkonferenz über die Informationsgesellschaft 1995** im internationalen Kontext – allerdings ohne konkrete Ergebnisse – angesprochen. “A European Initiative in Electronic Commerce” war der Titel des **Grünbuchs**, das die **Europäische Kommission 1997** veröffentlichte. Soweit das Steuerrecht angesprochen war, wurden im Wesentlichen **drei Prinzipien** herausgestellt: Steuerliche Sicherheit, Neutralität und Klärung der Verfahrens- und Kontrollprobleme. Gleich die erste Ausgabe des **“Policy Brief”**, mit dem die **OECD seit 1997** über ihre Tätigkeit informiert, behandelt den E-Commerce. Im Hinblick auf **Besteuerungsfragen** sieht die OECD ihr Betätigungsfeld im Wesentlichen darin, die bestehenden gesetzlichen Regelungen für den E-Commerce anzupassen, um ein neutrales steuerliches Umfeld zu schaffen. Der E-Commerce war ferner Gegenstand einer in **1997** erschienenen **Abhandlung des US-amerikanischen Präsidenten William J. Clinton** und des Vizepräsidenten *Albert Gore*, in der die Neutralität und Anpassung des materiellen Besteuerungssystems ohne die Einführung neuer Steuern bei gleichzeitiger Transparenz gefordert wurde.

Die **Bonner Erklärungen von 1997** gehen auf eine Konferenz von Ministern der Europäischen Union und der Europäischen Freihandelsorganisation (EFTA) mit Vertretern der Industrie und Internet-Anwendern zurück. Deren Ergebnis war die Bekräftigung der Notwendigkeit, internationale Kooperationen unter Aufrechterhaltung der Steuerneutralität der Internet-Geschäfte zu fördern. Zu dem gleichen Ergebnis kam eine **OECD-Konferenz in Turku 1997**. In den **Vereinigten Staaten von Amerika** drohte die Einführung einer **Bit-Tax** den sich erst entwickelnden E-Commerce zu stoppen. Die zuvor weltweit unbekannte Bit-Tax ist eine Verkehrsteuer auf den Daten-Traffic, unabhängig vom Wert der mit der jeweiligen Datenübertragung ausgeführten Leistung. Es besteht bei den Politikern in Deutschland weiterhin Einigkeit darüber, dass die Informationstechnologie von weiteren, neuen Steuern nicht betroffen sein soll. Es soll verhindert werden, dass es zu einer Besteuerung des Internet-Zugangs, Einführung von Bit-Steuern, Mehrfachbesteuerung und steuerlichen Diskriminierung des E-Commerce kommt. Die “normalen”, in der “realen Welt” schon vorher vorhandenen Steuern bleiben hingegen auch beim E-Commerce bestehen.

Die **International Fiscal Association (IFA)** beauftragte zwei Hochschullehrer, sich mit den steuerrechtlichen Problemen des Electronic Commerce auseinanderzusetzen. Die Studie ist als **Doernberg/Hinnekens-Report** seit 1999 im Buchhandel erhältlich. Inhaltlich kommt sie zu dem Schluss, dass eine befriedigende

steuerliche Erfassung des E-Commerce nur durch eine Anpassung der bereits vorhandenen Systeme erfolgen könne. Für "Neuerfindungen" von Steuern fehle die internationale politische Akzeptanz und praktische Durchführbarkeit. Der europaweit schon am ehesten vereinheitlichten Mehrwertsteuer komme insofern eine besondere Bedeutung zu.

Die ersten konkreten Maßnahmen begannen im Bereich der Umsatzsteuer im Jahr 2002. Der ECOFIN Rat hat nach schwierigen Verhandlungen am 07.05.2002 zwei Rechtsakte zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmter elektronisch erbrachter Dienstleistungen und eine Verordnung zur Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung im Hinblick auf zusätzliche Maßnahmen betreffend den elektronischen Geschäftsverkehr beschlossen. Diese Rechtsakte sind zwischenzeitlich in deutsches Umsatzsteuerrecht umgesetzt worden.

