

beck digitax

BEIHEFTER

Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft in Europa

Von Elisabeth Höltzschl, Marie-Christin Inzinger, Martin Loibl und Dr. Jürgen Reinold

1*–15*

Wandel der Steuerabteilungen

Von Tim Niesen und Christian Baumgart

16*–20*

STEUERN

Datenzugriff in der steuerlichen Außenprüfung (Teil 2)

Von Lars Wargowske

344

Effektive Vorbereitung auf die Kassennachschau

Von Dr. Christoph Czaja, Volker Dora, Dr. Christina Mair und Christian Ofner

354

E-Commerce: Umsatzbesteuerung B2C ab 2021

Von Prof. Dr. habil. Jürgen W. Hidién

360

Digitale Verrechnungspreisprüfungen

Von Stefan Jahn

370

RECHT

Die elektronische Signatur im Arbeitsrecht

Von Dr. Marko Loose und Dr. Yavuz Topoglu

378

TECH & TOOLS

Digitalisierung der Rechnungsprozesse bei Leica Geosystems

Von Thomas Pitscheider

380

Per Quantenrechner in eine bessere Steuerwelt

Von Ute Benzel

384

Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion

Von Prof. Dr. Robert Risse und Dr. Matthias Gries

388

BETRIEBSWIRTSCHAFT

Transfer Pricing meets Data & Analytics

Von Janine Friedrichs, Jörg Hanken und Dr. Alexander Totzek

396

BERUF

Tax & Technology Program at the Vrije Universiteit

Von Prof. Dr. Albert Bomer und Kat Fras

404

New Work Basics: So bleiben Organisationen beweglich

Von Anna Kaiser und Jana Tepe

406

Steuerrecht **PREMIUM** International



Steuerrecht **PREMIUM** International

Alles für den international tätigen Premium-Berater – geballte Kompetenz von C.H.BECK. Mit dem unverzichtbaren Standardkommentar **Wassermeyer, DBA, und dem Kraft, AStG**, sowie dem **BeckOK UStG, Hrsg. Weymüller**. Außerdem weitere hochwertige Kommentare und Handbücher, die in der Praxis überall bekannt sind und deren Stimme Gewicht hat – auch beim Finanzamt: **Blümich, EStG, KStG, GewStG und Nebengesetze, Sölch/Ringleb, UStG, Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, und Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht**. Dazu umfangreiche Rechtsprechung, Gesetzestexte, Formulare und Arbeitshilfen. Ebenfalls mit enthalten: Die DStR mit Archiv seit 1991, die **ISrR** sowie die **MwStR**.

Inklusive aller Inhalte der Module Beck SteuerDirekt, Steuerberater Basis, Steuerrecht Grundmodul, Steuerrecht PLUS und Steuerrecht PREMIUM.

Infos: beck-shop.de/841204

► schon ab € 187,-/Monat
(Preis für bis zu 3 Nutzer, zzgl. MwSt., 6-Monats-Abo)

JETZT
4 Wochen
kostenlos
testen
beck-online.de

INHALTSVERZEICHNIS

BEIHEFTER	Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft in Europa – Digital Services Tax <i>Von Elisabeth Höltzschl, Marie-Christin Inzinger, Martin Loibl und Dr. Jürgen Reinold</i>	1*–15*
	Steuerliche Entscheidungen: Von 100-Seiten-Richtlinien zum intelligenten Entscheidungs-Service <i>Von Tim Niesen und Christian Baumgart</i>	16*–20*
EDITORIAL	COVID-19 als Booster für Digitale Transformation und Menschenzentrierung? <i>Von Frauke von Polier</i>	343
STEUERN	Datenzugriff in der steuerlichen Außenprüfung (Teil 2) <i>Von Lars Wargowske</i>	344
	Effektive Vorbereitung der Unternehmensorganisation auf die Kassennachschau <i>Von Dr. Christoph Czaja, Volker Dora, Dr. Christina Mair und Christian Ofner</i>	354
	E-Commerce: Umsatzbesteuerung von Wareneinfuhren und Lieferungen ab 2021 <i>Von Prof. Dr. habil. Jürgen W. Hidién</i>	360
	Digitale Verrechnungspreisprüfungen <i>Von Stefan Jahn</i>	370
RECHT	Die elektronische Signatur im Arbeitsrecht <i>Von Dr. Marko Loose und Dr. Yavuz Topoglu</i>	378
TECH & TOOLS	Erfahrungs- und Testbericht: Gesetzeskonforme Digitalisierung der Rechnungsprozesse in Italien bei Leica Geosystems durch crossinx <i>Von Thomas Pitscheider</i>	380
	Per Quantenrechner in eine bessere Steuerwelt <i>Von Ute Benzel</i>	384
	Der Einsatz von Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion <i>Von Prof. Dr. Robert Risse und Dr. Matthias Gries</i>	388
BETRIEBSWIRTSCHAFT	Transfer Pricing meets Data & Analytics – Anwendungsmöglichkeiten und Praxiserfahrungen <i>Von Janine Friedrichs, Jörg Hanken und Dr. Alexander Totzek</i>	396

Bezugspreise 2021 | beck.digital – inkl. Online-Modul beck.digital Direkt

Die Bezugspreise (einschließlich MwSt.) betragen ab 1. Januar 2021:

Preis jährlich € 249,- zuzüglich Vertriebsgebühren jährlich € 16,-.

Abbestellung bis 6 Wochen vor Jahresende.

Bestellen Sie bei Ihrem Buchhändler oder bei:
beck-shop.de oder Verlag C.H.BECK ·
80791 München · Fax: 089/38189-358 ·
www.beck.de

ISSN 2698-895X

digitax.beck.de

beck.digital – Impressum**Zitierweise:** beck.digital**Herausgeber:** Dr. Mathias Hildebrandt, Rechtsanwalt und Steuerberater, Unterföhring/Berlin; Prof. Dr. Christian Kaeser, Rechtsanwalt, München.**Redaktion:** Wilhelmstraße 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 40 03 40, 80703 München, Telefon: (0 89) 3 81 89-479, Telefax: (0 89) 3 81 89-468, E-Mail: digitax@beck.de.Verantwortlich für den Textteil: Dr. Susanne Fischer; Stellvertretung: Dr. Christian Korn, LL.M., Steuerberater.
Redaktionssekretariat: Marion Kamm.**Manuskripte:** Manuskripte sind an die Redaktion zu senden. Der Verlag haftet nicht für Manuskripte, die unverlangt eingereicht werden. Sie können nur zurückgegeben werden, wenn Rückporto beigefügt ist. Die Annahme zur Veröffentlichung muss schriftlich erfolgen. Mit der Annahme zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem Verlag C.H.BECK an seinem Beitrag für die Dauer des gesetzlichen Urheberrechts das exklusive, räumlich und zeitlich unbeschränkte Recht zur Vervielfältigung und Verbreitung in körperlicher Form, das Recht zur öffentlichen Wiedergabe und Zugänglichmachung, das Recht zur Aufnahme in Datenbanken, das Recht zur Speicherung auf elektronischen Datenträgern und das Recht zu deren Verbreitung und Vervielfältigung sowie das Recht zur sonstigen Verwertung in elektronischer Form. Hierzu zählen auch heute noch nicht bekannte Nutzungsformen. Das in § 38 Abs. 4 UrhG niedergelegte zwingende Zweitverwertungsrecht des Autors nach Ablauf von 12 Monaten nach der Veröffentlichung bleibt hiervon unberührt.**Urheber- und Verlagsrechte:** Alle in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Das gilt auch für die veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und ihre Leitsätze, denn diese sind geschützt, soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung erarbeitet oder redigiert worden sind. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen. Kein Teil dieser Zeitschrift darf außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ohne schriftliche Genehmigung des Verlags in irgendeiner Form vervielfältigt, verbreitet oder öffentlich wiedergegeben oder zugänglich gemacht, in Datenbanken aufgenommen, auf elektronischen Datenträgern gespeichert oder in sonstiger Weise elektronisch vervielfältigt, verbreitet oder verwertet werden.**Anzeigenabteilung:** Verlag C.H.BECK, Anzeigenabteilung, Wilhelmstraße 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 40 03 40, 80703 München. Media-Beratung: Telefon (0 89) 3 81 89-687, Telefax (0 89) 3 81 89-589. Disposition, Herstellung Anzeigen, technische Daten: Telefon (0 89) 3 81 89-609, Telefax (0 89) 3 81 89-589, E-Mail: anzeigen@beck.de
Verantwortlich für den Anzeigenteil: Bertram Mehling.**Verlag:** Verlag C.H.BECK oHG, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 40 03 40, 80703 München, Telefon: (0 89) 3 81 89-0, Telefax: (0 89) 3 81 89-398, Postbank München IBAN: DE82 7001 0080 006 2298 02 BIC: PBNKDEFFXXX.
Der Verlag ist oHG. Gesellschafter sind Dr. Hans Dieter Beck und Dr. h. c. Wolfgang Beck, beide Verleger in München.**Erscheinungsweise:** 6x jährlich.**Bezugspreise 2020:** jährlich (inkl. Online-Zugang) € 249,- (inkl. MwSt.), Einzelheft: € 49,- (inkl. MwSt.). Versandkosten jeweils zuzüglich. Die Rechnungsstellung erfolgt zu Beginn eines Bezugszeitraumes. Das Abonnement beinhaltet die Printausgabe sowie eine Lizenz für die Online-Ausgabe. Die inkludierte Online-Nutzung gilt nur für zahlende Abonnenten. Die Bestandteile des Abonnements sind nicht einzeln kündbar. Nicht eingegangene Exemplare können nur innerhalb von 6 Wochen nach dem Erscheinungstermin reklamiert werden.**Bestellungen** über jede Buchhandlung und beim Verlag.**KundenServiceCenter:** Telefon: (0 89) 3 81 89-750, Telefax: (0 89) 3 81 89-358. E-Mail: kundenservice@beck.de.**Abbestellungen:** 6 Wochen vor Jahresschluss.**Adressenänderungen:** Teilen Sie uns rechtzeitig Ihre Adressenänderungen mit. Dabei geben Sie bitte neben dem Titel der Zeitschrift die neue und die alte Adresse an.

Hinweis gemäß § 7 Abs. 5 der Postdienste-Datenschutzverordnung: Bei Anschriftenänderung des Beziehers kann die Deutsche Post AG dem Verlag die neue Anschrift auch dann mitteilen, wenn kein Nachsendeantrag gestellt ist. Hiergegen kann der Bezieher innerhalb von 14 Tagen nach Erscheinen dieses Heftes beim Verlag widersprechen.

Druck: Druckerei C.H.Beck, Bergerstraße 3–5, 86720 Nördlingen.

chbeck.de/nachhaltig

COVID-19 als Booster für Digitale Transformation und Menschenzentrierung?

Eine beliebte Frage in 2020 ist: „Wer hat Ihre Digitale Transformation vorangetrieben: Der CEO, der CTO oder COVID-19?“ COVID-19 hat nicht nur unsere Arbeitsweise komplett umgekrempelt, sondern sowohl im öffentlichen als auch im wirtschaftlichen Kontext Veränderungsprozesse beschleunigt, die zT längst überfällig waren. Aber um eines klarzustellen: Wenn ich von Digitaler Transformation spreche, dann geht es mir nicht um die virtuelle Arbeit oder die Umstellung von Papier- auf Online-Dokumente. Nur weil man jetzt virtuelle Tools benutzt und Videokonferenzen aufsetzt, bedeutet das noch lange nicht, dass man digital arbeitet. Die Pandemie macht dies sehr deutlich: Wenn wir alte Prozesse, Strukturen und Denkweisen beibehalten und diese auf virtuell umstellen, ist nichts gewonnen. Ich habe kürzlich auf der Webseite einer Behörde ein Formular ausgefüllt und es wurde prominent dafür geworben, dass dieses Formular und der dazugehörige Prozess nun digital verfügbar seien. Das Formular war kompliziert und unverständlich. Ich musste den Prozess leider abbrechen und bei der Behörde anrufen.



Wahre Digitalisierung ist der Anspruch, mit Hilfe von Technologie kunden- und menschenzentriert Lösungen zu finden. Dazu gehört, dass sich auch der Führungs- und Arbeitsstil der digitalen Welt und der aktuellen Situation anpassen muss. Die Pandemie wirkt dabei wie ein Vergrößerungsglas. Führungskräfte und Unternehmen, die bereits vor der Pandemie agil unterwegs waren, kommen leichter mit der Krise zurecht. Dies zeigt uns, dass Digitalisierung und agile Arbeitsweise Hand in Hand gehen müssen, um erfolgreich zu bleiben. Agilität reimt sich auf Stabilität, nicht auf Chaos. Agilität bedeutet die perfekte Balance zwischen Dynamik – also der Fähigkeit, dynamisch zu sein und Veränderungen anzunehmen – und Stabilität, also ein stabiles Umfeld zu schaffen. Daher sehe ich COVID-19 als großartige Gelegenheit, Arbeitsabläufe, Führungsstil und Arbeitsmethoden zu überdenken. Was heißt das ganz konkret?

Bei SAP sind wir das virtuelle Arbeiten zwar bereits gewohnt, aber die Pandemie brachte eine völlig neue Situation mit sich. Keiner wusste, wie lange es dauert, und deshalb haben wir unsere Mitarbeitenden regelmäßig gefragt, was sie konkret benötigen. Daraus haben sich 3 Phasen entwickelt:

In Phase 1 lag der Fokus darauf, das Arbeiten von zu Hause logistisch so einfach wie möglich zu gestalten. Mit Mitarbeitenden aus über 140 Nationen galt es hierbei zwar, viele lokale Regularien zu beachten, unterm Strich sind wir jedoch sehr unbürokratisch vorgegangen. In Deutschland zB können unsere Mitarbeitenden ihr Office-Equipment mit einer einfachen Benachrichtigung an ihre Führungskraft mit nach Hause nehmen. Neues Equipment kann direkt nach Hause geschickt werden und das Onboarding von neuen Mitarbeitenden wurde digitalisiert.

