

# Stellungnahme

## Besteuerung grenzüberschreitender Online-Werbeleistungen

Februar 2019

Seite 1

### 1 Zusammenfassung

In Abkehr von ihrer bisherigen Praxis hat die Finanzverwaltung in einigen aktuellen Betriebsprüfungen in der Erbringung von Online-Werbeleistungen die Überlassung von Rechten bzw. Knowhow gesehen. Dies würde in grenzüberschreitenden Gestaltungen – entgegen der bisherigen Rechtsauffassung – zur Begründung einer beschränkten Steuerpflicht für den ausländischen Erbringer der Werbeleistung und zur Verpflichtung zum Quellensteuereinbehalt für den inländischen Auftraggeber der Werbeleistung führen. Die Änderung der Verwaltungsauffassung kommt für die betroffenen Unternehmen überraschend. Sie haben daher keine entsprechenden Vorkehrungen getroffen. Aus Sicht des Bitkom sind eine beschränkte Steuerpflicht für Online-Werbeleistungen und eine sich daran anschließende Pflicht zum Einbehalt von Quellensteuern nicht zu rechtfertigen. Dies wird im Folgenden begründet.

### 2 Ausgangslage

Unternehmen, die in Deutschland weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung haben, unterliegen lediglich mit ihren in § 49 EStG abschließend aufgezählten Einkünften der deutschen Besteuerung (beschränkte Steuerpflicht). Danach fallen z.B. aus dem Ausland erbrachte Dienst- oder Werkleistungen nicht unter die beschränkte Steuerpflicht in Deutschland (sog. Direktgeschäft bzw. Dienstleistungsexport). Ein ausländischer Leistungsanbieter kann jedoch mit seinen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn die Einkünfte aus der Überlassung von Rechten oder aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten resultieren.

Ist nach § 49 EStG eine beschränkte Steuerpflicht aufgrund der Überlassung von Rechten oder der Nutzungsüberlassung von Erfahrungen, Kenntnissen oder Fertigkeiten gegeben, so kann ein Unternehmen im Inland, das diese überlassenen Positionen gegen Entgelt nutzt (Vergütungsschuldner), nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG zum Einbehalt der darauf entfallenden Steuer verpflichtet sein. Der Vergütungsschuldner hätte danach den Steuerbetrag von der Zahlung abzuziehen und für den eigentlichen Steuerschuldner an die deutsche Finanzverwaltung abzuführen.

Bitkom  
Bundesverband  
Informationswirtschaft,  
Telekommunikation  
und Neue Medien e.V.

Thomas Kriesel  
**Bereichsleiter Steuern,  
Unternehmensrecht und -finanzierung**  
T +49 30 27576-146  
t.kriesel@bitkom.org

Albrechtstraße 10  
10117 Berlin

Präsident  
Achim Berg

Hauptgeschäftsführer  
Dr. Bernhard Rohleder

## Stellungnahme Besteuerung grenzüberschreitender Online-Werbeleistungen

Seite 2|10

Für nicht oder zu gering abgeführte Abzugssteuer haftet der Vergütungsschuldner (§ 50a Abs. 5 S. 4 EStG).

Zur Begründung einer beschränkten Steuerpflicht für einen Anbieter von Online-Werbeleistungen mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland kommt es also entscheidend darauf an, ob in der erbrachten Online-Werbeleistung eine Überlassung von Rechten oder eine Nutzungsüberlassung von Erfahrungen, Kenntnissen oder Fertigkeiten zu sehen ist.

### 3 Erscheinungsformen von Online-Werbung

#### 3.1 Bannerwerbung

Bei der Bannerwerbung werden Werbebotschaften auf Internetseiten geschaltet. Die Werbung wird dabei als Grafik- oder Animationsdatei in die Internetseite eingebunden und mit einem begleitenden Hyperlink verknüpft, der auf die Internetpräsenz des Werbenden weiterleitet. Die Bannerwerbung erfolgt entweder in Netzwerken miteinander kooperierender Domainbetreiber oder über einen spezialisierten Vermarkter. Allerdings werden die Werbebanner in der Regel nicht auf beliebigen Internetseiten dargestellt, sondern nur auf solchen Seiten, die thematisch zu der Werbebotschaft passen. Das werbende Unternehmen kann die Parameter vorgeben, nach denen die Werbebotschaft angezeigt wird (z.B. zeitlich, geografisch, thematisch).