Hinsichtlich der Ertragsteuern bleibt festzuhalten, dass durch die bisher anerkannte Qualifikation von Einkünften bei Internetgeschäften und das Festhalten an dem Vorliegen einer Betriebsstätte zur Begründung des Besteuerungsanspruchs des Quellenstaates das Steueraufkommen trotz Ausweitung der Geschäfte im Quellenstaat nicht entsprechend ansteigen wird. Deutschland versucht mit eigentlich den Missbrauch bekämpfenden Vorschriften, wie z. B. § 50d EStG das Besteuerungsrecht unter bestimmten Voraussetzungen zu erhalten, doch muss festgestellt werden, dass dies derzeit nicht gelingt.

Weiterhin versucht die Europäische Union gegen Gewinnverlagerungen vorzugehen. Die Bundesregierung hat am 20. Februar 2017 (BT-Drucksache 18/11233) den Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vorgelegt. Die steuerlichen Abzugsmöglichkeiten für Lizenzaufwendungen und andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen, die beim Empfänger aufgrund eines als schädlich einzustufenden Präferenzregimes nicht oder nur niedrig besteuert werden, sollen eingeschränkt und somit Besteuerungsinkongruenzen verhindert werden. Nach Angaben der Bundesregierung orientiert sich der Gesetzentwurf an dem von OECD und G 20 für das Vorliegen einer schädlichen Steuerpraxis herangezogene Merkmal der fehlenden substantiellen Geschäftstätigkeit.

### **Schlüsselwörter:**

*Sicherung von Urheberrechten, Fairness, Bit Tax, ECOFIN, OECD, Wettbewerbsneutralität, Diskriminierungsfreiheit*

## **1.4 Besonderheiten im Besteuerungsverfahren**

Gegenüber Leistungen im traditionellen physischen Handels- und Wirtschaftsverkehr sind digitale Transaktionen durch eine Reihe von Besonderheiten gekennzeichnet, auf die das geltende Steuerrecht nicht zugeschnitten ist. Im Folgenden sollen diese nur kurz genannt werden.



Der entscheidende Unterschied und die besondere Eigenart von Aktivitäten im Internet ist der Wegfall von zeitlichen und räumlichen Grenzen sowie von physischen Distanzen, die zur uneingeschränkten Internationalisierung der Wirtschaftsaktivitäten führen. Auch die potentielle Anonymität der Beteiligten bereitet für die Anwendung des Steuerrechts erhebliche Probleme, die oftmals nur durch erhebliche Mitwirkungen der Steuerpflichtigen gelöst werden können. Eine vollständige elektronische Geschäftsabwicklung führt zu erheblichen Prüfungsschwierigkeiten für die Finanzverwaltung. Auch das Fehlen von Hilfstatbeständen erschwert die steuerliche Kontrolle. Schlussendlich ist die Erhöhung der Zahl ausländischer Steuerschuldner eine besondere Herausforderung für die Finanzverwaltungen, die mit der folgenden Formulierung zutreffend beschrieben ist: „Business goes global, taxes stay local“.

Als Erhebungsmodelle bei grenzüberschreitenden Transaktionen wird regelmäßig darüber nachgedacht, die Vertragsparteien oder beteiligte Dritte zur Einbehaltung und Abführung von Umsatz- wie Ertragsteuern zu verpflichten. Hierbei wird es regelmäßig schwierig bis unmöglich sein, den Steuereinbehalt durch den privaten Leistungsempfänger vornehmen zu lassen, da dieser weder über die steuerlichen Kenntnisse noch über die technischen Vorrichtungen verfügen wird, diese Aufgabe wahrzunehmen.