Phase 2 zeichnete sich dadurch aus, neben der Logistik auch die Produktivität beim Arbeiten von zu Hause sicherzustellen. Hierbei lag unser Fokus auf der besseren Nutzung technischer Kollaborationsplattformen und dem kulturellen Miteinander. Produktivität erhöht sich durch regelmäßige Pausen und in der Begegnung. Im Büro ergibt sich dies oft ganz automatisch: Man trifft eine Person auf dem Gang und man tauscht sich kurz miteinander aus. Eine Meetingkultur, die Meetings 5–10 Minuten früher aufhören lässt, schafft Raum zum Durchatmen und die Begegnung auf dem Flur darf durch ein normales Telefonat (ohne Bildschirm) ersetzt werden.

Phase 3 läuft gerade und es wird immer deutlicher, dass der allgemeine Stress aufgrund der Umstände zunimmt und von daher das Thema „Mental Health“ einen besonderen Platz braucht. Beim Thema Gesundheit geht es nicht nur um die häufig nicht ergonomischen Arbeitsplätze zu Hause, sondern vor allem auch um psychische Belastungen. Sehr viele und aufeinander folgende Meetings oder auch die ständige Erreichbarkeit setzen jedem zu. Eine kürzlich gestartete „Mental Health Awareness“-Kampagne soll uns ermöglichen, tiefer in das Thema einzutauchen.

Kurzum, wir nutzen technische Möglichkeiten, um menschlicher zu werden. Auch wenn manche Maßnahmen nicht greifen, bleiben wir im Austausch und sind offen für Anpassungen.

Bleiben Sie gesund und nutzen Sie die Gelegenheit,

Ihre *Frau* von Polier (SVP, COO People SAP SE)

Datenzugriff in der steuerlichen Außenprüfung (Teil 2)

Gemeinsame Grundlage aller Arten des Datenzugriffs durch die Finanzbehörde sind die Daten des Steuerpflichtigen. Unterschiede bestehen hinsichtlich der Art und Weise des Datenzugriffs – Z1, Z2 und Z3-Zugriff – und der sich an diesen anschließenden Prüfung. Die Auswahl der konkreten Form des Datenzugriffs findet auf Basis der mit der spezifischen Zugriffsform verbundenen, unmittelbaren Belastung des Steuerpflichtigen oder des Dritten sowie im Hinblick auf die – aus der jeweiligen Zugriffsform – erwachsenden Risiken statt.

LARS WARGOWSKE

Im letzten Heft:

1. Einleitung
2. Voraussetzungen für den Zugriff auf die Daten
 - 2.1 Die Form der Aufzeichnungen – § 146 Abs. 5 AO
 - 2.2 Die Aufbewahrungspflicht – § 147 AO
 - 2.2.1 Die Möglichkeiten der elektronischen Aufbewahrung – § 147 Abs. 2 AO
 - 2.2.2 Aufbewahrung bei Erstellung mit Hilfe eines Datenbanksystems – § 147 Abs. 6 S. 1 AO
3. Der Zugriff auf Daten gemäß § 200 AO
4. Die Lesbarmachung von Unterlagen – § 147 Abs. 5 AO

In diesem Heft:

5. Datenzugriff gemäß § 147 Abs. 6 AO
 - 5.1 Z1-Zugriff gemäß § 147 Abs. 6 S. 1 AO
 - 5.2 Z2-Zugriff gemäß § 147 Abs. 6 S. 2 1. Mod. AO
 - 5.3 Z3-Zugriff gemäß § 147 Abs. 6 S. 2 2. Mod. AO
 - 5.4 Z4-Zugriff gemäß § 147 Abs. 6 S. 3 ff. AO
6. Der Zugriff auf die Daten – Fazit

5. Datenzugriff gemäß § 147 Abs. 6 AO

§ 147 Abs. 6 AO gewährt der Finanzbehörde ein Zugriffsrecht auf die steuerlich relevanten, elektronisch aufbewahrten Unterlagen und digitalen Daten des Steuerpflichtigen.⁴⁹ Die Norm knüpft unmittelbar an die Regelung von § 147 Abs. 1 AO an, da es ausdrückliche Voraussetzung gemäß § 147 Abs. 6 S. 1 AO für einen Datenzugriff ist, dass die in § 147 Abs. 1 AO benannten Unterlagen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt wurden. Damit bezieht sich die Regelung auch auf § 146 Abs. 5 S. 1 AO – Führung von Büchern und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Da-

trägern. Die unmittelbare Bezugnahme auf § 147 Abs. 1 AO legt dabei nahe, dass ein Datenzugriff gemäß § 147 Abs. 6 AO nicht auf die gemäß § 147 Abs. 2 AO⁵⁰ – lediglich – elektronisch aufbewahrten Daten möglich ist, sondern nur dann, wenn auch bereits die Buchführung und die Aufzeichnungen gemäß § 146 Abs. 5 S. 1 AO auf Datenträgern geführt werden. Der Zugang zu den papiernen Büchern und Aufzeichnungen, welche lediglich gemäß § 147 Abs. 2 AO elektronisch aufbewahrt werden, wäre dann für die Finanzbehörde nicht über einen Datenzugriff gemäß § 147 Abs. 6 AO, sondern nur allein über eine Lesbarmachung gemäß § 147 Abs. 5 AO möglich. Dies griffe jedoch zu kurz. Selbst wenn sich der Steuerpflichtige „nur“ dazu entscheidet, papierne Bücher und Aufzeichnungen gemäß § 147 Abs. 2 AO elektronisch aufzubewahren, handelt es sich auch dabei um „Unterlagen“ bzw. „gespeicherte Daten“ iSd § 147 Abs. 6 S. 1 AO.⁵¹ Alles andere führte zu durchaus widersprüchlichen Ergebnissen, da auch derjenige Steuerpflichtige, welcher seine Bücher und Aufzeichnungen gemäß § 146 Abs. 5 S. 1 AO auf einem Datenträger führt, oftmals nicht darüber bestimmen kann, in welcher Form ihm etwa Handels- oder Geschäftsbriefe übersandt werden – vgl. § 147 Abs. 1 Nr. 2 AO –, so dass ihm diese gleichwohl auch in Papier zugehen.

Das Recht des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 AO besteht für die Finanzbehörde nur *im Rahmen einer Außenprüfung*; § 147 Abs. 6 S. 1, 2, 4 und 5 AO. „Außenprüfung“ meint dabei die steuerliche Außenprüfung gemäß §§ 193 ff. AO einschließlich der Lohnsteuer-Außenprüfung gemäß § 42f EStG. Auf die Art der

⁵⁰ Siehe Teil 1 unter 2.2.1.

⁵¹ BFH v. 9.2.2011 – I B 151/10, DStZ 2011, 337, BeckRS 2011, 95024; FG Düsseldorf v. 5.2.2007 – 16 V 3454/06 A (AO), EFG 2007, 892, BeckRS 2007, 26023040 – nachfolgend: BFH v. 26.9.2007 – I B 53, 54/7, BStBl. II 2008, 415, DStR 2007, 2156, dort jedoch offengelassen; *Matthes* in BeckOK AO, Stand 1.10.2020, § 147 Rn. 172; *Rätke* (Fn. 49), § 147 Rn. 61.

⁴⁹ Dies sind nicht nur die Daten einer EDV-Buchführung (s. u. Fn. 55), so aber *Rätke* in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 147 Rn. 60.

Einkünfte oder die der Gewinnermittlung kommt es dabei nicht an.⁵² Die steuerliche Außenprüfung muss wirksam angeordnet sein – §§ 196 f. AO. Mit ihr muss aber noch nicht begonnen worden sein⁵³, da „im Rahmen einer Außenprüfung“ nicht „während einer Außenprüfung“ bedeutet. Die Außenprüfung beginnt grundsätzlich erst in dem Zeitpunkt, in welchem die Prüfungsperson nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung konkrete Ermittlungshandlungen vornimmt – AEAO zu § 198 Nr. 1. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Prüfungsperson anfängt, die im Wege des Datenzugriffs erlangten Daten strukturiert auszuwerten.

Der *Umfang des Datenzugriffs* gemäß § 147 Abs. 6 AO bestimmt sich nach der Aufbewahrungspflicht gemäß § 147 Abs. 1 AO.⁵⁴ Diese ist wiederum von der Aufzeichnungspflicht abhängig.⁵⁵ Es kann daher nur auf alle gemäß § 146 Abs. 1, 2, 3, 4 und 5 AO aufzeichnungspflichtigen und damit nach § 147 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtigen elektronischen Unterlagen und digitalen Daten⁵⁶ gemäß § 147 Abs. 6 AO zugegriffen werden. Bei freiwilliger elektronischer Aufbewahrung ist ein Datenzugriff gemäß § 147 Abs. 6 AO nicht möglich.⁵⁷ Die freiwillig aufbewahrten elektronischen Unterlagen sind jedoch gleichwohl gemäß § 200 Abs. 1 S. 2 AO der Finanzbehörde auf deren Aufforderung hin zugänglich zu machen⁵⁸, wobei § 147 Abs. 5 AO für deren Lesbarmachung gilt.

Sind die aufbewahrungspflichtigen, elektronisch aufbewahrten Unterlagen und digitalen Daten des Steuerpflichtigen für einen Datenzugriff nicht getrennt von anderen Daten zugänglich – so etwa von Daten hinsichtlich derer den Steuerpflichtigen ein Auskunftsverweige-

rungsrecht trifft oder solchen, die schon gar nicht aufbewahrungspflichtig sind –, so ist der Datenzugriff gemäß § 147 Abs. 6 AO gleichwohl in den gesamten Datenbestand möglich.⁵⁹ Es obliegt dem Steuerpflichtigen in Ausübung seines sog. *Erstqualifikationsrechts*⁶⁰ für eine Trennung bzw. geeignete Speicherung der Daten zu sorgen.⁶¹ Das Erstqualifikationsrecht kann der Steuerpflichtige auch noch dann nachholen, wenn die Finanzbehörde Zugriff auf die jeweiligen „vermischten“ Daten nehmen will. Entstehen durch solch eine nachträgliche Erstqualifikation hohe Kosten, etwa weil diese nur noch im Wege einer manuellen, personal- und zeitaufwändigen Prüfung möglich ist, so vermag auch dies die Rechtmäßigkeit des begehrteten Datenzugriffs als solchen nicht zu betreffen. Dieser erweist sich deshalb vor allem auch nicht als unverhältnismäßig. Die sachgerechte und folgerichtige Ausübung des Erstqualifikationsrechts kann durch die Finanzbehörde im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung überprüft werden und folglich im Einzelfall zu weiteren Anforderungen führen⁶² (Zweitqualifikation).⁶³

Dem Datenzugriff unterliegen die elektronisch aufbewahrten Unterlagen und digitalen Daten (fortan nur „Daten“) des Steuerpflichtigen für die in der Prüfungsanordnung bestimmten Besteuerungszeiträume. Es ist aber auch ein Datenzugriff auf solche Daten möglich, welche steuerrelevante Sachverhalte aus anderen Besteuerungszeiträumen betreffen, wenn diese Sachverhalte für den zu prüfenden Besteuerungszeitraum vorgreiflich sind.⁶⁴

Die Geltendmachung der Rechte aus § 147 Abs. 6 AO erfolgt durch die Finanzbehörde mittels eines *Verwal-*

⁵² Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 63.

⁵³ AA *Drüen* in Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand Sept. 2020, AO § 147 Rn. 83.

⁵⁴ Siehe Teil 1 unter 2.2; BFH v. 16.12.2014 – X R 42/13, BStBl. II 2015, 519, DStR 2015, 892; v. 16.12.2014 – X R 29/13, BFH/NV 2015, 790, BeckRS 2015, 94652; v. 24.6.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452, DStR 2009, 2006; Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 63.

⁵⁵ Siehe Teil 1 unter 2.2; Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 63.

⁵⁶ Dies sind insbes.: *Dateien*, BFH v. 16.12.2014 – X R 42/13, BStBl. II 2015, 519, DStR 2015, 892; v. 16.12.2014 – X R 29/13, BFH/NV 2015, 790, BeckRS 2015, 94652; die *Daten der Finanzbuchhaltung*, siehe dazu Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 63; BFH v. 26.9.2007 – I B 53, 54/07, BStBl. II 2008, 415, DStR 2007, 2156; die *Daten der Lohn- und Anlagenbuchhaltung*, FG Rheinland-Pfalz v. 13.6.2006 – 1 K 1743/05, DStRE 2006, 1550; *Daten der Vor- und Nebensysteme*, BFH v. 16.12.2014 – X R 42/13, BStBl. II 2015, 519, DStR 2015, 892; v. 16.12.2014 – X R 29/13, BFH/NV 2015, 790, BeckRS 2015, 94652; eigens derjenigen von *ERP-Systemen*, BFH v. 16.12.2014 – X R 42/13, BStBl. II 2015, 519, DStR 2015, 892; v. 16.12.2014 – X R 29/13, BFH/NV 2015, 790, BeckRS 2015, 94652; dazu gehören aber auch die „*Ereignisprotokolle*“ der EDV-Systeme des Steuerpflichtigen, um mittels eines „*Process Minings*“ diejenigen Prozesse oder Prozessvarianten zu identifizieren, welche von den gewollten Prozessen abweichen.

⁵⁷ BFH v. 24.6.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452, DStR 2009, 2006; siehe Teil 1 unter 3. mit Fn. 38.

⁵⁸ Siehe dazu *Wargowske/Werner* beck.digitax 2020, 66 mit Fn. 9.

⁵⁹ BFH v. 16.12.2014 – VIII R 52/12, DStR 2015, 1920; FG Baden-Württemberg v. 16.11.2011 – 4 K 4819/08, DStRE 2012, 956; FG Rheinland-Pfalz v. 20.1.2005 – 4 K 2167/04, DStRE 2005, 417; Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 67; *Rüsken* in Klein, AO, 15. Aufl. 2020, § 200 Rn. 5a.

⁶⁰ Diese Qualifikation kann in mehreren Schritten erfolgen.

⁶¹ Siehe dazu auch: IDW RS FAIT 1, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie, Stand 24.9.2002, WPg 2002, 1157; IDW RS FAIT 2, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Electronic Commerce, Stand 29.9.2003, WPg 2003, 1258; IDW RS FAIT 3, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren, Stand 11.9.2015, WPg 2006, 1465; IDW RS FAIT 4, Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit und Sicherheit IT-gestützter Konsolidierungsprozesse, Stand 8.8.2012, WPg Supplement 2012, 115; IDW RS FAIT 5, Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Auslagerung von rechnungslegungsrelevanten Prozessen und Funktionen einschließlich Cloud Computing, Stand 4.11.2015, IDW Life 2016, 35.

