

StuB

► SONDERAUSGABE

www.nwb.de

Bilanzierung und Besteuerung digitaler Leistungen

- Handels- und steuerliche Besonderheiten
- Bilanzierung und Bewertung von Software
- Umsatzsteuerliche Fragestellungen
- Elektronische Marktplätze

WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner,
StB Dr. Hannes Zieglmaier und
StB Dr. Steffen Heyd

Bilanzierung und Besteuerung digitaler Leistungen

Ausgewählte handelsrechtliche, steuerbilanzielle und (umsatz-)steuerliche Aspekte

WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner, StB Dr. Hannes Zieglermaier und StB Dr. Steffen Heyd*

Als wesentlicher Faktor für die Wirtschaftlichkeit und Wettbewerbsfähigkeit betrifft die Digitalisierung längst alle Unternehmen und stellt diese (auch) im Bereich des Handels- und Steuerrechts vor neue Herausforderungen. Vor diesem Hintergrund liefert der Beitrag einen aktuellen Überblick zu ausgewählten Aspekten im Hinblick auf die bilanzielle und (umsatz-)steuerliche Behandlung von elektronischen Leistungen. In diesem Zusammenhang werden wesentliche Themenkomplexe dargestellt sowie auf aktuelle Entwicklungen hingewiesen.

NWB Datenbank ▶ Prinz/Ludwig, Bitcoins, ICOs und Token – Neue Welten im Steuerbilanzrecht?, StuB 7/2019 S. 257
NWB UAAAH-10690

I. Einführung

Der Begriff der Digitalisierung wird vielfältig verwendet, wobei dessen Bedeutung entscheidend vom jeweiligen Kontext abhängt. Einerseits betrifft die Digitalisierung Themen rund um die Datenerzeugung, -verarbeitung, -steuerung und -archivierung. Andererseits entstehen immer mehr digitale Geschäftsmodelle, deren Besteuerung sichergestellt werden muss.

Der Einsatz von Anlagen (Hardware) und Programmen (Software) zur elektronischen Datenverarbeitung ist dabei in den letzten Jahrzehnten für Unternehmen unumgänglich und fester Bestandteil in der täglichen Unternehmenspraxis geworden – unabhängig von deren Größe oder Branche. Der elektronischen Datenverarbeitung kommt nicht nur durch deren Häufigkeit in der Praxis eine besondere Bedeutung zu, sondern auch durch deren **stetigen Fortschritt und Wandel**. So halten immer **neue Technologien und Trends** in die (Geschäfts-)Welt Einzug, zu denken sei hierbei z. B. an Data Analytics, Big Data oder künstliche Intelligenz. Die **Digitalisierung** schreitet unaufhaltsam voran, immer neue Einsatzfelder werden für Maschinen geschaffen und eine immer engere Vernetzung erfolgt zwischen Mensch und Maschine (Industrie 4.0, *Internet of Things, Machine to Machine*).

Der Beitrag beschäftigt sich im ersten Teil daher mit ausgesuchten handels- und steuerbilanziellen Fragestellungen zur Abbildung von Software im Allgemeinen sowie den neuen vorstehend genannten und weiteren Trends im Speziellen in der Bilanz. Hierbei erfolgt zunächst eine Abgrenzung von Soft- zur Hardware und eine Begriffsbestimmung und Eingruppierung neuer (Software-)Trends. Darauf aufbauend wird insbesondere der Frage nachge-

gangen: Aktivierung oder sofortige Berücksichtigung als Aufwand? Des Weiteren werden Besonderheiten bei der Bilanzierung von Softwareleasing, Daten und Internetauftritten betrachtet.

Darüber hinaus ist in der Praxis ein besonderes Augenmerk auf die **Umsatzsteuer** zu legen, da Fehler im Umgang mit den betreffenden Regelungen insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen zu nachteiligen Steuerfolgen, wie nachträgliche Umsatzsteuerfestsetzungen oder die Versagung des Vorsteuerabzugs, führen können. Daher widmet sich der Beitrag im zweiten Teil ausgewählten umsatzsteuerlichen Fragestellungen im Kontext des digitalen und mobilen Bezugs von Dienstleistungen und Produkten. Im Fokus der Betrachtung steht – unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsentwicklungen auf Ebene der EU – die umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Software, der Erbringung elektronischer Dienstleistungen sowie des Online-Versandhandels.

L Marx/Dallmann, Bilanzierung und Bewertung virtueller Währungen nach HGB und Steuerrecht, StuB 6/2019 S. 217 NWB CAAA-09180
Mujkanovic, Bilanzierung von Software nach IDW RS HFA 11 n. F. und 31 n. F., StuB 2/2018 S. 49 NWB TAAAG-70260
L'habitant, Das BMF-Schreiben vom 28.1.2019 zur Haftung für Umsatzsteuer beim Handel mit Waren im Internet, StuB 5/2019 S. 177 NWB OAAA-08097
Ronig, Virtuelle Währungen im Einkommensteuer- und Umsatzsteuerrecht, NWB-EV 4/2018 S. 132 NWB BAAAG-79410

* Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München.

II. Handels- und steuerbilanzielle Behandlung von Software-(Trends)

1. Problemaufriss

Durch die herausragende Bedeutung der digitalen Datenverarbeitung für das Unternehmen und deren ständigem Wandel hat sich der Unternehmer selbst und dessen Berater zwangsläufig mit der Frage auseinander zu setzen, ob und wie die verschiedenen Ausprägungen bilanziell abzubilden sind. Im Wesentlichen spielen für die **bilanzielle Behandlung** der elektronischen Datenverarbeitung u. a.:

- ▶ die Art des Erwerbs (Anschaffung, Herstellung oder Leasing),
- ▶ die bilanzielle Eingruppierung (materiell oder immateriell),
- ▶ die Phase der Herstellung (Forschungs- oder Entwicklungsphase) und
- ▶ die Pflege (Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand)

eine wesentliche Rolle.

2. Hard- oder Software

Die Unterscheidung zwischen Hard- und Software ist im Grunde unproblematisch und dürfte auch bei weniger technikaffinen Menschen für wenige Probleme sorgen. Die **Hardware** verkörpert sämtliches Greifbares einer EDV-Anlage, also zuvorderst den Computer selbst samt Peripheriegeräten, wie Bildschirm, Tastatur und Maus. Auch Server stellen klassische Hardware dar.

Dagegen handelt es sich bei **Software** im Allgemeinen um ein Programm oder eine Menge von Programmen sowie gegebenenfalls die zugehörige Dokumentation und weitere Daten, die zum Betrieb eines Computers notwendig sind. Hierbei sind zu den Softwareanwendungen auch Apps zu subsumieren. Zur bilanziellen Behandlung der Software ist grundsätzlich unter den nachstehenden Arten von Software zu unterscheiden:

- ▶ Firmware;
- ▶ Systemsoftware;
- ▶ Anwendungssoftware (unterteilt nach Individual- und Standardsoftware).

Bei der **Firmware** handelt es sich zwar grundsätzlich um Software, allerdings ist diese derart fest mit dem elektronischen Gerät verbunden, dass sie diesem im Ergebnis auch zuzuordnen ist. Sie ist ohne die Hardware nicht nutzbar; die Firmware ist unselbständiger Teil von dieser. Bei Firmware ist z. B. an einen Flash-Speicher zu denken.

Die **Systemsoftware** stellt die grundsätzliche Betriebsbereitschaft der Hardware her. Sie wird vom Hersteller mitgeliefert und steuert die Abläufe bei Betrieb der Anlage. Am bedeutsamsten ist hierbei die Gruppe der Betriebssysteme, wie z. B. *Windows*, *Mac OS X* oder *Linux*.

Die **Anwendungssoftware** kann vereinfachend als die Software bezeichnet werden, die nicht Systemsoftware oder Firmware ist. Es handelt sich um Programme, die Benutzer-

probleme lösen sollen, aber für die systemtechnische Funktionalität grundsätzlich nicht erforderlich sind; z. B. Programme zur Textverarbeitung, Tabellenkalkulation und zum Versand von E-Mails. Bei der Anwendungssoftware ist des Weiteren zwischen Individual- und Standardsoftware zu unterscheiden.

Den vorstehenden Bezeichnungen folgend, handelt es sich bei der **Individualsoftware** um ein spezielles Programm, das das individuelle Problem eines bestimmten Anwenders lösen soll. Es wurde speziell für die Bedürfnisse des Benutzers entwickelt. Die **Standardsoftware** wurde hingegen zur Abdeckung eines klar definierten Anwendungsbereichs entwickelt, um die Probleme von vorher nicht bestimmten Anwendern zu lösen. Als typisches Beispiel lässt sich dazu *Microsoft Office* nennen, das nahezu von jedem Unternehmen in vergleichbarer Form genutzt wird. Gleichwohl kann Standardsoftware auch individualisiert werden, typisch ist dies bei *Enterprise-Resource-Planning-Programmen* (kurz: **ERP**), wie z. B. *SAP* oder *Oracle*. Mit der ERP-Software sollen bestimmte (teils individuelle) Funktionen im Unternehmen geplant und gesteuert werden, wie die Materialwirtschaft, die Produktion oder das Finanz- und Rechnungswesen. Durch das sog. Customizing wird die Standardsoftware an die individuellen Bedürfnisse und Probleme des Anwenders angepasst.

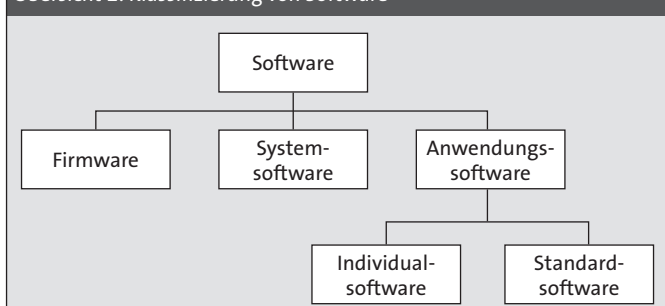
Praxishinweis ▶ Die Kosten für das Customizing übersteigen die Lizenzkosten für die ERP-Software regelmäßig um das Fünf- bis Zehnfache.¹ Der (betriebswirtschaftliche) Berater des Unternehmers hat u. U. das Unternehmen bzw. dessen Organe für die anfallenden Kosten zu sensibilisieren. Neben den hohen Kosten ist dabei auch auf die lange Dauer der Customizing-Phase hinzuweisen (je nach Größe des Unternehmens über mehrere Jahre).

Ein Spezialfall bei der Abgrenzung zwischen Hard- und Software stellt das sog. **Bundling** dar. Beim Bundling werden Hard- und Software – ohne gesonderte Berechnung – in einem Paket verkauft. Die Software wird dabei nicht eigenständig vertrieben, sondern kann lediglich zusammen mit der Hardware erworben werden. Mangels Aufteilbarkeit des Entgelts ist die Software der Hardware zuzurechnen, beispielsweise sei die Treibersoftware zu nennen, die zusammen mit einem Peripheriegerät, wie einem Drucker oder Scanner, vertrieben wird. Besteht allerdings ein eigener Markt, wie dies bei System- und Anwendungssoftware (z. B. *Windows* oder *Microsoft Office*) meist der Fall ist, kann das Entgelt separat ermittelt und folglich auch aufgeteilt werden.²

Praxishinweis ▶ Eine Aufteilung wird allerdings bei Smartphones und Tablets – anders als bei Personalcomputern – nicht möglich sein, da die vorinstallierte System- und Anwendungssoftware i. d. R. nicht separat vertrieben wird.

1 Vgl. BMF, Schreiben v. 18.11.2005 - IV B 2 - S 2172 - 37/05 NWB IAAAB-70150, BStBl 2005 I S. 1025, Tz. 6.
2 Vgl. IDW RS HFA 11 n. F. Tz. 6.

Übersicht 1: Klassifizierung von Software



3. Skizzierung von möglichen Problemfeldern bei der Hardware

Nachfolgend werden etwaige Besonderheiten und Problemfelder bei der Bilanzierung von Hardware nur kurz skizziert:³

- ▶ Es gilt, für die angeschafften Hardwarekomponenten zu prüfen (**Ansatz**), ob diese als einheitlicher Vermögensgegenstand⁴ oder einzeln zu bilanzieren sind. Hierbei sind externe Peripheriegeräte – wie Bildschirm oder Drucker – als selbständige Vermögensgegenstände zu behandeln. Bei der Netzwerkverkabelung ist zu prüfen, ob diese Teil des Gebäudes und daher nicht selbständiger Vermögensgegenstand ist.
- ▶ Handelt es sich um Hardwareproduzenten oder -händler, ist die Hardware dem Umlaufvermögen, beim Benutzer dem Anlagevermögen zuzuordnen (**Ausweis**). Wird die Hardware im Fertigungsprozess eingesetzt, ist sie den technischen Anlagen und Maschinen zuzuordnen; andernfalls den anderen Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattungen.
- ▶ Es finden die üblichen Regelungen zur plan- und außerplanmäßigen Abschreibung Anwendung, insbesondere gilt es, die Voraussetzungen zur GWG-Vollabschreibung zu prüfen (**Bewertung**).
- ▶ Die **Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand** bei Hardware kann zu größeren Problemen führen. Durch den rasanten technischen Fortschritt ergibt sich fast zwangsläufig eine wesentliche Verbesserung oder Erweiterung der Hardware bei Austausch. Ein Austausch von Hardware – der als zeitgemäß zu betrachten ist – sollte jedoch i. d. R. nicht zu (nachträglichen) Herstellungskosten führen.
- ▶ Beim **Leasing von Hardware** und beim sog. „Cloud Computing“, bei dem die IT-Infrastruktur durch einen Anbieter zur Verfügung gestellt wird (Stichwort: *Infrastructure as a Service* (IaaS)), gilt es, die allgemeinen Regelungen zum steuerlichen Leasingerlass zu beachten. Die Beurteilung des für die Bilanzierung notwendigen wirtschaftlichen Eigentums nach § 246 Abs. 1 HGB wird hierbei regelmäßig deckungsgleich sein mit der steuerlichen Beurteilung.

4. Eingruppierung von neuen „Software-Trends“

In Medien im Allgemeinen und in der wissenschaftlichen Fachliteratur im Speziellen finden sich zahlreiche Begriffe wie: *Big Data*, *Business Intelligence*, *Data Analytics*, *Blockchain*,

Data Mining, *Industrie 4.0*, *Internet of Things* und noch viele andere. Vor diesem Hintergrund hat auch der vorliegende Beitrag die neuen „Software-Trends“ zum Gegenstand; gleichwohl soll nachstehend dem Hype – zumindest aus bilanzieller Sicht – etwas der Wind aus den Segeln genommen werden. Zunächst werden vorstehende Begriffe einer Erklärung zugeführt:⁵

- ▶ Der Begriff „**Industrie 4.0**“ geht auf ein Projekt der Bundesregierung zurück. Durch intelligente und digital vernetzte Systeme soll eine weitestgehend selbst organisierte Produktion möglich werden: Menschen und Maschinen kommunizieren und kooperieren in der Industrie 4.0 direkt miteinander (*Internet of Things*, *Machine to Machine*). Es erfolgt eine intelligente Vernetzung von der Entwicklung eines Produkts, über die Produktion und den Vertrieb bis hin zum Einsatz des Produkts beim Kunden inklusive Service und Recycling.
- ▶ **Big Data** bezeichnet – wie der englische Begriff bereits vermuten lässt – eine große Datenmenge, die erzeugt, gespeichert und schlussendlich auch verarbeitet werden muss. Es handelt sich dabei um unstrukturierte oder semi-strukturierte Daten. Bei unstrukturierten Daten ist lediglich der Datentyp bekannt (z. B. Power-Point-Präsentation oder Bild), bei semi-strukturierten Daten besteht hingegen eine gewisse Grundstruktur. Als Beispiel sei hier die E-Mail zu nennen, sie besitzt eine Grundstruktur mit Absender, Empfänger und Betreffzeile; jedoch ist der eigentliche Text der E-Mail strukturlos. Neben der gigantischen Menge an Daten und deren Datenvielfalt ist auch die Geschwindigkeit, in der die Daten fortlaufend erzeugt werden, für den Unternehmer schwer greif- und handhabbar. Der Unternehmer ist dadurch mit Big Data oftmals schlicht überfordert.
- ▶ Durch **Data Analytics**, bei denen statistische Verfahren Anwendung finden, um Daten aus unterschiedlichen Quellen zu extrahieren und zu untersuchen, im Speziellen durch **Big Data Analytics**, sollen die Big Data für den Unternehmer nutzbar gemacht werden. Es sollen bisher nicht identifizierte Zusammenhänge abgeleitet und diese (betriebswirtschaftlich) verwertet werden.