Eher denkbar und in vielen Bereichen des Internationalen Steuerrechts bereits angewandt ist der Steuereinbehalt durch Intermediäre, also Personen, die bei der Leistungserstellung und/oder der Bezahlung in irgendeiner Weise beteiligt sind, ohne direkte Vertragsbeziehungen mit beiden Handelnden zu haben, wobei typischer Weise Kreditkartenunternehmen oder Serviceprovider für die Wahrnehmung dieser Aufgaben in Frage kommen. Wenngleich in Deutschland eine solche Einbehaltungsverpflichtung für Intermediäre noch nicht besteht, haben diese Personen doch bereits im Rahmen der Mitwirkungspflichten zur Ermittlung steuerlicher Verhältnisse bei Dritten entsprechende Aufgaben in Deutschland, wie nachfolgend noch erläutert wird.

In der Praxis werden der Steuereinbehalt und die Steuerabführung durch den leistenden Unternehmer vorgenommen, wobei hierbei die ersten gesetzlichen Regelungen im Bereich der Umsatzsteuer innerhalb der Europäischen Union bereits umgesetzt wurden. Ob dieses Verfahren der freiwilligen Compliance allerdings die Gefahren der Steuernichtdeklaration und Steuerhinterziehung in diesem Bereich verhindern können, muss bezweifelt werden.

Ebenfalls denkbar und bereits seit vielen Jahren praktiziert ist die Einbehaltungs- und Abführungspflicht durch den empfangenden inländischen Unternehmer, der bei der Bezahlung seiner Rechnung an den Vergütungsgläubiger zum Einbehalt der inländischen Steuer des Vergütungsgläubigers verpflichtet ist. Die bereits heute zu beobachtenden Schwächen dieses Besteuerungssystems werden auch auf Geschäftsaktivitäten im Internet greifen und daher noch zu erheblichen Problemen in der Zukunft führen.

All dies ist nicht nur von theoretischer Bedeutung für die notwendige Weiterentwicklung des nationalen wie internationalen Steuerrechts, sondern auch von großer praktischer Bedeutung für Unternehmen, die im Internet als Leistender

oder Leistungsempfänger tätig sind. Steuereinbehaltungs- und -abführungspflichten sind regelmäßig mit Haftungstatbeständen verbunden und können für den Leistungsempfänger zu erheblichen wirtschaftlichen Risiken führen. Hiervon losgelöst gelten die besonderen administrativen Aufwendungen für alle Steuerpflichtigen, denen entsprechende Pflichten auferlegt werden.

**Schlüsselwörter:**

*Steuereinbehalt, Steuerabführung, Steuernichtdeklaration, Verwaltungsaufwand*

### 1.5 Wirtschaftlicher Umfang und Konsequenzen für die steuerliche Belastung oder Entlastung von Unternehmen

Der E-Commerce ist insbesondere im B2B- und B2C-Bereich im Begriff, den klassischen Handel zu ersetzen. Der Handelsverband Deutschland HDE e.V. (Berlin) hat ermittelt, dass die B2C-E-Commerce Umsätze in Deutschland in den Jahren 2006 und 2007 lediglich 15,7 bzw. 17,8 Milliarden EURO in Deutschland betragen haben, während sie im Jahre 2016 44,0 Milliarden EURO ausmachten. Für das Jahr 2017 wird eine Steigerung auf 48,8 Milliarden EURO erwartet.

Der B2B E-Commerce wurde für das Jahr 2012 mit 870 Milliarden EURO Umsatz geschätzt. Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes stieg der Anteil der Unternehmen in Deutschland, die ihre Produkte oder Dienstleistungen auch über das Internet oder andere computergestützte Netzwerke verkaufen, seit 2008 um 7 Prozentpunkte. Im Jahre 2012 vertrieb fast jedes fünfte Unternehmen (19 %) Waren oder Dienstleistungen online. Besonders hervorzuheben sind bei den Online-Umsätzen von Dienstleistungen und digitalen Gütern Pauschalreisen und Übernachtungen mit einem Umsatz von rd. 9,6 Milliarden EURO im Jahre 2016 sowie Flug-, Bahn- und Bustickets sowie Mietwagen mit 6,6 Milliarden EURO Umsatz und Karten für Konzerte, Kino und Veranstaltungen mit rd. 0,9 Milliarden EURO Umsatz.

