Kapitel 3
Grenzüberschreitender Electronic Commerce

A. Electronic Commerce

I. Grundbegriffe 3.1

II. Ertragsteuerliche Besonderheiten . . 3.7

B. Inboundgeschäft

I. Überblick 3.9

II. Betriebsstätteneinkünfte
1. Inländische Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1 EStG . . 3.11
   a) Internetserver und sonstige IT-Infrastruktur 3.12
   b) Warenlager und Logistikanlagen . 3.21
   c) Nutzung von Banner Space und Microsites 3.22
2. Vorliegen einer DBA-Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte
   a) DBA-Betriebsstättenprinzip für Unternehmensgewinne 3.23
   b) Server als feste Geschäftseinrichtung 3.27
   c) Ausübung einer Geschäftstätigkeit durch den Server 3.31
   d) Sonstige IT-Infrastruktur 3.39
   e) Gewinnaufteilung 3.40
   f) Kritische Würdigung 3.42

III. Vertreter und Vermittler
1. Inländische Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 2 EStG . . 3.43
   a) Vertrieb unter Einschaltung einer inländischen Online-Plattform . . . 3.45
   b) Inanspruchnahme inländischer Vermittler und sonstiger Dienstleister 3.46
   c) Lagerhalter und Logistikdienstleister 3.47
   d) Inländischer DENIC-Ansprechpartner für die Domainregistrierung 3.49
2. Vorliegen einer DBA-Vertreterbetriebsstätte
   a) Vertreterbetriebsstätte 3.50
   b) Websites, Webhosting und Cloud Computing 3.52
   c) Einschaltung inländischer Vermittler und Vertreter 3.53
   d) Warenlager und Logistikanlagen . 3.55

IV. „Betriebsstättenlose" inländische gewerbliche Einkünfte
1. Überblick 3.56
2. Standardsoftware
   a) Softwareüberlassung an Verbraucher 3.58
   b) Softwareüberlassung an Unternehmen und Universitäten 3.59
3. Videos, Bilddateien, Audiodateien und Texte (E-Books) 3.63
4. Datenbanken und Bitcoin-Transaktionen 3.66
5. Cloud Computing (insbesondere Software as a Service) 3.69
6. Domainnamen 3.73

V. Sonstige inländische Einkünfte . . . 3.74
1. Nutzung beweglicher Sachen im Inland 3.75
2. Überlassung von Know-how 3.77

VI. Fazit zum Inboundgeschäft 3.80

C. Outboundgeschäft

I. Überblick 3.81

II. Direktgeschäft 3.82

III. Ausländische Betriebsstätteneinkünfte 3.83

IV. Ausländische Vermittler und Vertreter (insbesondere Plattformvertrieb) 3.86
1. Vermittlung und offene Stellvertretung 3.87
2. Kommissionsgeschäfte 3.89
3. Eigenhändler und Reseller 3.90

V. Hinzurechnungsbesteuerung 3.91

D. Auswirkungen des BEPS-Projekts

I. Steuerliche Herausforderungen der Digital Economy 3.94

II. Konkrete Maßnahmen im Rahmen des BEPS-Projekts 3.95

III. Neuverteilung der Besteuerungsrechte? 3.97

IV. Ausblick 3.99

Literatur: *Ackermann*, Beschränkte Steuerpflicht bei der grenzüberschreitenden Überlassung von Software, ISR 2016, 258; *Fehling*, Neues zu den Herausforderungen für die Besteuerung der Digitalen Wirtschaft, IStR 2015, 797; *Holthaus/Volkmann*, Besteuerung von Vergütungen nach § 13b UStG sowie nach § 50a EStG bei elektronischer Datennutzung, DStZ 2015, 550; *Kahle/Baschnagel/Kindich*, Aktuelle Aspekte der Ertrags-

besteuerung von Server-Betriebsstätten, FR 2016, 193; *Kessler/Wald*, Datenbankanwendungen – Quellensteuerabzug aufgrund automatischer Rechteverwertung oder nicht steuerbares Direktgeschäft?, IStR 2015, 889; *Kofler/Mayr/Schlager*, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, BB 2017, 1751 (Teil 1) u. 1815 (Teil 2); *Kraft/Hentschel/Apler*, Besteuerungsstrukturen von Auslieferungslagern im Kontext sich abzeichnender BEPS-Entwicklungen, Ubg 2017, 318; *Leisner-Egensperger*, Betriebsstättenbegriff und Besteuerung des E-Commerce, StuW 2014, 298; *Malinski*, Internationale Besteuerungsprobleme im Bereich der Software-Entwicklung und -Vermarktung, in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl. 2011, 1411; *Maßbaum/Imhof*, Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, FR 2018, 6; *Maßbaum/Müller*, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Abzugsteuer gem. § 50a bei Lizenzzahlungen, BB 2015, 2031; OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, 2015; *Petersen*, Quellensteuer bei Überlassung von Standardsoftware, IStR 2013, 896; *Petersen*, Quellensteuer bei Softwareüberlassung, IStR 2016, 975; *Pinkernell*, Cloud Computing – Besteuerung des grenzüberschreitenden B2B- und B2C-Geschäfts, Ubg 2012, 331; *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift Nr. 494 (2014); *Pinkernell*, Beschränkte Steuerpflicht bei Vergütungen für Software und Datenbanken, Ubg 2017, 497; *Rehfeld*, Vertreter- und Logistikbetriebsstätten post BEPS 7, IWB 2017, 209; *Tappe*, Steuerliche Betriebsstätten in der „Cloud", IStR 2011, 870; *Wolff-Seeger/Saliger*, Funktionsverlagerung durch Digitalisierung?, ISR 2017, 235.