Die Vergütung für die Bannerwerbung richtet sich danach, wie oft das Banner des werbenden Unternehmens beim Aufruf einer Internetseite eingeblendet wurde oder wie oft Besucher der Seite auf das geschaltete Banner geklickt haben. Bei anderen Werbeformen verdient der Betreiber erst bei bestimmten Aktionen, die als Folge der Weiterleitung auf die Internetpräsenz des werbenden Unternehmens ausgelöst werden, z.B. bei einer Bestellung in einem Online-Shop oder bei Anmeldung auf einer Internetseite. Inhalt des Vertrages über Bannerwerbung ist also die zielgerichtete Übermittlung einer Werbebotschaft an potenzielle Kunden, wobei der Erfolg der Werbebotschaft in der Regel über Klicks gemessen wird und auch nur bei Eintritt eines Werbeerfolgs eine Vergütung fällig wird.

#### 3.2 Suchmaschinenwerbung

Die Suchmaschinenwerbung bietet zum einen die Möglichkeit, bezahlte Anzeigen zu schalten, die auf den Suchergebnisseiten außerhalb der Suchergebnisliste eingeblendet werden (Suchmaschinenmarketing). Zum anderen gibt es die Möglichkeit einer unentgeltlichen Auflistung in den Suchergebnissen selbst, die auf die Suchanfragen der Suchmaschinennutzer angezeigt werden (Suchmaschinenoptimierung). In beiden Fällen orientiert sich die Einblendung der Anzeige bzw. des organischen Suchergebnisses an den vom Suchmaschinennutzer jeweils eingegebenen Stichworten der Suchanfrage. Die

## Stellungnahme Besteuerung grenzüberschreitender Online-Werbeleistungen

Seite 3|10

Werbung wird also für den Suchmaschinennutzer nur sichtbar bei einem thematischen Bezug zur Suchanfrage. Nur im Falle des Suchmaschinenmarketings kommt jedoch auch ein Vertrag mit dem Suchmaschinenbetreiber zustande.

Die Werbetreibenden bezahlen beim Suchmaschinenmarketing für die Leistungen der Suchmaschinenbetreiber erfolgsabhängige Vergütungen. Der Erfolg bemisst sich an der Anzahl der Klicks, über die Nutzer auf die Internetseite des Werbenden gelangen, oder an sonstigen Formen der Kontaktaufnahme mit dem Werbenden (z.B. über Telefon oder in Form einer Registrierung in einem Online-Shop). Kosten für den Werbekunden entstehen erst, wenn zumindest die Verknüpfung zu seiner Internetseite angeklickt wurde. Die Höhe der Kosten bestimmt sich danach, wieviel Geld der Werbekunde für einen Klick zu zahlen bereit ist. Je höher der Betrag ist, der für einen Klick geboten wird, umso höher ist die Wahrscheinlichkeit, dass die Werbung überhaupt erscheint und umso günstiger ist der Werbeeintrag positioniert. Letztlich zahlt der Werbetreibende also für den vom Suchmaschinenbetreiber erbrachten Referenzierungsdienst (vgl. auch die Darstellung im Tatbestand des [EuGH-Urteils vom 23.03.2010, C-236/08 bis C-238/08 „Google France“](#) Rn. 22 - 27).

Ob überhaupt und mit welcher Priorität die Werbung eines bestimmten Anbieters angezeigt wird, wird in einem automatischen Auktionsverfahren ermittelt. Dabei handelt es sich um ein besonderes Vergabeverfahren des Portalbetreibers, um denjenigen festzustellen, mit dem tatsächlich ein Vertrag über die Anzeige einer Werbung geschlossen wird. Kriterien im Vergabeverfahren sind vor allem das Gebot des Werbekunden für einen Klick und die thematische Nähe zu den vom Suchmaschinennutzer eingegebenen Suchbegriffen.

