



Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

8. März 2019

## **Steuerabzug bei grenzüberschreitenden Vergütungen für internetbasierte Online-Werbedienstleistungen nach §§ 49 und 50a EStG**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns sehr für die Möglichkeit, zur aktuellen Diskussion betreffend Fragen des Steuerabzugs bei Vergütungen für internetbasierte Online-Werbedienstleistungen nach §§ 49 und 50a EStG Stellung nehmen zu können.

Die von uns repräsentierten Auslandsbanken beziehen – wie die meisten deutschen Unternehmen – Online-Werbedienstleistungen von international tätigen Anbietern mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland. In der Vergangenheit unterlagen die Vergütungen nicht dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Angesichts der jüngst aufgekommenen Diskussion zur Behandlung von Vergütungen für internetbasierte Online-Werbedienstleistungen sind wir allerdings besorgt, dass die Finanzverwaltung ihre bisherige Verwaltungspraxis aufgeben und solche Zahlungen zukünftig dem Steuerabzug unterwerfen könnte. Aus Sicht des VAB ist daher Anlass geboten, die aktuellen Überlegungen der Finanzverwaltung einer kritischen Betrachtung zu unterziehen.

### **I. Vorbemerkungen**

Die Behandlung von Vergütungen für internetbasierte Online-Werbedienstleistungen wird erst seit kurzem kontrovers diskutiert. Einschlägige Fälle werden derzeit in den Betriebsprüfungen aufgegriffen. In den Prüfungsfeststellungen wird die These vertreten, dass Online-Werbedienstleistungen nicht als gewerbliche Dienstleistungen, sondern als zeitlich begrenzte Rechte-

**Markus Erb**

Verband der Auslandsbanken  
Weißfrauenstraße 12-16  
60311 Frankfurt am Main  
Tel: +49 69 975850 0  
Fax: +49 69 975850 10  
markus.erb@vab.de  
www.vab.de

Interessenvertretung  
ausländischer Banken,  
Kapitalverwaltungsgesellschaften,  
Finanzdienstleistungsinstitute  
und Repräsentanzen

Eingetragen im Transparenzregister  
der Europäischen Kommission,  
Registrierungsnummer:  
95840804-38

überlassungen (sog. Werberechte) i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG zu qualifizieren sind. Davon abweichend vertritt ein Vertreter der Finanzverwaltung im Schrifttum die Auffassung, dass die Anbieter von Online-Werbung den deutschen Werbetreibenden im Rahmen der Erbringung der Leistungen Know-how (Algorithmen) zur Nutzung im Inland überlassen, so dass sich die beschränkte Steuerpflicht aus § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG ergeben soll.<sup>1</sup> Beide Begründungsansätze kommen schlussendlich zu dem Ergebnis, dass der deutsche Werbekunde zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG verpflichtet sein soll.

Die Überlegungen der Finanzverwaltung führen im Markt zu Verunsicherungen, zumal die Finanzämter die Abzugsteuer durch Haftungs- oder Nachforderungsbescheid für mehrere Jahre nacherheben könnten. Dementsprechend ist auch die mediale Präsenz der Diskussion.<sup>2</sup> Dabei trifft der Vorstoß der Finanzverwaltung die deutschen Unternehmen völlig überraschend und unvorbereitet. Denn Anhaltspunkte für eine mögliche Steuerabzugspflicht gab es bisher nicht. Weder die Finanzverwaltung noch die Literatur haben entsprechende Sachverhaltskonstellationen in der Vergangenheit unter die Vorschriften der §§ 49 und 50a EStG subsumiert. Die Einordnung von Online-Werbedienstleistungen als gewerbliche Dienstleistungen entsprach zudem dem internationalen Konsens. So hat die *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments*, in der auch die deutsche Finanzverwaltung vertreten war, im Jahr 2001 einvernehmlich festgestellt, dass Einkünfte aus der Erbringung von Online-Werbedienstleistungen als Unternehmensgewinne i. S. d. Artikel 7 OECD-Musterabkommen und nicht als Lizenzgebühren i. S. d. Art. 12 OECD-Musterabkommen zu qualifizieren sind, und zwar selbst dann, wenn das Abkommen abweichend vom OECD-Standard Einkünfte aus der Benutzung oder aus dem Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen als Lizenzgebühren behandeln will.<sup>3</sup>

Insofern bestand aus Sicht der deutschen Unternehmen bisher kein Anlass, durch vertragliche Vorkehrungen für den Fall einer möglichen Steuerabzugsverpflichtung vorzusorgen. Infolgedessen sehen Verträge mit ausländischen Anbietern von Online-Werbung regelmäßig sog. Netto-Klauseln bzw. Gross-up-Klauseln vor, wonach der Kunde eine eventuell abzuführende Quellensteuer zusätzlich zu der vertraglich vereinbarten Vergütung zu zahlen hat.<sup>4</sup> Angesichts dieser Ausgangslage ist zu konstatieren, dass eine Abzugsteuer auf Online-Werbung vor allem die deutschen Werbetreibenden und Werbevermittler finanziell treffen würde.<sup>5</sup> Kleinere Unternehmen mit hohen Ausgaben für Online-Werbung (z. B. Start-ups von Fin-Techs) wären besonders belastet und könnten durch entsprechend hohe Nachforderungen für Altjahre insolvenzgefährdet werden. Vor diesem Hintergrund sollte die deutsche Finanzverwaltung im Zweifel für die deutschen Steuerpflichtigen entscheiden und es bei der bisherigen Praxis belassen.

---

<sup>1</sup> Hruschka, DStR 2019, 88 ff.

<sup>2</sup> <https://www.handelsblatt.com/politik/deutschland/digitalsteuer-mit-diesem-trick-versucht-bayern-steuern-von-google-einzutreiben/24013704.html?ticket=ST-108127-AaigWB2b9exEI5FLHgBL-ap6>.

<https://www.wiwo.de/politik/deutschland/digitalsteuer-bundesfinanzministerium-plant-15-prozentige-quellensteuer-auf-onlinewerbung/23989650.html>.

<sup>3</sup> Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce, Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs v. 01.02.2001, S. 28, <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf>.

<sup>4</sup> Diffing/Saft, DB 2019, 387.

<sup>5</sup> Diffing/Saft, DB 2019, 387.

## II. Aktuelle Erscheinungsformen der Online-Werbung

Der Markt für Online-Werbung ist in den letzten Jahren signifikant gewachsen. Online-Werbung stellt für viele Unternehmen einen zentralen Faktor zur erfolgreichen Vermarktung ihrer Produkte und Dienstleistungen dar. Dies gilt insbesondere für Unternehmen, die Dienstleistungen über das Internet anbieten, da potenzielle Kunden über online geschaltete Werbemaßnahmen direkt auf die Internetseite des Werbetreibenden aufmerksam gemacht werden können. Dabei sind die Erscheinungsformen der Online-Werbung vielfältig. Zu den praktisch wichtigsten Formen von Online-Werbung gehören die Suchmaschinen-Werbung, die Banner-Werbung und die Werbung in sozialen Netzwerken. Gegenüber traditioneller Werbung hat Online-Werbung aus Sicht der Werbetreibenden vor allem zwei Vorteile: Die besondere Leistung des Anbieters von Online-Werbung besteht regelmäßig in der Personalisierung der Werbung, d. h. in der gezielten Ansprache von Nutzern.<sup>6</sup> Ein weiterer Vorteil sind die im Online-Markt üblichen und verbreiteten Vergütungsmodelle. Kosten entstehen für den Werbetreibenden in der Regel erst dann, wenn ein zuvor vereinbarter Vermittlungserfolg eintritt, das heißt, wenn ein Nutzer auf die eingeblendete Anzeige klickt (sog. Cost-per-Click- bzw. Pay-per-Click-Modell) oder eine bestimmte Handlung, z. B. einen Kauf auf der Zielinternetseite, vornimmt (Cost-per-Acquisition).<sup>7</sup>