A. Electronic Commerce

I. Grundbegriffe

3.1 Unter „**Electronic Commerce**" (E-Commerce) versteht man den Verkauf oder Kauf von Waren oder Dienstleistungen über ein Computernetzwerk unter Verwendung eigens dafür entwickelter Methoden zur Entgegennahme oder Aufgabe einer Bestellung.[1] Maßgebend für die typologische Einordnung des Geschäftsvorfalls sind also die Modalitäten des Vertragsabschlusses, der immer unter Einsatz von Telemedien erfolgt (z.B. Website, E-Mail, AppStore, EDI).[2] Unerheblich für die Einordnung ist dagegen, ob die vertragstypische Leistung als elektronische Leistung bzw. „Onlinegeschäft" ebenfalls über ein Computernetzwerk erbracht wird (z.B. Download einer Datei) oder in einer physischen Warenlieferung bzw. einer „offline" erbrachten Dienstleistung besteht.[3]

3.2 Die begrifflichen Wurzeln des E-Commerce liegen im amerikanischen Einzelhandel: Verkauft ein Unternehmen Waren in einem Ladengeschäft, handelt es sich um stationären Einzelhandel („brick-and-mortar business"). Kann der Kunde die Ware dagegen per Mausklick im Webshop des Unternehmens kaufen, liegt aufgrund des Online-Vertragsabschlusses ein Geschäftsvorfall im E-Commerce vor. Das gilt nicht nur dann, wenn der Kunde die über das Internet bestellte Ware per Post erhält (Online-Versandhandel), sondern auch wenn er sie selbst im Ladengeschäft des Unternehmers abholt („click and brick", „click and collect"). Unterhält ein Online-Versandhändler keine Ladengeschäfte, liegt ein reines E-Commerce-Geschäftsmodell vor („pure play").

3.3 Die Anbieter unterscheiden dabei zwischen zwei Kundensegmenten, weil das Geschäft mit gewerblichen Kunden (Business-to-Business, B2B) andere Anforderungen als das Geschäft mit Verbrauchern (Business-to-Consumer, B2C) hat. Kostenlose Portalseiten und Social-Media-Anbieter haben sich als Eingangstüren zum Internet positioniert und nutzen den ständigen Kontakt zum Verbraucher für mehrseitige Geschäftsmodelle. Hier „bezahlen" die Nutzer mit der Überlassung von Daten für eine vermeintlich kostenlose Internetleistung und der Anbieter verwertet die Daten durch Er-

1 OECD, Addressing the Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, Paris, 2015, Tz. 118.

2 Vgl. § 312i Abs. 1 BGB (Vertrag im elektronischen Geschäftsverkehr).

3 Dagegen unterscheidet das EU-Mehrwertsteuerrecht zwischen elektronisch erbrachten Dienstleistungen (eeD) einerseits und sonstigen Dienstleistungen bzw. Lieferungen andererseits. Bei eeD handelt es sich um Dienstleistungen, die weitgehend automatisiert über ein elektronisches Netzwerk erbracht werden (Art. 7 Abs. 1 MwStVO).

bringung entgeltlicher und zielgenauer Werbeleistungen an Dritte („Monetarisierung" von Nutzerdaten).[1] Die zunehmende Verbreitung mobiler Endgeräte (Smartphones, Tablets) hat weitere Bezahlmodelle geschaffen, denn das mitgelieferte Betriebssystem dient als Verkaufsplattform des Anbieters und verfügt über mindestens ein integriertes Zahlungssystem (z.B. Abrechnung über den Mobilfunkanbieter). Selbstverständlich werden auch hier wieder die Nutzerdaten durch Werbung „monetarisiert", was im Hinblick auf die gleichzeitig übermittelten GPS-Standortdaten besonders lukrativ ist.

3.4 Weitere prägende Merkmale des E-Commerce sind eine hochgradige Arbeitsteilung entlang der Wertschöpfungskette sowie das Outsourcing von Geschäftsprozessen an den kostengünstigsten Anbieter. E-Commerce-Unternehmen beauftragen andere Websitebetreiber, für sie Werbemaßnahmen durchzuführen („affiliate marketing"), bieten ihre Produkte auf dem Internet-Marktplatz oder der Versteigerungsplattform eines Dritten an („market place", AppStore), lassen Vertragsabschluss und Zahlungsvorgang von spezialisierten Dienstleistern abwickeln („reseller", „payment service provider"), und oft wird sogar die gesamte Logistik einschließlich Einkauf, Lagerhaltung und Versand auf Dritte ausgelagert („fulfillment"). Das technische Fundament bilden die Telekommunikationsunternehmen, welche die drahtgebundenen und drahtlosen Netzwerke betreiben. Internet Service Provider (ISP) ermöglichen den Zugang zum Internet und Webhoster unterhalten Rechenzentren bzw. „server farms", auf denen die Webshops von Händlern und Inhaltsanbietern sowie andere Teile des „E-Commerce-Ökosystems" gehostet bzw. untergebracht werden. Jedes mit dem Internet verbundene Gerät erhält eine einmalige Internetadresse (IP-Adresse), damit es Datenpakete senden und empfangen kann. Die IP-Adressen werden landesbezogen verwaltet, wobei die jeweilige Registrierungsstelle auch für die Vergabe der landesspezifischen Top-Level-Domain (TLD) zuständig ist.[2] Das „Cloud Computing" ist ebenfalls im Bereich des Outsourcings von IT-Leistungen angesiedelt. Wesentliches Merkmal ist das Angebot, vollautomatischer, dynamischer und skalierbarer Ressourcen.

3.5 Der E-Commerce profitiert nicht nur von der Globalisierung, sondern hat sie auch maßgeblich vorangetrieben. Denn die Netzwerktechnologie für den Austausch von Datenpaketen (Internet Protocol), die Darstellung von HTML-Seiten im World Wide Web, E-Mail-Kommunikation und Übertragung von Multimediainhalten folgen weltweit einheitlichen Standards. Da viele Länder ihren Bürgern einen mehr oder weniger freien Zugang zum Internet gestatten, kann die Markteintrittsschwelle für ausländische Anbieter sehr niedrig sein. In vielen Branchen hat sich bereits ein globaler Markt entwickelt, der sich zudem anschickt, mit Bitcoin auch noch eine eigene, dezentrale „Cyberwährung" hervorzubringen.[3] Die Globalisierung öffnet nicht nur den Zugang zu Kunden in beliebigen Ländern, sondern ermöglicht internationalen Konzernen auch die optimale geografische Verteilung von solchen Unternehmensfunktionen, die sich outsourcen lassen oder mobil sind. Das Ergebnis ist dann eine grenzüberschreitende oder sogar globale Wertschöpfungskette, die ein großer Vorteil im Wettbewerb mit rein nationalen Anbietern sein kann.

3.6 Die E-Commerce-Unternehmen sind ein Vorreiter bei der konsequenten Nutzung von Computern, Netzwerken, Software und Daten. Nur die weitgehende Automatisierung aller Unternehmensprozesse ermöglicht die kosteneffiziente Abwicklung der großen Anzahl von Geschäftsvorfällen, die benötigt wird, um das jeweilige Geschäftsmodell profitabel werden zu lassen. Mittlerweile hat die Informationstechnologie aber sämtliche Branchen erfasst, weshalb sie zu einer wesentlichen

1 Nach Ansicht von *Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 (1073) liegt für Zwecke der Umsatzsteuer sogar ein tauschähnlicher Umsatz zwischen Anbieter und Nutzer vor (Internetleistung gegen „Datenverwertungsrecht)".