### 3.3 Social Media Werbung

Aufgrund ihres umfassenden Wissens über ihre Nutzer und deren Interessen können Social Media-Plattformen ebenfalls sehr zielkundengerechte Werbeleistungen anbieten. Die besondere Leistung besteht dabei in der Personalisierung der Werbung, d.h. in der gezielten Ansprache von Nutzern, die vorab durch Datenfilter und Datenauswertung als für die Werbebotschaft besonders empfänglich identifiziert wurden. Die Plattformbetreiber stellen für Werbetreibende Tools bereit, mit denen diese Anzeigenkampagnen erstellen, speziell auf bestimmte Zielgruppen zuschneiden und innerhalb des sozialen Netzwerks durchführen können. Die Zielgruppe für eine Werbekampagne kann nach Standort, Alter, Geschlecht, Sprache, Interessen und Verhalten eingegrenzt werden. Eine weitere Anpassung ist durch die Zusammenstellung von maßgeschneiderten Zielgruppen (Custom Audiences) möglich, um bestimmte Nutzer aus der Zielgruppe für eine Anzeige auszuschließen. Die Werbeanzeigen können im Newsfeed der Werbeadressaten oder in einer eigenen Spalte für Werbeanzeigen erscheinen.

## Stellungnahme Besteuerung grenzüberschreitender Online-Werbeleistungen

Seite 4|10

Auch in sozialen Netzwerken werden die Werbeanzeigen im Auktionsverfahren zugeteilt. In der Anzeigenauktion wird ermittelt, welche Werbeanzeigen welchen Nutzern gezeigt werden. Dafür legt das werbende Unternehmen Budget, Zielgruppe und Inhalt der Werbeanzeige fest. Die Kosten richten sich nach der Reichweite und den Interaktionen, die bei der jeweiligen Werbeanzeige anfallen. Diese wiederum bemisst sich nach der Anzahl der Personen, die eine Anzeige angeschaut, einen Link angeklickt oder die beworbene Ware gekauft haben.

### 4 Beschränkte Steuerpflicht für Online-Werbeleistungen

#### 4.1 Tatbestandsvoraussetzungen

Die beschränkte Steuerpflicht für Online-Werbeleistungen in Deutschland besteht nur, wenn die Werbeleistung unter einen Tatbestand des § 49 EStG subsumiert werden kann. Zur Begründung einer beschränkten Steuerpflicht kann § 50a EStG nicht herangezogen werden. Denn § 50a EStG regelt nur die Durchführung der Besteuerung für den Fall, dass eine beschränkte Steuerpflicht bereits feststeht, begründet jedoch kein eigenes Besteuerungsrecht.

Verfügt ein Unternehmen, das eine Online-Werbeleistung erbringt, weder über eine Betriebsstätte noch über einen ständigen Vertreter im Inland, kommt eine beschränkte Steuerpflicht für die Werbeleistung lediglich nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f) EStG, nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG oder nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG in Betracht. Für die ersten beiden Varianten müsste ein Recht Vertragsgegenstand sein, das in Deutschland in einem öffentlichen Buch oder Register eingetragen ist, oder das in einer inländischen Betriebsstätte oder sonstigen Einrichtung verwertet wird. Für eine beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG müssten besondere Kenntnisse oder Fähigkeiten oder Nutzungsrechte hieran überlassen worden sein. Register werden in Deutschland nur für Rechte an Grundstücken und Schiffen, für Patente, Gebrauchsmuster, Marken und Designs geführt. Solche Rechte sind im Rahmen von Online-Werbung jedenfalls nicht Vertragsgegenstand. Auch ansonsten findet keine Rechteüberlassung statt (vgl. nachfolgend unter 4.2.2).