Beispiel ▶ *Der Online-Händler Amazon gilt als Experte und Pionier der Big Data Analytics. Unter Heranziehung verschiedener Indikatoren, wie Kundenaktivität, Produktpräferenz und Bestandsinventar sowie dem Vergleich der Preise der aktuell gefragtesten Produkte mit denen der Mitbewerber, ist Amazon in der Lage, seine Preise im Minuten-Takt anzupassen und mithilfe von Rabatten dadurch günstiger als seine Konkurrenz zu sein. Die Preise von Produkten ohne hohe Nachfragen bleiben hingegen meist konstant. Auf Basis der Big Data Analytics kann der Online-Händler somit bei beliebten/gefragten Produkten an dem*

³ Für weiterführende Informationen vgl. u. a. *Endert/Sepetauz*, BBK 2013 S. 707 NWB TAAAE-41391.

⁴ Im vorliegenden Beitrag werden die Begriffe „Vermögensgegenstand“ und „Wirtschaftsgut“ synonym verwendet.

⁵ Grundlage für die nachstehenden Erläuterungen war die Enzyklopädie der Wirtschaftsinformatik, die von namhaften (deutschen) Professoren herausgegeben wird (abrufbar unter <http://go.nwb.de/zoae6>).

Absatzvolumen und bei absatzschwachen Produkten an der Profitmarge verdienen.⁶

- ▶ Wenn Daten im Unternehmen in einer zentralen Datenbank zusammengeführt und gespeichert werden, spricht man von einem sog. Data Warehouse (z. B. SAP BW/4 HANA). Die strukturierten Daten, die ein vorgegebenes Format haben und einer Zeilen- und Spaltenposition zugeordnet sind, dienen als Basis für eine weitere Form der Data Analytics, der Business Analytics.
- ▶ Durch **Business Analytics** werden die Daten aus dem Data Warehouse (auch im Rahmen von Big Data sprachlich verwendet) analysiert, ein *Forecast* entwickelt sowie aus den vorstehend gewonnenen Erkenntnissen Verbesserungsbedarf für Prozesse und Handlungen für die Zukunft abgeleitet. Die Geschäftsdaten aus der Vergangenheit werden dabei mithilfe von analytischen Verfahren fortlaufend erforscht und untersucht, um sowohl Erkenntnisse für die Vergangenheit als auch für die Zukunft zu erhalten. Die Analyseergebnisse sollen als Entscheidungsgrundlage für Entscheidungsträger dienen.
- ▶ Die deskriptive Analyse der Daten wird dabei als **Business Intelligence** bezeichnet. Dadurch werden vergangenheitsorientierte Daten aufbereitet und anwenderfreundlich visualisiert. Die Daten können dazu Ad-hoc abgerufen werden. So kann z. B. der Unternehmer in Echtzeit abfragen, ob und welche Maschinen noch für einen dringenden Kundenauftrag Kapazitäten frei haben.
- ▶ Weiteres Feld von Business Analytics ist die Abbildung von zukünftigen Entwicklungen im Unternehmen mithilfe von Prognosen und Realtime Scoring. Durch Gegenüberstellung der durch Business Intelligence gewonnenen, aktuellen und vergangenheitsorientierten Daten sollen Vorhersagen über Ereignisse in der Zukunft getroffen werden. Ein wesentliches Forecasting-Instrument ist dabei das **Data Mining**. Ziel des Data Mining ist es, neue und noch unbekannt Zusammenhänge aus einer großen Menge von Daten zu erschließen, um so einen Ausblick für die Zukunft zu geben. Es können z. B. verschiedene Faktoren ermittelt werden, die einen Einfluss auf den Zustand einer Maschine haben, um den Wartungsprozess besser vorherzusagen, so dass die entsprechenden Ressourcen bereits im Vorfeld zugeteilt werden können.
- ▶ Neben statistischen Methoden findet beim Data Mining auch **künstliche Intelligenz** Anwendung. Durch diese sollen Maschinen so programmiert werden, dass sie menschliche Tätigkeiten übernehmen können. Dazu sollen Gedächtnis, Lernverhalten und Entwicklung des Menschen nachgeahmt bzw. -gebildet werden.

Beispiel ▶ *Ein wichtiges Einsatzgebiet von künstlicher Intelligenz ist u. a. die Medizin, durch den Vergleich von Millionen von anderen anonymisierten Patientenakten, Behandlungsformen und Forschungsaufsätzen können dem Arzt bereits heute bei bestimmten Krankheiten (z. B. Krebs oder Diabetes) sehr präzise Behandlungsmethoden vorgeschlagen werden (sog. Präzisionsmedizin). Z. B. konnte aus der Auswertung von 14.000 Datensätzen des Herzfrequenzsensors von Trägern der*

Apple Watch, Diabetes mit einer Wahrscheinlichkeit von 85 % zutreffend diagnostiziert werden.⁷

- ▶ Ein weiterer Begriff, der im Rahmen von neuen Software-Trends fällt, ist **Blockchain**. Diese Technologie, bei der Daten dezentral verteilt werden, um Transaktionen transparent, chronologisch und unveränderbar in einem Netzwerk zu speichern, findet z. B. bei Krypto-Währungen, wie Bitcoin, Anwendung.⁸

Aus einer bilanziellen Betrachtungsweise heraus kommt man bei den vorstehenden „Trends“ zu dem „unspektakulären“ Ergebnis, dass es sich zuvorderst schlicht um Software handelt; konkret um Anwendungssoftware. Durch Data Analytics werden Probleme von Benutzern gelöst, namentlich „wie mache ich die gesammelten Daten in meinem Unternehmen für mich (wirtschaftlich) nutzbar“. Durch elektronische Datenverarbeitung unter Rückgriff auf vorwiegend statistische Analyseverfahren werden Daten gesammelt, strukturiert und ausgewertet. Auch die Industrie 4.0 greift auf Anwendungssoftware zurück, mit dieser werden Mensch und Maschine vernetzt und gesteuert.

Nachstehend werden daher die Grundsätze und Besonderheiten der Bilanzierung von Software – sowohl aus handels- als auch steuerrechtlicher Sicht – betrachtet, unter Berücksichtigung etwaiger Besonderheiten bei vorstehenden Software-Trends. Einen Sonderfall bilden allerdings die Daten als solche (Big Data), diese werden unter Abschn. 6 näher betrachtet.

5. Bilanzierung von Software

5.1 Software als eigenständiger Vermögensgegenstand
Sowohl die Systemsoftware als auch die Anwendungssoftware – unabhängig davon, ob es sich um Individual- oder Standardsoftware handelt – ist für bilanzielle Zwecke als **selbständiger Vermögensgegenstand** zu behandeln. Besonderheiten ergeben sich, wie eingangs ausgeführt, beim sog. Bundling; kann eine Aufteilung zwischen gemeinsam erworbener Hard- und Software nicht erfolgen, ist ein einheitlicher Vermögensgegenstand Hardware zu bilanzieren (sofern dieser das Gepräge gibt). Die Firmware ist ebenfalls der Hardware zuzuordnen.

Das Problem der fehlenden Aufteilbarkeit könnte auch im Zusammenhang mit Industrie 4.0 vermehrt auftreten. Konkret steht der Bilanzierende vor der Frage, ob zwischen Maschine, Hardware, Software und sonstigen Leistungen durch deren Vernetzung und enge Verbindung ein einheitlicher **Nutzungs- und Funktionszusammenhang** besteht, der zu einem einheitlichen Vermögensgegenstand führen würde. Auch der Wert aus der Vernetzung als solche bzw. dem Zusammenwirken der einzelnen Komponenten kann einen immateriellen Vermögensgegenstand begründen.⁹

⁶ Vgl. Holland, Dialogmarketing und Kundenbindung mit Connected Cars, 2019, S. 299 f.

⁷ Vgl. Ballinger u. a., AAAI-18 Conference on Artificial Intelligence, S. 2079 ff.

⁸ Vgl. zur Bilanzierung von Bitcoins Zwirner, BC 2019 S. 61 ff.; Prinz/Ludwig, StuB 2019 S. 257 ff. NWB UAAAH-10690; Marx/Dallmann, StuB 2019 S. 217 ff. NWB CAAAH-09180.

⁹ Vgl. hierzu im Kontext der IFRS-Rechnungslegung Pilhofer/Herr/Thom, IRZ 2018 S. 267 f.

5.2 Aktivierung oder sofortiger Aufwand

5.2.1 Vorbemerkungen

Es stellt sich wie bei sämtlichen Kosten im Unternehmen auch bei Kosten für Software die Frage, ob diese zu aktivieren oder als sofortiger Aufwand zu behandeln sind. Hierbei kommt der Unterscheidung zwischen **immateriellem und materiellem Vermögensgegenstand** und **Anschaffungs- und Herstellungsvorgang** eine zentrale Bedeutung zu. Je nach Zuordnung der Software zu vorstehenden Ausprägungen ergeben sich unterschiedliche Implikationen auf folgende handels- und steuerrechtliche Vorschriften:

- ▶ GWG-Vollabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG und § 7g-Abschreibung;
- ▶ Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB und Aktivierungsverbot nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG;
- ▶ Passivierung von latenten Steuern (§ 274 HGB);
- ▶ Ausschüttungs- und Abführungssperre (§ 268 Abs. 8 HGB, § 301 Satz 1 AktG) und Anhangangabe (§ 285 Nr. 22 HGB).

5.2.2 Immaterieller vs. materieller Vermögensgegenstand

Es handelt sich sowohl bei der **System-** als auch der **Anwendungssoftware** um einen **immateriellen** und folglich unbeweglichen Vermögensgegenstand.¹⁰ Bedeutungslos ist, ob es sich dabei um Individual- oder Standardsoftware handelt. Die Qualifikation ergibt sich vor allem daraus, dass der Software gegenüber dem Datenträger (sofern ein solcher überhaupt noch vorhanden ist; z. B. nicht bei Download der Software über das Internet) in wirtschaftlicher, funktioneller und monetärer Hinsicht der weit größere Wert beizumessen ist. Es bestehen allerdings zwei bedeutende **Ausnahmen** von dieser grundsätzlichen Einordnung, die für die Praxis relevant sind, namentlich bei:

- ▶ Trivialsoftware und
- ▶ Datenbeständen (vgl. hierzu Abschn. 6).

Bei der **Trivialsoftware** handelt es sich um Software, deren Anschaffungskosten nicht mehr als 800 € betragen (vormals 410 €; R 5.5 Abs. 1 EStR).¹¹ Diese wird als abnutzbarer, beweglicher und selbständig nutzbarer Vermögensgegenstand qualifiziert.

Die Vereinfachungsregelung¹² für Trivialsoftware führt im Ergebnis dazu, dass auf Software die Vorschriften zur GWG-Vollabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG Anwendung finden können, sofern die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von 800 € nicht überschritten wird. Es wird die Tatbestandsvoraussetzung „Beweglichkeit“ des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG „künstlich“ hergestellt.

Der Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung zur Förderung von kleinen und mittleren Betrieben nach § 7g EStG finden – aufgrund des Kriteriums der „Beweglichkeit“ – ebenfalls nur auf Trivialsoftware Anwendung.¹³ Durch den geringen Wert von Trivialsoftware und der Möglichkeit der Sofortabschreibung wird die Vorschrift des § 7g EStG für Trivialsoftware nur in Ausnahmen einschlägig sein. Der Ausschluss von Software im Rahmen von § 7g EStG durch

den Gesetzgeber ist nicht nachvollziehbar, zumindest zu kritisieren. In Zeiten der fortschreitenden Digitalisierung sollten vor allem kleine und mittelständische Unternehmen bei der Anschaffung einer kostenintensiven EDV-Infrastruktur, um auf dem Markt mit den „Großen“ bestehen zu können, unterstützt werden.

5.2.3 Anschaffungs- vs. Herstellungskosten

Die Frage, ob die Kosten, die zur Erlangung der Software aufgewendet wurden, als Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu behandeln sind, ist vor allem für die Individualsoftware von Relevanz. Der Erwerb von Systemsoftware oder Anwendungssoftware in Form von Standardsoftware wird hingegen in der ganz überwiegenden Anzahl der Fälle Anschaffungskosten begründen, da es an einer eigenen Herstellung fehlt (vgl. aber Abschn. 5.2.3.4).

5.2.3.1 Handels- und steuerrechtlicher Hintergrund

Nach § 248 Abs. 2 Satz 1 f. HGB dürfen **selbst geschaffene** immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden, soweit es sich dabei **nicht** um Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten oder vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens handelt. Die vorgenannten immateriellen Vermögensgegenstände lassen sich – nach Ansicht des Gesetzgebers – nicht (ausreichend) vom originären Geschäfts- oder Firmenwert trennen, sind daher nicht selbständig bewertbar und es besteht zudem Unsicherheit über ihre künftige Nutzungsdauer. Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände sind hingegen stets zu aktivieren.

Das **Steuerrecht** sieht anders als das Handelsrecht **kein Wahlrecht** vor. Nach § 5 Abs. 2 EStG dürfen nur solche immateriellen Vermögensgegenstände aktiviert werden, die **entgeltlich** erworben wurden. Das Aktivierungsverbot gilt daher auch für unentgeltlich von Dritten erworbene Vermögensgegenstände, wie Free- oder Shareware (z. B. *Firefox* oder *Google Chrome*), und geschenkte Software. Für **handelsrechtliche** Zwecke besteht hingegen bei geschenkten oder unentgeltlich von Dritten erworbenen Vermögensgegenständen – soweit es sich nicht um solche nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB handelt – ebenfalls ein **Aktivierungswahlrecht**.¹⁴ Es besteht bei geschenkter oder unentgeltlich erworbener Software, wie bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen auch, regelmäßig eine erhebliche Bewertungsunsicherheit. Es fehlt an einer Wertobjektivierung.

¹⁰ Vgl. IDW RS HFA 11 Tz. 5; BFH, Urteil v. 3.7.1987 - III R 7/86 NWB VAAAA-92409, BStBl 1987 II S. 728; BFH, Urteil v. 28.7.1994 - III R 47/92 NWB MAAAA-95043, BStBl 1994 II S. 873; BFH, Urteil v. 18.5.2011 - X R 26/09 NWB UAAAD-90413, BStBl 2011 II S. 865 = Kurzinfor StuB 2011 S. 720 NWB UAAAD-91706.

¹¹ Vgl. BT-Drucks. 18/12750, S. 21.

¹² Vgl. BFH, Urteil v. 15.6.2004 - VIII R 42/03 NWB BAAAB-26541, BFH/NV 2004 S. 1527.

¹³ Vgl. BMF, Schreiben v. 20.11.2013 - IV C 6 - S 2139 b/07/10002 NWB WAAAE-49468, BStBl 2013 I S. 1493, Tz. 3; BMF, Schreiben v. 20.3.2017 - IV C 6 - S 2139-b/07/10002-02 NWB TAAAG-41398, BStBl 2017 I S. 423, Tz. 6; kritisch BFH, Urteil v. 18.5.2011 - X R 26/09 NWB UAAAD-90413, BStBl 2011 II S. 865 = Kurzinfor StuB 2011 S. 720 NWB UAAAD-91706.

¹⁴ Vgl. *Schmidt/Usinger*, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 11. Aufl. 2018, § 248 Rn. 13, m. w. N. A. A. DRS 24.39 ff.

Durch die stete Qualifikation von Software als immaterieller Vermögensgegenstand (Ausnahme Trivialsoftware) ist es für die Frage „Aktivierung oder sofortiger Aufwand?“ folglich entscheidend, ob die Software im Wege eines Herstellungs- oder Anschaffungsvorgangs entstanden ist.