### 1. Suchmaschinen-Werbung

Unter Suchmaschinen-Werbung versteht man im Allgemeinen Werbung, die auf Basis der in eine Suchmaschine wie Google oder Bing eingegebenen Suchbegriffe zusätzlich zu den „organischen“ Suchergebnissen angezeigt wird.<sup>8</sup> Die Bedeutung der Suchmaschinen-Werbung für Werbetreibende liegt insbesondere darin, dass der Nutzer durch die Eingabe der Suchanfrage sein konkretes Interesse offenlegt und hierdurch Werbung besonders zielgenau einer bestimmten Gruppe von Internetnutzern angezeigt werden kann.<sup>9</sup> Die Vergabe der Werbeplätze erfolgt in der Regel anhand eines Auktionsverfahrens. Dieses Auktionsverfahren findet für jede individuelle Suchanfrage statt, um die Anzeigen, die für die jeweilige Suche geschaltet werden, sowie deren Rang auf der Seite zu ermitteln.<sup>10</sup> Außerdem wird festgelegt, ob überhaupt Anzeigen ausgeliefert werden.

Im Rahmen des Auktionsverfahrens müssen die Werbetreibenden für bestimmte Suchbegriffe auf einen Preis bieten, der pro Klick gezahlt werden muss: Cost-per-Click (CPC).<sup>11</sup> Je höher der Betrag ist, der für einen Klick geboten wird, desto höher ist auch die Wahrscheinlichkeit, dass die Werbung überhaupt erscheint. Zusätzlich fließt ein sog. Quality Score in die Vergabe der Anzeigenfläche mit ein. Da die Vergütung des Suchmaschinenbetreibers nur dann fällig wird, wenn ein Nutzer tatsächlich auf die eingeblendete Anzeige klickt, versucht der Suchmaschinenbetreiber mit Hilfe des sog. Quality Score einzuschätzen, wie interessant die Anzeige für den Nutzer der Suchmaschine ist. Infolgedessen kann sich eine Anzeige, die ein hohes Quality Score erzielt und höhere Klickzahlen verspricht, im Rahmen des Auktionsverfahrens gegen eine andere Anzeige, die

<sup>6</sup> Diffring/Saft, DB 2019, 387.

<sup>7</sup> Daneben existieren im Online-Markt Vergütungsmodelle, die auf der Anzahl der Einblendungen basieren (Cost-per-Impression oder Cost-per-Mille). Diese Vergütungsmodelle werden von Suchmaschinenbetreibern allerdings grundsätzlich nicht genutzt.

<sup>8</sup> Suchmaschinenwerbung bietet zum einen die Möglichkeit, bezahlte Anzeigen zu schalten, die auf den Suchergebnissen außerhalb der Suchergebnisliste eingeblendet werden. Zum anderen gibt es die Möglichkeit einer Listung in den Suchergebnissen selbst, die auf die Suchanfragen der Suchmaschinennutzer angezeigt werden.

<sup>9</sup> Vgl. Bundeskartellamt, Online-Werbung, Schriftenreihe „Wettbewerb und Verbraucherschutz in der digitalen Wirtschaft“, Februar 2018, S. 5.

<sup>10</sup> Vgl. z. B. <https://support.google.com/google-ads/answer/142918?hl=de>.

<sup>11</sup> Vgl. Bundeskartellamt, Online-Werbung, Schriftenreihe „Wettbewerb und Verbraucherschutz in der digitalen Wirtschaft“, Februar 2018, S. 4.

ein niedriges Quality Score erzielt, selbst dann durchsetzen, wenn für die konkurrierende Anzeige minderer Qualität ein deutlich höheres CPC-Gebot abgegeben wurde. Das höchste CPC-Gebot garantiert daher nicht, dass die Anzeige (überhaupt) geschaltet wird. Allerdings erhält ein Werbetreibender selbst dann keine Garantie, dass seine Anzeige eingeblendet wird, wenn es für die festgelegten Suchbegriffe keine konkurrierenden Anzeigen gibt.<sup>12</sup>

Werbetreibende, die im Auktionsverfahren den Zuschlag erhalten, müssen dem Suchmaschinenbetreiber für den Referenzierungsdienst (d. h. für die zielgruppenausgerichtete Einblendung und Auslieferung der Werbung über das Internet) nur dann eine Vergütung zahlen, wenn der Nutzer auf die Anzeige klickt.<sup>13</sup> Die Höhe der Vergütung des Suchmaschinenbetreibers bestimmt sich daher nach der Höhe des Auktionsgebotes multipliziert mit der Anzahl der tatsächlich vermittelten Klicks. Demgegenüber ist die Häufigkeit der Anzeigeeinblendungen oder die Dauer der Wiedergabe der jeweiligen Anzeige nicht vergütungsrelevant. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vergütung des Suchmaschinenbetreibers von der Anzahl der erfolgreichen Vermittlungen abhängt und daher immer erfolgsabhängig ist.

## 2. Banner-Werbung (Display-Werbung)

Demgegenüber werden bei der sog. „Bannerwerbung“ (Display-Werbung) Werbebotschaften von Werbetreibenden aus Grafiken, Texten, Bildern, Animationen oder Videos auf den Internetseiten eines Internetseitenbetreibers (z. B. Online-Medien wie Spiegel.de) eingeblendet. Traditionell wichtige Akteure im Bereich der Display-Werbung sind neben den Werbetreibenden, die im Internet werben wollen, und Internetseitenbetreibern, die diesen gegen Entgelt Werbefläche zur Verfügung stellen, insbesondere zwischengeschaltete Mediaagenturen<sup>14</sup>, Vermarkter, Werbenetzwerke und Werbebörsen.<sup>15</sup>

Die Leistungspflicht des Internetseitenbetreibers besteht darin, eine bestimmte Werbemaßnahme in der im Vertrag festgelegten Form dem potenziellen Kundenkreis zur Kenntnis zu bringen.<sup>16</sup> Der Erfolg wird in der Regel in AdImpressions (Anzahl der Einblendungen) oder in AdClicks (Anzahl der Clicks) gemessen.<sup>17</sup> Dementsprechend richtet sich die Vergütung des Internetseitenbetreibers entweder nach der Anzahl der Einblendungen (Cost-per-Impression bzw. Cost-per-Mille) oder nach der Anzahl der Clicks der Internetseitenbesucher (Cost-per-Click bzw. Pay-per-Click). 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 der Anmeldung auf einer Internetseite.

Vermarkter bündeln die Werbeflächen von Internetseitenbetreibern zur Erzielung einer größeren Reichweite und vermarkten diese an Werbetreibende bzw. Mediaagenturen mit dem Ziel einer optimalen Auslastung des Werbeinventars. Inhalt des Vertrages mit einem Vermarkter ist die zielgruppenorientierte Auswahl und Vermittlung von Anzeigeflächen im Internet. Dazu wählt der Vermarkter die Anzeigen in der Regel passend zum Inhalt der Internetseite aus, auf der sie

<sup>12</sup> Diffring/Saft, DB 2019, 391 unten.