2 Die Vergabe von Domains mit der Endung „.de" erfolgt durch die privatwirtschaftlich organisierte DENIC e.G. Daher bezeichnet „www.beispiel.de" einen Webserver (www) mit dem Domainnamen „beispiel", der unter der TLD „de" registriert ist. Eine Domain kann mehrere Subdomains haben, z.B. „support.beispiel.de" und „technik.beispiel.de".

3 Siehe dazu *Pinkernell*, Ubg 2015, 19; *Frase*, BB 2016, 26; *Richter/Augel*, FR 2017, 937 und 1131.

Grundlage moderner Volkswirtschaften geworden ist. Man kann daher eine moderne Volkswirtschaft auch als „**Digital Economy**" bzw. „**Digitalwirtschaft**" bezeichnen.[1] Dies gilt insbesondere für die deutsche Wirtschaft, die sich gerade von einer Industrie- bzw. Dienstleistungsgesellschaft zu einer Digitalwirtschaft entwickelt. Exemplarisch dafür steht das von der Bundesregierung und verschiedenen Verbänden ins Leben gerufene Projekt „Industrie 4.0".[2] Angestrebt wird die Vernetzung von Maschinen und Geräten zu mehr oder weniger großen Verbünden, die automatisch Sensordaten erheben, Entscheidungen treffen, Produktionsabläufe steuern und Waren transportieren. Endstufe ist das „Internet der Dinge", das in der Lage ist, große, unstrukturierte Datenmengen auszuwerten („Big Data") und Maschinen in die Lage versetzt, autonom und in Echtzeit zu agieren („smart factory", „smart car"). Der – doch etwas erschreckende – Endpunkt dieser Entwicklung ist eine weitgehende Automatisierung sämtlicher Wertschöpfungsschritte, die einerseits die Grenzkosten für jedes zusätzliche Produkt gegen Null sinken lässt, andererseits die menschliche Arbeitskraft überflüssig zu machen droht.

II. Ertragsteuerliche Besonderheiten

3.7 Der E-Commerce führt ertragsteuerlich kein Eigenleben, insbesondere handelt es sich nicht um eigene Einkunftsart. Zwar kann es in Bezug auf bestimmte Branchen steuerpolitisch sinnvoll sein, geografisch mobile Einkünfte ausschließlich am Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens zu besteuern (Beispiel: Einkünfte aus internationaler Schiff- und Luftfahrt gem. Art. 8 OECD-MA).[3] Jedoch wäre die eingangs erwähnte betriebswirtschaftliche Definition des E-Commerce, die an den Vertriebsweg anknüpft, gar nicht für eine sinnvolle ertragsteuerliche Abgrenzung geeignet.[4] Der Befund der fehlenden Abgrenzbarkeit betrifft übrigens die Digitalwirtschaft insgesamt, weshalb sich die OECD im Rahmen des BEPS-Projekts bislang gegen die Einführung besonderer ertragsteuerlicher Regeln für digital geprägte Leistungen ausgesprochen hat.[5]

3.8 E-Commerce und digitale Geschäftsvorfälle bilden somit eine Querschnittsmaterie, die im Rahmen der bestehenden Tatbestände aufgearbeitet werden muss. Dabei lassen sich allerdings einige ertragsteuerliche Besonderheiten erkennen, die den Rechtsanwender vor Probleme stellen, für die es oft noch keine eindeutige Lösung gibt. Ein wesentliches Merkmal des E-Commerce ist sicher die herausgehobene Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter, zu denen insbesondere Software und Datenbestände unterschiedlichster Art gehören. Diese Wirtschaftsgüter bilden nicht nur als Anlagevermögen eine Grundlage der automatisierten Unternehmenstätigkeit, sondern können auch als „content" bzw. Produkt in Form von digitalen Kopien über das Internet vertrieben werden. Daraus ergibt sich die Frage, ob es sich bei der konkreten Leistung um eine Handelstätigkeit (z.B. Lieferung von Sachen), eine Dienstleistung oder gar um die Nutzungsüberlassung von Rechten handelt. Die Abgrenzung betrifft nicht nur die Einkünftequalifikation gem. §§ 49 Abs. 1, 34d EStG, sondern auch die DBA-Verteilungsnormen, die u.a. eine Abgrenzung zwischen Unternehmensgewinnen, Lizenzgebühren und Veräußerungsgewinnen vornehmen. Die intensive Verwendung von IT-Anlagen und -Plattformen wirft die Frage auf, unter welchen Voraussetzungen eine Betriebsstätte entsteht (§ 12 AO bzw. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA). Eng damit verbunden ist die Bestimmung des Orts

1 OECD, Addressing the Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, Paris, 2015, Rz. 363 f.

2 Die Plattform „Industrie 4.0" koordiniert die verschiedenen Unterprojekte, www.plattform-i40.de (zuletzt abgerufen am 16.1.2018).

3 *Valta*, Das Internationale Steuerrecht zwischen Effizienz, Gerechtigkeit und Entwicklungshilfe, 2014, 426 f.

4 Die Art und Weise des Vertragsabschlusses ist vor dem Hintergrund der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit irrelevant. Es ist auch kein Grund ersichtlich, warum der Vertragsabschluss über das Internet andere Besteuerungsfolgen als der Vertragsabschluss per Telefon oder Telefax auslösen sollte.

5 OECD, Addressing the Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, Paris, 2015, Tz. 364. Ebenso *Valta*, ISR 2014, 391 (392); *Fehling*, IStR 2014, 638 (640); *Pinkernell*, DK 2015, 57 (60).

der Wertschöpfung, die am Anfang der Gewinnaufteilung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus steht (§ 1 Abs. 5 AStG, Art. 7 Abs. 2 OECD-MA).[1] Und welcher Staat darf eigentlich die Gewinne global tätiger E-Commerce-Unternehmen besteuern, die sich aus den (kostenlosen) Leistungen der Nutzer sowie Netzwerkeffekten ergeben? Die folgende Darstellung befasst sich zunächst mit den ertragsteuerlichen Besonderheiten des Inboundgeschäfts (Abschnitt B). Sodann werden besonders praxisrelevante Aspekte des Outboundgeschäfts erläutert (Abschnitt C). Den Schluss bildet ein Überblick zu den Auswirkungen des BEPS-Projekts der G20/OECD, das sich intensiv mit den steuerlichen Herausforderungen der Digital Economy befasst hat (Abschnitt D).