Der interne Umbau der Unternehmen zu virtualisierten Gebilden setzt sich unvermindert fort. E-Commerce-Aktivitäten im Bereich B2B wie B2C werden konsequent verbessert und völlig neuartige Geschäfts- und Ertragsmodelle entwickelt und umgesetzt.

Die sich aus dieser Entwicklung ergebenden steuerlichen Probleme nehmen an Komplexität ständig zu und bedeuten für die Unternehmen und ihre Berater eine große Herausforderung. Wenngleich zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten trotz rechtlicher Änderungen weiterhin bestehen, rücken doch immer stärker die steuerlichen Risiken, insbesondere der Einkunftszurechnung und Steuerentstrickung in den Vordergrund. Gleichwohl sind auch die Gefahren für das Steueraufkommen der Staaten nicht zu unterschätzen. Der Gesetzgeber sowie die Finanzverwaltung werden weiterhin bemüht sein müssen, die Geschäftsaktivitäten über das Internet, wie aber auch viele andere steuerliche Fragen aus dem Bereich der Informationstechnologie materiell und verfahrenstechnisch sinnvoll zu erfassen. Hierbei kann man bereits heute feststellen, dass die technischen Möglichkeiten sowie die veränderten Erscheinungsformen zu neuartigen Berufsbildern, neuen

Arbeitsformen, neuen Handelsformen und neuen Dienstleistungen, aber auch zu neuen steuerlichen Verpflichtungen führen werden.

Nachfolgend soll eine gewisse Konzentration auf die Geschäftsaktivitäten über das Internet erfolgen, da sich in diesem Bereich die stärksten Veränderungen gezeigt haben.

**Schlüsselwörter:**

*Informationstechnologie, Steuerentstrickung, neue Berufsbilder, Geschäftsmodelle, Arbeitsformen, Handelsformen*

**Fragen und Aufgaben**

1. *Zeigen Sie auf, warum die technischen Möglichkeiten der IT und deren Umsetzung in betriebswirtschaftliche Geschäftsmodelle zwingend eine Anpassung der rechtlichen und insbesondere der steuerlichen Rahmenbedingungen erfordert!*
2. *Welche Bedeutung hat IT als Branche für die Volkswirtschaften und die Weltwirtschaft?*
3. *Welche betriebswirtschaftlichen Umsetzungen neuer Technologien im Zusammenhang mit IT sehen Sie? Erläutern Sie dies anhand einiger selbst gewählter Beispiele genauer!*
4. *Welchen grundlegenden Prinzipien soll die Besteuerung des Electronic Commerce folgen?*
5. *Welche Probleme sehen Sie bei der Steuererhebung und -abführung bei grenzüberschreitenden Geschäften im Internet?*
6. *Wie groß ist der wirtschaftliche Umfang und warum kann man die Besteuerung dieses Bereiches nicht unbeantwortet lassen?*

## II ERTRAGSTEUERLICHE ASPEKTE

Die materiell-rechtlichen Besteuerungsfolgen bei den Ertragsteuern werden maßgeblich von der Anwendbarkeit einiger Grundbegriffe des Steuerrechts auf moderne Informationstechnologien beeinflusst, die nachfolgend beispielhaft analysiert werden sollen. Es handelt sich hierbei um Begriffe, die faktische Umstände beschreiben und die, wenn die tatsächlich gegebenen Lebenssachverhalte unter sie subsumiert werden können, eine bestimmte Besteuerungsfolge auslösen. Beispielhaft gilt dies für die Anknüpfungspunkte der unbeschränkten Steuerpflicht nach deutschem Steuerrecht sowie das Bestimmungskriterium für die Ansässigkeit nach Abkommensrecht. Außerdem sind die maßgeblichen Anknüpfungspunkte für die beschränkte Steuerpflicht zu nennen, wobei insbesondere auf die Bedeutung des Betriebsstättenbegriffs, dem Ausübungstatbestand und der Einkunftsabgrenzung zwischen gewerblichen Einkünften und solchen aus Vermietung und Verpachtung eingegangen wird, da sich hieran die wesentlichen Veränderungen am besten zeigen lassen.