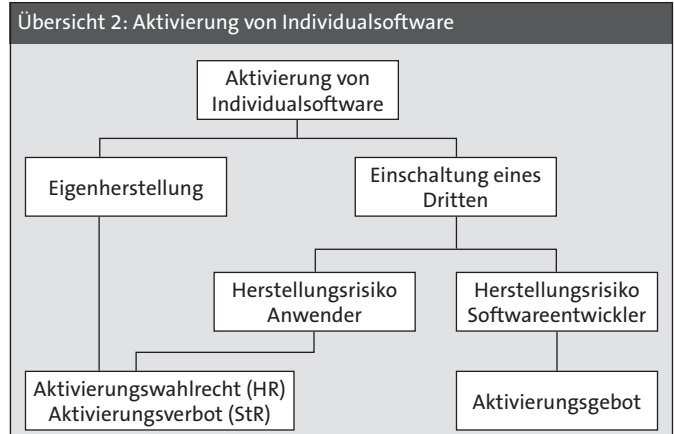
Praxishinweis ► Das Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB) und das Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG) gilt lediglich für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens; für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens besteht hingegen ein Aktivierungsgebot. Dies ist u. a. für einen Softwareentwickler von besonderer Relevanz, der eine Software zum Verkauf selbst entwickelt hat.

5.2.3.2 Individualsoftware

Für einen Herstellungsvorgang bei Individualsoftware bedarf es aus handels- und steuerbilanzieller Sicht, dass der Bilanzierende das **Herstellerrisiko** trägt. Eine Eigenherstellung liegt vor, wenn die Individualsoftware unter Einsatz von personellen und materiellen Ressourcen des Anwenders erstellt wird. Auch trägt der Anwender das Herstellerrisiko, wenn dieser mit dem Entwickler der Software einen Dienstvertrag schließt.¹⁵ Anders verhält es sich bei einem Werkvertrag, bei diesem wird i. d. R. ein konkreter Erfolg geschuldet. Die Projektleitung und Federführung sowie die Gewährleistung der Tauglichkeit der Software liegen beim Auftragnehmer, dem Softwareentwickler. Hierbei führt auch nicht der Einsatz von eigenen Mitarbeitern zu einer Herstellung, da das Herstellerrisiko i. d. R. beim Auftragnehmer verbleibt. Die Kosten durch die eigenen Mitarbeiter sind als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren.¹⁶ Neben dem Werk- trägt auch bei einem Kaufvertrag der Auftragnehmer das Herstellerrisiko.

Praxishinweis ► Es kann bereits im Vorfeld durch die Wahl der Vertragsform – Dienst- oder Werkvertrag – die spätere bilanzielle Behandlung der Software durch den Unternehmer gesteuert werden. Bei Unternehmen im Aufbau, in Verlustzeiten oder bei einer geplanten Veräußerung empfiehlt sich dabei tendenziell ein Werk- oder Kaufvertrag, um so durch die Aktivierung der Aufwendungen die Eigenkapitalausstattung des Unternehmens – zumindest auf dem Papier bzw. bilanziell – zu verbessern. Bei Unternehmen mit hohen Gewinnen empfiehlt sich – zumindest aus steuerlicher Sicht – hingegen tendenziell ein Dienstvertrag oder eine vollständige Eigenherstellung, die zum sofortigen Aufwand führt.

Eine Besonderheit im Rahmen der Erstellung von Individualsoftware besteht dann, wenn Teile der Software durch Werk- oder Kaufvertrag erworben werden. Diese sind grundsätzlich selbständig zu aktivieren, sofern sie trotz Verbindung mit der Individualsoftware weiterhin selbständig genutzt werden können. Wenn nicht, sind sie dem Vorgang „Herstellung/Anschaffung Individualsoftware“ zuzuordnen.¹⁷



5.2.3.3 Standardsoftware

Nicht nur bei Individual-, sondern auch bei Standardsoftware (Anwendungssoftware) kann es unter bestimmten Voraussetzungen zu einem **Herstellungsvorgang** kommen. Hierbei sind grundsätzlich folgende Fälle zu unterscheiden:¹⁸

- Wesensänderung der Software;
- Customizing;
- Modifications und Extensions;
- Updates, Versions- und Release-Wechsel;
- sonstige Aufwendung im Zusammenhang mit Software.

Die Standardsoftware ist oftmals an die Bedürfnisse des einzelnen Anwenders anzupassen. Dies gilt insbesondere für **ERP-Software**, die zur Optimierung von Geschäftsprozessen eingesetzt wird. Diese wird auch (ein) wesentliches Instrument zur systemseitigen Realisierung der vierten industriellen Revolution sein. Die intelligente Vernetzung im Unternehmen von der Entwicklung eines Produkts, über die Produktion und den Vertrieb bis hin zum Einsatz des Produkts beim Kunden bedarf einer Vielzahl von unterschiedlichen Softwarelösungen. Diese müssen in einem ERP-System mit bestehender Software verknüpft werden. Auch die ERP-Software selbst besteht aus mehreren Modulen (z. B. Einkauf, Finanzen, Vertrieb usw.). Die ERP-Software ist dabei aufgrund des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs zwischen den einzelnen Modulen als **einheitlicher Vermögensgegenstand** zu behandeln.

Wird dabei die Standardsoftware – durch Anpassung an die betrieblichen Bedürfnisse des Anwenders, insbesondere durch Einbindung in die Software-Architektur – so umfangreich modifiziert, dass sie ihr **Wesen verändert**, entsteht bilanziell ein neuer Vermögensgegenstand. Konkret geht der Vermögensgegenstand „Standardsoftware“ unter und ein neuer Vermögensgegenstand „Individualsoftware“ entsteht.¹⁹ **Beurteilungsmaßstab** für eine Wesensänderung sind die Art der vor und nach der Anpassung vorhandenen

¹⁵ Vgl. IDW RS HFA 11 n. F. Tz. 11; BMF, Schreiben v. 18.11.2005 - IV B 2 - S 2172 - 37/05 NWB IAAAB-70150, BStBl 2005 I S. 1025, Tz. 12.

¹⁶ Vgl. Scharfenberg/Marquardt, DStR 2004 S. 197 f.

¹⁷ Vgl. IDW RS HFA 11 n. F. Tz. 11.

¹⁸ Begriffsverständnis angelehnt an IDW RS HFA 11 n. F.

¹⁹ Vgl. IDW RS HFA 11 n. F. Tz. 14. Vgl. zu der Neuregelung Zwirner, DB 2018 S. 79; Mujkanovic, StuB 2018 S. 49 NWB TAAAG-70260.

Funktionen der Software.²⁰ Hierbei führen wesentliche Änderungen am Quellcode – die Auswirkungen auf die zivilrechtlichen Gewährleistungsansprüche gegenüber dem Software-Hersteller haben – i. d. R. zu einem neuen Vermögensgegenstand.²¹ Für die Frage, wie die Kosten, die zur Wesensänderung geführt haben, zu qualifizieren sind, namentlich Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ist wiederum entscheidend, wer das Herstellungsrisiko trägt. Die Restbuchwerte der ursprünglichen Software gehen dabei auf den neuen Vermögensgegenstand über.

Praxishinweis ► Unerlässliche Voraussetzung für eine Wesensänderung ist, dass der Softwareanwender den Quellcode an der Software innehat und die Berechtigung besitzt, diesen zu verändern.²²

Einer besonderen Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang zukünftig der **künstlichen Intelligenz** zu. Durch diese soll Gedächtnis, Lernverhalten und Entwicklung eines Menschen nachgebildet werden. Gleich zum Menschen kann sich diese folglich auch ändern und neue Fähigkeiten (Funktionen) erlernen. Sind die erlernten Funktionen dabei so umfangreich, dass sie ihr Wesen verändern, kann als Folge „automatisch“ auch ein neuer Vermögensgegenstand entstehen.

Wie bereits ausgeführt, ist es für die betriebliche Nutzung von Standardsoftware (insbesondere bei ERP-Software) gegebenenfalls notwendig, diese an die betrieblichen Bedürfnisse anzupassen. Maßnahmen, wie Programm- und Systemtests, Programmierung und Einrichtung von Schnittstellen, Installation der Software auf den Computern der Mitarbeiter werden als **Customizing** bezeichnet. Also Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, die Software in das konkrete betriebliche Umfeld des Anwenders einzubetten. Sie sind dabei in erster Linie darauf gerichtet, die **Betriebsbereitschaft** der Standardsoftware herzustellen. Die bereits vorhandenen ausgelieferten Funktionen des Softwareherstellers werden lediglich betriebsbereit gemacht. In diesem Zusammenhang anfallende eigene Aufwendung des Unternehmers, z. B. Personalkosten für die Installation und Parametrisierung der Software, sind als **Anschaffungsnebenkosten** zu aktivieren.

Von Customizing und Wesensänderung sind die **Modifications** (Programmänderungen) und **Extensions** (Programmerweiterungen) zu unterscheiden. Es kommt bei diesen zu einer **Erweiterung** oder **wesentlichen Verbesserung** (über ihren ursprünglichen Zustand) der Software. Im Unterschied zur Wesensänderung gibt die ursprüngliche Software – in ihrer ursprünglichen Version – weiterhin das Gepräge, das Wesen wird gerade nicht verändert, nur die Funktionen erweitert oder wesentlich verbessert. Das ist auch der Grund dafür, dass mit Blick auf die Ansatzstetigkeit (§ 246 Abs. 3 Satz 1 HGB) die Kosten so zu behandeln sind, wie die ursprünglich aktivierte Software. D. h. wurden die Kosten für die ursprüngliche Software aktiviert, sind auch diese Kosten für die Modifikation zu aktivieren, wurden sie hingegen – aufgrund von Herstellungskosten – als sofortiger Aufwand behandelt, sind die Modifikationskosten ebenfalls als Auf-

wand zu behandeln. Dies gilt unabhängig davon, wer das Herstellungsrisiko trägt.²³ Eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung ist anzunehmen, wenn die Software eine zusätzliche Funktion erhält oder ihr Anwendungsbereich sich erweitert. Wird der Programmablauf umprogrammiert oder der Quellcode wesentlich geändert, ist stets von einer Erweiterung auszugehen.

Praxishinweis ► Die Frage, ob eine **Erweiterung** oder **wesentliche Verbesserung** der Software über ihren ursprünglichen Zustand hinaus eintritt, ist nicht klar definiert und wirft daher in der Praxis oft Fragen auf. Unternehmen sollten geplante Änderungen an der Software daher zeitnah mit ihrem Berater abstimmen.

Auch im Rahmen von **Updates, Versions- und Release-Wechsel** kann es zu einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung sowie – im Extremfall – zu einer Wesensänderung, also dem Entstehen eines völlig neuen Vermögensgegenstands, kommen. Letzteres ist der Fall, wenn es zu einer tiefgreifenden Überarbeitung in Form eines Generationswechsels der bisherigen Software kommt. Ein solcher kann vorliegen, wenn neue Lizenzen vergeben werden, es einer erneuten Datenmigration bedarf oder sich die Funktionen erweitern.²⁴ Es gilt für die Behandlung – Anschaffungs- oder Herstellungskosten vs. laufender Aufwand – wiederum die Frage zu beantworten, wer das **Herstellungsrisiko** trägt. Eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung liegt u. a. vor, wenn durch die Aktualisierung neue Funktionen hinzukommen, aber die bisherige Software basierend auf der alten, weiterhin gültigen Lizenz auch zukünftig genutzt wird. Der Erwerb von neuen Modulen (z. B. Modul „Einkauf“ bei einem ERP-System) oder zusätzlichen Lizenzen führen ebenfalls zu nachträglich zu aktivierenden Kosten. Sofern die Maßnahmen hingegen auf die Funktionsfähigkeit der bestehenden Software gerichtet sind, liegen Erhaltungsaufwendungen vor.

Praxishinweis ► Es gilt in diesem Zusammenhang auch zu prüfen, ob eine Rückstellung für unterlassene Softwarewartung im Sinne einer unterlassenen Instandhaltung (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB) zu passivieren ist.

Weitere Kosten, neben den vorgenannten, die im Rahmen der Anschaffung von Software entstehen, sind u. a. Schulungskosten, Piloteinsätze und Datenmigration. Bei diesen Kosten ist die Betriebsbereitschaft der Software bereits eingetreten. Die Kosten sind als **sofort abziehbare Aufwendungen** zu behandeln. Gleichsam verhält es sich mit sog. Vorkosten, also Kosten, die vor der Entscheidung zum Kauf der Software angefallen sind (z. B. allgemeine Organisationsberatung, Analyse und Optimierung von Geschäftsprozessen

20 Vgl. IDW RS HFA 11 n. F. Tz. 14.

21 Vgl. BMF, Schreiben v. 18.11.2005 - IV B 2 - S 2172 - 37/05 NWB IAAAB-70150, BStBl 2005 I S. 1025, Tz. 4, 13.

22 Vgl. auch FG Düsseldorf, Urteil v. 26.4.2011 - 13 K 1159/09 F.

23 Vgl. IDW RS HFA 11 n. F. Tz. 16. Steuerrechtlich bedarf es regelmäßig eines Herstellungsrisikos vgl. BMF, Schreiben v. 18.11.2005 - IV B 2 - S 2172 - 37/05 NWB IAAAB-70150, BStBl 2005 I S. 1025, Tz. 13.

24 Vgl. BMF, Schreiben v. 18.11.2005 - IV B 2 - S 2172 - 37/05 NWB IAAAB-70150, BStBl 2005 I S. 1025, Tz. 10.

oder Entwicklung eines Grobkonzepts).²⁵ Nachträgliche Aufwendungen in Form von Wartungskosten sind ebenfalls sofort abziehbar.

5.2.3.4 Forschungs- oder Entwicklungsphase

Wird die Software im Rahmen eines Herstellungsvorgangs erstellt, sind nur die Kosten der Entwicklungs- und nicht die der Forschungsphase zu aktivieren (§ 255 Abs. 2a HGB). Können die beiden Phasen nicht verlässlich voneinander unterschieden werden, ist eine Aktivierung insgesamt ausgeschlossen.²⁶

In der **Forschungsphase** sollen neue wissenschaftliche oder technische Erkenntnisse oder Erfahrungen allgemeiner Art durch eigenständige und planmäßige Suche gewonnen werden. Es können dabei noch keine Aussagen über die wirtschaftlichen Erfolgsaussichten und die technische Wertbarkeit gemacht werden. Die fehlende Zurechenbarkeit von Erfolgsaussichten einerseits und Herstellungskosten zu einem konkreten Vermögensgegenstand andererseits ist auch der Grund für dessen Verbot zur Aktivierung.

In der **Entwicklungsphase** werden hingegen Forschungsergebnisse oder anderes Wissen angewendet, um neue Güter oder Verfahren zu entwickeln oder bestehende Güter und Verfahren durch wesentliche Änderungen weiterzuentwickeln. Trotz der immer noch bestehenden Abstraktheit können die Aufwendungen i. d. R. einem konkreten Vermögensgegenstand zugeordnet werden.

Eine **Trennung** der beiden Phasen ist bei Software besonders schwer, da die beiden Phasen im Sinne von Ideengewinnung und Ideenumsetzung ständig wechseln können. Es kann im Vergleich zur ursprünglich bei Beginn der Entwicklung geplanten Software eine völlig andere entstehen. Oftmals wird es allerdings auch direkt an einer Forschungsphase fehlen, da bei der Softwareerstellung auf bestehende Forschungsergebnisse und anderes Wissen zurückgegriffen wird.

Das Aktivierungsverbot kann i. d. R. auch nicht dadurch umgangen werden, dass die Forschung auf eine separate konzerneigene Gesellschaft ausgelagert wird (sog. **Auftragsforschung**). Die Aufwendungen für die Forschung sind regelmäßig **Betriebsausgaben**.²⁷

5.2.3.5 Folgewirkung aus handelsrechtlicher Aktivierung von Software

Liegt – aufgrund der vorstehenden Ausführungen – ein Herstellungsvorgang vor, z. B. weil eine Individualsoftware selbst durch das Unternehmen entwickelt wird, und macht das Unternehmen von seinem Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB Gebrauch, hat dies für den Bilanzierenden eine Reihe von handelsrechtlichen Folgewirkungen.

Konkret hat der Unternehmer zu prüfen, ob **latente Steuern** zu passivieren sind. Anders als bei aktiven latenten Steuern besteht hierbei grundsätzlich eine Passivierungspflicht nach § 274 Abs. 1 HGB (sofern die Saldierung von Steuerbe- und Steuerentlastungen insgesamt zu einer Steuerbelastung

führt). Des Weiteren besteht in Höhe der aktivierten Software abzüglich etwaiger passivierter latenter Steuern eine **Ausschüttungs- und Abführungssperre** nach § 268 Abs. 8 HGB, § 301 Satz 1 AktG. Der durch die Aktivierung der Software erhöhte Gewinn kann folglich nicht zur Erhöhung der Ausschüttungsbemessungsgrundlage herangezogen werden.