B. Inboundgeschäft

I. Überblick

3.9 Das Inboundgeschäft spielt im E-Commerce eine große Rolle, da viele internationale Anbieter den deutschen Markt vom Ausland aus bedienen. Dabei kommen mitunter inländische Betriebsstätten und ständige Vertreter zum Einsatz, der Schwerpunkt liegt jedoch im Direktgeschäft ohne festen Stützpunkt im Inland.[2] Bei den ausländischen Anbietern handelt es sich in aller Regel um Kapitalgesellschaften, weshalb im Folgenden nur die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht behandelt wird (§§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 49 EStG). Dabei ist für jeden Inbound-Geschäftsvorfall zu prüfen, ob einer der Katalogtatbestände des § 49 Abs. 1 EStG verwirklicht ist. Erzielt der ausländische Anbieter inländische Einkünfte, muss in einem zweiten Schritt die Art und Weise der Steuererhebung geklärt werden. Dabei ist zwischen der Steuerveranlagung gem. § 31 Abs. 1 KStG und dem Steuerabzug gem. §§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG, 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG zu unterscheiden, der zunehmend von Bedeutung ist. Denn mittlerweile beziehen fast alle inländischen Unternehmen immaterielle bzw. digitale Eingangsleistungen von Steuerausländern. In einem dritten Schritt erfolgt dann die Prüfung, ob die beschränkt steuerpflichtige ausländische Kapitalgesellschaft nach einem DBA oder der Zinsen- und Lizenzgebühren-RL Anspruch auf eine Vergünstigung hat und ob die Geltendmachung dieser Vergünstigung weitere Handlungen erfordert (z.B. Einholung einer Freistellungsbescheinigung beim BZSt).

3.10 Die grenzüberschreitenden E-Commerce-Geschäftsmodelle lassen sich trotz ihrer Vielfalt auf einen Kern typischer Geschäftsvorfälle reduzieren. Dieser besteht im Wesentlichen aus online abgeschlossenen Verträgen, die sich auf die Lieferung physischer Waren (z.B. Versandhandel), die Erbringung realer Dienstleistungen (z.B. Hotelbuchung), die Überlassung „digitaler Produkte" (z.B. Download von Kinofilmen) und die Erbringung automatisierter Dienstleistungen (z.B. Online-Werbeleistungen) an einen Steuerinländer beziehen. Damit scheiden aus dem umfangreichen Katalog des § 49 EStG solche Tatbestände aus, die einen gänzlich anderen Leistungsinhalt haben oder schon gar nicht auf ausländische Kapitalgesellschaften anwendbar sind (z.B. Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus selbständiger Arbeit). Nach dieser Vorauslese bleiben aus dem Katalog des § 49 Abs. 1 EStG noch folgende Tatbestände übrig, die für den E-Commerce praktisch relevant sind:

(1) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (§§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1 EStG, 12 AO),

(2) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist (§§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 2 EStG, 13 AO),

1 Zur Verrechnungspreisbestimmung im Bereich des e-Business s. *Ditz* in Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Rz. 6.611 ff.; *Heggmair/Riedl/Wutschke*, IStR 2014, 323.

2 Der E-Commerce ermöglicht einen direkten Marktzugang trotz großer räumlicher Entfernung (*Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung[8], 337). Zudem lässt sich das niedrigere Steuerniveau des Ansässigkeitsstaats des ausländischen Anbieters nur vollständig nutzen, wenn der Anbieter eine Quellenbesteuerung im Inland vermeidet.

(3) „betriebsstättenlose" Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die eine ausländische Kapitalgesellschaft durch Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von Sachinbegriffen oder Rechten erzielt, die einen Inlandsbezug aufweisen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG)[1] und

(4) sonstige Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG), die von einem der vorstehenden Tatbestände nicht erfasst werden, d.h. insbesondere Einkünfte aus der Nutzung beweglicher Sachen im Inland sowie Einkünfte aus der Überlassung von Know-how.

II. Betriebsstätteneinkünfte

1. Inländische Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1 EStG

3.11 Inländische Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1 EStG liegen vor, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft eine inländische Betriebsstätte unterhält und insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Zwar gilt die Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG nur für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften. Die ausländischen Anbieter erzielen gleichwohl gewerbliche Einkünfte i.S.d. §§ 8 Abs. 1 KStG, 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, da es sich bei den verschiedenen E-Commerce-Geschäftsvorfällen um die originär gewerbliche Haupttätigkeit des ausländischen Unternehmens handelt (z.B. Handel mit Waren, Erbringung von gewerblichen Dienstleistungen). Nach § 12 Satz 1 AO ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient, eine Betriebsstätte. Dabei gelten gem. § 12 Satz 2 AO insbesondere Geschäftsleitungsstätten, Geschäftsstellen, Warenlager sowie Ein- und Verkaufsstellen als Betriebsstätten. Daraus ergeben sich die im E-Commerce typischen Fragestellungen der Begründung einer Betriebsstätte[2] durch

- Benutzung eines im Inland belegenen Internetservers oder anderer IT-Infrastruktur,
- Unterhaltung von inländischen Warenlagern und Logistikanlagen sowie
- Nutzung von Banner Space und Microsites, die von einem Steuerinländer zur Verfügung gestellt werden.

a) Internetserver und sonstige IT-Infrastruktur

3.12 Eine Betriebsstätte i.S.v. § 12 AO erfordert eine Geschäftseinrichtung mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.[3] Eine Geschäftseinrichtung oder Anlage dient der Tätigkeit des Unternehmens, wenn sie dazu bestimmt ist, den Unternehmenszweck zu fördern.[4] Da der BFH bereits vor etlichen Jahren im ***Pipeline*-Urteil** entschieden hat, dass das Tatbestandsmerkmal „der Unternehmenstätigkeit dienen" nicht die ständige Anwesenheit von Unternehmenspersonal erfordert, können auch automatisch betriebene technische Anlagen eine Betriebsstätte begründen.[5] Deshalb sind insbesondere der im Inland belegene Internetserver[6]

1 § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG wird durch den vorrangigen Sondertatbestand der betriebsstättenlosen gewerblichen Nutzungs- und Veräußerungseinkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG verdrängt, wenn die Einkünfte von einer ausländischen Kapitalgesellschaft erzielt werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 3 EStG).

2 In der Praxis sind gelegentlich auch Supportleistungen und Teleworker relevant, s. dazu *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift 494, 35 f. und 46 f.