### 1 Grundsätze der Besteuerung von E-Business-Einkünften

Da es in Deutschland kein "Sonderrecht" für die Ertragsbesteuerung des E-Business gibt, findet das **klassische Besteuerungskonzept** Anwendung. Keine Probleme ergeben sich hierdurch im Hinblick auf die Offline-Umsätze, bei denen die Leistungserbringung nicht "online", sondern in der "physischen Welt" erfolgt. Für diese Art von Geschäften wurden die Steuergesetze geschaffen. Komplizierter ist die Subsumtion der Online-Umsätze. Nach weitestgehend einhelliger Einschätzung in Politik und Literatur soll es auch für diese dem Grunde nach dauerhaft bei der Anwendung des klassischen Besteuerungskonzepts bleiben. Lediglich "Anpassungen" sollen vorgenommen werden, die das Online-E-Business einfacher und verlässlicher erfassen. Bis diese diskutiert und eingeführt werden, bleibt es bei der Anwendung und Auslegung der bestehenden Steuernormen.

Von besonderer Bedeutung ist daher die Fragestellung, wann eine Person, die nicht im Inland ansässig ist, der deutschen beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Für die Fälle, in denen eine Person im Inland ansässig ist, ergeben sich steuerliche Probleme nur hinsichtlich der Anrechenbarkeit ausländischer Steuern, die im Ausland auf Einkünfte aus Internet-Transaktionen gezahlt wurden. Bei reinen Inlandssachverhalten, also bei denen sowohl der leistende Unternehmer als auch der empfangende Kunde (unabhängig ob Unternehmer oder Privatperson) im Inland ansässig ist, entstehen keine neuartigen Besteuerungsprobleme, da regelmäßig sowohl steuerbare Einkünfte wie auch Umsätze gegeben sind, deren Behandlung den allgemeinen Grundsätzen folgt.

Eine Tätigkeit unterliegt nur dann der deutschen Einkommensteuerpflicht, d.h., sie stellt nur dann eine steuerlich relevante "**Einkunftsquelle**" dar, wenn sie nach ihrer Art unter eine der **sieben Einkunftsarten** der §§ 2 Abs. 1 Nr. 1–7, 49 Abs. 1 EStG iVm. § 8 Abs. 2 KStG fällt. Ferner muss die Einkunftsquelle einem

inländischen **örtlichen Anknüpfungspunkt**, z.B. dem Wohnsitz des Steuerpflichtigen oder einer inländischen Betriebsstätte, zurechenbar sein, wobei die Anknüpfungspunkte je nach Einkunftsart differieren können.

Insofern ergeben sich bei der Subsumtion des Online-E-Business unter die Ertragsteuernormen **neue Fragen**, z.B. welcher Einkunftsart neue, erst durch das Internet mögliche Geschäftsfelder (z.B. Online-Recherche auf Datenbanken) angehören, welcher Staat die häufig auf der Grundlage von internationalen Verflechtungen des E-Commerce erzielten Einkünfte besteuern darf, welcher Anteil an der steuerbaren Wertschöpfung auf die beteiligten Fiscis entfällt. Für alle Inhaltsanbieter ist die Frage von Bedeutung, wie die hohen Aufwendungen eines professionellen Internet-Auftritts im Rahmen der Gewinnermittlung zu erfassen sind.

Vorrangig ist die Frage zu klären, welche **Art von Einkünften** iSv. § 2 Abs. 1 EStG die Beteiligten des E-Commerce bei ihren Geschäftsaktivitäten erzielen.

Von besonderer Relevanz sind derzeit die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG), selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 3 EStG), nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG), Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG) sowie die sonstigen Einkünfte iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Bei der Zuordnung von Einkünften ist vor allem auf den wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs und weniger auf die wörtliche Formulierung abzustellen.