<sup>13</sup> EuGH, Urt. v. 23.03.2010, C-236/08 bis C-238/08, "Google France", Rn. 25.

<sup>14</sup> Mediaagenturen unterstützen insbesondere größere Werbetreibende bei der Konzeption, Platzierung, Auswertung und Bezahlung von Werbung.

<sup>15</sup> Vgl. Bundeskartellamt, Online-Werbung, Schriftenreihe „Wettbewerb und Verbraucherschutz in der digitalen Wirtschaft“, Februar 2018, S. 4.

<sup>16</sup> BGH, Urt. v. 22.03.2018 – VII ZR 71/17, BB 2018, 976.

<sup>17</sup> Vgl. <https://de.wikipedia.org/wiki/Internetwerbung>.

dargestellt werden sollen. Einige Vermarkter wie Google AdSense unterstützen neben dem inhaltlichen Kontext auch das interessenbezogene Targeting anhand des individuellen Profils eines Besuchers der Internetseite beziehungsweise der Anzeige.<sup>18</sup> Die im Markt verfügbaren Abrechnungsmodelle sind nicht einheitlich. Vermarkter wie Google AdSense vergeben Werbeflächen im Rahmen eines Auktionsverfahrens (siehe dazu oben unter II. 1.) und rechnen über das Cost-per-Click- bzw. das Pay-per-Click-Modell ab.<sup>19</sup> Dementsprechend richtet sich die Vergütung des an AdSense angeschlossenen Internetseitenbetreibers ebenfalls nach der Anzahl der tatsächlichen Clicks, so dass die Vergütung sowohl des Vermarkters als auch des Internetseitenbetreibers erfolgsabhängig ausgestaltet ist.

### 3. Social Media-Werbung

Die Werbung in sozialen Medien (Social Media) umfasst insbesondere Werbeaktivitäten, die Werbetreibende in sozialen Medien durchführen. Social Media-Plattformen wie Facebook, LinkedIn, XING und Twitter können aufgrund ihres umfassenden Datenwissens über ihre Nutzer und deren Interessen zielgruppenorientierte 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. Zudem können Werbebotschaften in Abhängigkeit von bestimmten Suchanfragen der Mitglieder eingeblendet werden (sog. Retargeting).

Social Media Ads genießen aufgrund der Funktionsweise und Möglichkeiten der sozialen Netzwerke häufig eine höhere Glaubwürdigkeit als andere Werbemaßnahmen, zum Beispiel dann, wenn die Werbebotschaft von anderen Mitgliedern „geliked“ wird. Außerdem erreichen Social Media-Plattformen die gewünschte Zielgruppe direkt im „virtuellen Lebensraum“ ihrer Mitglieder. Die Plattformbetreiber stellen für Werbetreibende Softwarelösungen bereit, mit denen diese Anzeigenkampagnen erstellen, speziell auf bestimmte Zielgruppen zuschneiden und innerhalb des sozialen Netzwerks durchführen können. Zudem ist es möglich, bestimmte Nutzer aus der Zielgruppe einer Anzeige auszuschließen.

Die Leistungspflicht des Social Network-Anbieters besteht nicht nur darin, eine bestimmte Werbemaßnahme in der im Vertrag festgelegten Form zielgenau einer bestimmten Gruppe von Mitgliedern des sozialen Netzwerks zur Kenntnis zu bringen. Eine Grundvoraussetzung von Social Media Advertising ist vielmehr das Vorhandensein eines entsprechenden Netzwerks. Dazu investiert der Anbieter nachhaltig in den Betrieb und in die Ausweitung seiner Plattform. Auch in sozialen Netzwerken werden die Werbeflächen grundsätzlich in einem 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.

---

<sup>18</sup> [https://de.wikipedia.org/wiki/Google\\_AdSense](https://de.wikipedia.org/wiki/Google_AdSense).

<sup>19</sup> <https://www.google.de/adsense/start/how-it-works/#/>.

### III. Überblick über die aktuelle Rechtslage

Die neuerdings seitens der Finanzverwaltung behauptete Verpflichtung des inländischen Werbetreibenden zum Steuerabzug würde voraussetzen, dass der ausländische Anbieter der Online-Werbbedienstleistungen beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i. S. d. §§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 EStG erzielt und dass diese Einkünfte dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen.<sup>20</sup> Dementsprechend scheidet eine Verpflichtung zum Steuerabzug aus, wenn die Einkünfte des Anbieters nicht beschränkt steuerpflichtig sind oder wenn kein Fall des § 50a EStG gegeben ist.

In Bezug auf Online-Werbbedienstleistungen kann sich die beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Anbieters grundsätzlich nur aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG oder aus § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG ergeben. Während § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG gewerbliche Einkünfte erfasst, die durch eine inländische Betriebsstätte oder einen inländischen ständigen Vertreter erzielt werden, unterliegen die sog. „betriebsstättenlosen gewerblichen Einkünfte“ grundsätzlich nur unter den besonderen Voraussetzungen der § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) und Nr. 9 EStG der beschränkten Steuerpflicht. Die beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG setzt dabei voraus, dass der ausländische Anbieter Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung oder der Veräußerung von Rechten erzielt, die in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden. Demgegenüber sind beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG dann anzunehmen, wenn es sich um Einkünfte aus der Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten (z. B. Plänen, Mustern und Verfahren) handelt, die im Inland genutzt werden oder worden sind.

Eine mögliche Steuerabzugsverpflichtung kann sich bei Online-Werbbedienstleistungen allerdings nur aus § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG ergeben. Danach wird die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben, wenn die Einkünfte aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten (z. B. Plänen, Mustern und Verfahren) herrühren. Einkünfte aus Vergütungen für gewerbliche Dienst- oder Werkleistungen, die weder als Rechteüberlassung noch als Know-how-Überlassung i. S. d. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG zu qualifizieren sind, unterliegen demgegenüber nicht dem Steuerabzug. Insofern können die Überlegungen der Finanzverwaltung zur Steuerabzugsverpflichtung von inländischen Werbekunden nur dann und nur insoweit richtig sein, wenn sich zweifelsfrei feststellen lässt, dass es im Rahmen der Erbringung von Online-Werbbedienstleistungen tatsächlich zu einer Überlassung von Rechten oder Know-how kommt.<sup>21</sup>

#### 1. (Steuer-)Rechtliche Einordnung von Verträgen über Online-Werbung

Verträge über Online-Werbemaßnahmen werden aus zivilrechtlicher Sicht als Werkverträge behandelt, weil der geschuldete Erfolg des Anbieters darin besteht, durch Einsatz von IT-technischen Mitteln eine bestimmte Werbemaßnahme in der im Vertrag festgelegten Form dem

<sup>20</sup> Diffring/Saft, DB 2019, 387 f.