3 Grundlegend BFH v. 3.2.1993 – I R 80/91 und 81/91, BStBl. II 1993, 462; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4-S 1300-111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.1.1.1 – im Folgenden BS-VWG.

4 BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12, 14.

5 Es genügt, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit *mit* der technischen Anlage ausübt, BFH v. 30.10. 1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12; krit. dazu *Mössner* in FS Vogel, 945, 959.

6 *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung[8], 340; FG Schleswig-Holstein v. 6.9.2001 – II 1224/97, DStRE 2002, 518 (Datenverarbeitungsanlage ohne Personal); offengelassen in BFH v. 5.6.2002 – I R 86/01, BStBl. II 2002, 683.

sowie automatische Lärmmessanlagen[1] eine Betriebsstätte, wenn die übrigen Voraussetzungen hinsichtlich Unternehmenstätigkeit, Dauerhaftigkeit und Verfügungsmacht erfüllt sind.

3.13 Das Kriterium der Dauerhaftigkeit umschreibt ein zeitliches Mindesterfordernis, das nach nationalem Recht immer erfüllt ist, wenn die feste Geschäftseinrichtung länger als sechs Monate genutzt wird.[2] Hinsichtlich der Verfügungsmacht hatte die Rspr. ursprünglich eine Rechtsposition verlangt, die dem Steuerpflichtigen ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann (Eigentum, Miete, Leihe).[3] In jüngerer Zeit hat der BFH aber wiederholt entschieden, dass die in Frage kommende Rechtsposition weder ausdrücklich vereinbart noch auf einen bestimmten Raum oder Arbeitsplatz bezogen sein muss; es genügt vielmehr, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Unternehmer irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht.[4] Gleichwohl genügt das bloße Tätigwerden in Räumlichkeiten eines inländischen Vertragspartners für sich genommen nicht, um die erforderliche Verfügungsmacht zu begründen. Denn für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist letztlich entscheidend, ob eine unternehmerische Tätigkeit in einer Geschäftseinrichtung oder Anlage mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in der Bindung eine gewisse „Verwurzelung" des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt.[5]

3.14 Wendet man diese Kriterien auf den E-Commerce an, so ergibt sich, dass nur der eigene physische **Internetserver** des ausländischen Unternehmens bzw. ein dauerhaft zur eigenen Nutzung überlassener physischer Server („dedizierter Server") eine inländische (Server-)Betriebsstätte begründen können.[6] Unterhält das ausländische Unternehmen einen Bestand an eigenen Servern im Inland („Datencenter", „Serverfarm"), die seiner Unternehmenstätigkeit dienen, liegt ohne weiteres eine Betriebsstätte vor. Denn die zur Serverfarm gehörenden Rechner sind üblicherweise in Regalen („server racks") in einem klimatisierten Raum untergebracht, der in der Verfügungsmacht des Betreibers der Serverfarm steht und zusammen mit den Rechnern eine feste Geschäftseinrichtung bildet („Betriebsstätte mit Server").[7]

3.15 Bei einem dedizierten Server handelt es sich um einen konkreten physischen Server (Computer), der zwar einem Dritten gehört (Webhosting-Unternehmen), aber aufgrund Mietvertrags oder einer ähnlichen Rechtsposition in der ausschließlichen Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens steht („dedicated root server").[8] Ein dedizierter Server befindet sich üblicherweise innerhalb der Serverfarm des Webhosters, stellt jedoch eine „Herrschaftsenklave" des ausländischen Unternehmens dar, was die Einordnung als Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens rechtfertigt.[9] Die zunehmende Miniaturisierung der Serverkomponenten („Microserver") macht die Lokalisierung eines einzelnen dedizierten Servers allerdings immer schwieriger. Jedoch können auch kleine körperliche Gegenstände eine „Geschäftseinrichtung" i.S.v. § 12 AO sein, wie der BFH in einem

1 BFH v. 16.12.2009 – I R 56/08, BStBl. II 2010, 492. Die Messanlagen arbeiteten vollautomatisch und übermittelten ihre Daten mittels Modem über das öffentliche Telefonnetz an die Flughafenzentrale.
2 BS-VWG, Tz. 1.1.1.1; *Andresen* in W/A/D, Betriebsstätten-Handbuch[2], Rz. 11.22.
3 BFH v. 3.2.1993 – I R 80/91, BStBl. II 1993, 462; v. 14.7.2004 – I R 106/03, BFH/NV 2005, 154.
4 BFH v. 14.7.2004 – I R 106/03, BFH/NV 2005, 154 m.w.N. aus der Rspr.
5 BFH v. 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl. II 2008, 922.
6 *Kahle*/*Ziegler*, DStZ 2009, 834 (841). Der Begriff „Server" bezeichnet eigentlich nur ein Computerprogramm, das Anfragen anderer Computer (Clients) beantwortet (*Tappe*, IStR 2011, 870 [871]). In der steuerlichen Diskussion steht der Begriff „Internetserver" aber für eine Funktionseinheit von Hard- und Software (*Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung[8], 337).
7 *Kahle*/*Baschnagel*/*Kindich*, FR 2016, 193 (195).
8 „Root" steht für den Administratorzugriff auf das Wurzelverzeichnis des Betriebssystems, d.h., der Kunde verfügt über ein uneingeschränktes Benutzerkonto und kann den Server selbst mittels SSH (secure shell) und FTP verwalten.
9 *Kahle*/*Baschnagel*/*Kindich*, FR 2016, 193 (196).

obiter dictum ausgeführt hat.[1] Entscheidend ist daher nicht die Größe des dedizierten Servers, sondern dessen Ortsfestigkeit sowie die dauerhafte Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens.[2] Dient der dedizierte Server der Unternehmenstätigkeit des ausländischen Anbieters, liegt eine Betriebsstätte vor. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Server einen Webshop beherbergt oder im Rahmen eines Co-Location-Agreements mit dem Börsenbetreiber für **High-Frequency-Trading** bzw. Algo-Trading eingesetzt wird.[3]

3.16 In den Fällen der nicht ausschließlichen Servernutzung fehlt es dagegen an der Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens, weshalb auch keine inländische Betriebsstätte vorliegt. Dies gilt insbesondere für

- das typische **Webhosting** mehrerer Websites verschiedener Unternehmen auf demselben physischen Server eines inländischen Webhosters,[4]
- das Webhosting der Website nur eines Unternehmens auf einem virtuellen Server des inländischen Webhosters (der virtuelle Server ist kein körperlicher Gegenstand)[5] und
- die Nutzung dynamischer Hardware-Ressourcen im Rahmen des **Cloud-Computings**.[6]