⁶² Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 67; *Systemprüfung*: Mittels einer Systemprüfung kann die Finanzbehörde feststellen, ob und inwieweit eine zuverlässige und vollständige Erfassung und Verarbeitung der steuerlich relevanten Daten durch den Steuerpflichtigen erfolgt. Gegenstand dieser Systemprüfung sind die steuerrelevanten (automatisierten) Verarbeitungsprozesse des Steuerpflichtigen.

⁶³ *Groß/Möslein* in BeckStB-HdB 2019/2020, 17. Aufl. 2019, I. Elektronische Steuerkommunikation Rn. 43.

⁶⁴ *Schallmoser* in H/H/Sp, AO/FGO, Stand Aug. 2020, AO § 200 Rn. 15.

tungsaktes.⁶⁵ Der Steuerpflichtige kann sich daher mit einem Einspruch und ggf. einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zur Wehr setzen.⁶⁶ Soweit sich die Anordnung der Finanzbehörde auf nicht aufbewahrungspflichtige Daten bezieht, erweist sich die Anordnung schon bereits deshalb als rechtswidrig, weil die Voraussetzungen des § 147 Abs. 6 S. 1 AO – „... Unterlagen nach Abs. 1 ...“ – erkennbar nicht vorliegen. Ein Ermessen kann insoweit schon nicht bestehen.⁶⁷

Es liegt im *Ermessen* der Finanzbehörde, ob sie den Datenzugriff durchführt – Entschließungsermessen – und welche der Zugriffsformen sie gegenüber dem Steuerpflichtigen oder dem Dritten iSv § 147 Abs. 6 S. 3 AO jeweils wählt – Auswahlermessen.⁶⁸ Die Finanzbehörde kann kumulativ mehrere Zugriffsformen nebeneinander wählen⁶⁹ oder aber auch von einer einmal gewählten Zugriffsform auf eine andere wechseln.⁷⁰ Ein Rangverhältnis der einzelnen Zugriffsformen zueinander besteht nicht.⁷¹ Die Auswahl der Zugriffsform erfolgt auf Grundlage der mit der spezifischen Zugriffsform verbundenen, unmittelbaren Belastung des Steuerpflichtigen oder des Dritten iSv § 147 Abs. 6 S. 3 AO sowie der aus der jeweiligen Zugriffsform konkret erwachsenden Risiken. Zudem erfolgt diese Auswahl aufgrund der Prognose, anhand welcher Daten die Außenprüfung durch die Finanzbehörde „wie“ durchgeführt werden muss. Ändert sich entweder die tatsächliche Belastung durch die Zugriffsform oder die Prognose, welche Daten im Laufe der Außenprüfung benötigt werden, ist auch die Entscheidung über die gewählte Zugriffsform zu hinterfragen und ggf. zu ändern. Als ermessensfehlerfrei erweist es sich indes, wenn die Finanzbehörde im Rahmen der Außenprüfung nur eine der Zugriffsformen auswählt und diese auch nicht ändert.⁷² Die Ermessensentscheidung ist nach § 121 AO zu begründen.⁷³

Die Finanzbehörde hat zudem immer auch den *Grundsatz der Verhältnismäßigkeit* zu wahren.⁷⁴ Der Datenzugriff muss daher geeignet, erforderlich und angemessen sein.⁷⁵

Soll ein kumulativer Datenzugriff angeordnet werden, ist die Erforderlichkeit besonders zu prüfen.⁷⁶ Auch dabei kommt es auf die Prognose an, anhand welcher Daten die Prüfung durch die Finanzbehörde wie durchgeführt werden muss. Ein Datenzugriff etwa im Rahmen einer Systemprüfung auf vorgelagerte Systeme ist insbesondere auch dann erforderlich, wenn sich die Daten schon aus der Finanzbuchhaltung ergeben. Ziel einer solchen Prüfung ist es eigens, die Übereinstimmung des Vorsystems mit der Finanzbuchhaltung abzugleichen.⁷⁷

Der Datenzugriff und die diesbezügliche Mitwirkung des Steuerpflichtigen ist nach § 328 AO erzwingbar.⁷⁸ Zudem kann der Steuerpflichtige mit einem Verzögerungsgeld gemäß § 146 Abs. 2b AO belegt werden.⁷⁹ Ggf. sind die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 Abs. 1 und Abs. 2 S. 2 1. Mod. AO durch die Finanzbehörde zu schätzen.

§ 200 Abs. 1 S. 2 AO verpflichtet den Steuerpflichtigen, die Finanzbehörde beim Datenzugriff gemäß § 147 Abs. 6 AO zu unterstützen.⁸⁰ Diese kann daher Unterstützung beim Datenzugriff – nicht aber bei der Auswertung der im Wege des Datenzugriffs erhobenen Daten – durch Personal des Steuerpflichtigen verlangen, wenn dies im Einzelfall erforderlich ist.⁸¹ Zu denken ist hierbei insbesondere an den Zugriff auf Daten in für den Steuerpflichtigen individuell eingerichteten Vorsystemen oder bei spezifischen Fachanwendungen.

Ein Datenzugriff muss – anders als oftmals in der Praxis zu beobachten⁸² – grundsätzlich unverzüglich, im Regelfall daher binnen weniger Tage, möglich sein⁸³, da die Daten während der Aufbewahrungsfrist gemäß § 147 Abs. 3 AO jederzeit durch die Steuerpflichtigen verfügbar gehalten und zudem auch unverzüglich lesbar gemacht werden müssen; § 146 Abs. 5 S. 2, § 147 Abs. 2 Nr. 2 AO.

⁶⁵ BFH v. 26.9.2007 – I B 53, 54/07, BStBl. II 2008, 415, DStR 2007, 2156; v. 8.4.2008 – VIII R 61/06, BStBl. II 2009, 579, DStR 2008, 1233; Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 92.

⁶⁶ Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 92.

⁶⁷ BFH v. 24.6.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452, DStR 2009, 2006; Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 90.

⁶⁸ BFH v. 27.9.2010 – II B 164/09, BFH/NV 2011, 193, BeckRS 2010, 25016729; Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 90.

⁶⁹ FG Hamburg v. 13.11.2006 – 2 K 198/05, DStRE 2007, 441, nachgehend dazu BFH v. 24.6.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452, DStR 2009, 2006.

⁷⁰ Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 90; aA Burkhard DStZ 2003, 112.

⁷¹ BFH v. 27.9.2010 – II B 164/09, BFH/NV 2011, 193, BeckRS 2010, 25016729; Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 90.

⁷² Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 90; aA offenbar FG Münster v. 7.11.2014 – 14 K 2901/13 AO, EFG 2015, 262, BeckRS 2015, 94103.

⁷³ BFH v. 27.9.2010 – II B 164/09, BFH/NV 2011, 193, BeckRS 2010, 25016729; Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 90.

⁷⁴ BFH v. 16.12.2014 – X R 42/13, BStBl. II 2015, 519, DStR 2015, 892; v. 27.9.2010 – II B 164/09, BFH/NV 2011, 193, BeckRS 2010, 25016729; Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 90.

⁷⁵ Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 90.

⁷⁶ Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 90 mwN.

⁷⁷ FG Rheinland-Pfalz v. 13.6.2006 – 1 K 1743/05, DStRE 2006, 1550; Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 90.

⁷⁸ Driien (Fn. 53), AO § 147 Rn. 82.

⁷⁹ FG Nürnberg v. 15.5.2013 – 5 K 950/11, BeckRS 2013, 96406.

⁸⁰ Siehe Teil 1 unter 3.

⁸¹ Rüsken (Fn. 59), § 200 Rn. 5.

⁸² In der Praxis vergehen oftmals mehrere Monate, bis der Datenzugriff tatsächlich genügend gewährt wird und die zur Verfügung gestellten Daten für eine Prüfung hinreichend nutzbar sind. Die Verzögerungen bei der Einräumung und Durchführung des Datenzugriffs sind einer der wesentlichen Faktoren für die lange Dauer einer steuerlichen Außenprüfung.

⁸³ Ausnahmen hiervon dürften allenfalls bei einem Z2-Zugriff dann gelten, wenn der Steuerpflichtige einen Dritten mit der Auswertung beauftragen muss; siehe unter 5.2.

Die Regelung in § 147 Abs. 6 AO wird im Hinblick auf Art. 245 Abs. 2 UAbs. 2 und Art. 249 MwStSystRL auch nicht durch § 14b Abs. 4 UStG für die Zwecke der Umsatzsteuer betroffen bzw. modifiziert. Mittels des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 AO kann auch der Datenzugriff auf die Rechnungen durchgeführt werden. Es handelt sich dabei regelmäßig um einen kombinierten Z1- und Z3-Zugriff: einsehen (Z1-Zugriff), herunterladen (Z1-Zugriff) und verwenden (Z3-Zugriff).

Eigene Hard- und Software darf die Finanzbehörde nur außerhalb der EDV-Systeme des Steuerpflichtigen und der vom Steuerpflichtigen ggf. beauftragten Dritten einsetzen.⁸⁴

Die Verwendung von *Testdaten*⁸⁵, etwa bei einer Systemprüfung⁸⁶ durch die Finanzbehörde, ist kein originäres Problem des Datenzugriffs.⁸⁷ Mittels diesem werden allein die Ergebnisse aus der Verarbeitung der Testdaten beim Steuerpflichtigen erhoben.

5.1 Z1-Zugriff gemäß § 147 Abs. 6 S. 1 AO

5.1.1 Vorgehen

Beim einem Zugriff gemäß § 147 Abs. 6 S. 1 AO – *Z1-Zugriff* – hat die Finanzbehörde das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das vom Steuerpflichtigen genutzte Datenverarbeitungssystem⁸⁸ zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Dabei handelt es sich um einen reinen Lesezugriff.⁸⁹

Die Finanzbehörde nutzt bei einem Z1-Zugriff allein die Hard- und Software des Steuerpflichtigen sowohl zur Einsichtnahme in dessen Daten⁹⁰ als auch zur anschließenden Prüfung der Daten. Damit können die Daten jedenfalls mit denjenigen Möglichkeiten und Me-

thoden durch die Finanzbehörde ausgewertet werden, welche im jeweiligen EDV-System tatsächlich verfügbar sind.⁹¹ Nutzt der Steuerpflichtige bestimmte, im EDV-System dem Grunde nach zur Verfügung stehende Auswertungsmöglichkeiten tatsächlich nicht, weshalb diese schon im EDV-System nicht eingerichtet sind, so stellt sich die Frage, ob die Finanzbehörde gleichwohl einen Zugriff auch auf diese Auswertungsmöglichkeiten nehmen darf. Dies lässt sich indes nicht allgemein, sondern stets nur im jeweiligen Einzelfall hinreichend beantworten. Bei der Beurteilung, ob sich solch ein Verlangen der Finanzbehörde auch als ermessensgerecht und verhältnismäßig erweist, ist insbesondere zu berücksichtigen, um welche Auswertungsmöglichkeit es sich konkret handelt, warum der Steuerpflichtige diese nicht nutzt und ob eine auf die Bedürfnisse des Steuerpflichtigen erfolgte individuelle Anpassung des EDV-Systems die Ergebnisse der begehrten Auswertungsmöglichkeit betrifft. Oftmals dürfte sich insoweit ein (segmentierter) Übergang zu einem Z3-Zugriff als das Mittel der Wahl erweisen.

Die Funktionalität und die Reichweite des Z1-Zugriffs sind damit im Wesentlichen vom EDV-System des Steuerpflichtigen abhängig. So ist beispielsweise eine Systemprüfung⁹² mittels eines Z1-Zugriffs allenfalls nur eingeschränkt möglich. Es können so etwa nur erneute (interne) Programmläufe⁹³ und eine logische Prüfung⁹⁴ durchgeführt werden. Eine umfassende Prüfung des Systems allein im System selbst ist nicht möglich.

5.1.2 Datenerhebung

Die Datenerhebung für die Finanzbehörde erfolgt beim Z1-Zugriff – obgleich es sich um einen Zugriff auf Daten handelt – gemischt „maschinell/manuell“: Die Bediensteten der Finanzbehörde können die Daten des Steuerpflichtigen zwar mittels dessen EDV-Systems einsehen und diese auch mit den Mitteln des EDV-Systems prüfen,

⁸⁴ FG Hamburg v. 13.11.2006 – 2 K 198/05, DStRE 2007, 441, nachgehend dazu BFH v. 24.6.2009 – VIII R 80/06, BStBl. II 2010, 452, DStR 2009, 2006; FG Rheinland-Pfalz v. 13.6.2006 – 1 K 1743/05, DStRE 2006, 1550; *Rätke* (Fn. 49), § 147 Rn. 67; *Schaumburg* DStR 2002, 829.

⁸⁵ Statt der Rohdaten des Steuerpflichtigen werden „konstruierte“ Daten in das EDV-System des Steuerpflichtigen eingegeben und verarbeitet. Stimmen die dabei gewonnenen Ergebnisse mit den Erwartungen überein, so erfolgt die Verarbeitung im System ordnungsgemäß. Die Daten werden dabei so durch die Finanzbehörde „konstruiert“, dass die Funktionsfähigkeit der einzelnen Programmanweisungen im System, aber auch der sachliche Gehalt des Systems und dessen Zusammenhang mit anderen Systemen geprüft werden kann.

⁸⁶ S. o. Fn. 62.

⁸⁷ Hierauf wird an anderer Stelle noch einzugehen sein.

⁸⁸ Dies kann unmittelbar auch von einem Dritten betrieben werden.

⁸⁹ FG Rheinland-Pfalz v. 13.6.2006 – 1 K 1743/05, DStRE 2006, 1550.

⁹⁰ Dies sind neben den Daten der einzelnen Geschäftsvorfälle etwa auch die Tabellendaten, Bewegungsdaten, Stammdaten, Metadaten, Verknüpfungsdaten und Informationen zu den Kriterien, die eine Abgrenzung zwischen den handelsrechtlichen, den steuerrechtlichen und den anderen Buchungen ermöglichen – so etwa nachrichtliche Datensätze zu Fremdwährungen, alternative Bewertungsmethoden, statistische Buchungen, GuV-Kontennullstellungen und Summenkonten; vgl. dazu etwa „GoBD – Buchführung im digitalen Zeitalter: Version 2“, BC 2013, 374.