Im [BMF-Schreiben vom 27.10.2017 zur beschränkten Steuerpflicht und zum Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken](#) definiert die Finanzverwaltung den Begriff der Verwertung i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG bzw. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG als ein „zielgerichtetes Tätigwerden, um aus den überlassenen Rechten selbst einen wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen“. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist es demnach erforderlich, unmittelbar aus dem überlassenen Recht einen Nutzen zu ziehen, d.h. daraus Erträge zu generieren. Dies zeigt auch das Beispiel 5 des vorgenannten BMF-Schreibens, wonach lediglich der kommerzielle Vertrieb von Software eine Verwertung darstellt. Aus dem Vertragsgegenstand von Online-

## Stellungnahme Besteuerung grenzüberschreitender Online-Werbeleistungen

Seite 5|10

Werbeleistungen werden jedoch selbst keine Erträge generiert. Erträge werden erst aus dem nachfolgenden Vertrieb von Produkten oder Dienstleistungen erwirtschaftet. Die in Anspruch genommenen Werbeleistungen nehmen an dem Leistungsaustausch zwischen dem inländischen Werbetreibenden und dessen Kunden nicht teil; sie können lediglich dazu dienen, diesen Kunden zu gewinnen. Eine Verwertung von Rechten kann darin nicht gesehen werden.

Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG unterliegt aber auch die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren der beschränkten Steuerpflicht, soweit diese im Inland genutzt werden. Der BFH fasst die in § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG aufgezählten gewerblichen Erfahrungen, Kenntnisse und Fertigkeiten unter dem Begriff Knowhow zusammen und meint damit Spezialwissen als Ergebnis erfinderischer Tätigkeit, aber auch von Erfahrungswissen, dessen Wert darin besteht, einem Dritten, dem es vermittelt wird, Zeit und Kosten zu ersparen (BFH, Urteil vom 13.11.2002, Az. I R 90/01).

Bei der Frage, ob die Erbringung von Online-Werbeleistungen zu einer beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG führt, kommt es also entscheidend darauf an, ob diese Leistungen mit der Überlassung der Nutzung oder des Rechts zur Nutzung von Knowhow (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG) einhergehen und die Rechte bzw. das Knowhow in der Folge im Inland genutzt werden (dazu nachfolgend 4.2.3).

### 4.2 Rechtliche Qualifizierung von Online-Werbeleistungen

#### 4.2.1 Erzielung von Werbungserfolg als vertraglicher Leistungsinhalt

Die Analyse der Erscheinungsformen von Online-Werbung (vgl. oben 3) zeigt, dass die vertragsgegenständliche Leistung bei einem Vertrag über Online-Werbung in der Erzielung eines Werbeerfolgs in Gestalt einer Kundenvermittlung besteht. Entsprechend ist eine Vergütung nur zu zahlen, wenn eine Werbeanzeige tatsächlich im Wahrnehmungsbereich potenzieller Kunden eingeblendet und von diesen auch zumindest zur Kenntnis genommen wird (die Kenntnisnahme wird dabei über die Klicks gemessen). Entsprechend qualifiziert die aktuelle Zivilrechtsprechung Verträge über Online-Werbung als Werkverträge, da für Werkverträge die Erreichung eines Leistungserfolgs kennzeichnend ist (LG Bad Kreuznach, Urteil v. 01.03.2017, Az. 1 S 84/16, und nachfolgend BGH, Versäumnisurteil vom 17.05.2018, Az. VII ZR 70/17, sowie BGH, Urteil vom 22.03.2018, Az. VII ZR 71/17, zur Banner-Werbung im Internet). Eine Überlassung von Rechten oder sonstigen Positionen zur Nutzung hat die Zivilrechtsprechung in Verträgen über Online-Werbeleistungen nicht gesehen.

## Stellungnahme Besteuerung grenzüberschreitender Online-Werbeleistungen

Seite 6|10

Der BFH hat selbst bei abweichender Qualifizierung eines Vertrages durch die Vertragsparteien eine Vertragsbeziehung über die Vermittlung von Reisekunden und Reiseleistungen als Dienstleistung und nicht als Übertragung von Rechten eingestuft (vgl. [BFH im Urteil v. 26.04.2018 – III R 25/16](#)). Zudem hat der BFH in dem vorgenannten Urteil festgestellt, dass es für die Abgrenzung einer Dienstleistung von der Überlassung eines Rechts unerheblich ist, ob die Leistung unmittelbar durch eine Person oder aber „maschinell“ erbracht wird. Denn maßgeblich sei nicht, ob eine Leistung durch persönliches Tätigwerden oder durch technische Abläufe erbracht wird, sondern ob durch sie eine Nutzungsbefugnis an einem Recht überlassen wird.