<sup>21</sup> Die übrigen Tatbestände des § 50a Abs. 1 EStG scheiden hingegen aus. Insbesondere erzielt der ausländische Anbieter von Online-Werbbedienstleistungen keine Einkünfte aus der inländischen Verwertung von Darbietungen.

potenziellen Empfängerkreis zur Kenntnis zu bringen.<sup>22</sup> Der Einordnung als Werkvertrag steht nach der Rechtsprechung des BGH nicht entgegen, dass die Leistung des Anbieters wiederholt zu erbringen ist oder dass es sich um eine Dauerleistung handelt. Die Einordnung als Werkvertrag erfolgt grundsätzlich auch unabhängig davon, ob sich die Vergütung des Anbieters nach der Anzahl der Einblendungen (Cost-per-Impression) oder der Anzahl der Clicks (Cost-per-Click) bestimmt. Dies ergibt sich aus der Rechtsprechung des BGH zur Einordnung von Verträgen über Plakatwerbung<sup>23</sup>, in der es eine Partei übernimmt, auf eine bestimmte Dauer Werbeplakate der anderen Vertragspartei an bestimmten Werbeflächen zum Aushang zu bringen.

#### a) BGH-Urteil vom 26.01.1994 („Driving Range“)

Eine Überlassung von Rechten oder sonstigen Positionen zur Nutzung hat die Rechtsprechung des BGH in Verträgen über die Erbringung von Online-Werbedienstleistungen bisher nicht gesehen. Das BGH-Urteil vom 26.01.1994 („Driving Range“)<sup>24</sup> betraf einen völlig anders gelagerten Sachverhalt und ist auf Fälle der Online-Werbung nicht übertragbar. Dieser Entscheidung lag ein Vertrag zugrunde, in dem sich eine Partei dazu verpflichtet hatte, der anderen Partei das exklusive Recht einzuräumen, während der Dauer des Vertrages Entfernungstafeln aufzustellen und diese Tafeln mit Werbung zu versehen. Die Exklusivität des Rechts bestand darin, dass dem Werbetreibenden zugesagt wurde, keine weitere Werbung von Dritten zuzulassen. Dieses Exklusivrecht auf Werbung, das zu einer monopolartigen Stellung des Werbetreibenden führte und sich in Form des Aufstellens der Entfernungstafeln lediglich realisierte, war nach Auffassung des BGH der wesentliche Gegenstand des Vertrages, d. h. die Hauptpflicht des Vertragspartners des Werbetreibenden.

Es liegt auf der Hand, dass derartige Exklusivitätsabsprachen im Bereich der Online-Werbung regelmäßig nicht getroffen werden. Suchmaschinenbetreiber, Internetseitenbetreiber und Social Network-Betreiber lassen regelmäßig parallele Werbeeinblendungen von unterschiedlichen, teilweise auch konkurrierenden Unternehmen zu. Außerdem stehen die im Bereich der Online-Werbung regelmäßig zum Einsatz gebrachten Auktionsverfahren der Annahme von exklusiven Werberechten ebenfalls entgegen. Diese Auktionsverfahren finden prinzipiell für jede individuelle Nutzeranfrage statt, um die Anzeigen, die für den jeweiligen Nutzer geschaltet werden sollen, sowie deren Rang auf der Seite zu ermitteln. Typischerweise werden unterschiedlichen Nutzern unterschiedliche Anzeigen gezeigt. Demselben Nutzer können zu unterschiedlichen Zeitpunkten unterschiedliche Anzeigen präsentiert werden. Eine monopolartige Stellung, wie sie der BGH-Entscheidung vom 26.01.1994 („Driving Range“) zugrunde lag, ist heutzutage nicht gegeben. Daher halten wir das seitens der Finanzverwaltung zitierte BGH-Urteil vom 26.01.1994 im Bereich der Online-Werbung nicht für anwendbar.

Die zivilrechtliche Einordnung von Verträgen über Online-Werbemaßnahmen als Werkverträge ist auch im Rahmen der steuerlichen Beurteilung maßgeblich. Ein Recht, das zivilrechtlich nicht existiert, kann steuerlich nicht zur Nutzung überlassen werden. Es wäre abwegig, steuerlich eine von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise abweichende Überlegung zugrunde zu legen. Dass der BFH in seiner Entscheidung vom 16.05.2001 („Bandenwerbung“)<sup>25</sup> zur sog. verbrauchenden

<sup>22</sup> Vgl. LG Bad Kreuznach, Urt. v. 01.03.2017, Az. 1 S 84/16, und nachfolgend BGH, Versäumnisurteil v. 17.05.2018, Az. VII ZR 70/17, sowie BGH, Urt. v. 22.03.2018, Az. VII ZR 71/17, zur Banner-Werbung im Internet.

<sup>23</sup> Vgl. BGH, Urt. v. 16.06.1984, X ZR 93/83, NJW 1984, 2406.

<sup>24</sup> BGH, Urt. v. 26.01.1994, XII ZR 93/92, NJW-RR 1994, 558.

<sup>25</sup> BFH, Urt. v. 16.05.2001, I R 64/99, BStBl. II 2003, 641.

Nutzungsüberlassung das zuvor erwähnte BGH-Urteil vom 26.01.1994 („Driving Range“) in einem Klammerzusatz zitiert hat, bedeutet nicht, dass der BFH in diesem Fall von einer Rechteüberlassung ausgegangen ist. Vielmehr hat der BFH die Frage, ob eine Rechteüberlassung im Fall gegeben war, in seinem Urteil vom 16.05.2001 mangels Entscheidungserheblichkeit ausdrücklich offen gelassen.

#### **b) BFH-Urteil vom 17.02.2000 („Satellitentransponder“)**

Entscheidend für die steuerrechtliche Einordnung einer Leistungsbeziehung ist nach der Rechtsprechung des BFH nicht, wie die Parteien das Leistungsverhältnis qualifizieren, sondern was Gegenstand der Leistungspflicht des Anbieters ist. So hat der BFH in seinem Urteil vom 17.02.2000 („Satellitentransponder“)<sup>26</sup> die Leistungspflicht des Anbieters unter einem sog. Satellitentransponder-Vertrag für Zwecke der beschränkten Steuerpflicht als Dienstleistung qualifiziert, obwohl der Anbieter dem Kunden vertraglich das Recht zur ausschließlichen Nutzung eines bestimmten Transponders auf einem bestimmten Satelliten für einen bestimmten Zeitraum eingeräumt hatte. Die Einordnung als Dienstleistung wurde damit begründet, dass Gegenstand der Leistungspflicht des Anbieters eben nicht nur die Überlassung zur Nutzung des Transponders war, sondern die Übermittlung des Programmsignals bzw. der Signaltransport, wobei der Transponder lediglich Teil des Gesamtsystems war.