⁹¹ FG Rheinland-Pfalz v. 20.1.2005 – 4 K 2167/04, DStRE 2005, 417; *Rätke* (Fn. 49), § 147 Rn. 67; *Schaumburg* DStR 2002, 829.

⁹² S. o. Fn. 62.

⁹³ Im EDV-System selbst wird eine Filterung usw. oder ein Programmlauf wiederholt. So wird festgestellt, ob der Programmlauf zu reproduzierbaren Ergebnissen führt. Zudem lassen sich so oftmals schon Hinweise darauf finden, ob das jeweilige Programm richtig arbeitet und ob es (effektiv) Verwendung findet: Es kann so als ein Teil der Prüfung beispielsweise festgestellt werden, ob Funktionen und Programme trotz ausgegebener Fehlerhinweise verwendet werden oder bestimmte Funktionen tatsächlich – anders als vorgesehen – gar nicht (mehr) genutzt werden.

⁹⁴ Bei der logischen Prüfung werden die einzelnen Programmschritte des EDV-Systems anhand der entsprechenden Dokumentation – Programmablaufplan – für die in Frage kommenden Eingabedaten nachverfolgt. Wesentlicher Maßstab ist dabei, ob alle in Frage kommenden Fälle berücksichtigt sind und ob der Programmablauf in sich geschlossen erfolgt. Eine solche logische Prüfung kommt wegen ihres erheblichen Zeitaufwandes nur für einen kleinen Teil des zu prüfenden EDV-Systems in Frage.

doch geschieht dies eben alles noch im EDV-System des Steuerpflichtigen (Datenverarbeitung iS ohne vorherige Datenerhebung durch die Finanzbehörde). Die Finanzbehörde hat dann einen „manuellen“ Zugriff auf die so ermittelten Ergebnisse, welche von ihr sodann lediglich vom EDV-System abgelesen werden können. Die „Sicherung“ der gefundenen Ergebnisse durch die Finanzbehörde außerhalb des Systems des Steuerpflichtigen kann bei einem reinen Z1-Zugriff nicht digital erfolgen, sondern regelmäßig nur mittels eines Ausdrucks.

5.1.3 Intensität des Z1-Zugriffs

Da die Datenerhebung durch die Finanzbehörde beim Z1-Zugriff lediglich gemischt „maschinell/manuell“⁹⁵ erfolgt, handelt es sich um einen Zugriff mittlerer Intensität. Der Steuerpflichtige behält weitgehende Hoheit über seine Daten. Diese verlassen seinen Herrschaftsbereich in digitaler Form zudem auch nicht.

5.1.4 Ort des Z1-Zugriffs

Der Ort des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 S. 1 AO als gemischt „maschinelle/manuelle“ Datenerhebung befindet sich grundsätzlich beim Steuerpflichtigen oder bei einem Dritten iSv § 147 Abs. 6 S. 3 AO.

Ausgeschlossen ist eine *Online-Abfrage* durch die Finanzbehörde dergestalt, dass diese mit eigener Hard- und Software etwa von ihrer Amtsstelle aus auf die Daten der Steuerpflichtigen über das Internet zugreift.⁹⁶ Hierbei würde, anders als es das Gesetz vorsieht, auch Hard- und Software der Finanzbehörde für den Z1-Zugriff verwandt.

Anders verhält es sich jedoch in dem Fall, in dem der Steuerpflichtige der Finanzbehörde die benötigte Hard- und Software *mobil* zur Verfügung stellt, so dass es zu dem für den Z1-Zugriff typischen Vorgehen – alleinige Nutzung der Hard- und Software des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde sowohl zur Einsichtnahme in die Daten als auch zu deren Prüfung, auch außerhalb der Geschäftsräume des Steuerpflichtigen oder eines Dritten iSv § 147 Abs. 6 S. 3 AO – kommt.⁹⁷ Voraussetzung dafür ist zunächst, dass das EDV-System des Steuerpflichtigen überhaupt eine derartige Funktionalität bietet und der Steuerpflichtige auch einen solchen

externen Zugriff zulässt. Liegen diese Voraussetzungen vor, kann im Einvernehmen zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde ein *externer Z1-Zugriff* erfolgen. Dies setzt eine konkrete Absprache darüber voraus, wann, wo und wie die zur Verfügung gestellte Hard- und Software durch die Finanzbehörde genutzt werden darf und wie diese aufzubewahren ist.⁹⁸ Ein solches Vorgehen ist derzeit wegen der Covid-19-Pandemie und ihren Folgen durchaus angezeigt, doch bestehen durch die eingeräumte Ortsveränderlichkeit der Hardware durchaus erhebliche Risiken sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzbehörde. Einen durchsetzbaren Anspruch der Finanzbehörde auf solch einen externen Z1-Zugriff wird man daher nur im Einzelfall annehmen können.

Findet sich die Datenquelle für den Z1-Zugriff im Ausland, so kann regelmäßig auf diese nicht zugegriffen werden. Möglich ist dann aber ein Z3-Zugriff.

5.1.5 Erstqualifikationsrecht

Das Erstqualifikationsrecht nimmt der Steuerpflichtige beim Z1-Zugriff vor allem dadurch wahr, dass er der Finanzbehörde nur einen von ihm konkret bestimmten Zugriff auf die Daten ermöglicht. Dieser Zugriff ist mehrfach beschränkt, so insbesondere hinsichtlich der Daten und der Zeiträume, auf welche zugegriffen werden kann. Diese Einschränkung hat oftmals zugleich auch zur Folge, dass bestimmte Kontroll- und Prüfmöglichkeiten nicht bzw. nicht hinreichend nutzbar sind.

Die Zugriffsbeschränkung erfolgt über sog. „Rollen“. Diesen liegen (individuelle) Richtlinien etwa für die Datenqualität, den Datenzugriff, die Datensicherheit, den Datenschutz und die Datennutzung zugrunde.

5.1.6 Transparenz

Das Vorgehen und die einzelnen Schritte, welche die Finanzbehörde in den EDV-Systemen des Steuerpflichtigen vornimmt, sind für diesen kraft seiner Hoheit über die EDV-Systeme ersichtlich und bis hin zum einzelnen Geschäftsvorfall auch nachvollziehbar.

5.1.7 Wechsel des Produktivsystems

Gemäß § 147 Abs. 6 S. 6 AO ist es, wenn noch nicht mit einer Außenprüfung begonnen wurde, im Fall

⁹⁵ Siehe zuvor unter 5.1.2.

⁹⁶ Schreiben betr. Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), BMF v. 28.11.2019 – IV A 4 - S 0316/19/10003 :001, BStBl. I 2019, 1269, BeckVerw 453300: Rn. 165 „... Dies schließt eine Fernabfrage (Online-Zugriff) der Finanzbehörde auf das DV-System des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde aus...“; Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 70.

⁹⁷ So etwa Bereitstellung eines Notebooks mit der entsprechenden Software, das über einen VPN-Tunnel einen Zugriff auf das EDV-System des Steuerpflichtigen von außen ermöglicht.

⁹⁸ Regelmäßig wird ein Notebook mit Wireless Wide Area Network („WWAN“) zur Verfügung gestellt, mit welchem beim Steuerpflichtigen, seinem Bevollmächtigten und in bestimmten konkret bestimmten Räumen der Finanzbehörde von bestimmten Bediensteten auf das EDV-System des Steuerpflichtigen zugegriffen werden kann. Ein unmittelbarer Transport des Notebooks zwischen diesen Orten ist dabei ausdrücklich zulässig. Die Verwahrung hat verschlossen zu erfolgen.

- eines Wechsels des Datenverarbeitungssystems oder
- der Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem in ein anderes Datenverarbeitungssystem

ausreichend, wenn der Steuerpflichtige nach Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf die Umstellung oder Auslagerung folgt, diese Daten ausschließlich auf einem maschinell lesbaren und maschinell auswertbaren Datenträger vorhält. Damit sind diese Daten dann nur noch einem Z3-Zugriff zugänglich.

5.2 Z2-Zugriff gemäß § 147 Abs. 6 S. 2 1. Mod. AO

5.2.1 Vorgehen

Bei einem Z2-Zugriff werden die Daten des Steuerpflichtigen nach den Vorgaben der Finanzbehörde maschinell ausgewertet – *mittelbarer Datenzugriff*. Die Auswertung kann dabei entweder der Steuerpflichtige selbst vornehmen, oder aber er lässt sie durch eine von ihm beauftragte sachkundige Personen besorgen.^{99,100} Die Auswahl der unter Umständen zu beauftragenden sachkundigen Person – eines Dritten – ist allein Sache des Steuerpflichtigen. Die Finanzbehörde darf lediglich Vorgaben für die maschinelle Auswertung machen.¹⁰¹ Dazu gehören beispielsweise Angaben zu den zu verarbeitenden Daten des Steuerpflichtigen, die Art und Weise der Auswertung, aber auch die ggf. notwendige Berücksichtigung weiterer, nicht unmittelbar vom Steuerpflichtigen stammender Daten.¹⁰² Die Ergebnisse der Auswertung werden der Finanzbehörde entweder im EDV-System des Steuerpflichtigen zum Abruf bereitgestellt¹⁰³ oder aber in Papier vorgelegt.

Zudem hat der Umstand, dass die Auswertung der Daten durch einen Dritten erfolgte, keinen Einfluss auf deren verfahrensrechtlichen Gehalt. Es handelt sich insoweit gleichwohl um vom Steuerpflichtigen gemachte Angaben. Der Steuerpflichtige ist indes aber nicht verpflichtet, von sich aus die Finanzbehörde auf die bestehenden maschinellen Auswertungsmöglichkeiten bei sich oder einem Dritten hinzuweisen. Er muss nur auf deren Verlangen hin entsprechende Auskünfte dazu erteilen.¹⁰⁴

Ein isolierter Z2-Zugriff dürfte nur selten stattfinden. Vielmehr schließt sich dieser regelmäßig an einen Z1-Zugriff an, wenn sich etwa eine bestimmte, von der

Finanzbehörde benötigte maschinelle Auswertung als besonders komplex oder schwierig erweist und deshalb nur von besonders eingewiesenen Personen erstellt werden kann oder gar nur ein Dritter über diese Möglichkeit der maschinellen Auswertung verfügt.¹⁰⁵

Damit wird bei einem Z2-Zugriff entweder die Hard- und Software des Steuerpflichtigen oder diejenige eines von diesem beauftragten Dritten zur maschinellen Auswertung der Daten genutzt. Die Daten können so jedenfalls mit denjenigen Möglichkeiten und Methoden maschinell ausgewertet werden, welche in den jeweiligen EDV-Systemen tatsächlich verfügbar sind. Nutzt der Steuerpflichtige bestimmte, in den EDV-Systemen dem Grunde nach zur Verfügung stehende maschinelle Auswertungsmöglichkeiten tatsächlich nicht, weshalb diese in seinem EDV-System auch nicht eingerichtet sind, so ist es Sache des Steuerpflichtigen, für die Auswertungsmöglichkeit zu sorgen. Dies wird oftmals durch die Beauftragung eines geeigneten Dritten geschehen. Kann dann der beauftragte Dritte entgegen der getroffenen vertraglichen Vereinbarung die Auswertung nicht vornehmen, so muss der Steuerpflichtige stattdessen ggf. einen anderen Dritten beauftragen. Gegen den zunächst beauftragten Dritten, der seinen vertraglichen Pflichten insoweit nicht nachkam, stehen dem Steuerpflichtigen die einschlägigen zivilrechtlichen Ansprüche zu.

Die Funktionalität und die Reichweite des Z2-Zugriffs erweisen sich damit durchaus als beschränkt. Es kann so aber auch auf die bei einem, vom Steuerpflichtigen zu beauftragenden, Dritten bestehenden Möglichkeiten der maschinellen Auswertung zurückgegriffen werden, über welche der Steuerpflichtige selbst gerade nicht verfügt.

Der Z2-Zugriff ist ganz wesentlich von den EDV-Systemen sowie unter Umständen auch den Kompetenzen des Steuerpflichtigen bzw. des von diesem zu beauftragenden Dritten abhängig. Es geht insoweit darum, möglichst alle steuerlich relevanten Informationen aus den Daten des Steuerpflichtigen zu gewinnen.

Trotz der möglichen Tiefe der Auswertung durch einen vom Steuerpflichtigen beauftragten Dritten ist allein mittels des Z2-Zugriffs etwa eine Systemprüfung aber allenfalls nur eingeschränkt möglich. Es können beispielsweise nur erneute (interne) Programmläufe¹⁰⁶ und eine logische Prüfung¹⁰⁷ durchgeführt werden.

⁹⁹ Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn die Daten einer elektronischen Kasse durch deren Hersteller oder durch einen Kassenaufsteller für den Steuerpflichtigen ausgewertet werden oder aber eine bestimmte Verprobung, wie etwa eine solche zur Umsatzsteuer, erfolgt.

¹⁰⁰ *Rüsken* (Fn. 59), § 200 Rn. 5.

¹⁰¹ *Drüen* (Fn. 53), AO § 147 Rn. 79.

¹⁰² Zu denken ist hier beispielsweise an Daten zu Fremdwährungs- oder Börsenkursen, aber auch an Wetterdaten usw.

¹⁰³ Z1-Zugriff auf die Auswertung im EDV-System des Steuerpflichtigen.

¹⁰⁴ *Rätke* (Fn. 49), § 147 Rn. 71; *Schaumburg DStR* 2002, 829.

¹⁰⁵ Dies ist zwingend von dem Fall zu unterscheiden, in welchem der Steuerpflichtige den Z1-Zugriff unzulässig beschränkt und der Finanzbehörde so nicht den Zugriff auf alle Prüfmöglichkeiten des EDV-Systems gewährt.

¹⁰⁶ S. o. unter 5.1.1 (Fn. 93).

¹⁰⁷ S. o. unter 5.1.1 (Fn. 94).