Sieht der Webhostingvertrag nicht ausnahmsweise die Nutzung eines dedizierten Servers vor, wird der Webhoster die Website des Kunden auf einem beliebigen Server unterbringen, den er auch zur Erbringung von Leistungen an andere Kunden verwendet. In diesem Fall hat keiner der Kunden Verfügungsmacht über den Server; es handelt sich um eine feste Geschäftseinrichtung des Webhosters. Fraglich könnte allenfalls sein, ob die Daten und Software des Kunden, die auf dem Server gespeichert sind und die die **Website** bilden, für sich betrachtet eine Betriebsstätte ergeben. Zwar sind Software und Daten nach h.M. „Sachen" i.S.v. § 90 BGB, sofern sie auf einem Datenträger wie z.B. einer Festplatte gespeichert und damit verkörpert sind.[7] Es liegt aber schon deshalb keine feste Geschäftseinrichtung des Kunden vor, weil der Webhoster die Website des Kunden üblicherweise auf wechselnden Servern unterbringt (und unterbringen darf), um eine möglichst effiziente Nutzung seiner Hardware zu erreichen. Der Kunde hat keinen physischen Zugang zu dem jeweils genutzten Server und in den meisten Fällen hat er nicht einmal eine Vorstellung darüber, an welchem Ort sich seine Daten gerade befinden. Zudem ist die Website als solche nicht „greifbar"; es fehlt daher an einer hinreichenden Verwurzelung im Inland.[8]

3.17 Nach § 12 Satz 2 Nr. 6 AO sind insbesondere „Verkaufsstellen" als Betriebsstätte anzusehen. Fraglich ist daher, ob der im Inland gehostete Webshop eines ausländischen Unternehmens eine inländische Betriebsstätte begründen kann, obwohl sich der Server in der Verfügungsmacht eines selb-

1 BFH v. 17.9.2003 – I R 12/02, BStBl. II 2004, 396 („*z.B. der Laptop und Orderblock eines Verkäufers im Außendienst und seine Mustermappe oder der Bauchladen eines reisenden Händlers*").
2 *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung[8], 338 f.
3 *Kahle/Baschnagel/Kindich*, FR 2016, 193 (196); *Kahle/Kindich* in Lübbehusen/Kahle, Brennpunkte der Besteuerung von Betriebsstätten, 2016, 110.
4 *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung[8], 339. Der Server begründet nur eine Betriebsstätte des Webhosters.
5 *Leisner-Egensperger*, StuW 2014, 298 (301); *Tappe*, IStR 2011, 870 (872). Auch wenn der virtuelle Server ausschließlich dem ausländischen Unternehmen zur Verfügung steht, fehlt es an der erforderlichen Verfügungsmacht über einen körperlichen Gegenstand. Der physische Host-Computer befindet sich im Besitz des Webhosters, der damit sein eigenes Webhostinggeschäft betreibt.
6 *Kahle/Baschnagel/Kindich*, FR 2016, 193 (196); *Hruschka* in S/D, Art. 5 OECD-MA Rz. 161. Die Hardware begründet nur eine Betriebsstätte des Cloud-Computing-Providers.
7 BGH v. 15.11.2006 – XII ZR 120/04, NJW 2007, 2394; *Baur/Stürner*, Sachenrecht[18], § 3 Rz. 2 m.w.N.; **a.A.** *Fritzsche* in Beckscher Online-Komm. BGB[38], § 90 BGB Rz. 26 (Stand: Januar 2016).
8 *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung[8], 338; *Mössner* in Mössner, Steuerrecht international tätiger Unternehmen[4], Rz. 2.153; Dies entspricht dem internationalen Konsens (siehe Art. 5 Rz. 124 OECD-MK: „*the web site is not tangible*").

ständigen Webhosting-Unternehmens befindet. Das systematische Verhältnis der einzelnen Beispiele des § 12 Satz 2 AO zur allgemeinen Betriebsstättendefinition in § 12 Satz 1 AO ist nicht abschließend geklärt.[1] Der BFH hat jedoch speziell zur Verkaufsstelle i.S.d. Nr. 6 entschieden, dass dieselben Anforderungen wie im Rahmen der allgemeinen Betriebsstättendefinition gelten, da der Tatbestand anderenfalls konturlos und impraktikabel wäre.[2] Daher kommt es auch im Fall des im Inland gehosteten Webshops entscheidend darauf an, ob es sich um einen eigenen bzw. dedizierten Server des ausländischen Anbieters handelt.

3.18 Die Anknüpfung der Verfügungsmacht an einen körperlichen Gegenstand („feste Geschäftseinrichtung") erlaubt es dem ausländischen E-Commerce-Unternehmen, seine Leistungen unter Einschaltung inländischer IT-Dienstleister zu erbringen, ohne dass dadurch eine inländische Betriebsstätte entsteht. Dies gilt sowohl für die Nutzung inländischer Datenleitungen, die den Telekommunikationsunternehmen gehören und für den Transport der IP-Datenpakte unerlässlich sind,[3] als auch für die Leistungen inländischer Webhoster bzw. Cloud-Computing-Dienstleister, sofern nicht ausnahmsweise ein dedizierter Server angemietet wird. An diesem Befund ändert sich selbst dann nichts, wenn das ausländische Unternehmen eine „.de"-**Internetdomain** verwendet und die Unternehmenswebsite von einem Dienstleister ausschließlich in Deutschland gehostet wird. Denn die Registrierung und Verwendung einer „.de"-Domain ist kein Umstand, der für sich betrachtet eine beschränkte Steuerpflicht auslösen könnte. Auch die Unternehmenswebsite als solche, die aus Software und Daten besteht, ist nach allgemeiner Meinung mangels physischer Verkörperung keine Geschäftseinrichtung des ausländischen Unternehmens.[4]