Überträgt man diese Grundsätze auf den Bereich der Online-Werbung, ist auch in diesen Fällen eindeutig von einer Dienstleistung auszugehen. Die Anbieter von Online-Werbung „vermieten“ keine Werbeflächen. Gegenstand der Leistungspflicht ist vielmehr die Übermittlung der Werbebotschaft durch Einsatz von informationstechnischen Mitteln an einen bestimmten Empfängerkreis. Die jeweilige Internetseite des Anbieters mag zwar eine wesentliche Voraussetzung zur Leistungserbringung sein. Die Leistungspflicht des Anbieters geht allerdings weit über das bloße Zurverfügungstellen der Werbefläche hinaus. Der Anbieter unterstützt die Kunden bei der Gestaltung der Werbebotschaft, sorgt in der Regel für eine zielgruppenausgerichtete Ausstrahlung der Werbung und übernimmt die Übermittlung der Werbebotschaft im Internet. Besteht die ausschlaggebende Hauptpflicht des Anbieters aber in der zielgruppenausgerichteten Ausstrahlung der Werbung und der Übermittlung der Werbebotschaft im Internet, erzielt der Anbieter in entsprechender Anwendung des BFH-Urteils vom 17.02.2000 keine Einkünfte aus einer Nutzungsüberlassung, sondern Einkünfte aus gewerblichen Dienstleistungen. Ergänzend weisen wir daraufhin, dass das BFH-Urteil „Satellitentransponder“ international akzeptiert und sogar in die OECD-Kommentierung zu Artikel 12 OECD-Musterabkommen aufgenommen wurde.<sup>27</sup>

#### **c) BFH-Urteil vom 26.04.2018 („Online-Reisebuchungssystem“)**

Selbst bei der Bezeichnung einer Leistung als Softwarenutzung bzw. Rechteübertragung in der Vereinbarung zwischen einem Reiseveranstalter und einem Plattformbetreiber hat der BFH mit Urteil vom 26.04.2018 („Online-Reisebuchungssystem“)<sup>28</sup> eine Vertragsbeziehung über die Vermittlung von Reisekunden und Reiseleistungen als Dienstleistung und nicht als Überlassung von Rechten eingestuft. Der BFH hat insbesondere festgestellt, dass es für die Abgrenzung einer Dienstleistung von der Überlassung eines Rechts unerheblich ist, ob die Leistung unmittelbar

<sup>26</sup> BFH, Urt. v. 17.02.2000, I R 130/97, IStR 2000, 438.

<sup>27</sup> Vgl. die Kommentierung zu Artikel 12 Nr. 9.1 des OECD-Musterkommentars.

<sup>28</sup> BFH, Urt. v. 26.04.2018, Az. III R 25/16.

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. Außerdem hat der BFH klargestellt, dass Vergütungsmodelle, die die Fälligkeit der Vergütung des Anbieters von dem Eintritt eines bestimmten Vermittlungserfolges abhängig machen, in entsprechender Anwendung der Vorschriften für Handelsvertreter (§ 84 Abs. 1 HGB) und Handelsmakler (§ 93 Abs. 1 HGB) für die Einordnung einer Dienstleistung sprechen. Zwar sei es nicht unüblich, bei der Überlassung von Patenten, Lizenzen oder Konzessionen das Entgelt von dem Umfang der Nutzung bzw. des erzielten Umsatzes abhängig zu machen, in diesen Fällen sei für den Umfang des zu leistenden Entgelts aber nicht der Vermittlungserfolg ausschlaggebend. Das im Online-Markt übliche und verbreitete Vergütungsmodell Cost-per-Click bzw. Cost-per-Pay, das insbesondere von Suchmaschinenbetreibern wie Google verwendet wird, spricht daher für die Einordnung der Leistung des Anbieters als Dienstleistung im steuerlichen Sinne.

#### d) Fazit

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass Verträge über Online-Werbemaßnahmen zivilrechtlich als „Werkverträge“ zu qualifizieren sind und dass die ausschlaggebende Hauptpflicht des Anbieters daher in der Erbringung einer Werk- und Dienstleistung besteht. Das im Online-Markt übliche und verbreitete Vergütungsmodell Cost-per-Click bzw. Cost-per-Pay unterstreicht den Dienstleistungscharakter der Tätigkeit des Anbieters. Das BGH-Urteil vom 26.01.1994 („Driving Range“)<sup>29</sup> zu exklusiven Werberechten betraf einen anders gelagerten Sachverhalt und ist auf die Fälle der Online-Werbung **nicht** übertragbar. Aus der Rechtsprechung des BFH zur verbrauchenden Nutzungsüberlassung („Bandenwerbung“) ergibt sich kein abweichendes Ergebnis. In analoger Anwendung der BFH-Urteile „Satellitentransponder“ und „Online-Reisebuchungssystem“ ist vielmehr davon auszugehen, dass die Rechtsprechung die Leistung eines Anbieters von Online-Werbung als Dienstleistung und **nicht als Rechteüberlassung** charakterisieren würde.

## 2. Keine Know-how-Überlassung bei Online-Werbedienstleistungen

Die in der Literatur von einem Vertreter der Finanzverwaltung dargelegte Rechtsauffassung, dass Anbieter von Online-Werbung deutschen Werbetreibenden im Rahmen der Erbringung ihrer Leistungen Know-how zur Nutzung im Inland überlassen, weil im Hintergrund bestimmte Algorithmen zum Einsatz kommen, ist aus den folgenden Gründen nicht plausibel:

Zwar setzen bestimmte Anbieter wie insbesondere Suchmaschinenbetreiber im Zusammenhang mit der Erbringung von Online-Werbeleistungen bestimmte Software-Tools (z. B. Web-Crawler zur Indexierung von Internetseiten) und Algorithmen (z. B. zur Interpretation von Suchanfragen) ein. Allerdings dienen diese Software-Tools und Algorithmen in erster Linie dem Zweck, die Suchergebnisse der Suchmaschine zu optimieren, um den Dienst für möglichst viele Internetnutzer attraktiv zu machen. Eine Suchmaschine, die keine verwertbaren Suchergebnisse produziert, wird nicht genutzt und hat im Internet auch keinen Erfolg. Die Fähigkeit des Suchmaschinenbetreibers, seinen Usern treffgenaue Suchergebnisse liefern zu können, ist daher eine Grundvoraussetzung für das Geschäftsmodell der Suchmaschinenwerbung. Dementsprechend investiert der Anbieter nachhaltig und intensiv in den Betrieb und in die Verbesserung seiner Suchmaschine. In zweiter

<sup>29</sup> BGH, Urt. v. 26.01.1994, XII ZR 93/92, NJW-RR 1994, 558.

Linie unterstützen die Software-Tools und Algorithmen den Anbieter dabei, die Interessen der Nutzer aus den Suchanfragen „auszulesen“, um zielgruppenausgerichtete Werbung auf der Suchmaschineninternetseite durchführen zu können. Insoweit dienen die Software-Tools und Algorithmen dem Anbieter jedoch nur als Mittel zur Vertragsdurchführung bzw. zur Optimierung der Leistungserbringung.

Die Software-Tools bzw. Algorithmen, die der Suchmaschinenbetreiber zur Bereitstellung des Suchmaschinendienstes und zur Durchführung der zielgruppenausgerichteten Werbung einsetzt, werden ausschließlich auf der Infrastruktur des Anbieters ausgeführt. Die Werbetreibenden können die Software-Tools bzw. Algorithmen weder herunterladen, noch anderweitig online darauf zugreifen. Sie erhalten daher auch keine Einsicht in den Aufbau, die Programmierung oder die Wirkungsweise der Software-Tools bzw. Algorithmen. Vielmehr liegt es ganz entscheidend im originären Interesse des Suchmaschinenanbieters, seine Software-Tools und Algorithmen vor dem Zugriff Dritter (einschließlich seiner Wettbewerber) zu sichern. Die Software-Tools bzw. Algorithmen stellen die Geschäftsgrundlage des Anbieters dar und sichern die Stellung des Anbieters im Markt gegenüber seinen Konkurrenten.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass das in den Software-Tools und Algorithmen des Suchmaschinenanbieters enthaltene Know-how den deutschen Werbetreibenden jedenfalls nicht bekannt gegeben wird und daher auch nicht dergestalt in den Wissensschatz der Werbetreibenden übergeht, dass diese das darin liegende Know-how selbstständig für andere Zwecke nutzen könnten.