Praxishinweis ► Trotz der Ausschüttungs- und Abführungssperre kann die Aktivierung von Software für den Unternehmer vorteilhaft sein, z. B. um durch eine verbesserte Außenwirkung (höheres Eigenkapital) bessere Finanzierungsbedingungen zu bekommen. Nachträglich aktivierte Herstellungskosten unterliegen ebenfalls der Ausschüttungssperre und es ist zu prüfen, ob passive latente Steuern zu bilden sind.

Abschließend ist im **Anhang** nach § 285 Nr. 22 HGB der Gesamtbetrag der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahrs sowie der davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag anzugeben.

Darüber hinaus sind die Angabepflichten nach § 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB im Lagebericht zu beachten, wonach der Bilanzierende Angaben zum Bereich Forschungs- und Entwicklung und den diesbezüglichen Aufwendungen zu machen hat.

Praxishinweis ► Neben den bilanziellen Folgen sind auch die Angabepflichten in Anhang und Lagebericht im Hinblick auf selbsterstellte aktivierte Software zu beachten.

5.2.4 Leasing als Alternative zum Erwerb/zur Herstellung

5.2.4.1 Softwareleasing und Cloud-Computing

Neben (entgeltlichem) Erwerb oder Herstellung kann Software auch im Rahmen eines Leasingvertrags durch den Unternehmer genutzt werden. Es gelten für das Leasing von Software dabei die allgemeinen Grundsätze zur bilanziellen Behandlung von Leasinggeschäften.²⁸ System- und Standardsoftware wird dabei i. d. R. dem **Leasinggeber** zuzurechnen sein, da der Leasingnehmer – nach Ende der Leasinglaufzeit – nicht frei über die Software verfügen kann und diese i. d. R. auch noch nicht wertmäßig verbraucht ist. Bei Individualsoftware, bei der eine Anpassung an die individuellen Bedürfnisse des Benutzers der Software erfolgt, wird hingegen regelmäßig **Spezialleasing** vorliegen, das zur Bilanzierung beim Leasingnehmer führen wird. Es wird an einer wirtschaftlich sinnvollen anderweitigen Nutzung der Individualsoftware – woanders als beim Leasingnehmer – nach Ende der Grundmietzeit oftmals fehlen.

²⁵ Vgl. IDW RS HFA 11 n. F. Tz. 27.

²⁶ Vgl. zur Regelung nach § 255 Abs. 2a HGB stellvertretend und mit weiteren Nachweisen Richter/Künkele/Zwirner, Systematischer Praxiskommentar Bilanzrecht, 3. Aufl. 2016, § 255 Rn. 213 ff.

²⁷ Vgl. Jacobs/Endres/Spengel, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 1117 f.

²⁸ Vgl. IDW RS HFA 11 n. F. Tz. 23.

Beim Cloud-Computing wird neben weiteren Serviceangeboten die Software über eine Cloud dem Unternehmen zur Verfügung gestellt. Diese wird nicht lokal installiert und ausgeführt, sondern auf einem Server beim Cloud-Anbieter. Es ist analog zum Softwareleasing wiederum zu prüfen, wem das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen ist. Die Software wird dabei regelmäßig beim Leasinggeber bilanziert werden.

Praxishinweis ► Wird neben der Software auch die Hardware geleast (sog. *Infrastructure as a service*), gilt es ebenfalls zu prüfen, wem diese wirtschaftlich zuzurechnen ist. Falls diese dem Leasingnehmer zugerechnet wird, gilt es weiter zu prüfen, ob eine in- oder ausländische Server-Betriebsstätte steuerlich begründet wird.

5.2.4.2 Steuerliche „Besonderheiten“ beim (Software-) Leasing

Beim Leasing im Allgemeinen und beim Softwareleasing im Speziellen gilt es, eine Reihe von steuerlichen Sondervorschriften aus dem Blickwinkel des Leasingnehmers zu beachten. Nachfolgend sei auf die Wichtigsten verwiesen:

- Die Lizenzzahlungen sind für gewerbesteuerliche Zwecke im Rahmen von § 8 Nr. 1 Buchst. f) GewStG zu einem Viertel **hinzuzurechnen**, soweit ein Viertel der Summe der Lizenzzahlungen den Freibetrag von 100.000 € übersteigt (weitere Hinzurechnungen gilt es zu beachten).
- Im Jahre 2017 wurde mit dem § 4j EStG neben der bereits bestehenden Zins- auch eine **Lizenzschranke** eingeführt. Durch die Lizenzschranke wird der Abzug von Lizenzaufwendungen eingeschränkt, wenn die Lizenzzahlungen im Staat des Lizenzgebers nicht oder nur niedrig, d. h. unter 25 %, besteuert werden. Lizenzgeber muss dabei eine nahestehende Person des Lizenznehmers sein. Ziel ist, die Nutzung von Paten- und Lizenzboxen im Ausland einzuschränken. Die Funktionsweise der Lizenzschranke sei an nachstehendem Beispiel verdeutlicht.²⁹

Beispiel ► *Ein inländischer Lizenznehmer bezahlt 100 € an einen ausländischen Lizenzgeber, der eine nahestehende Person ist. Die Lizenzzahlungen unterliegen beim Lizenzgeber einer Ertragsteuerbelastung von 10 %. Der Lizenznehmer kann aufgrund der Lizenzschranke einen Anteil von 10 %/25 % = 40 % als Betriebsausgabe geltend machen, namentlich 40 €.*

Der Vollständigkeit wegen sei auch auf die **Hinzurechnungsbesteuerung** (§§ 7-14 AStG) verwiesen. Findet diese Anwendung, werden die Lizenzzahlungen bereits beim Lizenzgeber auf das inländische Steuerniveau hochgeschleust, einer Lizenzschranke bedarf es dann nicht mehr;³⁰ seit 2017 erfolgt auch bei der Gewerbesteuer eine „Hochschleusung“ auf das inländische Steuerniveau.³¹

- Die grenzüberschreitende Überlassung von Software oder Datenbanken an einen inländischen Nutzer kann zum inländischen **Quellensteuereinbehalt** (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG) verpflichten; konkret i. H. von 15 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) auf die bezahlten Nutzungsentgelte an den ausländischen Softwareanbieter. Ein Einbehalt ist aller-

dings nur dann vorzunehmen, wenn das Nutzungsentgelt nicht vordergründig für die Überlassung der Funktionalität der Software (bestimmungsgemäßer Gebrauch) geleistet wird, sondern für dessen wirtschaftliche Verwertung. Die Installation und das Herunterladen, die Anwendung und das gegebenenfalls notwendige Bearbeiten und Vervielfältigen (Einbettung in IT-Infrastruktur) der Software sind daher unschädlich und führen nicht zur Verpflichtung zum Quellensteuereinbehalt. Im Ergebnis betrifft der Quellensteuereinbehalt daher vordergründig nur Inländer, die Software vertreiben oder anders wirtschaftlich verwerten.³²

Praxishinweis ► In letzter Zeit wurde von der (bayerischen) Finanzverwaltung auch der Quellensteuereinbehalt auf **Onlinewerbung** diskutiert (Stichwort: Google-Ads). Mit Pressemitteilung vom 14.3.2019 stellte die Finanzverwaltung jedoch klar, dass „werbetreibende Unternehmen keinen Steuereinbehalt bei Onlinewerbung vornehmen müssen“.³³

5.3 Abschreibung und Folgebewertung von aktivierter Software

Die Nutzungsdauer von Standardsoftware beträgt i. d. R. **drei Jahre** und von Individual- und ERP-Software **fünf Jahre**. Die Abschreibung ist linear vorzunehmen.

Durch den rasanten Fortschritt bei der Digitalisierung und dem damit einhergehenden ständigen Wandel sind Software im Allgemeinen und neue Software-Trends, wie Data Analytics im Speziellen, extrem kurzlebig geworden. Methoden zur Analyse von Daten, die heute noch *State of the Art* waren, können kurze Zeit später schon wieder veraltet sein. Der Bilanzierende und sein Berater haben sich daher insbesondere mit der Frage der **außerplanmäßigen Abschreibung bzw. Teilwertabschreibung** zu beschäftigen. Die notwendige Voraussetzung für eine Abschreibung, die Dauerhaftigkeit der Wertminderung, wird dabei, wenn ein Wertverlust (aufgrund Überalterung) eingetreten ist, erfüllt sein. Auch bei einem Update, durch das eine Wesensänderung eintritt, wird die alte Software regelmäßig außerplanmäßig abzuschreiben sein, soweit sie nicht zu niedrigeren Anschaffungs-/Herstellungskosten bei der neu entstandenen Software geführt hat.

Mit Blick auf aktivierte Software im Anlagevermögen und die Regelungen des § 253 Abs. 3 HGB ist zum Bilanzstichtag zu beurteilen, ob die aktivierten Beträge, gemindert um ihre planmäßigen Abschreibungen, noch **werthaltig** sind. Bei der Beurteilung des Werts von immateriellen Vermögenswerten bietet es sich an, auf die Regelungen nach IDW S 5 Bezug zu nehmen. Der Standard regelt die Bewertung von immateriellen Vermögenswerten.

²⁹ Für weiterführende Informationen zur Lizenzschranke und zu etwaigen Exkulpationsmöglichkeiten vgl. *Weber/Eggert*, Steuer und Studium 2018 S. 460 f. NWB ZAAAG-83695; *Weigel/Schega*, StuB 2018 S. 668 NWB ZAAAG-83695.

³⁰ Vgl. *Zieglermaier*, Die Hinzurechnungsbesteuerung als Instrument gegen Steuerumgehung, 2018, S. 203 ff.

³¹ Vgl. *Zieglermaier*, StuB 2017 S. 145 ff. NWB VAAAG-37917.

³² Vgl. BMF, Schreiben v. 27.10.2017 - IV C 5 - S 2300/12/10003: 004 NWB WAAAG-61404, BStBl 2017 I S. 1448, Tz. 1 ff.; vgl. *Gehrs/Ziegert*, StuB 2018 S. 281 NWB JAAAG-81314.

³³ Pressemitteilung v. 14.3.2019, abrufbar unter <http://go.nwb.de/1ovf7>.

teriellen Werten und liefert damit regelmäßig Anhaltspunkte für die Wertfindung.³⁴

Praxishinweis ► Die Nutzungsdauer von aktivierter Software muss im Einzelfall stets individuell bestimmt werden. Hierbei kann auf übliche Erfahrungswerte zurückgegriffen werden. Neben der planmäßigen Abschreibung ist im Einzelfall die Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung aufgrund einer zum Bilanzstichtag eingetretenen voraussichtlich dauerhaften Wertminderung zu beurteilen.

6. Bilanzierung von Daten und der erhebenden Homepage

Bei Daten (in großer Menge: Big Data) gilt es, wie bei Software auch, zwischen materiellen und immateriellen Vermögensgegenständen und zwischen Herstellungs- und Anschaffungsvorgang zu unterscheiden. Bei Daten bzw. Datensammlungen, wie z. B. Adressdaten, Kundenlisten, Bewegungsprofilen von Nutzern, Daten über das Einkaufsverhalten usw., handelt es sich regelmäßig um immaterielle Vermögensgegenstände.³⁵

Der BFH³⁶ hat die **Abgrenzung** dahingehend vorgenommen, dass Bestände von Daten, die allgemein bekannt und jedermann zugänglich sind, als materielle Vermögensgegenstände anzusehen sein können. Er setzte den Datenträger (z. B. Festplatte, USB-Stick), auf dem die Daten gespeichert sind, mit einem Buch gleich. Daten, die über das Internet oder anderweitig durch Unternehmen erhoben werden, werden gerade nicht allgemein bekannt und jedermann zugänglich sein. Sie haben i. d. R. einen nicht greifbaren, immateriellen Wert. Dabei gilt, dass immaterielle Wirtschaftsgüter nicht notwendigerweise geistig anspruchsvolle Werke sind (wie z. B. Patente oder Urheberrechte). Auch bloße tatsächliche Vorteile und Möglichkeiten für den Betrieb können dazu gehören, wie z. B. das Verlagsarchiv, das aus einer Vielzahl von i. d. R. wertlosen Einzelbeiträgen besteht. Der immaterielle Wert besteht bei einem Verlagsarchiv in dem Ordnungsprinzip, das den Benutzer befähigt, innerhalb kurzer Zeit den gesuchten Beitrag zu finden.

Der BFH stellt im Zusammenhang mit auf einem Datenträger gespeicherten Daten klar, dass sich der besondere wirtschaftliche Wert (Vorteil) und damit seine Beurteilung als immaterielles Wirtschaftsgut „[...] aus der Einsatzmöglichkeit innerhalb des Betriebs“ ergibt. Daten (in großer Menge) sind heute – durch ihre vielseitige Verwertbarkeit im Unternehmen – mehr denn je als **immaterieller Vermögensgegenstand** zu bilanzieren. Durch den technischen Fortschritt können u. a. auch unstrukturierte und große Mengen an Daten (z. B. durch Big Data Analytics) wirtschaftlich für einen Betrieb nutzbar gemacht werden.

Die Daten werden in den meisten Fällen selbst vom Unternehmen erstellt und strukturiert werden, so dass diesen regelmäßig ein **Herstellungsvorgang** zugrunde liegen wird. Hierbei werden die Daten i. d. R. mit einer Kundenliste nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB vergleichbar sein. Mit der Konsequenz, dass es an einer selbständigen Bewertbarkeit –

aufgrund der Verbundenheit zum originären Geschäfts- oder Firmenwert – fehlen wird. Ist eine konkrete Zuordnung der Kosten möglich, z. B. weil ein Markt für die Daten besteht, können diese auch grundsätzlich als selbst erstellter immaterielle Vermögensgegenstand aktiviert werden, sofern gerade kein Aktivierungsverbot nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB einschlägig ist. Entgeltlich und unentgeltlich erworbene Daten sind hingegen stets handelsrechtlich zu aktivieren. Steuerrechtlich sind nur entgeltlich erworbene Daten zu aktivieren. Es gilt die bereits unter Abschn. 5.2.3.4 beschriebenen Vorschriften zu beachten.

Die Erhebung der Daten erfolgt regelmäßig über die unternehmenseigene Homepage, sei es über die Anmeldung zum Newsletter, die Anlage eines Kundenkontos oder die Verwendung von Cookies. Bei Letzteren werden beim Besuch der Internetseite auf einem unternehmenseigenen Server Daten des Benutzers gespeichert, die u. a. zur personalisierten Werbung oder zur Analyse des Kauf- und Suchverhaltens genutzt werden können.

Die **Homepage** ist dabei i. d. R. ein immaterieller Vermögensgegenstand, es gelten die zur Software und zu den Daten gemachten Ausführungen – hinsichtlich Ansatz und Bewertung – entsprechend. Eine Besonderheit besteht allerdings darin, dass bei einer Homepage mindestens zwei Vermögensgegenstände vorliegen: der Vermögensgegenstand „Domain-Adresse“ und der Vermögensgegenstand „Netzseite“. Weiter ist gegebenenfalls zwischen unterschiedlichen „Netzseiten“ zu unterscheiden, wenn diese nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. Die Domain-Adresse wird anders als die Netzseite nicht planmäßig abgeschrieben. Eine außerplanmäßige Abschreibung ist aber denkbar, wenn sich die Domain-Adresse z. B. auf ein konkretes Event, wie die Weltmeisterschaft 2018, bezieht.

Nach erfolgter Untersuchung der handelsrechtlichen und steuerlichen Behandlung wesentlicher Softwaretrends liegt der Fokus der nachfolgenden Ausführung auf der umsatzsteuerlichen Behandlung ausgewählter digitaler Leistungen.