5.2.2 Datenerhebung

Die eigentliche Datenerhebung durch die Finanzbehörde erfolgt bei einem Z2-Zugriff lediglich „manuell“: Die Finanzbehörde kann zwar vom Steuerpflichtigen eine Auswertung verlangen, doch geschieht diese Auswertung entweder im EDV-System des Steuerpflichtigen oder aber in demjenigen eines vom Steuerpflichtigen beauftragten Dritten, ohne dass die Finanzbehörde unmittelbar auf die Auswertung Einfluss nehmen kann. Die Finanzbehörde hat dann einen „manuellen“ Zugriff auf die so durch die Auswertung ermittelten Ergebnisse, die von ihr lediglich entweder vom EDV-System abgelesen werden können oder aber gar nur in Papier vorliegen. Die „Sicherung“ der Ergebnisse der Auswertung kann bei einem reinen Z2-Zugriff nicht digital erfolgen, sondern regelmäßig nur mittels eines entsprechenden Ausdrucks.

5.2.3 Intensität des Z2-Zugriffs

Obwohl die Datenerhebung seitens der Finanzbehörde lediglich „manuell“¹⁰⁸ erfolgt, handelt es sich doch um eine mittlere Intensität des Datenzugriffs: Der Steuerpflichtige behält zwar weitgehende Hoheit über seine Daten, doch müssen diese unter Umständen seinen Herrschaftsbereich in digitaler Form verlassen, wenn sie durch einen von ihm beauftragten Dritten ausgewertet werden. Zudem kann es so auch zu einer „tiefen“ Auswertung der Daten des Steuerpflichtigen kommen, bei der eine Vielzahl von steuerlich relevanten Informationen gewonnen wird.

5.2.4 Ort des Z2-Zugriffs

Der Ort des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 S. 2 1. Mod. AO als „manuelle“ Datenerhebung befindet sich grundsätzlich beim Steuerpflichtigen oder bei einem Dritten iSv § 147 Abs. 6 S. 3 AO.

Werden die Ergebnisse der Auswertung der Finanzbehörde elektronisch zur Verfügung gestellt, so ist durch diese eine Online-Abfrage¹⁰⁹ nicht möglich, wohl aber ein externer Zugriff.¹¹⁰

Findet sich die Datenquelle für den Z2-Zugriff im Ausland, so kann der Steuerpflichtige gleichwohl die geforderte Auswertung durchführen. Können die Ergebnisse der Auswertung digital nur im Ausland bereitgestellt werden, so kann auf diese durch die Finanzbehörde regelmäßig nicht zugegriffen werden. Möglich ist dann aber ein Z3-Zugriff der Finanzbehörde hierauf.

¹⁰⁸ Siehe zuvor unter 5.2.2.

¹⁰⁹ S. o. unter 5.1.4.

¹¹⁰ S. o. unter 5.1.4.

5.2.5 Erstqualifikationsrecht

Das Erstqualifikationsrecht nimmt der Steuerpflichtige beim Z2-Zugriff vor allem dadurch wahr, dass er der Finanzbehörde zunächst nur einen von ihm konkret bestimmten Zugriff auf die Daten ermöglicht.¹¹¹ Die eigentliche Auswertung der Daten findet zudem allein in der Sphäre des Steuerpflichtigen statt. Dies gilt auch in dem Fall, dass der Steuerpflichtige einen Dritten beauftragt, da der Dritte im Innenverhältnis zunächst das Ergebnis der von ihm vorgenommenen Auswertung an den Steuerpflichtigen liefert. Erst der Steuerpflichtige macht dann dieses Ergebnis nach eingehender Prüfung der Finanzbehörde zugänglich.

5.2.6 Transparenz

Das Vorgehen und die einzelnen Schritte, welche zur Auswertung vorgenommen werden, sind für den Steuerpflichtigen nicht nur ersichtlich, sondern werden von ihm allein beherrscht.

5.3 Z3-Zugriff gemäß § 147 Abs. 6 S. 2 2. Mod. AO

5.3.1 Vorgehen

Gemäß § 147 Abs. 2 S. 2 2. Mod. AO kann die Finanzbehörde verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger¹¹² zur Verfügung gestellt werden. Von dem Datenträger müssen die Daten des Steuerpflichtigen maschinell ausgelesen und sodann durch die Finanzbehörde ausgewertet werden können. Der Steuerpflichtige hat dabei die für die Zwecke der Auswertung der Daten erforderlichen Informationen der Finanzbehörde mitzuteilen.¹¹³

Möglich ist unter Umständen auch eine *Online-Zugriff* auf einen (virtuellen) Datenträger des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde dergestalt, dass die Finanzbehörde mit eigener Hard- und Software etwa von Amtsstelle aus auf die Daten des Steuerpflichtigen in einer Cloud¹¹⁴ mittels eines von diesem übermittelten Links zugreift. Hierbei würden, so wie es das Gesetz für den Z3-Zugriff vorsieht, Hard- und Software der Finanzbehörde für den Datenzugriff verwandt. Es würde aber – entgegen der gesetzlichen Regelung – kein maschinell verwertbarer Datenträger durch den Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt, sondern von diesem nur der Zugriff auf maschinell verwertbare Daten eingeräumt. Die Finanzbehörde lädt damit keine Daten aus dem

¹¹¹ S. o. unter 5.1.5.

¹¹² In Frage kommen etwa Floppy Discs, CD, DVD, Blu-ray Discs, USB-Sticks, Speicherkarten, Festplatten.

¹¹³ *Rätke* (Fn. 49), § 147 Rn. 72; diese betreffen regelmäßig vor allem das Format und die Struktur der Daten.

¹¹⁴ ZB MS SharePoint.

EDV-System herunter.¹¹⁵ Erweist sich solch ein Zugriff jedoch als sicher und ist mittels einer geeigneten Methode¹¹⁶ gewährleistet, dass die so zur Verfügung gestellten Daten unterscheidbar sind, dürfte dies auch für die Erfüllung des Verlangens der Finanzbehörde gemäß § 147 Abs. 6 S. 2 2. Mod. AO genügen, wenn der Steuerpflichtige dies gegenüber der Finanzbehörde ausdrücklich erklärt.^{117,118}

Es gibt zudem keinen Anspruch der Finanzbehörde auf eine (vollständige) technische Kompatibilität der durch den Steuerpflichtigen im Rahmen des Z3-Zugriffs überlassenen Daten zu den bestehenden EDV-Systemen der Finanzverwaltung.¹¹⁹

Durch das maschinelle Auslesen wird der Datenbestand vom jeweiligen Datenträger auf einen Datenträger der Finanzbehörde – regelmäßig die Festplatte eines (mobilen) Computers – kopiert. Damit sind die Daten des Steuerpflichtigen von diesem Zeitpunkt an zumindest zweimal vorhanden. Zum einen auf dem Datenträger¹²⁰ des Steuerpflichtigen und zum anderen im EDV-System der Finanzbehörde. Die eigentlichen Auswertungen und Prüfungen durch die Finanzbehörde erfolgen dann mittels des kopierten Datenbestandes auf den EDV-Systemen der Finanzbehörde anhand von Analyse- und Prüfprogrammen.¹²¹ Dieser Datenbestand wird dafür zum Teil erneut vervielfältigt. So wird sichergestellt, dass stets belegt werden kann, auf welchem Datenbestand die Feststellungen der Finanzbehörde fußen.

Die Funktionalität und die Reichweite des Z3-Zugriffs erweisen sich damit als sehr weit. Es kann so auch auf solche Auswertungsmöglichkeiten zurückgegriffen werden, über die der Steuerpflichtige in seinem EDV-System nicht verfügt.

Der Z3-Zugriff ist ganz wesentlich von den Daten des Steuerpflichtigen, aber auch von den Kompetenzen der Finanzbehörde abhängig. Es geht eben darum, die steu-

erlich relevanten Informationen aus den Daten des Steuerpflichtigen zu gewinnen.¹²² Auch allein mittels eines Z3-Zugriffs ist etwa eine Systemprüfung allenfalls nur eingeschränkt möglich. Es können beispielsweise erneute (externe) Programmläufe¹²³, eine logische Prüfung¹²⁴ und ein Process Mining¹²⁵ durchgeführt werden.

5.3.2 Datenerhebung

Die eigentliche Datenerhebung durch die Finanzbehörde geschieht bei einem Z3-Zugriff maschinell: Die Auswertung erfolgt in den EDV-Systemen der Finanzbehörde, so dass die Finanzbehörde unmittelbar auf die Auswertung selbst Einfluss nehmen kann. Die Finanzbehörde hat zudem einen digitalen Zugriff auf die durch Auswertung erzielten Ergebnisse. Die „Sicherung“ der Ergebnisse der Auswertung ist bei einem reinen Z3-Zugriff digital möglich.

Ein wiederholter Datenzugriff auf bereits beim Steuerpflichtigen erhobene digitale Daten dürfte indes regelmäßig ausscheiden.¹²⁶ Eine papierne Sicherung der erhobenen Daten bei der Finanzbehörde scheidet schon mangels realer Durchführbarkeit in Anbetracht der erheblichen Datenmengen aus.¹²⁷ Darüber hinaus hat die Speicherung der beim Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde erhobenen Daten, als notwendiger Bestandteil der sog. Arbeitsbögen der Betriebsprüfungsstellen, innerhalb der maßgeblichen Aufbewahrungsfristen durch die Finanzbehörden zwingend zu erfolgen¹²⁸; vgl. dazu etwa § 17 BuchO¹²⁹ iVm Nr. 4.1.13 der Anla-

¹¹⁵ Dies untersagt Rn. 167 der GoBD.

¹¹⁶ Etwa durch eine kryptografische Hashfunktion.

¹¹⁷ Das zur Verfügungstellen eines Datenträgers gemäß § 147 Abs. 6 S. 2 2. Mod. AO dürfte vor allem im Interesse des Steuerpflichtigen liegen, da so schon physisch nachvollziehbar ist, welche Daten der Finanzbehörde zur Auswertung übergeben wurden.

¹¹⁸ Es dürfte insoweit die Mitteilung genügen, dass die Daten in Erfüllung der Anordnung zum Datenzugriff gemäß § 147 Abs. 6 S. 2 2. Mod. AO zum Abruf in der Cloud für die Finanzbehörde bereitgestellt werden.

¹¹⁹ Rütke (Fn. 49), § 147 Rn. 61; FG Münster v. 15.1.2013 – 13 K 3764/09, EFG 2013, 638, BeckRS 2013, 94591; wohl aA: FG Nürnberg v. 15.5.2013 – 5 K 950/11, BeckRS 2013, 96406.

¹²⁰ Es bestehen insoweit unterschiedliche Vorgehensweisen. Zum Teil werden diese Datenträger bis zur Bestandskraft der entsprechenden Steuerbescheide von der Finanzbehörde verwahrt. Es werden aber auch die Daten noch vor Ort unmittelbar eingelesen und die Datenträger so gleich an den Steuerpflichtigen zurückgegeben.

¹²¹ Dies ist etwa die Prüfsoftware IDEA, aber auch Microsoft PowerBI, Tableau, RapidMiner, Gephi, gretl und andere Programme; siehe dazu Wargowske/Greil FR 2019, 608.

¹²² S. o. unter 5.2.1.

¹²³ Es wird außerhalb des EDV-Systems des Steuerpflichtigen der (logische) Programmlauf wiederholt. Dazu werden die entsprechenden „Rohdaten“ aus den Vordaten und sonstigen Systemen im Zuge des Datenzugriffs bei den Unternehmen erhoben. Die so erhobenen Daten werden dann durch die Finanzbehörde zunächst als Datenquellen nach der Maßgabe der Dokumentation des Steuerpflichtigen und damit gemäß der Logik des zu prüfenden EDV-Systems ua mit der Hilfe von Business Intelligence Tools verknüpft. Über entsprechende Dashboards und Skripte wird dann der (logische) Programmlauf durchgeführt und damit außerhalb des EDV-Systems wiederholt. Daran schließt sich ein Abgleich der Verarbeitungsergebnisse des zu prüfenden EDV-Systems mit denjenigen des externen Programmlaufs an. Ergeben sich tatsächlich Abweichungen, so ist deren Grundlage zu ermitteln. Stellt sich heraus, dass die Verarbeitung im eigentlichen System tatsächlich fehlerhaft verläuft, sind die Folgen dieser Soll-Ist-Abweichung aufzuklären.

¹²⁴ S. o. unter 5.1.1 (Fn. 94).

¹²⁵ Process Mining ist eine Analyse, mit der ermittelt wird, wie die Prozesse im Unternehmen eines Steuerpflichtigen tatsächlich ablaufen. Grundlage hierfür sind sog. „Ereignisprotokolle“ aus den Informationssystemen des Unternehmens. Die Prozesse werden mittels eines Filters analysiert und so diejenigen Prozesse oder Prozessvarianten identifiziert, die von den gewollten Prozessen abweichen. Diese ausgeschiedenen Prozesse können dann bis auf einzelne Geschäftsvorfälle heruntergebrochen werden.

¹²⁶ Wargowske/Werner beck.digitax 2020, 66.

¹²⁷ Wargowske/Werner beck.digitax 2020, 66.

¹²⁸ Wargowske/Werner beck.digitax 2020, 66.

¹²⁹ Buchungsordnung für die Finanzämter – „BuchO“, BZSt v. 20.9.2016 – Q 7-O 2206/16/00005-2, BStBl. I 2016, 1082, BeckVerw 333130.

ge¹³⁰ der AufbewBest-FV.¹³¹ Zudem darf die Finanzbehörde die von ihr erhobenen Daten unter Beachtung der §§ 88a, 88b AO dauerhaft speichern. Die dauerhafte Speicherung der Daten des Steuerpflichtigen auf den mobilen Rechnern der Finanzbehörde ist indes nur bis zur Bestandskraft der maßgeblichen Bescheide möglich.¹³²

5.3.3 Intensität des Z3-Zugriffs

Da die Datenerhebung seitens der Finanzbehörde maschinell¹³³ erfolgt, handelt es sich um eine hohe Intensität des Datenzugriffs: Der Steuerpflichtige verliert beim Z3-Zugriff die unmittelbare Hoheit über seine Daten. Zudem kann es zu einer „tiefen“ Auswertung der Daten des Steuerpflichtigen kommen, bei der eine Vielzahl von steuerlich relevanten Informationen gewonnen wird.