Die Europäische Kommission ordnet Online-Werbeleistungen ebenfalls als Dienstleistungen ein. In Art. 3 ihres [Richtlinienvorschlags COM\(2018\) 148 final 2018/0073 \(CNS\)](#) vom 21. März 2018 zur Einführung einer Steuer auf bestimmte digitale Dienstleistungen in Europa werden Erträge aus der Platzierung von Werbung auf einer digitalen Schnittstelle als Erträge aus der Erbringung einer Dienstleistung definiert.

### 4.2.2 Keine Rechteüberlassung bei Online-Werbung

Auch wenn der BFH bisher – soweit ersichtlich – noch nicht explizit zur steuerrechtlichen Beurteilung von Online-Werbeleistungen Stellung genommen hat, lassen sich aus seiner Rechtsprechung Kriterien für die Frage ableiten, ob es sich bei vertraglichen Leistungen um eine Überlassung von Rechten handelt oder nicht. Im Rahmen der Auslegung von § 8 Nr. 1 Buchst. f S. 1 GewStG definiert der BFH in seinem [Urteil vom 26.04.2018 \(Az. III R 25/16\)](#) Rechte als Immaterialgüterrechte, d.h. als subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen eine geschützte Rechtsposition – ein Abwehrrecht – besteht. Knowhow sei nicht als Recht anzusehen, weil es keine geschützte Rechtsposition vermittele, die gegenüber Dritten durchgesetzt werden könne.

Bei einem Vertrag über Online-Werbeleistungen erwirbt ein werbendes Unternehmen kein Recht auf Einblendung seiner Anzeige beim Internetnutzer. Denn aufgrund des vorab zu durchlaufenden Auktionsverfahrens steht gar nicht fest, ob ein Unternehmen überhaupt mit seiner Werbeanzeige zum Zug kommt. Der Werbetreibende kann lediglich ein Gebot für die Anzeige seiner Werbebotschaft abgeben, jedoch ohne Anspruch auf Berücksichtigung und insbesondere nicht für eine bestimmte – über die einzelne Auktion hinausgehende – Dauer. Eine geschützte Rechtsposition erhält das werbende Unternehmen nicht und damit auch kein Abwehrrecht gegenüber Dritten. Beides hat der BFH in seinem Urteil vom 26.04.2018, Az. III R 25/16 jedoch als maßgebliches Indiz für eine Rechteüberlassung angesehen.

## Stellungnahme Besteuerung grenzüberschreitender Online-Werbeleistungen

Seite 7|10

### 4.2.3 Keine Überlassung von Knowhow bei Online-Werbung

Des Weiteren besteht der Zweck eines Vertrages über Online-Werbung auch nicht in der Überlassung von Knowhow zur Nutzung. Zwar setzen die Anbieter bei der Erbringung von Online-Werbeleistungen oder auch bei der Begründung eines diesbezüglichen Vertragsverhältnisses ihr Knowhow sowie bestimmte Algorithmen und Tools ein. Dies dient jedoch nur als Mittel zur Vertragsdurchführung bzw. zur Optimierung der Leistungserbringung, ist jedoch selbst nicht Vertragszweck. Das werbende Unternehmen erhält keine eigene Verfügungsmöglichkeit und keine eigene Nutzungsmöglichkeit über den Algorithmus und das Knowhow außerhalb der Vertragsbeziehung mit dem Anbieter der Werbemöglichkeit und auch keine Einsicht in Aufbau und Wirkungsweise der Algorithmen und Tools. Das werbende Unternehmen erhält also im Rahmen von Online-Werbeleistungen keine eigene Kontrollmöglichkeit über das Knowhow und keinen Einfluss auf den Einsatz des Knowhows. Das Knowhow geht nicht in den Wissensschatz des werbenden Unternehmens über, sodass es außerhalb des konkreten Vertragsverhältnisses weiter genutzt werden könnte.