Die entscheidende Frage ist daher, ob eine tatbestandsmäßige Know-how-Überlassung i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG auch dann gegeben sein kann, wenn der Ausländer sein Know-how im Rahmen der Erbringung einer Dienstleistung zugunsten des Inländers einsetzt, der Inländer das Know-how des Ausländers allerdings nicht zur Kenntnisnahme erhält. Die ständige Rechtsprechung verneint dies. Diesbezüglich hat der BFH bereits mit Urteil vom 16.12.1970<sup>30</sup> festgestellt, dass eine Überlassung von Know-how i. S. d. § 50a EStG voraussetzt, dass das Erfahrungswissen der jeweils anderen Vertragspartei **vermittelt** wird. Dementsprechend sei eine Know-how-Überlassung zu verneinen, wo Erfahrungswissen nicht vermittelt, sondern von dem Berater („Vermittler“) selbst angewendet wird, weil andernfalls jede selbstständig ausgeübte, anleitende, Kenntnisse vermittelnde, begutachtende und beratende Tätigkeit bis hin zur unterrichtenden Tätigkeit als die Vermittlung von Know-how anzusehen wäre.

Das Urteil des BFH vom 29.09.1987<sup>31</sup> zu § 1 Abs. 6 Nr. 2 BerlinFG<sup>32</sup> knüpft an diese Rechtsprechung an und führt aus, dass unter einer Überlassung von Know-how das Zurverfügungstellen des technischen oder wirtschaftlichen Erfahrungswissens zu verstehen ist, das der überlassende Unternehmer regelmäßig im Rahmen seines eigenen Unternehmens gewonnen hat. Die Hingabe des Know-hows könne zwar auch im Rahmen einer befristeten Beratung und Ausbildung, die der Unternehmer durch eigene Angestellte dem Vertragspartner in dessen Betrieb gewährt, erfolgen. Das Wesen der Überlassung bestehe allerdings darin, dass dem Vertragspartner die Möglichkeit eröffnet werde, mit Hilfe der ihm **vermittelten** gewerblichen oder betriebswirtschaftlichen Erfahrungen, die bei ihm anstehenden technischen oder betriebswirtschaftlichen Fragen selbst zu

<sup>30</sup> BFH, Urt. v. 16.12.1970, I R 44/67, BStBl II 1971, 235.

<sup>31</sup> BFH, Urt. v. 29.09.1987, X R 17/82.

<sup>32</sup> Gesetz zur Förderung der Berliner Wirtschaft.

lösen. Eine Know-how-Überlassung sei daher zu verneinen, wenn der Unternehmer damit beauftragt sei, beispielsweise im Rahmen eines Beratungsvertrages, bestimmte betriebsbezogene technische oder betriebswirtschaftliche Aufgaben selbst zu lösen und wenn der Unternehmer sein Spezialwissen bei der Erfüllung dieses Auftrags anwende.

Im Lichte dieser Rechtsprechung hat das FG München mit Urteil vom 27.05.2013<sup>33</sup> folgerichtig entschieden, dass ein inländischer Auftraggeber dann nicht zum Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG verpflichtet ist, wenn Gegenstand des Vertragsverhältnisses nicht die Nutzungsüberlassung von Know-how, sondern eine wissensorientierte Dienstleistung ist. Die Entscheidung betraf die Tätigkeit von ausländischen Prüfärzten, die für ihre inländischen Auftraggeber gegen Entgelt Dokumentationen über die Ergebnisse einer Medikamentenerprobung erstellten. Das Finanzamt sah in den erstellten Dokumentationen die Verkörperung von Know-how und behandelte das Entgelt folgerichtig als Vergütung i. S. d. § 50a EStG. Demgegenüber kam das Finanzgericht zu dem Ergebnis, dass der primäre Gegenstand der von dem jeweiligen Prüfarzt zu erbringenden Leistung, die Durchführung der speziell den Anforderungen des Auftraggebers entsprechenden klinischen Studie war, d. h. eine ärztliche Leistung und damit eine wissensorientierte Dienstleistung.

Überträgt man die vorstehend erörterten Grundsätze der Rechtsprechung auf die hier relevanten Fallkonstellationen der Online-Werbung, ist für die Annahme einer Know-how-Überlassung unseres Erachtens kein Raum. Die diesbezüglichen Überlegungen eines Vertreters der Finanzverwaltung sind mit der hier zitierten Rechtsprechung nicht in Einklang zu bringen. Mit der Überlegung, dass in jeder Nutzbarmachung von Know-how durch den Know-how-Träger eine Überlassung des Know-hows verbunden ist, müssten nahezu sämtliche Dienst- und Werkleistungen (z. B. auch die Erstellung eines steuerrechtlichen Gutachtens) sowie Verkäufe von Produkten, in die Know-how eingeflossen ist, als Know-how-Überlassung zu qualifizieren sein. Jede grenzüberschreitende Leistung wäre prinzipiell nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG steuerbar. § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 8 EStG könnten ersatzlos gestrichen werden. Die Einkommensteuer würde in allen Fällen im Wege des Steuerabzugs erhoben. Die Konsequenzen wären geradezu absurd.

Die in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung getroffene Unterscheidung zwischen Know-how-Überlassungsverträgen und Verträgen über die Erbringung von wissensbasierten Dienstleistungen entspricht auch dem internationalen Konsens. Diesbezüglich ist auf die OECD-Kommentierung zu Artikel 12 OECD-Musterabkommen hinzuweisen, die Einkünfte aus der Erbringung von wissensbasierten Dienstleistungen aus dem Anwendungsbereich des Artikels 12 OECD-Musterabkommen ausnimmt und stattdessen den Unternehmensgewinnen in Artikel 7 OECD-Musterabkommen zuweist. Nach unserer Kenntnis, hat sich die Bundesrepublik Deutschland der OECD-Kommentierung angeschlossen. Unseres Erachtens kann es nicht sinnvoll sein, Online-Werbedienstleistungen für nationale Besteuerungszwecke als Know-how-Lizenzgebühren zu behandeln und dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG zu unterwerfen, wenn die Einkünfte des ausländischen Anbieters in aller Regel nach Artikel 7 OECD-Musterabkommen freizustellen sind, weil Deutschland kein Besteuerungsrecht an diesen Einkünften hat.

---

<sup>33</sup> FG München, Urt. v. 27.05.2013, 7 K 3552/10, DStRE 2014, 725.