**Einkünfte aus Gewerbebetrieb** (§ 2 Abs. 1 Nr. 2, § 15 EStG) können vorliegen, wenn z.B. eine Vertriebstätigkeit über das Netz ausgeübt wird, indem Websites als virtuelle Kataloge im Versandhandel von Waren eingesetzt werden. Die Bestellung erfolgt online, während die Lieferung auf gewöhnliche Weise vorgenommen wird. Denkbar ist auch, dass die Ware, z.B. Musik-Songs, Video-Clips im MP3-Standard, gleich online als Download geliefert werden. Ferner bietet sich das Internet als Vertriebsweg für Reiseveranstalter an, indem Angebote und Buchungen online abgewickelt werden. Der Provider des Webhostings, der die Website seines Kunden gegen Vergütung auf seinem Server aufnimmt, erfüllt mit seinen Einkünften die Voraussetzungen des Gewerbebetriebs. Kapitalgesellschaften sowie Personenhandelsgesellschaften erzielen stets bzw. regelmäßig gewerbliche Einkünfte.

**Einkünfte aus selbständiger Arbeit** (§ 2 Abs. 1 Nr. 3, § 18 EStG) können unterschiedlicher Natur sein. Zum einen kann es sich um Beratungsleistungen von Freiberuflern handeln, die über das Internet erbracht werden, z. B. Rechtsberatung, Erstellung von Gutachten oder Assistenz bei medizinischen Operationen. Von erheblicher praktischer Bedeutung ist auch die Einordnung von Ingenieuren und Informatikern zu den freien Berufen im Sinne von § 18 Abs. 1 EStG (vgl. *Schmittmann*, K&R 2016, 28, 32). Die Tätigkeit eines IT-Ingenieurs sah der BFH (Urteil vom 22. September 2009 – VIII R 31/07, BFHE 227, 394 ff. = DB 2010, 252 f.) im Gegensatz zur Finanzverwaltung und der Vorinstanz (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 21. August 2007 – 6 K 1791/05, EFG 2008, 1884 ff.) als freiberuflich an. Ein als Systemadministrator tätiger Dipl.-Ingenieur für technische Informatik könne einen freien Beruf ausüben. Der BFH sah weiterhin die Tätigkeit im Bereich EDV-Consulting und Software-Engineering als freiberuflich an (so BFH, Urteil vom 22. September 2009 – VIII R 63/06, BFHE 227, 384 ff. =

BFH/NV 2010, 497 ff.). Ein Autodidakt, der über Kenntnisse und Fähigkeiten verfüge, die in Breite und Tiefe denen eines Dipl.-Informatikers entsprechen, kann einen ingenieurähnlichen und damit einen freien Beruf ausüben, wenn er Betriebs- und Datenübertragungssysteme einrichtet und betreut (so BFH, Urteil vom 22. September 2009 – VIII R 79/06, BFHE 227, 390 ff. = BStBl. II 2010, 404 ff.).

Die Gleichstellung mit einem Beruf im Sinne von § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG setzt nach der Rechtsprechung des BFH voraus, dass der Steuerpflichtige über eine ähnliche Ausbildung verfügt und eine ähnliche Berufstätigkeit ausübt (so BFH, Urteil vom 11. November 2014 – VIII R 17/12, EStB 2015, 240). Im vorliegenden Sachverhalt hatte das FG – vom BFH unbeanstandet – offengelassen, ob der Kläger über eine dem Beruf des Ingenieurs vergleichbare Ausbildung verfügt, da jedenfalls die von ihm ausgeübte berufliche Tätigkeit nicht ingenieurähnlich war (so BFH, Urteil vom 11. November 2014 – VIII R 17/12, EStB 2015, 240). Der BFH (Urteil vom 3. Mai 2016 – VIII R 4/13, BFH/NV 2016, 1275 ff.) hat zudem zur Ähnlichkeitsprüfung bei einem im EDV-Bereich tätigen Autodidakten Stellung genommen. Dieser übte eine Tätigkeit mit den Schwerpunkten der Planung, Durchführung und des Verkaufs von Netzwerkinfrastrukturen sowie Expertensystemen für Konstruktionszeichnungen und kaufmännischer Software aus. Der vom Finanzgericht beauftragte Sachverständige kam zu dem Ergebnis, dass er aus den vom Kläger vorgelegten Unterlagen nicht ableiten könne, dass der Kläger in den Streitjahren über ein Wissen verfüge, das dem Wissen eines Dipl.-Informatikers oder Wirtschaftsinformatikers (FH) in Breite und Tiefe entsprochen habe. Eine Wissensprüfung lehnte der Kläger ab. Zum Nachteil des Klägers berücksichtigte der BFH, dass der Kläger keine Belege zu dem Inhalt der Fortbildungsveranstaltungen und den von ihm selbst durchgeführten Seminaren vorgelegt hat. Allein die Anschaffung von Fachbüchern und die Behauptung von deren Durcharbeiten reiche nicht aus. Es bleibt also auch nach der neueren Rechtsprechung dabei, dass ein Autodidakt zwar unter die Katalogberufe des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG fallen kann, dies aber voraussetzt, dass seine Kenntnisse in Tiefe und Breite denen eines erfolgreichen Absolventen mindestens einer Fachhochschule entsprechen müssen und der Autodidakt einer Tätigkeit nachgeht, die üblicherweise durch mindestens Fachhochschulabsolventen ausgeübt wird.