III. Ausgewählte umsatzsteuerliche Fragestellungen bei digitalen Leistungen

1. Überlassung von Software

1.1 Einordnung: Lieferung oder sonstige Leistung?

Die Überlassung von Software kann auf unterschiedliche Art und Weise erfolgen. Dabei ist im Einzelfall fraglich, ob die Überlassung umsatzsteuerlich als Lieferung oder sonstige Leistung zu qualifizieren ist.³⁷ Eine entsprechende Einordnung ist von erheblicher praktischer Bedeutung, da hieran die **Bestimmung des Leistungsorts**, die **Anwendbarkeit der**

34 Vgl. zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte nach IDW S 5 stellvertretend *Byskiewicz/Zwimer*, Bewertung immaterieller Vermögenswerte, in: Petersen/Zwimer (Hrsg.), Handbuch Unternehmensbewertung, 2. Aufl., S. 819 ff.

35 Vgl. *Seidler*, in: BeckOK EStG, Stand 1.2.2019, § 5 Rn. 1487.

36 Vgl. BFH, Urteil v. 2.9.1988 - III R 38/84 NWB FA AAAA-92744, BStBl 1989 II S. 160.

37 Vgl. hierzu auch *Krausel*, in: Reiß/Krausel/Langer, UStG, § 12 Rn. 273 ff.

Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung sowie des **Steuerschuldners** nach § 13b UStG anknüpfen.

Nach Auffassung der Rechtsprechung sowie der Finanzverwaltung ist bei der Einordnung zwischen **Standard- und Individualsoftware** zu differenzieren.³⁸ Dabei handelt es sich bei Standardsoftware um serienmäßig hergestellte Gegenstände, die von jedem beliebigen Käufer erworben werden kann und dazu dient, gleichartige Aufgaben zu erfüllen. Hierzu gehört auch solche Software, die auf einen bestimmten Anwender- bzw. Benutzerkreis zugeschnitten ist. Typischerweise handelt es sich bei der Software für Heimcomputer und Computerspiele um Standardsoftware. In der Regel erfolgt der physische Verkauf³⁹ in Verbindung mit einem Anleitungshandbuch und unterscheidet sich nicht wesentlich vom Verkauf eines Buchs;⁴⁰ dementsprechend wird die Überlassung von Standardsoftware sowie von Updates auf physischen Datenträgern als Lieferung behandelt.

Dagegen ist die Überlassung von Individualsoftware dadurch gekennzeichnet, dass diese nach den Anforderungen des Anwenders eigens erstellt wird oder eine bereits vorhandene Software an die individuellen Bedürfnisse des Anwenders angepasst wird. Die Überlassung von Individualsoftware stellt eine sonstige Leistung dar.

1.2 Steuersätze für die Überlassung von Software

Im Rahmen der Überlassung von Software kommt sowohl die Anwendung des Regelsteuersatzes von 19 % als auch die des ermäßigten Steuersatzes von 7 % in Betracht. Die Qualifikation als Standard- oder Individualsoftware ist hierbei weniger entscheidend. Vielmehr kommt es für die **Anwendung des ermäßigten Steuersatzes** gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7c UStG darauf an, ob der **wirtschaftliche Gehalt** der Softwareüberlassung an den Erwerber in der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten nach dem Urheberrechtsgesetz besteht. Dementsprechend unterliegt die Überlassung von Software dem ermäßigten Steuersatz, wenn der Urheber dem Leistungsempfänger die in § 69c Satz 1 Nr. 1 bis 4 UrhG bezeichneten Rechte auf Vervielfältigung und Verbreitung einräumt.

Zu den **urheberrechtlich geschützten Rechten** gehören insbesondere

- ▶ die dauerhafte oder vorübergehende Vervielfältigung eines Werks,
- ▶ dessen Bearbeitung sowie
- ▶ jede Form der Verbreitung.

Folglich erfordert die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes, dass der wirtschaftliche Gehalt der Überlassung ausdrücklich auf die Verbreitung der betreffenden Software im Rahmen des Vertriebs gerichtet ist. Dabei ist nicht zwingend ein Auftreten am Markt erforderlich, denn nach Auffassung des BFH kann bereits ein Vertrieb vorliegen, wenn die Weitergabe der Software an Konzernunternehmen erfolgt.⁴¹

Dagegen kommt der **Regelsteuersatz** von 19 % zur Anwendung, wenn der wirtschaftliche Gehalt der Softwareüberlassung nicht auf die Verwertung der Software, sondern auf die bestimmungsgemäße Benutzung der Software durch den Leistungsempfänger gerichtet ist. Maßgeblich für die Beurteilung des wirtschaftlichen Gehalts der Überlassung sind primär die der Softwareüberlassung zugrunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen. Darüber hinaus sind objektive Beweisanzeichen, wie bspw. die Tätigkeit des Leistungsempfängers, die vorhandenen Vertriebsvorbereitungen und Vertriebswege sowie Entgeltvereinbarungen, einzubeziehen. Bei Mischfällen, in denen die Softwareüberlassung sowohl eigenen Zwecken des Leistungsempfängers als auch der entgeltlichen Vermarktung dient, kann grundsätzlich eine **Aufteilung** der Leistungselemente erfolgen.⁴²

Beispiel: Überlassung von Software⁴³ ▶ Die in München ansässige Müller GmbH erstellt für einen Kunden eine individuell angepasste Software, die dieser zur Verwaltung von Bibliotheken verwendet. Vertragliche Grundlage bildet ein Softwareüberlassungs- und Wartungsvertrag zwischen den Parteien. Danach ist vereinbart, dass dem Kunden die betreffende individuell entwickelte Software zur Verfügung gestellt wird sowie ein nicht ausschließliches und nicht übertragbares Recht zur Nutzung der betreffenden Software besteht.

Im Vordergrund steht die Überlassung der Software für die Bibliotheksanwendung als Informationssystem. Eine gesonderte Übertragung von Urheberrechten ist nicht ausdrücklich vereinbart. Die Absicht der entgeltlichen Vermarktung durch den Kunden besteht ebenfalls nicht. Die Softwareüberlassung unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 %.

1.3 Leistungen der Host- und Application-Service-Provider (Cloud Computing)

Die Anbieter von Cloud-Dienstleistungen stellen regelmäßig Rechenkapazität, Datenspeicher und Netzkapazitäten zur Verfügung (IaaS; PaaS). Häufig wird aber auch der Zugriff auf die vom Cloud-Dienstleister installierte und vom Unternehmer genutzte Software eingeräumt.⁴⁴ Dabei erfolgt die Bereitstellung der Software nicht lokal auf den Kundenrechnern, sondern es wird beim Kunden lediglich eine Zugangssoftware installiert, so dass dieser über einen Internet-Browser (*Software as a Service*) auf die Software zugreifen kann. Die Nutzung erfolgt dagegen auf eigenen Servern, nicht auf Computern bzw. Servern des Kunden.

Bei den Leistungen der Host- und Application-Service-Providern handelt es sich grundsätzlich um auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen,⁴⁵ da die Leistungser-

38 Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.2004 - V R 4/04 NWB BAAAB-44844, BStBl 2005 II S. 415; A 12.7 Abs. 1 UStAE; OFD Hannover, Vfg. v. 14.2.2007 - S 7240 - 37 - StO 183 NWB JAAAC-38782, DStR 2007 S. 808; vgl. bereits Kap. II.

39 Der Verkauf von Standardsoftware über das Internet als Download gilt ebenfalls als sonstige Leistung, vgl. Kap. III.2.

40 Vgl. BFH, Urteil v. 13.3.1997 - V R 13/96 NWB DAAAA-95850, BStBl 1997 II S. 372.

41 Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.2004 - V R 25/04 NWB BAAAB-44844, BFH/NV 2005 S. 808.

42 Vgl. OFD Niedersachsen, Vfg. v. 30.10.2015 - S 7240 - 37 - St 187 NWB MAAAF-08873, MwStR 2016 S. 3.

43 Vgl. Kraeusel, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 12 Rn. 273.15.

44 Vgl. Rogge, BB 2015 S. 2971.

45 Vgl. Kap. III.2.

bringung in hohem Maße automatisiert über das Internet oder ein anderes elektronisches Netz erfolgt. Dementsprechend unterliegen die Leistungen der Cloud-Dienstleister am Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt oder Sitz des Leistungsempfängers der Umsatzbesteuerung.

1.4 Überlassung „kostenloser“ Internetdienste und Smartphone-Apps

In der heutigen Zeit sind digitale Dienstleistungen, die im Internet oder auf Computern, Tablets sowie Smartphones genutzt werden können, ohne dass hierfür ein besonderes Entgelt zu leisten ist, kaum noch wegzudenken. Das Angebot ist äußerst vielfältig und umfasst beispielsweise internetbasierte Suchmaschinen, Vergleichsportale, Online-Zeitschriften, Newsletter, berufliche Netzwerke sowie die Bereitstellung von Speicherplatz und diverse Unterhaltungsangebote. Im Gegenzug verlangen die Anbieter entsprechender Dienste von den Nutzern **personenbezogene Daten** als Gegenleistung für die Nutzung des kostenfreien Dienstes. Dabei stellt sich die Frage, ob die Überlassung des kostenfreien Dienstes oder einer App umsatzsteuerpflichtig ist.

Vor diesem Hintergrund wird teilweise im Schrifttum die Auffassung vertreten, dass derartige Geschäftsmodelle mit kostenfreien digitalen Dienstleistungen im Wege eines **tauschähnlichen Umsatzes** der Umsatzsteuer unterliegen.⁴⁶ Danach stellt die Einräumung der Verwertungsrechte, d. h. die Zustimmung des Nutzers zur Verwertung seiner personenbezogenen Daten, die Gegenleistung für die Dienstleistung des Anbieters dar. Leistungsort der elektronisch erbrachten Dienstleistung sei grundsätzlich am (Wohn-)Sitz des Leistungsempfängers. Die Bemessungsgrundlage müsste – mangels tatsächlicher Zahlung eines Entgelts – anhand von Umsätzen aus dem Handel von Nutzerdaten abgeleitet werden.

Fraglich ist aber, ob tatsächlich ein tauschähnlicher Umsatz vorliegt. Denn grundsätzlich setzt ein tauschähnlicher Umsatz voraus, dass sich zwei Leistungen gegenüberstehen, die jeweils für sich betrachtet die Voraussetzung der Steuerbarkeit erfüllen. Des Weiteren ist erforderlich, dass ein **unmittelbarer Zusammenhang** zwischen Leistung und Gegenleistung derart besteht, dass beide Umsätze über die Modalitäten der Entgeltvereinbarung miteinander verknüpft sind. Zudem muss die Gegenleistung zumindest in Geld ausdrückbar sein. Die Zustimmung zur Datenverwertung durch den Nutzer stellt jedoch keine wirtschaftliche Leistung an den Anbieter dar, vielmehr übt der Nutzer sein informelles Selbstbestimmungsrecht aus.⁴⁷ Somit **fehlt** es für die Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes an **zwei sich gegenüberstehenden steuerbaren Leistungen**. Überdies ist zum Zeitpunkt der Gewinnung der Nutzerdaten im Rahmen der kostenfreien Überlassung des Internetdienstes unklar, ob für den Anbieter ein verbrauchsfähiger und somit zu besteuender wirtschaftlicher Vorteil entsteht. Sobald aber durch die Verwertung der personenbezogenen Daten ein Mehrwert entsteht, bspw. durch Personalisierung der Werbung, wird dieser Mehrwert bei Weitergabe der Nutzerdaten ohnehin im Rahmen einer Werbeleistung besteuert.

2. Elektronische Dienstleistungen

2.1 Definition

Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen fallen in den Anwendungsbereich des § 3a Abs. 5 UStG. Eine gesetzliche Definition des Begriffs der elektronischen Dienstleistung im UStG existiert bislang nicht. Lediglich Art. 7 Abs. 1 MwStVO enthält eine allgemeine Begriffsdefinition. Demnach umfassen elektronisch erbrachte Dienstleistungen solche sonstigen Leistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert sowie lediglich mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre.

Praxishinweis ► Wesensmerkmal einer elektronischen Dienstleistung ist nicht die Dienstleistung selbst, sondern dass der Leistungsweg elektronisch erfolgt, d. h. die Leistung ist im Wesentlichen – ohne menschliche Beteiligung – automatisiert und wäre ohne Informationstechnologie nicht möglich.

Ergänzend sieht Art. 7 Abs. 2 MwStVO eine beispielhafte Aufzählung typischer elektronischer Dienstleistungen vor. Dieser Beispielkatalog wurde von der deutschen Finanzverwaltung nahezu wortgleich übernommen (vgl. A k3a.12 UStAE). Danach sind **insbesondere die nachfolgenden Leistungen** erfasst:

- Überlassung digitaler Produkte allgemein, z. B. Software und zugehörige Änderungen oder Upgrades;
- Dienste, die in elektronischen Netzen eine Präsenz zu geschäftlichen oder persönlichen Zwecken, z. B. eine Website oder eine Webpage, vermitteln oder unterstützen;
- von einem Computer automatisch generierte Dienstleistungen über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz auf der Grundlage spezifischer Dateninputs des Leistungsempfängers;
- Einräumung des Rechts, gegen Entgelt eine Leistung auf einer Website, die als Online-Marktplatz fungiert, zum Kauf anzubieten, wobei die potenziellen Käufer ihr Gebot im Wege eines automatisierten Verfahrens abgeben und die Beteiligten durch eine automatische, computergenerierte E-Mail über das Zustandekommen eines Verkaufs unterrichtet werden;
- Internet-Service-Pakete, in denen die Telekommunikations-Komponente ein ergänzender oder untergeordneter Bestandteil ist (d. h. Pakete, die mehr ermöglichen als nur die Gewährung des Zugangs zum Internet und die weitere Elemente, wie etwa Nachrichten, Wetterberichte, Reiseinformationen, Spielforen, Webhosting, Zugang zu Chatlines usw. umfassen);
- die in Anhang I der MwStVO genannten Dienstleistungen. Hierzu zählen bspw. das Online-Data-Warehousing (Datenspeicherung und -abruf auf elektronischem Wege)

⁴⁶ Vgl. Melan/Pfeiffer, DStR 2017 S. 1072; Melan/Wecke, DStR 2015 S. 2267.

⁴⁷ Vgl. Looks/Bergau, MwStR 2016 S. 864; Grambeck, DStR 2016 S. 2026.

sowie die Online-Bereitstellung von Speicherplatz nach Bedarf.

Eine weitere beispielhafte Aufzählung enthält Anhang II der MwStSystRL. Danach sind folgende elektronische Dienstleistungen erfasst:

- ▶ Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen, von Software und deren Aktualisierung;
- ▶ Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie Bereitstellung von Datenbanken;
- ▶ Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung;
- ▶ Erbringung von Fernunterrichtsleistungen.

Im Gegensatz dazu werden Leistungen, bei denen zwar das Angebot über das Internet erfolgt, die eigentliche Leistungserbringung aber in der physischen Lieferung eines Gegenstands besteht oder die Dienstleistung zum wesentlichen Teil durch Menschen erbracht werden, nicht vom Anwendungsbereich des § 3a Abs. 5 UStG erfasst. Hierbei handelt es sich beispielsweise um die Erstellung eines Gutachtens, das per E-Mail an den Auftraggeber versendet wird, die individuelle Anpassung von Software an die Bedürfnisse des Abnehmers oder online gebuchte Eintrittskarten, Hotelübernachtungen sowie andere Reiseleistungen.

2.2 Besteuerungsgrundsätze

Seit den gesetzlichen Anpassungen zum 1.1.2015⁴⁸ gilt bei der Besteuerung der elektronischen Dienstleistungen grundsätzlich das **Empfänger-** bzw. **Bestimmungslandprinzip**. Handelt es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Nicht-Unternehmer (B2C), wird die Leistung dort besteuert, wo dieser ansässig ist bzw. seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. D. h. wird die elektronische Leistung an eine im Ausland ansässige Privatperson erbracht, erfolgt eine Verlagerung des Leistungsorts ins Ausland, mit der Folge, dass der Unternehmer dort grundsätzlich für umsatzsteuerliche Zwecke registrierungspflichtig ist. Zusätzliche Voraussetzung ab 1.1.2019 ist, dass der Wert der betreffenden Dienstleistungen den **Schwellenwert von 10.000 €** (netto) im laufenden Kalenderjahr überschreitet.