Selbst wenn man zu der Ansicht gelangen würde, dass eine Nutzungsüberlassung von Knowhow bei Online-Werbung gegeben sei, so würde die Knowhow-Überlassung nicht zu inländischen Einkünften i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG führen, da dieses bzw. der Algorithmus im Inland nicht genutzt werden würde bzw. könnte. Das Wesen des Online-Marketings besteht darin, Daten, welche der Anbieter über die Aktivitäten seiner Nutzer sammelt, zu nutzen, um für solche Nutzer gezielt Werbung zu platzieren. Dabei bedient sich der Anbieter – zur Optimierung der von ihm zu erbringenden Werbeleistung – seines Knowhows bzw. eines selbst entwickelten Algorithmus. Das Knowhow sowie der Algorithmus können jedoch nur in Verbindung mit den erforderlichen Nutzern bzw. Nutzerdaten verwendet werden (bei Suchmaschinenwerbung also nur in Zusammenhang mit den Suchanfragen des Nutzers). Ohne diese Daten aus den Suchanfragen ist eine Nutzung nicht denkbar bzw. nicht wirtschaftlich im Inland verwertbar. Über diese Daten und Nutzer verfügt der inländische Werbetreibende jedoch in keinem Fall; sie werden ihm auch weder überlassen noch zur Verfügung gestellt.

Auch wenn sich also das werbende Unternehmen das Knowhow des Anbieters von Werbemöglichkeiten zunutze macht, kann nicht von einer Überlassung dieses Wissens zur Nutzung gesprochen werden.

Mit der Argumentation, dass in jeder Nutzbarmachung von Knowhow durch den Knowhow-Träger eine Rechteüberlassung oder eine Überlassung des Knowhows zu sehen ist, wären nahezu sämtliche Dienst- und Werkleistungen als Rechte- bzw. Knowhow-Überlassung zu qualifizieren. Nach dieser Argumentation wäre z.B. auch die Beratungsleistung eines Steuerberaters, der in das Beratungsergebnis sein angelerntes Wissen und Abfrageergebnisse aus einer Datenbank einfließen lässt, mit der Überlassung

## Stellungnahme Besteuerung grenzüberschreitender Online-Werbeleistungen

Seite 8|10

von Rechten und Knowhow i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG verbunden. Damit wären die Grenzen zulässiger Auslegung wohl überschritten. Die Konturen gesetzlicher Tatbestände und der vertragsrechtlichen Typologie würden dadurch auf Kosten der Rechtssicherheit zum Verschwinden gebracht. Entsprechend geht auch das FG München mit Urteil vom 27.05. 2013, Az. 7 K 3552/1, davon aus, dass eine Überlassung von Knowhow dort nicht vorliegt, wo Erfahrungswissen nicht vermittelt, sondern vom Auftragnehmer selbst angewendet wird und er bei der Erfüllung dieses Auftrags sein Erfahrungs- oder Spezialwissen anwendet.

### 4.2.4 Zwischenergebnis

Insgesamt kommt es einem Werbetreibenden bei einer Online-Werbemaßnahme nicht auf ein Werberecht oder auf die Nutzung von Knowhow an, sondern auf eine tatsächliche Werbewirkung in Form einer Steigerung des Bekanntheitsgrades seiner Produkte bei besonders ausgesuchten Zielgruppen. Entsprechend ist der Inhalt eines Vertrages über Online-Werbung die Erzielung eines Werbeerfolgs, nicht die Überlassung von Rechten oder von Knowhow oder von Rechten daran. Das bei der Vertragsdurchführung eingesetzte Knowhow wird gerade nicht überlassen oder übertragen, sondern die Technologie erleichtert lediglich die Leistungserbringung des ausländischen Anbieters bzw. dient als Mittel zur Vertragsdurchführung.

## 5 Pflicht zum Quellensteuereinbehalt

Da die Erbringung von Online-Werbeleistungen durch ausländische Anbieter keinen Tatbestand des § 49 EStG erfüllt, ist eine beschränkte Steuerpflicht für diese Leistungen in Deutschland nicht gegeben. In der Folge scheidet auch eine Pflicht des inländischen Auftraggebers solcher Werbeleistungen zum Quellensteuereinbehalt nach § 50a EStG aus.