Verfügen Arbeitnehmer über ein Home-Office, über das sie via Internet mit dem Rechenzentrum ihres Arbeitgebers verbunden sind, mit dessen Hilfe sie die ihnen übertragenen Arbeiten erledigen, sind die Gehaltszahlungen als **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 19 EStG) zu qualifizieren.

Gemäß § 3 Nr. 45 EStG sind steuerfrei die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungsgeräten und Telekommunikationsgeräten sowie deren Zubehör, aus zur privaten Nutzung überlassenen System- und Anwendungsprogrammen, die der Arbeitgeber auch in seinem Betrieb einsetzt, und aus den im Zusammenhang mit diesen Zuwendungen erbrachten Dienstleistungen. Dies gilt entsprechend für Steuerpflichtige, denen die Vorteile im Rahmen einer Tätigkeit zugewendet werden, für die sie eine Aufwandsentschädi-

gung im Sinne des § 3 Nr. 12 EStG (Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen) erhalten.

Das Internet bietet Banken die Möglichkeit, nahezu die gesamte Produktpalette via Internet anzubieten. Online-Banking und Online-Broking sind schon jetzt sehr beliebt. So können **Einkünfte aus Kapitalvermögen** (§ 2 Abs. 1 Nr. 5, § 20 EStG) eine Rolle spielen.

Denkbar ist ferner, dass im Rahmen des E-Business immaterielle Wirtschaftsgüter und Rechte, wie z.B. zeitlich befristete Online-Nutzungsrechte, von Datenbanken angeboten werden, was, je nach Vertragsausgestaltung, zu **Einkünften aus Vermietung und Verpachtung** (§ 2 Abs. 1 Nr. 6, § 21 EStG) führen kann. Beschränkt sich das Angebot nicht hierauf, sondern werden zusätzliche Online-Dienste, Auswertungsmodule etc., ggf. als Gesamt-Service, angeboten, liegen insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Im Folgenden sollen die Einkunftsarten und ihre Bedeutung für die Informationstechnologie näher untersucht werden.

**Schlüsselwörter:**

*Einkunftsarten, Werbungskostenabzug, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, Gesetzmäßigkeit der Besteuerung.*

## **2 Ansässigkeit und unbeschränkte Steuerpflicht**

Die vorzunehmende Unterscheidung in unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht bereitet bei natürlichen Personen regelmäßig keine Schwierigkeiten, da der Wohnort oder subsidiär der Ort des gewöhnlichen Aufenthaltes anhand offensichtlicher, tatsächlich erkennbarer Kriterien feststellbar ist. Gleiches gilt auch für nach inländischem Gesellschaftsrecht gegründete Kapitalgesellschaften, da deren Sitz stets im Inland zu liegen hat und somit die unbeschränkte Steuerpflicht zur Folge hat.