Der zum 1.1.2019 eingeführte Schwellenwert gilt für sämtliche elektronisch erbrachte Dienstleistungen des betroffenen Unternehmers an Nichtunternehmer, d. h. dessen Ermittlung erfolgt nicht länderbezogen. Der Unternehmer kann auch bei Unterschreiten des Schwellenwerts zur Anwendung des § 3a Abs. 5 UStG optieren. Mit der Einführung des Schwellenwerts bezweckt der Gesetzgeber, kleinere Unternehmen, Start-Up-Unternehmen sowie Unternehmen mit geringfügigen Umsätzen zu entlasten.

Beispiel ▶ **Besteuerung elektronischer Dienstleistungen – kein MOSS:** Die in München ansässige Müller GmbH bietet über das Internet E-Books an. Die Bereitstellung erfolgt per Download. Die betreffenden Kunden zahlen via Kreditkarte oder Paypal. Die Umsätze für elektronische Dienstleistungen,

die die Müller GmbH in 2018 erbracht hat, überschreiten den Betrag von 10.000 €. Im Februar 2019 verkauft die Müller GmbH an Privatpersonen aus Spanien (Steuersatz: 21 %) E-Books für 2.000 € (brutto) und aus Frankreich (Steuersatz: 5,5 %) E-Books für 1.500 € (brutto).

Aufgrund des Überschreitens der Bagatellgrenze in 2018 von 10.000 € gelten die Umsätze auch im Jahr 2019 als dort ausgeführt, wo der betreffende Leistungsempfänger seinen Wohnsitz hat, d. h. in Frankreich und Spanien. Die Müller GmbH schuldet im Februar 2019 die folgenden Umsatzsteuerbeträge:

1. für E-Book-Downloads in Frankreich: 78,20 € (netto 1.421,80 €).
2. für E-Book-Downloads in Spanien: 347,11 € (netto 1.652,89 €).

Die an Unternehmer (B2B) erbrachten elektronischen Dienstleistungen fallen unter die allgemeine Leistungsortsbestimmung des § 3a Abs. 2 UStG sowie der Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger gem. § 13b Abs. 1 und 5 UStG.

2.3 Vereinfachung der Besteuerung: MOSS-Verfahren

Um die Problematik der umsatzsteuerlichen Registrierung in verschiedenen Mitgliedstaaten der EU zu vermeiden, wurde mit § 18h UStG zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens der elektronischen Dienstleistungen, die an Nichtunternehmer ausgeführt werden, zum 1.1.2015 das sog. MOSS-Verfahren „Mini One Stop Shop“ bzw. auch bekannt als die „kleine einzige Anlaufstelle (KEA)“ eingeführt. Durch Inanspruchnahme des MOSS-Verfahrens haben betreffende Unternehmer die Möglichkeit, ihre Umsätze in besonderen Umsatzsteuermeldungen in ihrem jeweiligen Sitzstaat anzuzeigen und die ausländische Umsatzsteuer dort zu entrichten. Voraussetzung für die Teilnahme ist, dass im Mitgliedstaat der Leistungserbringung keine feste Niederlassung besteht. Die gemeldeten Daten sowie die entrichtete Zahlung wird von der jeweils zuständigen Behörde (in Deutschland: BZSt) an die betreffende Steuerbehörde des Wohnsitz- bzw. Empfängersitzstaates weitergeleitet.

Beim MOSS-Verfahren handelt es sich um ein **Wahlrecht**, das nur einheitlich für alle EU-Mitgliedstaaten ausgeübt werden kann, d. h. die Möglichkeit, dass MOSS-Verfahren nur in bestimmten EU-Mitgliedstaaten zu wählen, ist nicht vorgesehen. Die Teilnahme am MOSS-Verfahren ist vor Beginn des Besteuerungszeitraums, für welches das besondere Verfahren gelten soll, beim BZSt anzuzeigen. Der Widerruf der Teilnahme ist nur mit Wirkung zum Beginn eines Besteuerungszeitraums möglich und hat elektronisch – nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz – gegenüber dem BZSt zu erfolgen. Die laufenden Umsatzsteuererklärungen sind bis zum 20. Tag nach Ablauf des Besteuerungszeitraums (regelmäßig das Kalendervierteljahr) an das BZSt zu übermitteln.⁴⁹

⁴⁸ Vgl. Art. 58 MwStSystRL; Kroatien-AnpG v. 25.7.2014, BGBl 2014 I S. 266.

⁴⁹ Die betreffende Abgabefrist wird künftig auf den 30. eines Folgemonats verlängert, vgl. Art. 364, 369f MwStSystRL (i. d. F. ab 1.1.2021).

Beispiel ► **Funktionsweise des MOSS-Verfahrens:** Die in München ansässige Müller GmbH erbringt elektronische Dienstleistungen an Privatkunden mit Wohnsitz in Deutschland, Frankreich und Spanien. Die Müller GmbH besteuert ihre Umsätze im Rahmen des MOSS-Verfahrens.

Die Umsätze unterliegen der Besteuerung am jeweiligen Wohnsitz der Leistungsempfänger in Deutschland, Frankreich und Spanien. Die Anwendung des MOSS-Verfahrens hat folgende Konsequenzen:

1. Eine umsatzsteuerliche Registrierung der Müller GmbH in Spanien und Frankreich ist nicht erforderlich.
2. Die an deutsche Privatkunden ausgeführten elektronischen Dienstleistungen unterliegen im Inland der regulären Besteuerung und sind in den laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen der Müller GmbH zu erfassen.
3. Die in Spanien und Frankreich ausgeführten elektronischen Dienstleistungen werden über das MOSS-Verfahren beim BZSt angemeldet. Die dort geschuldete Steuer ist zu ermitteln und an das BZSt zu entrichten. Das BZSt leitet die gemeldeten Umsätze und die dafür entrichtete Umsatzsteuer an die betreffende spanische bzw. französische Steuerbehörde weiter.
4. Darüber hinaus sind die in Spanien und Frankreich ausgeführten elektronischen Dienstleistungen in der deutschen Umsatzsteuervoranmeldung als „übrige nicht steuerbare Umsätze“ zu erfassen.

Im Rahmen dieses besonderen Verfahrens werden lediglich die Leistungen an Nichtunternehmer besteuert. Der unmittelbare Abzug von ausländischen Vorsteuerbeträgen ist nicht möglich. Vielmehr sind etwaige Vorsteuererstattungen grundsätzlich im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens zu beantragen. Lediglich soweit aus anderen Gründen in dem betreffenden Mitgliedstaat der Leistungserbringung eine Registrierung besteht, kann der Abzug der Vorsteuer dort im Rahmen der laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen erfolgen.

2.4 Erweiterung des MOSS-Verfahrens auf Drittlandsunternehmer

Für Drittlandsunternehmer war die Anwendung des MOSS-Verfahrens bislang grundsätzlich ausgeschlossen. Im Rahmen der ab 1.1.2019 geltenden Anpassung von Art. 358a und Art. 361 MwStSystRL hat europaweit für solche Drittlandsunternehmer, die in einem EU-Mitgliedstaat umsatzsteuerlich registriert sind, eine Öffnung stattgefunden. Für die betreffenden Drittlandsunternehmer führt dies zu einer wesentlichen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens.

Kritisch anzumerken bleibt, dass einerseits für die Finanzverwaltung gegenüber Drittlandsunternehmern nicht zu unterschätzende Vollzugsprobleme und andererseits erhebliche Wettbewerbsbeeinträchtigungen für EU-Unternehmen bestehen.⁵⁰ Hintergrund ist, dass bspw. Drittländer, wie die Schweiz, Japan, Australien und Russland, in jüngerer Vergangenheit ebenfalls Regelungen zur Besteuerung von

elektronischen Dienstleistungen eingeführt haben und die deutschen bzw. EU-Unternehmen die dortigen – ohne die mögliche Inanspruchnahme von Vereinfachungsverfahren – Bestimmungen befolgen müssen.

2.5 Erschwernisse bei der Besteuerung nach dem MOSS-Verfahren

Wesentliches Erschwernis bei der Umsetzung des Empfängerortsprinzips bildet für die Praxis das im B2C-Bereich geltende Nachweiserfordernis der **Kundenansässigkeit im Sitzstaat**.⁵¹ Die exakte Bestimmung der Ansässigkeit des Kunden ist von zentraler Bedeutung, da andernfalls die Gefahr der Doppelbesteuerung droht. Im Unterschied zu Unternehmern als Leistungsempfänger sind bei Nichtunternehmern keine überprüfbaren länderspezifischen Umsatzsteueridentifikationsnummern vorhanden. Grundsätzlich besteht für die betreffenden Unternehmen das Erfordernis zweier übereinstimmender Beweismittel,⁵² wobei als **Beweismittel** insbesondere gelten:

- die Rechnungsanschrift des Dienstleistungsempfängers;
- die IP-Adresse des von dem Dienstleistungsempfänger verwendeten Geräts;
- Bankangaben, wie der Ort, an dem das für die Zahlung verwendete Bankkonto geführt wird oder die der Bank vorliegende Rechnungsanschrift des Dienstleistungsempfängers;
- der Mobilfunk-Ländercode, der auf der von dem Dienstleistungsempfänger verwendeten SIM-Karte gespeichert ist;
- der Ort des Festnetzanschlusses des Dienstleistungsempfängers, über den ihm die Dienstleistung erbracht wird;
- sonstige wirtschaftlich relevante Informationen.

Oftmals sind die betreffenden Daten jedoch schwer zu ermitteln, da die Nutzer für umfassende Registrierungen nicht bereit sind oder datenschutzrechtliche Aspekte dagegen sprechen. Um diese Problematik abzumildern, wurde Art. 24f MwStVO mit Wirkung zum 1.1.2019 neu gefasst und sieht nun als Beweiserleichterung vor, dass als Nachweis ein Beweismittel genügt, wenn der Gesamtwert der elektronisch erbrachten Dienstleistungen im laufenden und vorangegangenen Jahr 100.000 € (netto) nicht übersteigt. Wird der Wert überschritten, gilt wieder die Regelanforderung von zwei Beweismitteln.

2.6 Vorschriften zu den Rechnungsformalitäten

Bislang waren die Formalitäten zur Rechnungsstellung nicht EU-weit harmonisiert. Daher ist zu begrüßen, dass mit Wirkung zum 1.1.2019 die Vorschriften zu den Rechnungsformalitäten über elektronische Dienstleistungen dahingehend angepasst wurden; danach gelten für die Rechnungs-

⁵⁰ Vgl. Erdbrügger, DStR 2018 S. 595.

⁵¹ Vgl. dazu auch Erdbrügger, DStR 2018 S. 594; Kußmaul/Naumann, MwStR 2016 S. 568 ff.; Sterzinger, UStB 2014 S. 214.

⁵² Vgl. Art. 24f MwStVO a. F.; A 3a:9 Abs 5, 6 UStAE.

stellung nicht mehr die Vorschriften des Bestimmungslands, sondern die des Ansässigkeitsstaats des leistenden Unternehmers.

Dies stellt eine wesentliche Erleichterung für die betroffenen Unternehmen dar. Hintergrund ist, dass Unternehmer unter Geltung der alten Rechtslage oftmals gezwungen waren, sich über die rechtlichen Vorgaben zur Rechnungsstellung und etwaige Besonderheiten der einzelnen EU-Mitgliedstaaten zu informieren und entsprechende Rechnungsvorlagen einzurichten.⁵³ Fortan gelten für deutsche Unternehmer weitgehend die deutschen Vorschriften zur Rechnungsstellung. Dagegen besteht für Versandhandelslieferungen an Nichtunternehmer nach wie vor eine Rechnungsstellungspflicht nach Maßgabe des relevanten Bestimmungsmitgliedlands.⁵⁴

3. Umsatzsteuerliche Behandlung des Online-Versandhandels

3.1 Warenlieferungen im Versandhandel nach § 3c UStG

Die sog. Versandhandelsregelung des § 3c UStG kommt grundsätzlich für (innergemeinschaftliche) Warenlieferungen zur Anwendung, bei denen der Kunde (Nichtunternehmer) die Waren über einen Onlineshop bestellt und der leistende Unternehmer die bestellten Waren direkt zum Kunden versendet. Die Versandhandelsregelung bewirkt grundsätzlich eine **Verlagerung des Leistungsorts** in den Bestimmungsmitgliedstaat und stellt damit die Besteuerung der Lieferung am Ort des Letztverbrauchs sicher.

Für die Anwendung der Versandhandelsregelung gelten insbesondere folgende **Voraussetzungen**:

- ▶ Der leistende Unternehmer lässt die betreffenden Waren von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen befördern bzw. versenden; wird der Versand durch den Abnehmer veranlasst, greift § 3c UStG nicht.
- ▶ Die Lieferung erfolgt an einen bestimmten Abnehmerkreis. Erfasst sind vor allem Privatpersonen, aber auch gleichgestellte Personen, wie beispielsweise Unternehmer und Kleinunternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen, wenn die an sie ausgeführten Umsätze eine bestimmte Grenze (sog. Erwerbsschwelle) nicht übersteigen.
- ▶ Ferner sind von der Regelung die Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren und neuer Fahrzeuge ausgeschlossen.

Dagegen findet die Versandhandelsregelung keine Anwendung, wenn die Lieferungen des Versandhandelsunternehmers einen bestimmten Umfang (sog. Lieferschwelle) nicht übersteigen. Entscheidend für die **Lieferschwelle** ist der Gesamtbetrag aller Entgelte, die in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten aus Versandlieferungen erzielt werden. Dabei sind im Rahmen der Berechnung des Lieferschwelletsbetrags die Umsatzsteuer, Entgelte für die Lieferung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren und neuer Fahrzeuge sowie Entgelte für Werklieferungen explizit nicht einzubeziehen. Die maßgebliche Lieferschwelle für Deutschland beträgt gem. § 3c Abs. 3 UStG 100.000 €. Werden die Waren

in einen anderen EU-Mitgliedstaat geliefert, sind die von diesem Staat festgesetzten Lieferschwellen einschlägig.⁵⁵

Die betreffende Regelung zur Lieferschwelle greift nicht, wenn die Lieferschwelle im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten wurde und solange sie im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten wird. Dementsprechend ist im Rahmen der Prüfung der Lieferschwelle zunächst auf die **Verhältnisse des vorangegangenen Kalenderjahrs** abzustellen. Liegt der Gesamtbetrag der Entgelte im vorangegangenen Kalenderjahr über der maßgeblichen Lieferschwelle, hat dies zur Folge, dass sich für die ab Beginn des Folgejahrs ausgeführten Beförderungs- oder Versandlieferungen der betreffenden Versandhändler der Ort der Lieferung in das Bestimmungsland verlegt.⁵⁶ Wird die maßgebliche Lieferschwelle im vorangegangenen Jahr nicht überschritten, tritt die Ortsverlagerung im laufenden Jahr mit dem Umsatz ein, der zum Überschreiten der Lieferschwelle führt.⁵⁷

Beispiel ▶ **Lieferschwelle**⁵⁸: *Der in München ansässige Versandhändler Müller GmbH liefert in nachfolgenden Zeiträumen an Privatpersonen (ohne USt-IdNr.) in den Niederlanden Elektrogeräte. Der Gesamtbetrag der Entgelte beträgt in 2016: 80.000 €. Für 2017 ergibt sich folgende Situation:*

- ▶ **1.1.2017 bis 30.11.2017: Gesamtbetrag der Entgelte: 98.000 €.**
- ▶ **Am 15.12.2017 erfolgt die Lieferung eines Geräts für 5.000 €.**

Die Lieferschwelle in den Niederlanden beträgt 100.000 €. Ein Verzicht auf die Anwendung der Lieferschwelle durch die Müller GmbH ist nicht erfolgt.