3.19 Ausländische E-Commerce-Anbieter nutzen mitunter IT-Anlagen, die einer inländischen Konzerngesellschaft gehören. Dies kann insbesondere dann sinnvoll sein, wenn es auf die kurze Reaktionszeit einer Website ankommt und/oder Daten sowie Software nicht in fremde Hände gelangen sollen. Diese Anlagen sind dem ausländischen Anbieter selbst dann nicht als eigene zuzurechnen, wenn er die inländische Gesellschaft als Alleingesellschafter beherrscht.[5] Erbringt die inländische Tochtergesellschaft ihre Leistungen aber ausschließlich an die ausländische Muttergesellschaft, kann sich die Frage ergeben, ob – wirtschaftlich betrachtet – eine Dienstleistung oder eine verdeckte Server-Nutzungsüberlassung vorliegt. Die Entscheidung hängt m.E. davon ab, ob die Rechtsbeziehung zwischen beiden Gesellschaften als echter Dienst- bzw. Werkleistungsvertrag oder als schlichte Nutzungsüberlassung von Teilen des Betriebsvermögens der Tochtergesellschaft einzuordnen ist. Erbringt die Tochtergesellschaft eine vollwertige Webhostingleistung zu fremdüblichen Bedingungen,[6] hat die ausländische Muttergesellschaft keine Verfügungsmacht über die Server die Tochtergesellschaft.[7] Denn die Tochtergesellschaft nutzt die Server in ihrem eigenen Geschäftsbetrieb als selbständiger Webhoster, sofern eine entsprechende Ausstattung mit Personal und Sachmitteln gegeben ist. Beschränkt sich die Tätigkeit der Tochtergesellschaft aber darauf,

1 *Buciek* in Beermann/Gosch, § 12 AO Rz. 29.1 (Stand: Mai 2011).
2 BFH v. 17.9.2003 – I R 12/02, BStBl. II 2004, 396.
3 Die Weiterleitung von Daten über öffentliche Netze stellt eine Dienstleistung des Netzbetreibers dar. Auch der OECD-MK verneint die Zurechnung der Datenleitungen an den Kunden, dessen Daten transportiert werden (Art. 5 Rz. 64 OECD-MK).
4 *Kahle/Baschnagel/Kindich*, FR 2016, 193 (195); *Andresen* in W/A/D, Betriebsstätten-Handbuch[2], Rz. 11.26. Vgl. auch Art. 5 Rz. 123 OECD-MK.
5 Das Trennungsprinzip verhindert den Durchgriff, sofern nicht ausnahmsweise wirtschaftliches Eigentum gem. § 39 Abs. 2 AO vorliegt. Auf DBA-Ebene steht auch die „Anti-Organ-Klausel" in Art. 5 Abs. 7 OECD-MA der Zurechnung entgegen.
6 Der Web-Hosting-Vertrag ist ein Dienstleistungsvertrag bzw. ein Werkvertrag, wenn der Webhoster die jederzeitige Erreichbarkeit der Website schuldet; BGH v. 4.3.2010 – III ZR 79/09, NJW 2010, 1449 („Internet-System-Vertrag").
7 Vgl. Art. 5 Rz. 118 OECD-MK, wonach die feste Geschäftseinrichtung eines verbundenen Unternehmens, das damit Dienstleistungen an eine andere Konzerngesellschaft erbringt, keine Betriebsstätte der anderen Konzerngesellschaft begründet.

ihre Server passiv der Muttergesellschaft zur Verfügung zu stellen, reduziert sich der wirtschaftliche Gehalt der Leistung auf eine Nutzungsüberlassung. Der Serverbestand könnte dann eine inländische Betriebsstätte der Muttergesellschaft begründen, wenn neben der Verfügungsmacht auch die übrigen Tatbestandselemente des § 12 AO erfüllt sind.

3.20 Das BFH-Urteil zur vollautomatischen Lärmmessstation[1] zeigt, dass auch die maschinelle Datenerhebung durch Sensoren der Unternehmenstätigkeit dienen kann. Daher dürfte ein inländischer Server, der sich in der Verfügungsmacht eines ausländischen Internet-Werbeunternehmens befindet, bereits dann eine Betriebsstätte bilden, wenn er für das systematische Sammeln von personenbezogenen und nicht personenbezogenen Nutzerdaten verwendet wird.[2] Jedoch lässt das bloße Sammeln von **Daten** noch keine Einkünfte entstehen, die im Inland besteuert werden könnten. Denn die Überlassung der Daten ist nicht mit dem Zugang einer Forderung bzw. einzeln bewertbarer Wirtschaftsgüter verbunden,[3] und die Herstellungskosten für ein etwaiges selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut „Datenbestand" würden sogar zu negativen Einkünften führen, weil der zum Anlagevermögen gehörende Datenbestand nicht aktiviert werden darf (§ 5 Abs. 2 EStG). Es kommt auch nicht zur Realisierung eines bestimmbaren Umsatzerlöses aus einem wie auch immer gearteten Tauschgeschäft.[4] Erst die anschließende Verwertung der Daten durch Erbringung von entgeltlichen Werbeleistungen an Dritte begründet die ertragsteuerlich maßgebliche Gewinnrealisierung (vgl. § 253 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB). Ob Deutschland dann diese Werbeeinkünfte besteuern kann, ist eine Frage der DBA-Anwendung und der Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.

b) Warenlager und Logistikanlagen

3.21 Der Versandhandel mit physischen Waren kann je nach Geschäftsmodell den Zugriff auf ein eigenes inländisches **Warenlager** (§ 12 Satz 2 Nr. 5 AO) bzw. – etwas moderner – „Logistikzentrum" erfordern, vor allem, wenn das eigene Logistikkonzept maßgeblich zum Erfolg des Unternehmens beiträgt. Der Umstand, dass es sich bei der Lagerhaltung an sich um eine Hilfstätigkeit eines Handelsunternehmens handelt, spielt im nationalen Recht keine Rolle und wird erst auf Abkommensebene relevant (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA). Wird das Warenlager von einem selbständigen Dritten betrieben, kann gleichwohl eine Betriebsstätte des Einlagerers bestehen, wenn der Einlagerer dem Lagerhalter Weisungen erteilen kann und Verfügungsmacht über einen Teil des Lagers hat.[5] Fehlt es an der Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens, liegt keine Betriebsstätte vor. Daher lässt sich durch Einschaltung einer inländischen Tochtergesellschaft als Lagerhalterin die Entstehung einer beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1 EStG vermeiden (zum Lagerhalter als ständigem Vertreter gem. § 13 AO s. Abschn. III.1.). In der Vergangenheit ist vereinzelt diskutiert worden, ob das Bereithalten von „digitalen Waren" auf einem inländischen Server eine Warenlager-Betriebsstätte i.S.d. § 12 Satz 2 Nr. 5 AO entstehen lässt. Da es auch im Fall des Warenlagers auf die Verfügungsmacht des ausländischen Unternehmens ankommt,[6] gelten m.E. die oben dargestellten Grundsätze zum „dedizierten Server" entsprechend. Danach muss dem ausländischen Unternehmen ein individualisierter physischer Server dauerhaft zur Verfügung stehen, was beim einfachen Webhosting gerade nicht der Fall ist. Unterhält das ausländische Unter-

1 BFH v. 16.12.2009 – I R 56/08, BStBl. II 2010, 492.

2 Dagegen gelten gem. Art. 5 Abs. 4 Buchst. d OECD-MA 2014 Anlagen, die dem Einkauf und der Informationsbeschaffung dienen, nicht als Betriebsstätte. In der Neufassung des Betriebsstättenartikels gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 2017 steht die Ausnahme aber unter dem Vorbehalt, dass es sich im konkreten Einzelfall nicht um eine wesentliche Tätigkeit handelt (Art. 5 Rz. 59 OECD-MK).