5.3.4 Ort des Z3-Zugriffs

Der bei dem Z3-Zugriff der Finanzbehörde überlassene (physische) Datenträger des Steuerpflichtigen darf nur beim Steuerpflichtigen, bei dessen steuerlichem Berater, bei einem von ihm beauftragten Dritten oder an Amtsstelle aufbewahrt werden. Er darf auch nur an einen dieser Orte durch die Finanzbehörde verbracht werden. Die Finanzbehörde kann folglich die Daten des Steuerpflichtigen mittels des Datenträgers auch nur an diesen Orten für Zwecke der steuerlichen Außenprüfung verarbeiten und konkret erheben, also einlesen.¹³⁴

Die Daten des Steuerpflichtigen auf (mobilen) Rechnern der Finanzbehörde dürfen indes darüber hinaus, unter Beachtung der § 2a Abs. 5, § 29b ff. AO sowie der DSGVO

VO¹³⁵ und der Datenschutzgesetze des Bundes und der Länder, insbesondere auch an Telearbeitsplätzen verarbeitet werden.¹³⁶ Gleiches gilt für den Online-Zugriff.¹³⁷ Die Datenquelle für den Online-Zugriff darf sich jedoch nicht im Ausland befinden, da in diesem Falle auf diese regelmäßig nicht zugegriffen werden darf.¹³⁸

5.3.5 Erstqualifikationsrecht

Das Erstqualifikationsrecht nimmt der Steuerpflichtige beim Z3-Zugriff vor allem dadurch wahr, dass er die Daten eingehend darauf prüft, ob diese auch steuerlich nicht relevante Informationen enthalten. Es obliegt dem Steuerpflichtigen, diese steuerlich irrelevanten Informationen aus dem Datenbestand hinreichend und folgerichtig zu entfernen, ohne dass dabei steuerlich relevante Informationen verloren gehen. Die eigentliche Auswertung der Daten findet allein in der Sphäre der Finanzbehörde statt. Ein wesentliches Problem liegt insoweit eigens darin, dass sich der Steuerpflichtige oftmals nicht des tatsächlichen Informationsgehaltes seiner Daten bewusst ist und deshalb die Erstqualifikation nur ungenügend vornimmt.

5.3.6 Transparenz

Das Vorgehen und die einzelnen Schritte der Finanzbehörde, die zur Auswertung der mit dem Z3-Zugriff erhobenen Daten vorgenommen werden, sind für den Steuerpflichtigen regelmäßig nicht ersichtlich. Das Vorgehen wird allein von der Finanzbehörde beherrscht. Die Finanzbehörden müssen daher in einem hinreichenden Umfang ihrerseits für Transparenz sorgen. Insbesondere sind durch die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen die einzelnen Prüfungsfeststellungen geeignet transparent zu machen. Ggf. sind dafür auch entsprechende Datenrücklieferungen an diesen vorzunehmen, solange nicht, was nur im absoluten Ausnahmefall eintreten dürfte, Geheimhaltungspflichten betroffen sind.¹³⁹

5.4 Z4-Zugriff gemäß § 147 Abs. 6 S. 3 ff. AO

§ 146 Abs. 6 S. 3 AO schafft für die Finanzbehörde einen unmittelbaren Anspruch gegenüber einem Dritten, bei

¹³⁰ Die Aufbewahrungsfrist für die Berichtsentwürfe, Arbeitsbögen und während der Betriebsprüfung angefallenen Schriftwechsel bei den Betriebsprüfungsstellen und bei den Sonderprüfungsstellen (betriebsnahe Veranlagung, Umsatzsteuerbesonderprüfung, Lohnsteuerbesonderprüfung, Investitionszulagesonderprüfung) sowie beim Hauptzollamts-Sachgebiet D beträgt zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Prüfung abgeschlossen worden ist. Schwebt dann noch ein Rechtsbehelfsverfahren, ein Strafverfahren oder ein Verfahren einer Steuerordnungswidrigkeit, so endet die Aufbewahrungszeit mit dem Tag, an dem die das Verfahren abschließende Entscheidung unanfechtbar geworden ist. Beziehen sich die Unterlagen auf Steuerbescheide, mit denen traditionelle Eigenmittel der Europäischen Union festgesetzt wurden, so sind die Unterlagen darüber hinaus mindestens drei Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Sollstellung des Steuerbescheids in der Zollzahlstelle durch Aufhebung, Stornierung, Zahlung, Erlass, Niederschlagung, Uneinbringlichkeit oder Buchung der (Zahlungs-)Verjährung vollständig erledigt wurde, aufzubewahren.

¹³¹ Bestimmungen über Aufbewahren und Aussondern von Unterlagen der Finanzverwaltung, BMF v. 1.6.2011, BStBl. I 2011, 632, BeckVerw 251880.

¹³² Wargowske/Werner beck.digitax 2020, 66; Ochs/Wargowske DStR 2015, 2689; aA: BFH v. 16.12.2014 – VIII R 52/12, DStR 2015, 1920; FG München v. 27.6.2018 – 1 K 2318/17, EFG 2018, 1845, BeckRS 2018, 22444, Rev. anh., Az. BFH: VIII R 24/18; Hannig in BeckOK AO, Stand 1.10.2020, § 200 Rn. 38.

¹³³ Siehe zuvor unter 5.3.2.

¹³⁴ Wargowske/Werner beck.digitax 2020, 66; Ochs/Wargowske DStR 2015, 2689; aA: BFH v. 16.12.2014 – VIII R 52/12, DStR 2015, 1920; FG München v. 27.6.2018 – 1 K 2318/17, EFG 2018, 1845, BeckRS 2018, 22444, Rev. anh., Az. BFH: VIII R 24/18; Hannig (Fn. 132), § 200 Rn. 38.

¹³⁵ Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlaments und des Rates v. 27.4.2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung), ABl. 2016 L 119, 1, berichtigt ABl. 2016 L 314, 72 und ABl. 2018 L 127, 2.

¹³⁶ Wargowske/Werner beck.digitax 2020, 66; Ochs/Wargowske DStR 2015, 2689; aA: BFH v. 16.12.2014 – VIII R 52/12, DStR 2015, 1920; FG München v. 27.6.2018 – 1 K 2318/17, EFG 2018, 1845, BeckRS 2018, 22444, Rev. anh., Az. BFH: VIII R 24/18; Hannig (Fn. 132), § 200 Rn. 38.

¹³⁷ Siehe zuvor 5.3.1.

¹³⁸ Vgl. dazu exemplarisch Art. 271 des schweizerischen Strafgesetzbuchs; anderes gilt, wenn entsprechende Bewilligungen des ausländischen Staats vorliegen.

¹³⁹ Wargowske/Greil FR 2019, 608.

welchem sich die Daten des Steuerpflichtigen iSv § 147 Abs. 1 AO befinden, auf Vornahme eines Z1-Zugriffs, eines Z2-Zugriffs oder eines Z3-Zugriffs. Die Finanzbehörde kann diesen Zugriff auch bei dem Dritten erzwingen, dies jedoch nicht mit einem Verzögerungsgeld gegenüber dem Dritten, da gemäß § 146 Abs. 2b AO nur die Pflichtverletzungen des Steuerpflichtigen, nicht aber diejenigen eines Dritten, mit einem Verzögerungsgeld belegt werden können.¹⁴⁰ Auch der Dritte kann sich mit einem Einspruch und ggf. einem Antrag auf Aussetzung der Vollziehung gegen die ihn treffende Anordnung des Datenzugriffs zur Wehr setzen.¹⁴¹

Befinden sich die Daten bei einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe iSv § 3 und § 4 Nr. 1 und 2 StBerG, hat der mit der Außenprüfung betraute Amtsträger sein Erscheinen zudem in angemessener Frist anzukündigen; § 146 Abs. 6 S. 5 AO. Damit soll Rücksicht auf die Strafandrohung bei einer Verletzung des Beratungsgeheimnisses gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB genommen werden, indem der steuerliche Berater die Gelegenheit erhält, Vorkehrungen dahingehend zu treffen, dass nur die Daten des zu prüfenden Mandanten dem Prüfer zugänglich gemacht werden, nicht aber die Daten seiner anderen Mandanten.¹⁴²

Ein bestehendes zivilrechtliches Zurückbehaltungsrecht des Dritten gegenüber dem Steuerpflichtigen hindert den Zugriff der Finanzbehörde auf die Daten des Steuerpflichtigen beim Dritten nicht.¹⁴³

6. Der Zugriff auf die Daten – Fazit

Alle Arten des Datenzugriffs knüpfen zunächst an die Daten des Steuerpflichtigen an, wobei der Z2- und Z3-Zugriff es zudem ermöglichen, dass die Daten des Steuerpflichtigen zum Zwecke der Auswertung usw mit anderen Daten „kombiniert“ werden. Die Arten unter-

scheiden sich aber in der Form der Prüfung bzw. der Auswertung der Daten: Beim Z1-Zugriff kommt es zentral auf die Möglichkeiten des EDV-Systems des Steuerpflichtigen an. Der Z2-Zugriff erweitert diese Möglichkeit dergestalt, dass eine Auswertung nach den Vorgaben der Finanzbehörde ggf. auch mit Unterstützung eines vom Steuerpflichtigen zu beauftragenden Dritten zu erfolgen hat. Der Z3-Zugriff hingegen knüpft schließlich allein an die eigenen Auswertungsmöglichkeiten der Finanzbehörde an, was ihn für den Steuerpflichtigen durchaus intransparent macht.

Die Finanzbehörde kann gleichwohl kumulativ mehrere Zugriffsformen nebeneinander wählen oder aber auch von einer einmal gewählten Zugriffsform auf eine andere wechseln. Ein Rangverhältnis der einzelnen Zugriffsformen zueinander besteht nicht. Die Auswahl der Zugriffsform erfolgt durch die Finanzbehörde auf Grundlage der mit der spezifischen Zugriffsform verbundenen, unmittelbaren Belastung des Steuerpflichtigen oder des Dritten iSv § 147 Abs. 6 S. 3 AO sowie der aus der jeweiligen Zugriffsform konkret für diese erwachsenden Risiken. Zudem erfolgt diese Auswahl aufgrund der Prognose, anhand welcher Daten die Prüfung durch die Finanzbehörde „wie“ durchgeführt werden muss. Einen weiteren Bezug zur Art und Weise der Prüfung besteht insoweit nicht. Über die konkrete Prüfung kann regelmäßig erst nach der Erhebung der Daten entschieden werden.



LARS WARGOWSKA

RD, Finw., ist Bediensteter der Steuerverwaltung des Landes Brandenburg und Lehrbeauftragter der Universität Hamburg.

Der Aufsatz wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt allein die persönliche Auffassung des Verfassers wieder.

Feedback bitte an digitax@beck.de.

¹⁴⁰ Rätke (Fn. 49), § 147 Rn. 85.

¹⁴¹ Drißen (Fn. 53), AO § 147 Rn. 82.

¹⁴² BT-Drs. 18/10667, 27.

¹⁴³ FG Schleswig-Holstein v. 12.10.2015 – 2 V 95/15, DStRE 2016, 748.

Effektive Vorbereitung der Unternehmensorganisation auf die Kassennachschau

Zu Beginn des Jahres 2020 gab es viel Aufregung um das Thema Kassen im Handel. Damals stand die Empörung im Vordergrund, dass die Händler an alle Kunden einen Beleg auszugeben haben. Dieser Aspekt ist im Laufe des Jahres ein wenig in den Hintergrund getreten. Aber alle Unternehmen, die elektronische Kassen nutzen, sehen sich damit konfrontiert, dass künftig die Finanzverwaltung einen genaueren Blick auf die Kassen werfen wird. Einerseits, weil die Kassennachschau der Verwaltung neue Möglichkeiten gibt, andererseits, weil durch technische Maßnahmen Daten durch die Finanzverwaltung ausgelesen werden können und durch eine technische Sicherungseinrichtung die Manipulation der Daten nahezu unmöglich wird. Aber welche Maßnahmen müssen Unternehmen jetzt ergreifen? Darauf gibt der nachfolgende Artikel einen Überblick.

DR. CHRISTOPH CZAJA, VOLKER DORA,
DR. CHRISTINA MAIR UND CHRISTIAN OFNER

1. Elektronische Kassen im Fokus der Finanzbehörden

Schätzungen zufolge werden durch Kassenmanipulationen in Deutschland jährlich insgesamt bis zu 10 Mrd. € Steuern hinterzogen.¹ So wurde bspw. ein Fall aufgedeckt, in dem der Inhaber einer Eisdiele über mehrere Jahre hinweg durch Manipulation der Kasse insgesamt ca. 1,6 Mio. € an Steuern hinterzogen hat.² Die Finanzbehörden haben daher besonderes Interesse daran, zu überprüfen, ob die Kassen in Betrieben ordnungsgemäß eingesetzt und die Geschäftsvorfälle in den Kassen korrekt erfasst werden. In diesem Zusammenhang stehen insbesondere sog. „bargeldintensive Betriebe“ im Fokus. Als „bargeldintensiv“ wird ein Betrieb bezeichnet, der überwiegend oder fast ausschließlich Barumsätze tätigt und bei dem es aus Sicht der Finanzbehörden besonders leicht ist, Einnahmen nicht vollständig anzugeben.³ In diese Kategorie fallen ua Friseure, gastronomische Betriebe, Kioske und Apotheken.

¹ Bundesrechnungshof, Jahresbericht 2016, abrufbar unter <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/bemerkungen-jahresberichte/jahresberichte/2016-band-ii/langfassungen/32>. Kritisch zu dieser Schätzung: Antwort der Bundesregierung v. 27.10.2015, BT-Drs. 18/6481, 1, abrufbar unter <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/18/064/1806481.pdf>.

² Süddeutsche Zeitung v. 7.7.2016, abrufbar unter <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/steuerbetrug-der-kellner-trainiert-1.3068296>.

³ Vgl. Burkhard BBP 2020, 34.