### 3. Keine Rechteüberlassung

Die in Betriebsprüfungen vertretene These, dass Online-Werbendienstleistungen nicht als gewerbliche Dienstleistungen, sondern als zeitlich begrenzte Rechteüberlassungen (sog. Werberechte) i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG zu qualifizieren sind, überzeugt ebenfalls nicht. Die Betriebsprüfung stützt sich im Kern auf das BFH-Urteil vom 16.05.2001 („Bandenwerbung“)<sup>34</sup>. Allerdings hat der BFH die Frage, ob Verträge über die Durchführung von Bandenwerbung ein Recht enthalten und dementsprechend als Rechtspachtverträge i. S. d. BGH-Urteils vom 26.01.1994 („Driving Range“)<sup>35</sup> zu qualifizieren sind, ausdrücklich offengelassen und die Anwendung des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG aus anderen Gründen verneint. Das im BFH-Urteil vom 16.05.2001 („Bandenwerbung“) in Bezug genommene BGH-Urteil vom 26.01.1994 („Bandenwerbung“)<sup>36</sup> zu **exklusiven** Werberechten ist jedenfalls im Bereich der Online-Werbung nicht anwendbar. Wie bereits oben unter III. 1. ausgeführt, betraf das BGH-Urteil einen anders gelagerten Sachverhalt. Exklusive Werberechte, die dem Werbetreibenden eine monopolartige Stellung vermitteln und die Einordnung der Leistungsbeziehung als eine Rechtspacht i. S. d. des BGH-Urteil vom 26.01.1994 denkbar erscheinen lassen könnten, werden im Bereich der Online-Werbung regelmäßig nicht eingeräumt. Die Einräumung eines solchen **exklusiven** Werberechts durch den Anbieter von Online-Werbung wäre nach der Rechtsprechung der Zivilgerichte<sup>37</sup> und der Finanzgerichte<sup>38</sup> aber erforderlich, um die Annahme eines Rechtspachtvertrages rechtfertigen zu können. Insgesamt ist daher festzuhalten, dass sich die Frage, ob eine Steuerabzugsverpflichtung nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) i. V. m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG besteht, grundsätzlich nur dann stellen kann, wenn und soweit der ausländische Anbieter von Online-Werbung in besonders gelagerten Einzelfällen dem inländischen Werbetreibenden **ausnahmsweise** ein exklusives Recht zur Durchführung von Werbung einräumt. Die Einräumung eines nicht-exklusiven schuldrechtlichen Rechts zur Durchführung von Online-Werbung kann demgegenüber keine Abzugsverpflichtung § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) i. V. m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG begründen. Andernfalls müsste jede grenzüberschreitende Zahlung für eine schuldrechtlich eingeräumte Rechtsposition (z. B. ein Mietrecht, Ansprüche auf Dienstleistungen, Warenbezugsrechte und Ansprüche auf die Lieferung von Waren) der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. § 49 Abs. 1 Nr. 1 bis 9 EStG könnten mit Ausnahme der § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) und Nr. 6 EStG ersatzlos gestrichen werden. Die Einkommensteuer würde in allen Fällen im Wege des Steuerabzugs erhoben.

Aber selbst wenn man davon ausginge, dass Verträge über die Erbringung von Online-Werbendienstleistungen dem Werbetreibenden ein Recht i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) i. V. m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vermitteln, käme eine Steuerabzugsverpflichtung in analoger Anwendung des BFH-Urteils vom 16.05.2001 („Bandenwerbung“) im Regelfall nicht in Betracht. Im Urteilsfall des BFH hatte die beschränkt steuerpflichtige Klägerin von den Veranstaltern die exklusiven Nutzungsrechte und Werberechte an bestimmten Werbemöglichkeiten der Veranstaltungen sowie die Berechtigung erworben, diese an Dritte weiterzugeben. Das exklusive Recht der Klägerin, bei einer bestimmten Sportveranstaltung Werbemaßnahmen durchzuführen, erlosch mit Ablauf der

<sup>34</sup> BFH, Urt. v. 16.05.2001, I R 64/99, BStBl. II 2003, 641.

<sup>35</sup> BGH, Urt. v. 26.01.1994, XII ZR 93/92, NJW-RR 1994, 558.

<sup>36</sup> BGH, Urt. v. 26.01.1994, XII ZR 93/92, NJW-RR 1994, 558.

<sup>37</sup> Vgl. BGH, Urt. v. 26.01.1994, XII ZR 93/92, NJW-RR 1994, 558 sowie BGH, Beschl. v. 23.12.1998, XII ZR 49–97, NJW-RR 1999, 845 (betreffend die Vermietung einer das Spielfeld umgebenden Bande, um diese an Dritte zu vergeben).

<sup>38</sup> Vgl. z. B. BFH, Urt. v. 05.03.1964, V 287/60 U, BFHE 79, 153; BFH, Urt. v. 08.07.1965, V 123/63; BFH, Urt. v. 25.01.1968, V R 23/67, BStBl. II 1968, 423; BFH, Urt. v. 27.07.2011, I R 32/10, DStR 2012, 22 (betreffend das **Exklusivrecht** zur Aufstellung von bestimmten Arten von Automaten in allen auf einem bestimmten Gebiet betriebenen Gaststätten).

jeweiligen Sportveranstaltung. Weder der Klägerin, noch den Veranstaltern war es möglich, die konkrete Sportveranstaltung zu wiederholen. Der Bestand des exklusiven Werberechts war daher so an die Dauer der jeweiligen Sportveranstaltung geknüpft, dass es sich bei Ablauf der jeweiligen Sportveranstaltung wirtschaftlich, faktisch und rechtlich verbrauchte. Überträgt man diese Grundsätze nun auf den Bereich der Online-Werbung, dürfte es auch dort im Regelfall an einer zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten fehlen. Die Möglichkeit des Anbieters, dem Nutzer auf der aufgerufenen Internetseite Werbung anzuzeigen, ist zeitlich begrenzt auf die Dauer der Betrachtung der konkreten Internetseite durch den Nutzer und endet, wenn der Nutzer eine neue Seite aufruft oder die Nutzung des werbefinanzierten Angebots beendet. In Analogie zum BFH-Urteil vom 16.05.2001 („Bandenwerbung“) stellt jede Interaktion des Nutzers mit dem werbefinanzierten Angebot (z. B. durch Eingabe einer neuen Suchanfrage oder durch Aufruf einer neuen Seite im Social Network) eine neue „Veranstaltung“ dar. Nur diese, auf die Dauer der Betrachtung der konkreten Internetseite zeitlich begrenzte Möglichkeit kann der Anbieter den Werbetreibenden zur Verfügung stellen. Der Anbieter vergibt die Werbemöglichkeit regelmäßig im Rahmen eines Auktionsverfahrens. Diese Auktionsverfahren finden regelmäßig für jede individuelle Interaktion des konkreten Nutzers mit dem werbefinanzierten Angebot des Anbieters statt (bei Suchmaschinenbetreibern wie Google für jede individuelle Suchanfrage, bei Social Network Betreibern wie Facebook beim Aufrufen der Internetseite oder bei der Durchführung von Suchanfragen im Social Network). Daher vergibt der Anbieter in analoger Anwendung des BFH-Urteils vom 16.05.2001 („Bandenwerbung“) Werbemöglichkeiten, die sich während der Dauer der jeweiligen „Veranstaltung“ wirtschaftlich vollständig verbrauchen.