Es ergeben sich in den betreffenden Jahren folgende Konsequenzen:

1. *In 2016 wird die Lieferschwelle in den Niederlanden nicht überschritten. Der Leistungsort befindet sich in Deutschland. Die Lieferungen sind in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig.*
2. *Erst mit der am 15.12.2017 ausgeführten Lieferung über 5.000 € und nur für diese verlagert sich der Lieferort in die Niederlande. Für die vorangegangenen Lieferungen über 98.000 € befindet sich der Leistungsort in Deutschland.*
3. *Im Jahr 2018 greift die Ausnahmeregelung zur Lieferschwelle nicht, da in 2017 die Lieferschwelle überschritten wurde. Sämtliche Lieferungen sind in den Niederlanden steuerpflichtig.*

Des Weiteren hat der leistende Versandhandelsunternehmer, der mit seinen Lieferungen in einen anderen EU-Mitgliedstaat die jeweilige Lieferschwelle gem. § 3c Abs. 4 UStG nicht überschreitet, das **Wahlrecht**, auf die Anwendung

53 Vgl. Prätzler/Stuber, BB 2018 S. 537.

54 Vgl. § 14a Abs. 2 UStG; Art. 220 Abs. 1 Nr. 2 MwStSystRL.

55 Vgl. hierzu die Auflistung der EU-Lieferschwellen gem. A 3c.1 Abs. 3 UStAE.

56 Vgl. Korn, in: Bunjes, UStG, Rn. 11 ff.; Martin, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 3c Rn. 22.

57 Vgl. A 3c.1 Abs. 3 Satz 5 f. UStAE.

58 Vgl. in Anlehnung an Martin, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 3c Rn. 22.

der Regelung über die Lieferschwelle zu verzichten. Die Verzichtserklärung ist gegenüber der zuständigen Finanzbehörde zu erklären und bindet den Versandhandelsunternehmer für **mindestens zwei Jahre**. Besondere Formvorschriften oder Fristen für die Verzichtserklärung bestehen nicht. Nach Ablauf der zweijährigen Bindungsdauer kann die Verzichtserklärung widerrufen werden. Eine einheitliche Ausübung der Verzichtserklärung ist nicht erforderlich, d. h. der Versandhandelsunternehmer kann in jedem einzelnen Mitgliedstaat über den Verzicht entscheiden.

3.2 Auswirkung des Empfängerortsprinzips

Im Unterschied zu der Besteuerung der elektronisch erbrachten Dienstleistungen besteht für den innergemeinschaftlichen Versandhandel bislang keine Erleichterungsvorschrift, wie das MOSS-Verfahren. Die Verlagerung des Leistungsorts in das Bestimmungsland gem. § 3c UStG führt dazu, dass der betreffende Versandhandelsunternehmer sich in dem betreffenden Mitgliedstaat umsatzsteuerlich zu **registrieren** und die dortigen umsatzsteuerlichen Vorschriften zu beachten hat. Dabei besteht die grundlegende mit der Versandhandelsregelung einhergehende Problematik darin, dass die betreffenden Unternehmen deren Anwendung oftmals nicht oder nicht rechtzeitig erkennen, weil bspw. Prozesse fehlen, die das Überschreiten der jeweiligen Schwellenwerte im Bestimmungsmitgliedstaat überwachen.⁵⁹ Dies führt dann dazu, dass die erforderlichen Registrierungen nicht rechtzeitig erfolgen, was u. U. **Strafzahlungen** im Ausland auslösen kann.

Des Weiteren geht mit der Registrierungspflicht im EU-Ausland insbesondere die Verpflichtung einher, dass im betreffenden Mitgliedstaat die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen abzugeben, Aufzeichnungen vorzuhalten, Betriebsprüfungen durchzuführen und die laufenden Umsatzsteuerzahlungen zu entrichten sind. Im Gegenzug entfällt die Steuerbarkeit der Lieferung im Inland. In diesem Zusammenhang ist auch problematisch, dass oftmals die Verfahrensvorschriften nicht harmonisiert sind,⁶⁰ so dass die Einschaltung geeigneter steuerlicher Berater und anderer Dienstleister, gerade für kleine und mittlere Unternehmen, zu hohen administrativen Kosten führt.

Ein weiteres Erschwernis in diesem Zusammenhang stellt der Umstand dar, dass für den Versandhändler nach wie vor die Verpflichtung zur Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung besteht.⁶¹ Dabei ist das Umsatzsteuerrecht des jeweiligen EU-Mitgliedstaats zu beachten. Zwar ist das Umsatzsteuerrecht weitgehend harmonisiert, jedoch bestehen regelmäßig im Hinblick auf die Rechnungsstellungsvorschriften, die anwendbaren Steuersätze sowie etwaige Umsatzsteuerbefreiungen Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten.

3.3 Reform der Versandhandelsregelung ab 1.1.2021

Im Rahmen des sog. Digitalpakets⁶² hat die EU den innergemeinschaftlichen Versandhandel neu geregelt. Die Änderungen sind von den Mitgliedstaaten bis zum 1.1.2021 in nationales Recht umzusetzen. Dabei wurde die Versand-

handelsregelung an die Regelung über elektronische Dienstleistungen angepasst. Die bisherigen mitgliedstaatenbezogenen Lieferschwellen, welche zwischen 35.000 € und 100.000 € betragen, werden ab 1.1.2021 durch eine **EU-einheitliche Lieferschwelle von 10.000 €** ersetzt.⁶³ Darüber hinaus wird den Versandhändlern die Möglichkeit eingeräumt, ihre Versandhandelsumsätze – wie bei den elektronischen Dienstleistungen – im MOSS-Verfahren zu erklären.⁶⁴ Die bisherige Ausnahme, wonach für die Lieferung verbrauchssteuerpflichtiger Waren die Versandhandelsregelung nicht zur Anwendung gelangt, wird künftig entfallen.⁶⁵

Für Versandlieferungen aus einem Drittstaat mit einem Wert von bis zu 150 € wird ab 1.1.2021 ein neues MOSS-Verfahren eingeführt.⁶⁶ Hintergrund für die Begrenzung auf 150 € ist, dass ab 150 € eine vollständige Zollanmeldung vonnöten ist. Zur Teilnahme an dem betreffenden Verfahren ist eine **gesonderte Registrierung** erforderlich. Die laufenden Erklärungen sind monatlich im Mitgliedstaat des Imports (elektronisch) einzureichen sowie die jeweilige Umsatzsteuer zu entrichten. Die etwaige Berücksichtigung von Vorsteuern ist lediglich im Vorsteuervergütungsverfahren vorgesehen. Daneben sind Aufzeichnungen über die in dem Verfahren deklarierten Umsätze zu führen und für zehn Jahre aufzubewahren.

Für die Einfuhr von Waren aus Drittstaaten gilt für sog. Kleinsendungen innerhalb der EU bis zu einem bestimmten Wert (von 10 € bis 22 €) eine Einfuhrumsatzsteuerbefreiung. Durch diese Vereinfachungsregelung sollten die Zollbehörden der EU entlastet werden. In der Vergangenheit wurde die Regelung von Unternehmen jedoch vermehrt für missbräuchliche Gestaltungen genutzt, indem systematisch zu niedrige Wertangaben oder falsche Warenbeschreibungen verwendet wurden, um die betreffenden Waren einfuhrumsatzsteuerfrei in die EU zu importieren.⁶⁷ Aufgrund dessen und zum Abbau von Wettbewerbsnachteilen von EU-Unternehmen wird die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung für Kleinsendungen zum 1.1.2021 abgeschafft.⁶⁸

Zwar ist zu begrüßen, dass ab 1.1.2021 das bestehende MOSS-Verfahren auf die EU-Versandhandelsregelung ausgeweitet werden soll, da dies gerade im Hinblick auf Unternehmer, die derzeit ohnehin in den Anwendungsbereich der Versandhandelsregelung fallen, zum Abbau administrativer Hindernisse beitragen wird. Andererseits wird die Absenkung des Schwellenwerts von derzeit 35.000 € bis 100.000 € auf einheitlich 10.000 € dazu führen, dass künftig eine weitaus größere Anzahl von Versandhändlern zur Abführung von Umsatzsteuer im EU-Ausland verpflichtet wird.⁶⁹

59 Vgl. Prätzler/Stuber, BB 2018 S. 538.

60 Vgl. Erdbrügger, DStR 2018 S. 596; Prätzler/Stuber, BB 2018 S. 538.

61 Vgl. § 14a Abs. 2 UStG; Art. 220 Abs. 1 Nr. 2 MwStSystRL.

62 Vgl. RL EU 2017/2455 v. 5.12.2017, ABl. L 348 S. 7.

63 Vgl. Art. 59 Abs. 1c) MwStSystRL (i. d. F. ab 1.1.2021).

64 Vgl. Art. 369b MwStSystRL (i. d. F. ab 1.1.2021).

65 Vgl. Art. 14 Abs. 4 MwStSystRL (i. d. F. ab 1.1.2021).

66 Vgl. Art. 369l ff. MwStSystRL (i. d. F. ab 1.1.2021).

67 Vgl. Thiele/König, MwStR 2017 S. 861.

68 Aufhebung des Teils IV in der RL/2009/132/EG.

69 Vgl. Erdbrügger, DStR 2018 S. 596.

4. Betreiber elektronischer Marktplätze

4.1 Hintergrund

Zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung über elektronische Marktplätze wurde mit Art. 14a Abs. 2 MwStSystRL eine **Portalregelung** für den Bereich des Versandhandels eingeführt. Die betreffende Vorschrift fingiert eine Lieferkette in Form eines Kommissionsgeschäfts, d. h. es kommt zu einer Lieferung des Onlinehändlers an den Marktplatzbetreiber und eine Lieferung des Marktplatzbetreibers an den Erwerber. Dadurch wird der Marktplatzbetreiber als leistender Unternehmer Schuldner der Umsatzsteuer für die ausgeführte Lieferung. Dabei gelangt die Regelung zur Anwendung, wenn

- ▶ ein innergemeinschaftlicher Verkauf von Gegenständen durch einen Onlinehändler erfolgt, der seinen Sitz nicht in der EU hat und der Erwerber selbst kein Unternehmer ist, oder
- ▶ ein unmittelbar aus Drittlandsgebieten eingeführter Gegenstand mit einem Warenwert von max. 150 € über die Plattform verkauft wird.

Die Steuerentstehung soll nach Art. 66 MwStSystRL erst bei Vereinnahmung der Zahlung vom Erwerber eintreten. Hierdurch wird vermieden, dass der Marktplatzbetreiber die Umsatzsteuer vorfinanzieren muss.⁷⁰ Die nach dem Unionsrecht vorgesehenen Aufzeichnungspflichten für Marktplatzbetreiber wurden mit den §§ 22f und 25e UStG bereits im Vorfeld⁷¹ in nationales Recht umgesetzt.⁷² Danach können Betreiber von elektronischen Marktplätzen für in Deutschland nicht entrichtete Umsatzsteuern der Onlinehändler in die **Haftung** genommen werden, sofern sie die dort geregelten Aufzeichnungspflichten nicht erfüllen.

Nach der Definition des § 25e Abs. 5 UStG handelt es sich bei einem elektronischen Marktplatz um eine Website oder jedes andere Instrument, mit dessen Hilfe Informationen über das Internet zur Verfügung gestellt werden, die es einem Dritten, der nicht Betreiber des Marktplatzes ist, ermöglichen, auf diesem Marktplatz Umsätze auszuführen. Als Betreiber gilt nach § 25e Abs. 6 UStG, wer einen elektronischen Marktplatz unterhält und es Dritten ermöglicht, auf dem Marktplatz Umsätze auszuführen. Dementsprechend dürften unter diese weit gefasste und unbestimmte⁷³ Definition neben den großen Onlineplattformen, wie *eBay* und *Amazon*, auch viele weitere Internetauftritte fallen.⁷⁴

Hintergrund für die Neuregelung ist, dass insbesondere Händler aus Asien zunehmend über Online-Marktplätze am deutschen Markt sowie anderen EU-Staaten auftreten und Waren verkaufen, ohne ihre umsatzsteuerlichen Pflichten zu erfüllen sowie insbesondere die betreffende Umsatzsteuer nicht abführen. Eigentlich wären die betreffenden Händler verpflichtet, sich in den jeweiligen EU-Staaten für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen. Mangels Kontrollmöglichkeit ist es für die Finanzverwaltung bislang schwierig, gegen solche ausländischen Händler vorzugehen. Die Steuerausfälle innerhalb der EU werden auf Beträge von jährlich rund 1 Mrd. € geschätzt.⁷⁵ Die gesetzliche Neuregelung wurde bereits durch Stellungnahmen der Finanzverwaltung flankiert.⁷⁶

4.2 Aufzeichnungsvorschriften

Nach § 22f UStG werden Marktplatzbetreiber verpflichtet, für alle Lieferungen,⁷⁷ die auf dem von ihnen bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet werden und bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet, die nachfolgenden Angaben von den Onlinehändlern aufzuzeichnen:

- a) Den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des liefernden Unternehmers, unter der dieser in Deutschland steuerlich erfasst ist;
- b) die dem liefernden Unternehmer erteilte Steuernummer;
- c) soweit vorhanden die erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer;
- d) Beginn- und Enddatum der Gültigkeit der vom FA erteilten Bescheinigung über die steuerliche Erfassung des Unternehmers (USt 1 TI);
- e) Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung sowie den Bestimmungsort;
- f) Zeitpunkt des Umsatzes;
- g) und die Höhe des Umsatzes.

Für Onlinehändler, die auf dem Marktplatz als Privatperson registriert sind, hat der Marktplatzbetreiber gem. § 25f Abs. 2 UStG ergänzend das Geburtsdatum sowie die Wohn- bzw. Meldeadresse des Onlinehändlers aufzuzeichnen.

Die nachfolgende Übersicht 3⁷⁸ gibt einen Überblick zu den Aufzeichnungspflichten der Marktplatzbetreiber in Abhängigkeit davon, ob es sich bei dem Händler um einen umsatzsteuerlichen Unternehmer oder eine Privatperson handelt:

Aufzeichnungen	Unternehmer	Privatperson
Name und Anschrift des Händlers bzw. der Privatperson	X	X
Steuernummer (ggf. UStIdNr.) des Händlers	X	
Gültigkeitsdauer der Erfassungsbescheinigung	X	
Geburtsdatum		X
Ort des Beginns der Beförderung/ Versendung	X	X
Bestimmungsort	X	X
Höhe des Umsatzes	X	X
Zeitpunkt des Umsatzes	X	X

70 Vgl. *Prätzler/Stuber*, BB 2018 S. 541.

71 Als zeitlicher Rahmen ist von der EU eine Umsetzung in nationales Recht zum 1.1.2021 vorgesehen.

72 Vgl. Gesetz v. 11.12.2018, BGBl 2018 I S. 2338.

73 Vgl. *Härtig*, UR 2018 S. 777 f.

74 Vgl. *Zugmeier/Oldiges*, DStR 2019 S. 16; *Lück*, UVR 2018 S. 278; *L'habitant*, StuB 2019 S. 111 NWB OAAAH-08097.

75 Vgl. *Robisch/Greif*, NWB 2018 S. 2687 NWB LAAAG-93090.

76 Vgl. BMF, Schreiben v. 17.12.2018 - III C 5 - S 7420/14/10005-06 NWB FAAA-03836, BStBl 2018 I S. 1432, und v. 28.1.2019 - III C 5 - S 7420/19/10002 :002, BStBl 2019 I S. 106 NWB LAAAH-06384; vgl. *L'habitant*, StuB 2019 S. 177 NWB OAAAH-08097.

77 Nicht erfasst von der Aufzeichnungspflicht sind wohl elektronisch erbrachte Dienstleistungen, vgl. *Kemper*, UStB 2018 S. 293; *Sterzinger*, UR 2019 S. 10.

78 Vgl. in Anlehnung an *Luther*, IWB 2018 S. 680 NWB HAAAG-95112.

Auf Anforderung des FA hat der Marktplatzbetreiber gem. § 22f Abs. 3 UStG die oben genannten Aufzeichnungen und Unterlagen auf elektronischem Weg zu übermitteln. Des Weiteren gilt für die vom Marktplatzbetreiber aufzuzeichnenden Angaben grundsätzlich die Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren gem. § 147b Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 AO. Hierdurch soll eine effektive Steuerkontrolle und die Aufklärung von Steuerstraftaten gewährleistet werden.

4.3 Bescheinigung über die steuerliche Erfassung

Der Onlinehändler hat gegenüber dem Marktplatzbetreiber **nachzuweisen**, dass er umsatzsteuerlich registriert ist. Der Nachweis erfolgt durch die Bescheinigung USt 1 TI. Die erforderliche Bescheinigung wird den Onlinehändlern auf Antrag vom zuständigen FA (übergangsweise) in Papierform erteilt. Die Bescheinigung kann erforderlichenfalls vom Unternehmer in ein elektronisches Format überführt und dem Marktplatzbetreiber elektronisch übermittelt werden.⁷⁹ Jedem Unternehmer wird grundsätzlich nur eine Bescheinigung vom zuständigen FA erteilt. Antragsberechtigt sind auch Kleinunternehmer.