Demgegenüber unterliegen nach ausländischem Gesellschaftsrecht gegründete Kapitalgesellschaften, die einem Rechtstypenvergleich entsprechend als solche anerkannt sind, nur dann der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, wenn sich der Ort der Geschäftsleitung im Inland befindet. Die Bestimmung des Ortes der geschäftlichen Oberleitung als den Ort, an dem der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird, ist nach tatsächlichen Gegebenheiten zu bestimmen. Der Ort der geschäftlichen Oberleitung ist dort anzunehmen, wo die Personen, die zur Geschäftsleitung berechtigt sind oder die die tatsächliche Geschäftsführung innehaben, diese tatsächlich ausüben. In der Regel wird dies in den Büroräumen der Gesellschaft sein. Abweichend von weiteren Problemen der Bestimmung des Ortes der tatsächlichen geschäftlichen Oberleitung sind bei Geschäftsaktivitäten im Internet und der Nutzung von Videokonferenzen, E-Mail-Kommunikation und Ähnlichem folgende Fragen von besonderer Bedeutung:

- Wie erfolgt die Ortsbestimmung, wenn die Geschäftsleitung an mehreren Orten vorgenommen wird?

- Was passiert, wenn wegen der geforderten Dauerhaftigkeit ein Ort der geschäftlichen Oberleitung nicht bestimmt werden kann?

Problematisch ist die Bestimmung des Ortes, an dem sich die bedeutendste Stelle der Geschäftsleitung befindet, immer dann, wenn nahezu gleichgewichtige Entscheidungsbereiche über mehrere Orte verstreut sind. Lässt sich eine örtliche Anknüpfung nicht vornehmen, weil die gleichberechtigten Geschäftsführer nicht physisch an einem Ort sind, sondern mittels Videokonferenzen oder E-Mail-Kommunikation eine Entscheidung herbeiführen, gibt es keinen Ort der Geschäftsleitung.

In Zukunft werden die Fälle zunehmen, bei denen der Ort der geschäftlichen Oberleitung aufgrund moderner Kommunikationsmedien nicht am Ort der räumlichen Verkörperung eines Unternehmens ist, sondern in den Räumlichkeiten einer Wohnung des oder der geschäftsführenden Gesellschafter. Die Finanzverwaltungen werden bemüht sein, in diesen Fällen den Ort der geschäftlichen Oberleitung bzw. den Mittelpunkt der Geschäftsleitung ausländischer Gesellschaften mit inländischen Gesellschaftern im Inland anzunehmen. Die Rechtsfolge der Ansässigkeit im Inland nach nationalem deutschem Steuerrecht ist dann die unbeschränkte Steuerpflicht, die sich über alle steuerbaren Einkünfte erstreckt, unabhängig davon, wo die wirtschaftliche oder tatsächliche Quelle der Einkünfte belegt ist.

Während nach unilateralem deutschem Steuerrecht das Vorliegen mehrerer Orte der Geschäftsleitung durchaus gegeben sein und toleriert werden kann, ist dies im Abkommensrecht anders. Hier bedarf es der eindeutigen Qualifizierung eines Staates als Ansässigkeitsstaat und des anderen Vertragsstaates als Quellenstaat. Gemäß Art. 4 Abs. 1 OECD-MA ist eine Kapitalgesellschaft in einem Vertragsstaat dann ansässig, wenn sie aufgrund des Ortes der Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals nach dem jeweiligen nationalen Recht des Vertragsstaates steuerpflichtig ist. Ein ähnliches Merkmal ist z.B. der Sitz einer Kapitalgesellschaft, der nach deutschem Steuerrecht zur unbeschränkten Steuerpflicht führt. In Extremsituationen kann die fehlende Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung zur Nichtanwendung des DBA führen.

### **Schlüsselwörter:**

*Ansässigkeit nach nationalem Steuerrecht, Ansässigkeit nach Abkommensrecht, Quellenstaat, Ort der Geschäftsleitung, fehlender Abkommensschutz*