3 Der Nutzer gestattet lediglich das Erheben, Speichern und Verarbeiten der Daten für die geschäftlichen Zwecke des Unternehmens (§§ 4 Abs. 1, 4a, 28 Abs. 3 Satz 1 BDSG).

4 *Melan/Pfeiffer* vertreten für den Bereich der Umsatzsteuer eine andere Auffassung (*Melan/Pfeiffer*, DStR 2017, 1072 [1073]).

5 *Drüen* in T/K, § 12 AO Rz. 28 (Stand: April 2017).

6 *Buciek* in Beermann/Gosch, § 12 AO Rz. 35 (Stand: Mai 2011).

nehmen aber einen dedizierten Server, liegt eine „feste Geschäftseinrichtung" vor, die dem Unternehmen dient und bereits eine Betriebsstätte gem. § 12 Satz 1 AO begründet.

c) Nutzung von Banner Space und Microsites

Inländische, selbständige Website-Betreiber „vermieten" in großem Umfang **Werbeflächen** („Banner Space") an ausländische Unternehmen. Daneben gewinnt die Einrichtung eigener Internetpräsenzen innerhalb einer fremden Website („Microsites") wegen des wechselseitigen Nutzens zunehmend an Beliebtheit (vergleichbar mit einem Supermarkt, in dem sich auch eine Bäckereifiliale befindet).[1] Am Beispiel des Google-AdSense-Programms wird deutlich, dass diese Form der Präsenz im Inland zu ganz erheblichen Einkünften des ausländischen Anbieters führen kann.[2] Funktional betrachtet überlassen die inländischen Website-Betreiber „leere" Werbetafeln an den ausländischen Anbieter, die dieser wiederum zur flexiblen Anzeige der Angebote seiner Werbekunden einsetzt. Eine inländische Betriebsstätte des ausländischen Anbieters liegt in diesen Fällen aber nicht vor, da der Banner Space bzw. die Microsites nicht die Voraussetzungen einer festen Geschäftseinrichtung erfüllen. Es handelt sich um virtuelle Werbeflächen, die – im Unterschied zu Werbetafeln und Litfaßsäulen – keine körperlichen Gegenstände sind. Der inländische Website-Betreiber kann aber als ständiger Vertreter des ausländischen Unternehmens einzuordnen sein, wenn er neben der Werbeleistung auch eine nachhaltige Vermittlungsleistung erbringt (§ 13 Satz 2 Nr. 1 AO; s. dazu Rz. 3.46). 3.22

2. Vorliegen einer DBA-Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte

a) DBA-Betriebsstättenprinzip für Unternehmensgewinne

Nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA darf der Quellenstaat Unternehmensgewinne nur besteuern, wenn sie einer dort belegenen Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 OECD-MA zuzurechnen sind.[3] Wird die Betriebsstättenschwelle nicht erreicht, handelt es sich um „Direktgeschäfte", und das Besteuerungsrecht liegt ausschließlich beim Ansässigkeitsstaat. Zwar gilt das DBA-Betriebsstättenprinzip nur für Unternehmensgewinne, d.h. originär unternehmerische Einkünfte[4] (einschließlich selbständiger Arbeit). Bei den Einkünften aus E-Commerce-Geschäftsvorfällen handelt es sich aber typischerweise um Unternehmensgewinne in diesem Sinne.[5] Denn der Abkommensbegriff „Unternehmensgewinne" erfasst nicht nur gewerbliche Einkünfte aus dem Handel mit Waren, sondern in aller Regel auch die Erbringung gewerblicher Dienstleistungen durch eine Kapitalgesellschaft.[6] Daher werden insbesondere der Internet-Versandhandel sowie Webhosting- und ähnliche IT-Dienstleistungen den Unternehmensgewinnen zugeordnet.[7] Auch Vergütungen für den Download von Software und anderen „digitalen Waren" fallen in den Anwendungsbereich von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA, sofern es sich um Geschäfte mit B2B- oder B2C-Endanwendern handelt, die die Programmkopie bzw. das Produkt lediglich selber nutzen oder konsumieren.[8] Nur wenn der Kunde ausnahmsweise die Befugnis erhält, das hinter der Kopie stehende Urheberrecht des Rechtsinhabers durch eigene kommerzielle Nutzungshandlungen zu verwerten, ist die Vergütung als „Lizenzgebühr" i.S.d. Art. 12 OECD-MA zu qualifizieren.[9] 3.23

1 Zum „Shop-in-Shop-Konzept" beim Verkauf physischer Waren s. *Zech*, ISR 2013, 113.
2 *Pinkernell*, StuW 2012, 369.
3 Art. 7 Rz. 2 OECD-MK.
4 BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BStBl. II 2014, 760.
5 Einzelheiten zur DBA-Einkünftequalifikation bei *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce, ifst-Schrift 494 (2014), 69 ff. und 111 ff. (tabellarischer Überblick).
6 *Hemmelrath* in V/L[6], Art. 7 OECD-MA Rz. 30. Jedoch ordnen einige deutsche DBA Vergütungen für technische Dienstleistungen den Lizenzgebühren zu (z.B. Art. 12 Abs. 1 und 4 DBA-Indien).
7 Zur Unternehmenstätigkeit der Webhoster und Internet Service Provider s. Art. 5 Rz. 42.3 und 42.9 OECD-MK.
8 Art. 7 Rz. 14 und 17.3 OECD-MK; *Bozza-Bodden* in S/D, Art. 12 OECD-MA Rz. 99 f.
9 Art. 12 Rz. 13.1 und 17.4 OECD-MK; *Bozza-Bodden* in S/D, Art. 12 OECD-MA Rz. 99 f.