Die Erfassungsbescheinigung ist gem. § 22f Abs. 1 Satz 2 UStG für längstens drei Jahre gültig und muss stets zum Zeitpunkt der Lieferung gültig sein. Ein Muster für den Antrag und Erteilung der Erfassungsbescheinigung sowie die Erfassungsbescheinigung selbst hat die Finanzverwaltung bereits veröffentlicht. Darüber hinaus plant die Finanzverwaltung, eine elektronische Abfragemöglichkeit zum Vorliegen der betreffenden Bescheinigung für die Marktplatzbetreiber einzurichten.⁸⁰

Praxishinweis ► Führt der Unternehmer über den elektronischen Marktplatz keine in Deutschland steuerbaren Umsätze aus, weshalb keine umsatzsteuerliche Erfassung erforderlich ist, entfällt auch die Notwendigkeit der Bescheinigung nach § 22f UStG.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung hat der Marktplatzbetreiber bei begründeten Zweifeln an der Echtheit der betreffenden Bescheinigung die Verpflichtung, sich bei der Finanzverwaltung zu versichern, dass die vom Onlinehändler vorgelegte Bescheinigung tatsächlich gültig ist.⁸¹ Die Finanzverwaltung geht wohl aufgrund der Papierform der Bescheinigung davon aus, dass diese fälschungsanfällig sind. Kritisch anzumerken ist, dass die dem Marktplatzbetreiber auferlegte Prüfpflicht der Bescheinigung einen **zusätzlichen administrativen Aufwand** darstellt. Zudem ist unklar, wie weitreichend eine solche Prüfpflicht ist bzw. welcher Maßstab für die Prüfung der Echtheit der Bescheinigung gilt.⁸²

4.4 Haftungsregelung

Nach § 25e Abs. 1 UStG haftet der Marktplatzbetreiber für die nicht entrichtete Umsatzsteuer aus der Lieferung eines Onlinehändlers, die über den Marktplatz rechtlich begründet wurde. Nach Verwaltungsauffassung ist dies der Fall, wenn der Kaufvertrag mit Hilfe eines **automatisierten Bestellvorgangs** über den elektronischen Marktplatz zustande gekommen ist. Neben dieser Grundregel der Haftung sieht

§ 25e UStG verschiedene Exkulpationsmöglichkeiten und Rückausnahmen vor. Ergänzt wird die neue gesetzliche Regelung durch das **BMF-Schreiben vom 28.1.2019**, welches weitere Einzelheiten und Grundsätze zur Haftung vorsieht.

Die Haftung des Marktplatzbetreibers entfällt, wenn dieser dem FA eine gültige Erfassungsbescheinigung (USt 1 TI) vorlegen kann. Als Rückausnahme von diesem Grundsatz besteht gem. § 25e Abs. 2 UStG trotz Vorlage der Erfassungsbescheinigung keine Möglichkeit des Haftungsausschlusses, wenn der Marktplatzbetreiber Kenntnis hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns Kenntnis hätte haben müssen, dass der Onlinehändler seinen umsatzsteuerlichen Pflichten nicht oder nicht in vollem Umfang nachkommt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist von „Kenntnis oder Kennenmüssen“ auszugehen, wenn der Marktplatzbetreiber die ihm im Rahmen seines Unternehmens offensichtlich bekannt gewordenen Tatsachen außer Acht lässt, die auf eine umsatzsteuerliche Pflichtverletzung des Onlinehändlers schließen lassen.⁸³ Als eindeutiges **Anzeichen** hierfür erachtet die Finanzverwaltung bspw. den Umstand, dass die Registrierung als Nicht-Unternehmer zu Unrecht erfolgte, wenn auf dem Marktplatz die Umsatzgrenze von 17.500 € (entspricht Umsatzgrenze für Kleinunternehmer) innerhalb eines Jahres überschritten wurde. Die Darlegungs- und Feststellungslast der Kenntnis und des Kennenmüssens liegt bei dem zuständigen FA, wobei dem Marktplatzbetreiber stets die Möglichkeit einzuräumen ist, die Kenntnis oder das Kennenmüssen zu widerlegen.

Praxishinweis ► Nicht gesetzlich geregelt ist die Exkulpationsmöglichkeit der Finanzverwaltung von der Haftung aufgrund von Kenntnis über umsatzsteuerliche Pflichtverletzung eines Onlinehändlers. Danach besteht die Möglichkeit des Haftungsausschlusses, wenn der Marktplatzbetreiber den Onlinehändler auf die Pflichtverletzung hinweist und auffordert, diese innerhalb von längstens zwei Monaten zu beheben oder diesen vom Marktplatz ausschließt, wenn der Onlinehändler der Aufforderung nicht innerhalb der betreffenden Frist nachkommt.

Unabhängig von etwaigen Kenntnissen über umsatzsteuerliche Pflichtverletzungen greift der Haftungstatbestand stets, wenn der Marktplatzbetreiber dem FA keine Erfassungsbescheinigung des Onlinehändlers vorlegen kann.

4.5 Anwendung

Sowohl die Aufzeichnungspflichten nach § 25f UStG als auch die Haftungsregelung des § 25e UStG gelten bereits mit Wirkung zum 1.1.2019. Um den Marktplatzbetreibern eine

79 Vgl. BMF, Schreiben v. 28.1.2019 - III C 5 - S 7420/19/10002 :002 NWB LAAAH-06384, BStBl 2019 I S. 106, Tz. 7.

80 Vgl. BT-Drucks. 19/4858, S. 3.

81 Vgl. BMF, Schreiben v. 28.1.2019 - III C 5 - S 7420/19/10002 :002 NWB LAAAH-06384, BStBl 2019 I S. 106, Tz. 9.

82 Vgl. ebenso *Liegmann*, UR 2019 S. 165.

83 Vgl. BMF, Schreiben v. 28.1.2019 - III C 5 - S 7420/19/10002 :002 NWB LAAAH-06384, BStBl 2019 I S. 106, Tz. 16 ff.

gewisse Vorbereitungszeit auf die Anwendung der Haftungsregelung zu geben, wurde die Anwendung gem. § 27 Abs. 25 UStG vorübergehend ausgesetzt. Danach gelten die Haftungsregelungen bei Drittlands-Unternehmern **ab dem 1.3.2019** und für EU-Unternehmer **ab dem 1.10.2019**.

Darüber hinaus wird es aus **Vereinfachungsgründen** von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Aufzeichnungsfristen – analog zur Anwendung der Haftungsregelung – bei Drittlands-Unternehmern ebenfalls ab dem 1.3.2019 bzw. bei EU-Unternehmern ab 1.10.2019 angewendet werden. Hintergrund dieser Vereinfachungsregelung ist wohl der Umstand, dass die Finanzämter davon ausgehen, dass es zu einem erheblichen Andrang bei der Beantragung der Erfassungsbescheinigung durch die Onlinehändler kommen wird.

4.6 Problemfelder und offene Fragen

Die Aufzeichnungspflichten führen insgesamt zu einem **gravierenden administrativem Mehraufwand** für die Marktplatzbetreiber.⁸⁴ In diesem Zusammenhang besteht die Schwierigkeit, dass die Aufzeichnungspflichten der Marktplatzbetreiber selbst Onlinehändler umfasst, für die keine umsatzsteuerlichen Pflichten in Deutschland bestehen. Darüber hinaus kann der Marktplatzbetreiber nicht auf die Registrierung eines Onlinehändlers als Nichtunternehmer vertrauen, sondern hat das Risiko der Unternehmereigenschaft von als Privatpersonen registrierten Onlinehändlern zu überprüfen. Eine weitere praktische Herausforderung für den Marktplatzbetreiber stellt die Beschaffung der notwendigen aufzeichnungspflichtigen Informationen dar. Führt beispielsweise der Verkäufer selbst den Versand durch, verfügt lediglich dieser über die Informationen zum Beginn und Ende der Warenbewegung.

Im Zusammenhang mit der Haftungsregelung stellt sich die Frage, nach welchen **Kriterien** die Kenntnis des Marktplatzbetreibers zu beurteilen ist.⁸⁵ Zwar betont die Finanzverwaltung, dass ein „aktives Ausforschen“ des Onlinehändlers nicht erforderlich ist, sondern lediglich dessen Tätigkeiten auf dem betreffenden Marktplatz relevant sind. Insgesamt sind die Ausführungen des neuen BMF-Schreibens zu diesem mitunter bedeutsamen Aspekt nicht weitreichend genug. Zwar dienen die Neuregelungen dem Zweck der Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Onlinehandel, jedoch erscheint es aus verfassungsrechtlicher Sicht als fraglich, ob der Umfang der den Marktplatzbetreibern auferlegten Pflichten dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit standhält.

IV. Zusammenfassung

Bei der bilanziellen Zuordnung von neuen (Software-)Trends, wie Data Analytics, Data Mining oder künstliche Intelligenz kommt man – zumindest aus bilanzieller Sicht – zu dem relativ unspektakulären Ergebnis, dass es sich dabei schlicht um Software handelt. Die vorstehenden Trends haben den gleichen bilanziellen Regeln zu folgen wie Software bisher auch. Für die Abbildung in der Bilanz ist dabei zunächst eine Unterscheidung zwischen Hard- und Software vorzunehmen

und die Art der Software zu bestimmen (insbesondere Individual- oder Standardsoftware). Bei Software handelt es sich regelmäßig um einen eigenständigen immateriellen Vermögensgegenstand, wobei zukünftig durch die Vernetzung von Mensch und Maschine (Stichwort: Industrie 4.0) die Eigenständigkeit nicht mehr zwangsläufig ist.

Für die Antwort auf die Frage „Softwareaufwendungen aktivieren oder als sofortigen Aufwand behandeln?“ – ist zentral, ob es sich um einen Herstellungs- oder Aktivierungsvorgang handelt. Herstellungskosten sind wahlweise für handelsrechtliche Zwecke zu aktivieren, für steuerliche Zwecke besteht ein Aktivierungsverbot. Durch die Wahl der Vertragsart – Dienstleistungs- oder Werkvertrag – kann der Softwareanwender steuern, wer das Herstellungsrisiko trägt und folglich, ob die Softwareaufwendungen aktiviert oder als sofortiger Aufwand zu behandeln sind.

Mit Blick auf bisher aktivierte oder gerade nicht aktivierte Aufwendungen für die Herstellung von Software sind die geänderten Regelungen nach IDW RS HFA 11 zu beachten. Nach diesen Vorschriften ist in Bezug auf die Weiterentwicklung von Software zwischen Modifikationen und einer Wesensveränderung der Software zu unterscheiden. Aus der vorstehenden Unterscheidung ergeben sich abweichende Folgen für die Bilanzierung von Software. Bei dem Auseinanderfallen von handels- und steuerrechtlicher Bilanzierung (§ 248 Abs. 2 HGB vs. § 5 Abs. 2 EStG) sind u. a. die Vorschriften zu passiven latenten Steuern und zur Ausschüttungssperre zu beachten. Darüber hinaus sind die Berichtspflichten in Anhang und Lagebericht zu berücksichtigen. Die Werthaltigkeit aktivierter Beträge ist regelmäßig auf Basis einer Bewertung nach IDW S 5 abzusichern.

Bei großen Datenmengen (Stichwort: Big Data) handelt es sich – wie bei Software auch – regelmäßig um immaterielle Vermögensgegenstände. Durch die Nutzbarmachung von unstrukturierten „Datenbergen“ durch Big Data Analytics und anderen Verfahren spenden sie dem Unternehmer einen (großen) immateriellen Wert. Eine Aktivierung – soweit nicht angeschafft – wird allerdings oftmals an der mangelnden Bewertbarkeit und Separierbarkeit zum Geschäfts- und Firmenwert scheitern. Hier greifen dann die Aktivierungsverbote nach § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB.

Im Bereich des E-Commerce haben sich im Rahmen der Umsetzung des Maßnahmenpakets der EU weitreichende Änderungen der umsatzsteuerlichen Regelungen ergeben. Dabei sind insbesondere die Erleichterungen bei der Bestimmung der Kundenansässigkeit und den Rechnungsanforderungen im Bereich der innergemeinschaftlich erbrachten elektronischen Dienstleistungen positiv hervorzuheben. Dies wird für die betreffenden Unternehmen zu einer Reduzierung der *Compliance*-Anforderungen führen. Ebenso ist die Ausweitung des MOSS-Verfahrens für Unternehmen (*Mini One Stop Shop*), die grenzüberschreitende Versandhandelsgeschäfte betreiben, zu begrüßen. Dagegen ist die Absenkung des Schwellenwerts von derzeit 35.000 € bis

⁸⁴ Vgl. Robisch/Greif, NWB 2018 S. 2690 NWB LAAAG-93090.

⁸⁵ Vgl. Liegmann, UR 2019 S. 165; Zugmaier/Oldiges, DStR 2019 S. 19.

100.000 € auf einheitlich 10.000 € wenig überzeugend, da dies dazu führen wird, dass künftig eine weitaus größere Anzahl von Versandhändlern von der Regelung betroffen sein werden und damit zur Abführung von Umsatzsteuern im EU-Ausland verpflichtet werden.

Erfreulich ist aus umsatzsteuerlicher Sicht, dass die Finanzverwaltung – wenngleich auch einige Fragen offen bleiben – zeitnah zur gesetzlichen Neuregelung der Aufzeichnungspflichten und Haftungsregelung für Marktplatzbetreiber Stellung bezogen hat. Gleichwohl stellt die Umsetzung der Neuregelungen für die Marktplatzbetreiber einen erheblichen administrativen und kostenintensiven Aufwand dar. Denn zur Vermeidung von Haftungsrisiken sind die Marktplatzbetreiber gezwungen, innerhalb kürzester Zeit ihre Prozesse umzustellen. In diesem Zusammenhang ist insbesondere sicherzustellen, dass Einholung und Auswertung der von den Onlinehändlern erforderlichen Informationen sichergestellt wird. Für die betroffenen Onlinehändler besteht – sofern nicht bereits erfolgt – die Notwendigkeit, schnellstmöglich ihre Erfassungsbescheinigung beim zuständigen FA zu beantragen und dem Marktplatzbetreiber vorzulegen. Andernfalls droht der Ausschluss vom Marktplatz.

Die Digitalisierung betrifft längst alle Unternehmen und ihre Geschäftsmodelle. Es ist einleuchtend, dass sich aus der zunehmenden Vielfalt digitaler Besonderheiten auch Konsequenzen für die Bilanzierung, Bewertung und Berichterstattung ergeben. Hierbei darf nicht übersehen werden, dass die einschlägigen Regelungen einer ebenso schnellen und gravierenden Änderungsdynamik unterliegen (können) wie die digitalen Prozesse an sich. Nur wenn sich die Bilanzierenden sowie deren (steuerliche) Berater und Prüfer mit den

Anforderungen an eine zutreffende Behandlung digitaler Sachverhalte in Handels- und Steuerbilanz einschließlich umsatzsteuerlicher Fragestellungen laufend auseinandersetzen, kann gewährleistet werden, dass stets eine zutreffende Behandlung der relevanten Sachverhalte in den Büchern der Bilanzierenden erfolgt.

AUTOREN



WP/StB Prof. Dr. Christian Zwirner

ist Geschäftsführer der Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG, München, und Honorarprofessor an der Universität Ulm. Er beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit Grundsatzfragen der nationalen und internationalen Rechnungslegung sowie der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS. Zwirner vertritt Kleeberg in verschiedenen Gremien. Hierdurch pflegt die Kanzlei den Transfer zwischen Wissenschaft und Praxis.



StB Dr. Hannes Ziegler

ist als Steuerberater in der Kanzlei Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG in München tätig. Er berät mittelständische Unternehmen vorwiegend in internationalen steuerlichen Fragestellungen. Darüber hinaus ist er auch in der Wirtschaftsprüfung von mittelständischen Unternehmen tätig. Außerdem ist er Autor von diversen Veröffentlichungen zum Steuerrecht.



StB Dr. Steffen Heyd

ist als Steuerberater in der Kanzlei Dr. Kleeberg & Partner GmbH WPG StBG in München tätig. Er berät mittelständische Unternehmen in umsatzsteuerlichen Fragestellungen. Darüber hinaus ist er Autor von diversen Veröffentlichungen zum Steuerrecht.