Die Anwendung von § 50a EStG – dort käme lediglich Abs. 1 Nr. 3 in Betracht – würde zudem an der fehlenden zeitlichen Begrenzung der Rechteüberlassung scheitern. Nach BMF-Schreiben vom 25.11.2010 zum Steuerabzug gemäß § 50a EStG bei Einkünften aus künstlerischen und ähnlichen Darbietungen (dort Rn. 23) ist für die Vornahme eines Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG zwischen der (zeitlich begrenzten) Überlassung eines Rechts zur Nutzung und der endgültigen Überlassung (Rechtekauf) zu unterscheiden. Ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG kommt demnach nur bei der Überlassung eines Rechts zur Nutzung in Betracht, nicht hingegen bei einer endgültigen Rechteüberlassung (Rechtekauf). Eine solche endgültige Rechteüberlassung wäre jedoch – unterstellte man, dass die Erbringung von Online-Werbeleistungen eine Rechteüberlassung einschließt – gegeben. Das BMF vertritt in dem vorgenannten Schreiben (Tz. 24) die Auffassung, dass ein Rechtekauf auch dann wirtschaftlich vorliege, „wenn mit einer Nutzungsüberlassung das wirtschaftliche Eigentum an dem Recht endgültig



## Stellungnahme Besteuerung grenzüberschreitender Online-Werbeleistungen

Seite 9|10

*übergeht; z.B. das Recht verbraucht sich während der eingeräumten Nutzung vollständig – Bandenwerbung –“ (BFH, Urteil v. 16.05.2001, Az. I R 64/99).*

Aufgrund der Anzeigenvergabe im Auktionsverfahren erfolgt die Schaltung der Anzeige – wenn überhaupt – nur einmalig; ein Recht zur Berücksichtigung der Anzeige bei einer erneuten Auktion besteht damit nicht. In zeitlicher Hinsicht würde die Überlassung des Rechts mit der Darstellung der Werbeanzeige enden, sobald der Nutzer die Homepage bzw. die App des ausländischen Werbeanbieters verlässt. Die Dauer der Rechteüberlassung würde sich somit auf eine einzelne Auktion und einen eng abgegrenzten (meist kurzen) Zeitraum erstrecken. Jede weitere erfolgreiche Teilnahme an einer Auktion würde – unter Zugrundelegung der unzutreffenden Annahme einer Rechteüberlassung – ein neues Recht und einen neuen Zeitraum für eine Rechteüberlassung begründen. Ein und dieselbe Werbefläche kann nur einmal vergeben werden, sodass eine Möglichkeit zur Nutzung auf den in der Auktion zum Zuge kommenden Werbetreibenden übergeht. Ein Rückfall der Nutzungsmöglichkeit oder eines Nutzungsrechts auf den Werbeanbieter scheidet aus.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass zu der Frage, ob die Nutzungsüberlassung von Knowhow ohne zeitliche Begrenzung überhaupt zu beschränkt steuerpflichtigen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG führt und diese dann der Steuerabzugspflicht nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen, eine höchstrichterliche Entscheidung noch aussteht. Diese Frage liegt derzeit dem BFH zur Entscheidung vor (Az. I R 18/18).

### 6 Weitere Konsequenzen der geänderten Verwaltungsauffassung

Sollte die Finanzverwaltung an der aus Sicht des Bitkom ungerechtfertigten Qualifizierung von Online-Werbung als Überlassung von Rechten bzw. von Knowhow festhalten, so hätte dies erhebliche Belastungen für werbetreibende Unternehmen im Inland zur Folge. Diesen Unternehmen droht eine Steuerhaftung nach § 50a Abs. 5 Satz. 4 EStG für nicht einbehaltene Quellensteuern aus Vertragsbeziehungen über Online-Werbung und zwar auch rückwirkend für vergangene Veranlagungszeiträume. Dies würde Unternehmen mit dünner Finanzdecke und auch viele Startups schnell an den Rand der Existenzgefährdung bringen. Daher müsste für diese Fälle dringend eine Erlassregelung aus Billigkeitsgründen gefunden werden.