1.1 Die Kassennachschau als Reaktion der Finanzverwaltung

Um die Kontrollmöglichkeiten der Finanzbehörden zu verbessern, wurde in einem ersten Schritt bereits zum 1.1.2018 die Möglichkeit zur Kassennachschau in § 146b AO implementiert. Die Kassennachschau ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung.⁴ Im Rahmen der Kassennachschau stehen dem Amtsträger umfangreiche Rechte zu. So sind ihm bspw. auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher oder sonstige für die Kassenführung erhebliche Organisationsunterlagen (zB Kassenberichte, Z-Bons) zur Verfügung zu stellen. Außerdem darf der Amtsträger während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten ua Geschäftsgrundstücke oder -räume des Steuerpflichtigen betreten oder einen Kassensturz verlangen. Ohne sich zu erkennen zu geben, kann der Amtsträger auch vorab Testkäufe tätigen, um festzustellen, ob diese ordnungsgemäß erfasst werden.

Da es Sinn und Zweck einer Kassennachschau ist, dass deren Zeitpunkt nicht vorausgesehen werden kann („Überraschungseffekt“), darf der Amtsträger des Finanzamts ohne vorherige Ankündigung zur Kassennachschau erscheinen. Eine unangekündigte Kassennachschau ist zulässig, da die Kassennachschau keine Außenprüfung iSd § 193 AO darstellt und somit keine Prü-

⁴ § 146b Abs. 1 AO, AEAO zu § 146b Nr. 1.

fungsanordnung erforderlich ist.⁵ Bei Beanstandungen im Rahmen der Kassennachschau kann jedoch ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung übergeleitet werden (§ 146b Abs. 3 AO).

1.2 Neue Brisanz durch Ablauf der Verlängerungsfristen für die TSE-Implementierung

Erneute Brisanz gewinnt das Thema „Kassennachschau“ derzeit im Zusammenhang mit der zum 1.1.2020 in Kraft getretenen Verpflichtung, elektronische Kassensysteme über eine sog. Technische Sicherheitseinrichtung (TSE) zu schützen (§ 146a AO). Die Verpflichtung zur Implementierung einer TSE trifft jeden, der aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst (§ 146a Abs. 1 AO). Elektronische Aufzeichnungssysteme in diesem Sinne sind elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen (§ 1 KassSichV⁶). Dabei ist es ausreichend, wenn das Aufzeichnungssystem der Erfassung und Abwicklung von zumindest teilweise baren Zahlungsvorgängen dienen kann.⁷ Zu beachten ist, dass die Kassensicherheitslösungen gängiger ERP-Systeme die Anforderungen hinsichtlich des Einsatzes einer TSE nicht in allen Fällen abdecken. Vor diesem Hintergrund haben viele Unternehmen noch nicht erkannt, dass die Implementierung einer TSE für sie (trotz implementiertem ERP-System) erforderlich sein kann.

Über die TSE werden Geschäftsvorfälle lückenlos und manipulationssicher gespeichert, wodurch die Manipulationsmöglichkeiten für Kassensysteme weiter eingeschränkt werden. Durch die Auswertbarkeit der TSE-Protokolle und Verknüpfung der Daten mit dem Aufzeichnungssystem ergeben sich für die Finanzbehörden außerdem Kontrollmöglichkeiten durch softwarebasierte Analysen. Es ist daher künftig mit einer deutlichen Zunahme der Anzahl an Kassennachschau zu rechnen.

Die Implementierung der TSE kann als Hardware-Lösung (zB USB-Stick, SD-Karte) oder als Cloud-Lösung erfolgen. Um den gesetzlichen Anforderungen zu entsprechen, müssen Anbieter ihre TSE-Lösung durch das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) zertifizieren lassen.⁸ Da zum Zeitpunkt des In-

krafttretens des § 146a AO (1.1.2020) noch keine zertifizierte TSE-Lösung auf dem Markt war, hatte das BMF eine Übergangsfrist bis zum 30.9.2020 gewährt.⁹ Das Angebot für zertifizierte TSE-Lösungen hatte sich jedoch bis zum Ablauf dieser Frist nicht wesentlich verändert.

Daher haben – mit Ausnahme von Bremen – alle Bundesländer die Nicht-Beanstandungs-Frist unter der Bedingung bis zum 31.3.2021 verlängert, dass bestimmte länderspezifische Voraussetzungen erfüllt werden.¹⁰ Das BMF hat mit Schreiben v. 18.8.2020 den Alleingang der Länder kritisiert und betont, dass es für die Implementierung der TSE an der Frist zum 30.9.2020 festhält.¹¹ Die überwiegende Anzahl der Länder behält dennoch – entgegen der Absicht des BMF – die Fristverlängerung bis zum 31.3.2021 bei.¹² Da sich auch derzeit (Stand November 2020) zahlreiche TSE-Lösungen noch im Zertifizierungsprozess befinden, ist das Vorgehen der Länder zu begrüßen. Derzeit sind lediglich einzelne TSE-Lösungen zertifiziert.¹³ Gerade die Zertifizierung von Cloud-Lösungen hat sich aufgrund spät geänderter Anforderungen noch einmal verzögert.

2. Vorbereitung der Unternehmensorganisation auf die Kassennachschau

Unternehmen müssen sowohl technische als auch organisatorische Vorkehrungen treffen, um auf künftige Kassennachschau vorbereitet zu sein. Zwei zentrale technische Elemente der Kassensicherungsverordnung sind die Bereitstellung einer einheitlichen digitalen Schnittstelle (§ 4 KassSichV) sowie die Sicherung der über die Kasse protokollierten Vorgänge über eine Technische Sicherheitseinrichtung, „TSE“ (§ 5 KassSichV). Außerdem stellen die Verfahrensdokumentation und die Schulung der Mitarbeiter wichtige Elemente bei der Vorbereitung auf die Kassennachschau dar.

2.1 Einheitliche digitale Schnittstelle für Kassensysteme (DSFinV-K)

Gemäß § 4 KassSichV sind Kassensysteme verpflichtet, den Finanzbehörden im Rahmen einer Kassennachschau oder Außenprüfung aufzeichnungspflichtige Ge-

⁵ Vgl. AEAO zu § 146b Nr. 2.

⁶ Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr. AEAO zu § 146a Nr. 1.2.

⁷ Vgl. BSI, Zertifizierung Technischer Sicherheitseinrichtungen, abrufbar unter https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/DigitaleGesellschaft/Grundaufzeichnungen/InformationenZertifizierung/InformationenZertifizierung_node.html.

⁹ Vgl. BMF v. 6.11.2019 – IV A 4 - S 0319/19/10002 :001, BStBl. I 2019, 1010, DStR 2019, 2424.

¹⁰ Vgl. NWB v. 17.9.2020, Länder äußern sich zur Nichtbeanstandungsregel des BMF.

¹¹ Vgl. BMF v. 18.8.2020 – IV A 4 - S 0319/20/10002 :003, BStBl. I 2020, 656, DStR 2020, 2077.

¹² So zB Bayern, Berlin, Brandenburg, Hamburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, NRW, Rheinland-Pfalz, Sachsen, Sachsen-Anhalt, Thüringen.

¹³ Eine Auflistung zertifizierter Anbieter ist abrufbar unter https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/ZertifizierungundAnerkennung/Produktzertifizierung/ZertifizierungnachTR/ZertifizierteProdukte/Technische_Sicherheitseinrichtungen/TSE_node.html.

schäftsvorfälle bereitzustellen. Format und Umfang der bereitzustellenden Daten werden im Anwendungserlass zu § 146a AO geregelt. Die Daten müssen in einem maschinell auswertbaren Format entsprechend der in der „Digitalen Schnittstelle der Finanzverwaltung für elektronische Aufzeichnungssysteme“ (DSFinV-K) vorgesehenen Struktur vorliegen.

Um die Anforderungen erfüllen zu können, ist im Vorfeld darauf zu achten, dass alle relevanten Geschäftsvorgänge umfassend analysiert, die aufzeichnungspflichtigen Vorgänge identifiziert, spezifiziert und gemäß der DSFinV-K in der Exportschnittstelle bereitgestellt werden. Insbesondere bei Einsatz und Anbindung der Kassen an ERP-, Fakturierungs- oder Warenwirtschaftssysteme entsteht eine gewisse Komplexität. Wo bei „einfachen“ Registrierkassen die Vorgänge und Spezifikation der Daten noch eindeutig sein dürften, bedarf es bei komplexen Systemverbänden einer genauen Analyse. So fällt beispielsweise bei einem ERP-System mit Kassenfunktion zwar nur ein Teilbereich unter die KassenSichV, die Verpflichtung zur Bereitstellung von Daten aus anderen Teilbereichen wie der Warenwirtschaft bleibt davon jedoch unberührt.¹⁴

Die über die Schnittstelle zu extrahierenden Daten umfassen dabei jene Daten, die für eine vereinfachte Überprüfung der in die Buchhaltung übertragenen Kassendaten erforderlich sind (vgl. DSFinV-K Kap. 1.2). Die für die Datenstruktur der Schnittstelle vorgegebenen Taxonomien erfordern vom Unternehmen eine genaue Analyse der im System abgebildeten Vorgänge, da in der DSFinV-K lediglich ein Mindestumfang beschrieben wird, welcher um weitere systemspezifische Daten ergänzt werden muss, sofern diese für den Nachvollzug von Geschäftsvorfällen erforderlich sind. Ergänzt werden die Daten durch Daten aus der Kommunikation des Kassensystems mit der jeweils angeschlossenen TSE.

2.2 Technische Sicherheitseinrichtung

Seit 1.1.2020 ist eine vom BSI zertifizierte TSE für elektronische Kassensysteme grundsätzlich verpflichtend einzusetzen.¹⁵ Die Vorgabe gilt für alle elektronischen und computergestützten Kassensysteme oder Registrierkassen, die als elektronische Aufzeichnungssysteme fungieren. Ausnahmen gelten für Fahrscheinautomaten und -drucker, elektronische Buchhaltungssysteme, Waren- und Dienstleistungsautomaten, Geldautomaten, Taxameter sowie Geld- und Warenspielgeräte.¹⁶

In der Praxis können sich in der Identifikation betroffener Systeme bereits die ersten Herausforderungen stellen. So sind beispielsweise elektronische Buchhaltungssysteme von der KassenSichV ausgenommen, können aber für bestimmte Funktionen bei angebundenem Kassensystem und der Möglichkeit zur Abwicklung von baren Zahlungsvorgängen unter die KassenSichV fallen. Hier empfiehlt es sich in jedem Fall, eine kritische Analyse der abgebildeten Vorgänge und Datenflüsse vorzunehmen, um eine sachgerechte und konforme Abwicklung sicherzustellen.

2.2.1 Bestandteile der TSE

Die TSE setzt sich aus den folgenden drei Komponenten zusammen:

- Sicherheitsmodul,
- Speichermedium,
- einheitliche digitale Schnittstelle.

Über das Sicherheitsmodul wird die sichere Protokollierung von Vorgängen gewährleistet. Der technische Sicherheitsstandard und Architekturvorgaben werden über die technischen Richtlinien des BSI TR-03153 geregelt. Die Protokollierung umfasst dabei im Minimum neben Start- und Endzeitpunkt des aufzeichnungspflichtigen Vorgangs eine eindeutige fortlaufende Transaktionsnummer, einen Prüfwert, die Seriennummer der TSE sowie einen Signaturzähler.

Im Speichermedium der TSE werden die abgesicherten Anwendungsdaten (Log-Nachrichten) sicher abgelegt. Dabei muss das Medium einem vom BSI definierten technischen Standard gemäß BSI TR-03153 genügen.

Die einheitliche digitale Schnittstelle und deren Spezifikation regelt den Datenaustausch mit dem elektronischen Aufzeichnungssystem (der Kasse) sowie den Export der Log-Nachrichten in einem definierten Format. Zu beachten ist, dass diese Schnittstelle nicht der oben benannten Schnittstelle nach DSFinV-K entspricht.

Der Datenaustausch zwischen Kassensystem und TSE lässt sich gemäß der Abb. auf S. 357 (oben) veranschaulichen.

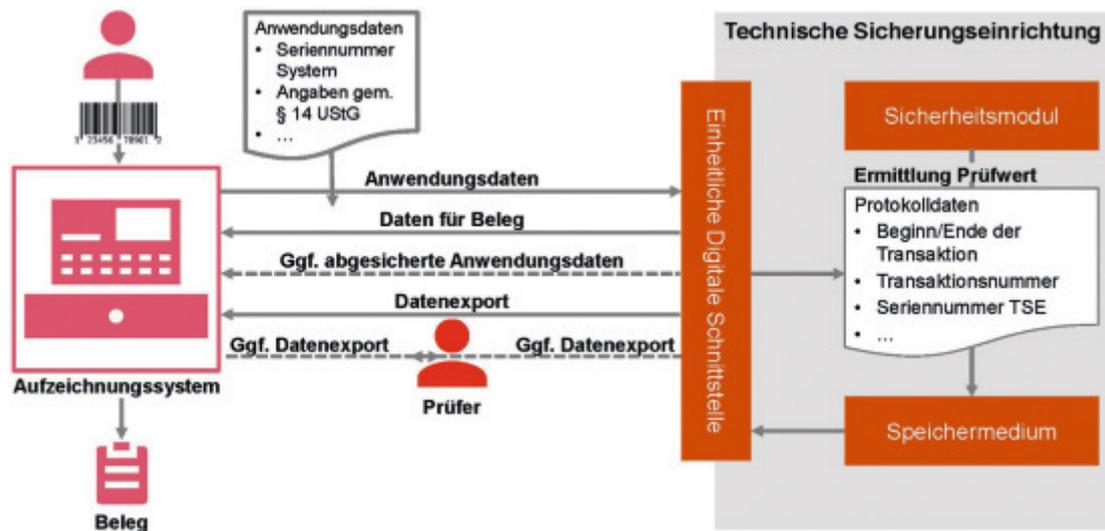
Die Umsetzung der Anforderungen aus den technischen Richtlinien obliegt dem Hersteller der TSE und ist Gegenstand der Zertifizierung der TSE. Wichtig für den Kassensystembetreiber ist es, für die jeweils eingesetzte TSE-Lösung auf ein gültiges Zertifikat zu achten und die Gültigkeitszeiträume für die Zertifikate im Auge zu behalten. Voraussichtlich werden Zertifikate für fünf Jahre erteilt werden.¹⁷ Darüber hinaus ist sicherzustellen, dass

¹⁴ Vgl. AEAO zu § 146a Nr. 4.3.