Unterstellt man dennoch, dass Verträge über die Erbringung von Online-Werbedienstleistungen dem Werbetreibenden eine Überlassung von Rechten i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) i. V. m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG vermitteln, würde sich schlussendlich die Frage stellen, ob die Werbetreibenden diese Rechte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG in einer inländischen Betriebsstätte „verwerten“. Im BMF-Schreiben vom 27.10.2017 zur grenzüberschreitenden Überlassung von Software und Datenbanken wird der Begriff der Verwertung in Anlehnung an die BFH-Urteile vom 04.03.2009<sup>39</sup> und vom 16.05.2001<sup>40</sup> dahingehend ausgelegt, dass unter einer Verwertung ein zielgerichtetes Tätigwerden zu verstehen ist, um aus den überlassenen Rechten selbst einen wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen (wirtschaftliche Weiterverwertung). Die Anwendungsbeispiele des BMF-Schreibens bejahen eine Verwertung i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG insbesondere dann, wenn der Vergütungsschuldner im Inland Rechte zur Weiterlizenzierung der Software erlangt und aus den weitergeleiteten Rechten Einkünfte erzielt. Unseres Erachtens ist der Begriff der Verwertung im Rahmen des § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG einheitlich auszulegen. Dementsprechend sollte eine Verwertung von Werberechten (sofern man solche Rechte bejaht) auch nur dann angenommen werden, wenn die Rechte zur Weitergabe überlassen werden und der Vergütungsschuldner aus der Weitergabe der Werberechte Einkünfte erzielt. Diese Auslegung stünde auch im Einklang mit dem Wortlaut des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, der nur Vergütungen erfasst, die „für“ die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten gezahlt werden. Ein Werbetreibender, der dafür zahlt, dass eine bestimmte Werbemaßnahme in der im Vertrag festgelegten Form zielgenau einer bestimmten Gruppe von Nutzern übermittelt wird, zahlt eben nicht „für“ die Einräumung von Werberechten, sondern für die Übermittlung seiner Werbebotschaft.

<sup>39</sup> BFH, Urt. v. 04.03.2009, I R 6/07, BStBl. 2009, II 625.

<sup>40</sup> BFH, Urt. v. 16.5.2001, I R 64/99, BStBl. II 2003, 641.

#### IV. Rechtspolitische Erwägungen

Die Einführung einer Quellenbesteuerung für Einkünfte aus Online-Werbedienstleistungen ist aus rechtspolitischer Sicht mehr als fragwürdig. Wie eingangs bereits dargelegt, würde die Einführung einer Abzugsteuer auf Online-Werbedienstleistungen vor allem die deutschen Werbetreibenden und Werbevermittler finanziell treffen. Demgegenüber könnte der ausländische Anbieter die Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Abzugsteuer auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen beantragen. Eine Versagung des Erstattungsanspruchs nach § 50d Abs. 3 EStG dürfte nach den Urteilen des EuGH in der Rs. Deister Holding (C-504/16) und Juhler Holding (C-613/16) kaum möglich sein, zumal der diskriminierende Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit u. E. auf der Hand liegt. Im Ergebnis würde die Durchsetzung des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG gegenüber den deutschen Werbetreibenden in den allermeisten Fällen kein Mehrsteuerergebnis generieren. Vielmehr käme es für die Dauer des Erstattungsverfahrens wirtschaftlich zu einer zinslosen Darlehensgewährung zum Vorteil des deutschen Fiskus, vorausgesetzt, dass der ausländische Anbieter die erstattete Abzugsteuer tatsächlich an seine deutschen Kunden zurückführt. Ist er dazu vertraglich nicht verpflichtet oder sieht er davon ab, erhöht sich der Gewinn des ausländischen Anbieters um die Höhe der Abzugsteuer (bei einer Nettoklausel i. H. v. ca. 18 %).

Die Einführung einer Quellenbesteuerung für Einkünfte aus Online-Werbedienstleistungen würde auch dem internationalen Konsens widersprechen. Im OECD-Musterabkommen und aus der Sicht der nationalen Steuerrechtsordnungen der meisten OECD-Staaten werden Online-Werbedienstleistungen als technische Dienstleistungen behandelt, die regelmäßig nicht der Quellenbesteuerung unterworfen werden. Die aktuellen Bestrebungen auf Ebene der Europäischen Union zur Einführung einer Digitalsteuer sowie die entsprechenden unilateralen Vorstöße einzelner Staaten wie Frankreich, Spanien und Italien belegen, dass eine Quellenbesteuerung von Online-Werbedienstleistungen als Lizenzgebühren auf der Grundlage des geltenden Rechtsrahmens und aus Sicht der übrigen Staaten nicht für möglich gehalten wird. Würde die Bundesrepublik Deutschland Einkünfte aus Online-Werbedienstleistungen als Lizenzgebühren der Quellenbesteuerung unterwerfen, würde sie sich im Ergebnis gegen das internationale Verständnis zur Behandlung von solchen Zahlungen stellen.

Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass die internationale Staatengemeinschaft gegenwärtig intensiv an Lösungen zur Schaffung eines neuen Rechtsrahmens zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft arbeitet. Vorschläge zur Einführung einer Quellensteuer auf Online-Werbedienstleistungen wurden zu Beginn der BEPS-Initiative diskutiert und aus guten Gründen verworfen. Die Bundesrepublik Deutschland sollte sich durch die Einführung einer solchen Quellensteuer daher nicht gegen die konsensualen Bemühungen der internationalen Staatengemeinschaft stellen. Andere Staaten könnten das Vorgehen der Bundesrepublik Deutschland zum Anlass nehmen, ebenfalls unilaterale Maßnahmen zu ergreifen, um die eigenen Quellenbesteuerungsmöglichkeiten auszuweiten. Jede Ausweitung von nationalen Quellenbesteuerungsrechten ist für exportorientierte Industrienationen wie die Bundesrepublik Deutschland ein volkswirtschaftlicher Nachteil.



## V. Zusammenfassung und Petitum des Verbands der Auslandsbanken

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass Online-Werbung:

- ✓ ein auf komplexen Algorithmen beruhendes Marketing-Tool darstellt, dessen Ziel es ist, die Effektivität und Erfolg von Werbemaßnahmen im Internet zu erhöhen,
- ✓ eine aktive Dienstleistung (nämlich das Umleiten von Nutzern im Internet zu der Homepage des werbenden Unternehmens) ist,
- ✓ die Erbringung einer Dienstleistung im Rahmen eines Werk- oder Dienstvertrages darstellt, und zudem
- ✓ keine Überlassung oder Teilung von Know-how darstellt (da etwa ein Suchmaschinen-Betreiber das Know-how als Inhaber ausschließlich selbst nutzt),
- ✓ keine zeitlich begrenzte Rechteübertragung oder -überlassung (Nutzungsüberlassung eines geschützten oder ungeschützten Rechts) darstellt,
- ✓ keine Überlassung von Werberechten beinhaltet, die den Rechtsbegriff des § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) EStG i. V. m. § 21 Abs. 1 Nr. 3 EStG erfüllt.

Daher unterliegen die Zahlungen für Online-Werbedienstleistungen **nicht** dem Quellensteuerabzug nach § 50a EStG. Auch eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 f) GewStG **scheidet demnach aus**. Zwar könnte die Finanzverwaltung über den Gesetzgeber für die Zukunft einen entsprechenden Abzugsteuertatbestand schaffen. Im Rahmen der Folgenabschätzung des Gesetzgebers wäre in diesem Fall allerdings zu berücksichtigen, dass die Einführung einer Abzugsteuer auf Online-Werbedienstleistungen vor allem die deutschen Werbetreibenden und Werbevermittler finanziell treffen und sich infolge der im Markt regelmäßig vereinbarten Nettoklauseln für deutsche Unternehmen zukünftig eine Verteuerung der Leistung der ausländischen Anbieter um ca. 18 % ergeben würde.

**VORSCHLAG: Wir bitten daher, etwaige Überlegungen der Finanzverwaltung zur Änderung der Anwendung des § 50a EStG zurückzustellen und die Ergebnisse der Beratungen auf OECD- sowie EU-Ebene abzuwarten.**

Wir bedanken uns sehr für die angenehme Zusammenarbeit. Für Rückfragen steht Ihnen Herr Erb jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Oliver Wagner

Markus Erb