Von den ausländischen Anbietern der Online-Werbeleistungen werden inländische Unternehmen als Vergütungsschuldner keine Erstattungen von Steuerzahlungen zu erwarten haben. Denn die Verträge zwischen ausländischen Werbeanbietern und inländischen Werbekunden sehen regelmäßig sog. „Nettoklauseln“ vor. Darin werden die inländischen Werbekunden verpflichtet, eventuell abzuführende Quellensteuern zusätzlich zum vereinbarten Kaufpreis aus eigenen Mitteln zu zahlen. Übernimmt der

## Stellungnahme Besteuerung grenzüberschreitender Online-Werbeleistungen

Seite 10|10

Vergütungsschuldner die Abzugssteuer im Rahmen einer solchen Nettovereinbarung, erhöht sich die Bemessungsgrundlage noch um den Steuerbetrag.

Die Übernahme dieser Zahlungsverpflichtung durch den inländischen Vergütungsschuldner ändert jedoch nichts daran, dass es sich um eine (persönliche) Steuerschuld des ausländischen Vergütungsgläubigers, d.h. des ausländischen Anbieters der Werbeleistung, für Lizenzentnahmen aus Deutschland handelt. Nach der Mehrzahl der von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen steht das Besteuerungsrecht für Lizenzentnahmen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Vergütungsgläubigers (= Nutzungsberechtigter der Lizenzgebühren) zu (Art. 12 Abs. 1 und 2 OECD-Musterabkommen 2017; so auch die Doppelbesteuerungsabkommen mit Irland und den USA). Demnach könnte der ausländische Vergütungsgläubiger nach § 50d Abs. 1 S. 2 und 3 EStG grundsätzlich die Erstattung der entrichteten Abzugssteuern verlangen. Dazu müsste er zwar nach § 50d Abs. 3 EStG den Nachweis einer eigenen Wirtschaftstätigkeit in seinem Sitzstaat nachweisen. Der EuGH hat aber mit [Urteil vom 20.12.2017 in den Rs. C-504/16 \(„Deister Holding“\) und C-613/16 \(„Juhler Holding“\)](#) sowie mit [Urteil vom 14.06.2018 \(Rs. C-440/17, „GS“\)](#) bereits die partielle Europarechtswidrigkeit des § 50d Abs. 3 EStG festgestellt.

Aufgrund der regelmäßig geschlossenen Nettovereinbarungen würden sich die von inländischen Steuerpflichtigen in Anspruch genommenen Werbeleistungen erheblich verteuern. Zudem könnten sich ausländische Anbieter die Abzugssteuer ggf. erstatten lassen. Ein möglicherweise bestehender Rückzahlungsanspruch des deutschen Werbetreibenden wird insbesondere für zurückliegende Besteuerungszeiträume kaum erfolgreich durchgesetzt werden können. Somit verbliebe für das werbetreibende Unternehmen im Inland ausschließlich ein um entrichtete Abzugssteuern erhöhter Betriebsausgabenabzug.

Bitkom vertritt mehr als 2.600 Unternehmen der digitalen Wirtschaft, davon gut 1.800 Direktmitglieder. Sie erzielen allein mit IT- und Telekommunikationsleistungen jährlich Umsätze von 190 Milliarden Euro, darunter Exporte in Höhe von 50 Milliarden Euro. Die Bitkom-Mitglieder beschäftigen in Deutschland mehr als 2 Millionen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Zu den Mitgliedern zählen mehr als 1.000 Mittelständler, über 500 Startups und nahezu alle Global Player. Sie bieten Software, IT-Services, Telekommunikations- oder Internetdienste an, stellen Geräte und Bauteile her, sind im Bereich der digitalen Medien tätig oder in anderer Weise Teil der digitalen Wirtschaft. 80 Prozent der Unternehmen haben ihren Hauptsitz in Deutschland, jeweils 8 Prozent kommen aus Europa und den USA, 4 Prozent aus anderen Regionen. Bitkom fördert und treibt die digitale Transformation der deutschen Wirtschaft und setzt sich für eine breite gesellschaftliche Teilhabe an den digitalen Entwicklungen ein. Ziel ist es, Deutschland zu einem weltweit führenden Digitalstandort zu machen.