¹⁵ Zur Nichtangriffs-Regelung s. Kap. 1.2.

¹⁶ Vgl. § 1 KassenSichV.

¹⁷ https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/DigitaleGesellschaft/Grundaufzeichnungen/FAQ/faq_node.html#faq12384024.



überwacht wird, ob der Speicher der TSE ausreicht. Wenn dieser voll wird, können die Daten unter den allgemeinen steuerlichen Voraussetzungen archiviert werden.

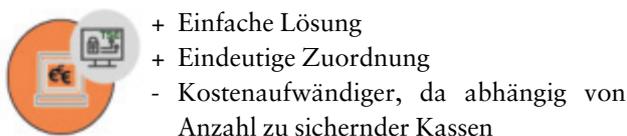
2.2.2 Architektur und Einbindung der TSE in die Systemlandschaft

Grundsätzlich ist für die Absicherung der Kassenvorgänge eine eindeutige Anbindung und Zuordnung der einzelnen Kassen an eine TSE sicherzustellen. Dies kann in einzelnen Anwendungsfällen dazu führen, dass mehrere hundert TSE angeschafft und verwaltet werden müssen. Die Regelungen erlauben es allerdings, Kassensysteme in einem Verbund zu betreiben bzw. über eine durchdachte Systemarchitektur eine angemessene Absicherung über TSE zu sichern.¹⁸ Technologisch kann dabei zwischen Hardwarelösung sowie einer Cloud-Lösung unterschieden werden.

Beispiele für mögliche Architekturmodelle können sein:

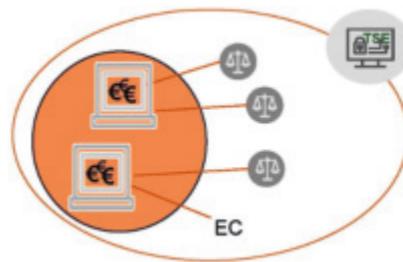
- einfache Anbindung,
- Verbundmodell,
- komplexe Architekturmodelle.

In der *einfachen Anbindung* wird jedes Kassensystem durch eine angebundene TSE abgesichert.



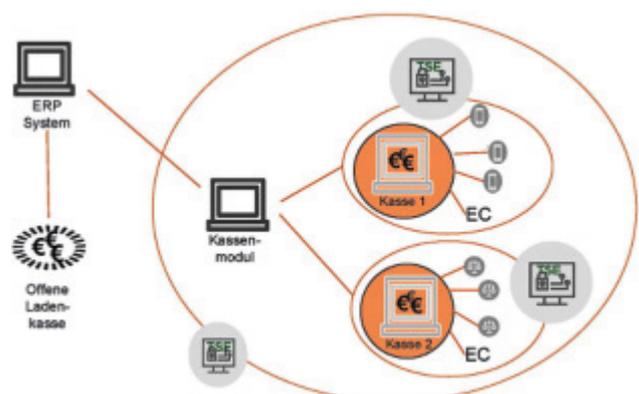
Im *Verbundmodell* werden mehrere Kassensysteme und angeschlossene Systeme (Waagen-, Kartenterminal, Er-

fassungsterminals etc) in einem Verbund durch eine TSE gesichert.



- + Relativ einfache Lösung
- Ggf. Einschränkung bei Performance und Erreichbarkeit TSE

Bei *komplexen Architekturmodellen* können mehrere Kassen und angeschlossene Systeme miteinander verbunden und an ein ERP-System angeschlossen sein.



- + Eindeutige Absicherung auch bei Ausfall der TSE
- + Verfügbarkeit und Antwortzeiten im Verbund
- Komplexe Architektur bedingt ggf. höheren Implementierungs- und Testbedarf

¹⁸ Vgl. AEAO zu § 146a Nr. 1.3.

Welche Lösung für das einzelne Unternehmen geeignet ist, hängt von verschiedenen Faktoren ab:

- Bestehende Systemlandschaft (Anbindung ERP-System, Anzahl Kassen etc)
- Anzahl abzusichernde Vorgänge
- Internetanbindung und Stabilität der Netzwerkverbindung
- Vermeidung von gemeinsamer TSE verschiedener Kassen

2.2.3 Anmeldung der Kassensysteme und TSE

Eingesetzte elektronische Aufzeichnungssysteme sowie die damit verbundene TSE sind gemäß § 146a Abs. 4 AO meldepflichtig. Die Meldung ist mit Monatsfrist ab Anschaffungszeitpunkt über ein bereitgestelltes Formular vorzunehmen. Auch die Außerdienstnahme ist entsprechend zu melden. Bis dato ist die Meldepflicht bis zur Bereitstellung einer Meldeplattform bzw. Übermittlungsmöglichkeit durch die Finanzbehörden ausgesetzt.¹⁹

2.3 Die anforderungsgerechte Verfahrensdokumentation

Grundsätzlich ist für alle rechnungslegungsrelevanten und steuerrelevanten Verfahren eine Verfahrensdokumentation zu erstellen, aus der ein sachkundiger Dritter auf Basis der Dokumentationslage die fachlichen Prozesse und auch die technische Umsetzung entnehmen kann (vgl. GoBD, Rn. 151–155²⁰). Die vollständige und transparente Darstellung der Kassenvorgänge und der Maßnahmen zur Sicherstellung der anforderungsgerechten Verarbeitung in der Verfahrensdokumentation gelingt gerade bei komplexen Verfahren mit umfangreichen regulatorischen Anforderungen im Allgemeinen nur über eine anforderungsgerechte Verfahrensdokumentation. Wird die Ordnungsmäßigkeit der Verfahren angezweifelt und können diese Zweifel nicht im Rahmen der Kassennachschau oder Betriebsprüfung vollständig ausgeräumt werden, können als Folge von Verstößen gegen die allgemeinen und für Kassensysteme speziellen Anforderungen strafrechtliche Konsequenzen (§ 370 AO), Bußgelder (§ 379 AO und §§ 30, 130 OwiG) sowie auch die Schätzung (§ 162 AO) die Folge sein.

Alle elektronischen Aufzeichnungssysteme mit zertifizierter Sicherheitseinrichtung müssen den allgemeinen Ordnungsmäßigkeitsgrundsätzen der GoBD entsprechen. Insbesondere sind gemäß der gesetzlich umzusetzenden Vorgaben für elektronische Kassensysteme dazu

(neben den allg. Themen, wie beispielsweise Datenübertragungen in das ERP-System und deren weitere Nutzung) speziell die folgenden vier Themen fachlich und technisch darzustellen.

2.3.1 Sicherstellung der Aufbewahrungs- und Einzelaufzeichnungspflicht für aufzeichnungspflichtige Kassenvorgänge

Die vollständige Dokumentation der aufzeichnungspflichtigen Kassenvorgänge ergibt sich zum einen aus der allgemeinen Aufbewahrungs- und Einzelaufzeichnungspflicht und zum anderen aus der notwendigen Anbindung der TSE (vgl. oben). Gemäß der Einzelaufzeichnungspflicht nach § 146 Abs. 1 AO (vgl. GoBD, Rn. 36 ff.) sind Buchungen und sonstige erforderliche Aufzeichnungen einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzuzeichnen. Bei elektronischen Kassensystemen sind hierbei alle angebotenen rechnungslegungsrelevanten IT-Systeme zur weiteren Verarbeitung der Kassensysteme einzubeziehen. Bei der nachvollziehbaren Darstellung der Verfahren sowie der eingerichteten Kontrollmaßnahmen zur Sicherstellung im Gesamtprozess sind insbesondere auch die Kassensysteme als sog. Vorsysteme in die entsprechenden Belegsicherungspflichten einzubeziehen (vgl. GoBD, Rn. 36 ff.).

Die Darstellung der „aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfälle und anderen Vorgänge“ umfasst alle rechnungslegungs- oder steuerrelevanten Vorgänge, die unmittelbar durch Betätigung der Kasse erfolgen (zB Tastendruck, Scanvorgang eines Barcodes), unabhängig davon, ob sich daraus ein Geschäftsvorfall entwickelt, also auch nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle, Stornierungen, Trainingsbuchungen usw. Aus dieser Gesamtdarstellung sind anschließend die Vorgänge herauszuarbeiten, welche relevant für die Aufzeichnung über die Technische Sicherheitseinrichtung sind.

Zur Sicherstellung und Nachvollziehbarkeit der operativen Daten sind auch die Verfahren für die Bereitstellung der Artikelübersicht (dh alle im System hinterlegten Artikel und Warengruppen sowie die entsprechenden Preise mit Historie), jegliche Änderungsdaten (dh Daten über Änderungen für Auswertungen, Programmierungen und Änderungen von Stammdaten, Journaldaten) sowie (Bedienungs- und Programmier-)Anleitungen über die Verfahrensdokumentation darzustellen.

2.3.2 Anbindung und Betrieb der Technischen Sicherheitseinrichtung

Neben der allgemeinen technischen Beschreibung der TSE (vgl. Kap. 2.2) sowie der Schnittstellenanbindung sind aufbauend auf den definierten Kassenvorgängen insbesondere die Daten(-felder) zu beschreiben, welche

¹⁹ Vgl. https://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Steuerinfos/Weitere_Themen/Elektronische_Kassensysteme/default.php?f=LfSt.

²⁰ Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), BMF v. 28.11.2019 – IV A 4 - S 0316/19/10003 :001, BStBl. I 2019, 1269, BeckVerw 453300.

über ein definiertes reproduzierbares Verfahren von den Kassen auf die TSE übertragen werden. Ein weiterer wesentlicher Aspekt ist die Beschreibung der Maßnahmen zur Sicherstellung des ordnungsgemäßen Betriebs der TSE sowie der Schnittstellenanbindung. Hierzu sind geeignete Monitoringmaßnahmen einzurichten und deren Durchführung und Dokumentation in der Verfahrensdokumentation darzustellen.

2.3.3 Aufbau und Erzeugung der Kassenbelege

Es besteht die Verpflichtung, Kunden einen Beleg über den jeweiligen Geschäftsvorfall elektronisch oder in Papierform zur Verfügung zu stellen (Belegausgabepflicht, § 146a Abs. 2 AO). Die Anforderungen bzgl. der Erstellung ordnungsmäßiger Belege sowie des erforderlichen Mindestinhalts ergeben sich aus § 6 KassenSichV. Aus Praktikabilitäts- und Zumutbarkeitsgründen kann im Rahmen einer Ermessensentscheidung von den Finanzbehörden auf Antrag gemäß § 148 AO von der Belegausgabepflicht abgesehen werden. Ausnahmen von der Belegausgabepflicht sollten entsprechend in der Verfahrensdokumentation dargestellt werden.

2.3.4 Technischer Aufbau der DSFinV-K-Schnittstelle

Die fachlichen Abläufe und technischen Maßnahmen zur Erfüllung der sog. DSFinV-K-Schnittstelle²¹ sind ebenfalls wichtiger Bestandteil der Verfahrensdokumentation. Auf dieser Basis kann im Fall von Betriebsprüfungen effizient die Übergabe der Daten an den Betriebsprüfer sichergestellt werden.

2.4 Vorbereitung der Organisation und der Mitarbeiter/innen

Zentraler Bestandteil der Vorbereitung auf die Kassennachschau ist die technische Aufrüstung des Kassensystems, um den gesetzlichen Anforderungen zu entsprechen. Daneben darf jedoch nicht vernachlässigt werden, dass auch die Vorbereitung der Organisation und der Mitarbeiter auf eine Kassennachschau wichtige Schritte im Vorfeld einer Kassennachschau darstellen. Diese Schritte sind insbesondere deshalb wichtig, da bei einer Kassennachschau die Anwesenheit des Betriebsinhabers nicht zwingend erforderlich ist. Es genügt, wenn Personen anwesend sind, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Nutzungsrechte des Kassensystems verfügen. Diese Personen (häufig Mitarbeiter, die üblicherweise die Kasse bedienen) haben dann im Rahmen der Kassennachschau die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen, soweit sie hierzu rechtlich und tatsächlich in

der Lage sind.²² Der Mitarbeiter „vertritt“ somit den Betriebsinhaber gegenüber dem Finanzamt.

Da bei Auffälligkeiten im Rahmen einer Kassennachschau zur Außenprüfung übergeleitet werden kann (§ 146b Abs. 3 AO), liegt es im Interesse des Betriebsinhabers, dass seine Mitarbeiter wissen, inwiefern sie bei einer Kassennachschau mitwirken müssen und welche Auskünfte sie erteilen müssen bzw. nicht erteilen sollten. Sind neben dem Betriebsinhaber auch die Mitarbeiter auf eine Kassennachschau vorbereitet, reduziert sich das Risiko der Überleitung zur Außenprüfung. In diesem Zusammenhang sollten ua folgende fünf Schritte durchgeführt werden:

1. **Berechtigung zur Erteilung von Auskünften:** Zunächst sollte der Betriebsinhaber festlegen, welche Mitarbeiter zur Erteilung von Auskünften im Rahmen einer Kassennachschau berechtigt sein sollen. Es sollte dafür Sorge getragen werden, dass sich zu den üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten stets eine Person im Betrieb aufhält, die zur Erteilung von Auskünften berechtigt ist (Betriebsinhaber/auskunftsberechtigter Mitarbeiter).
2. **Mitarbeiterschulung:** Die auskunftsberechtigten Mitarbeiter sollten für eine Kassennachschau geschult werden.²³ Wichtig ist insbesondere, den Mitarbeitern ein grundlegendes Verständnis für den Grund und den Ablauf einer Kassennachschau zu vermitteln.
3. **Abwesenheitsregelung:** Außerdem sollte erörtert werden, wer im Fall der Abwesenheit des Betriebsinhabers bei einer Kassennachschau kontaktiert werden soll.
4. **Verhaltensweisen:** Des Weiteren sollten den Mitarbeitern grundlegende Verhaltensweisen dargelegt werden (zB kooperatives Verhalten gegenüber dem FA, Beantwortung von Fragen, die die Kasse selbst oder deren Bedienung betreffen etc).
5. **Aufbewahrung der Unterlagen:** Die Mitarbeiter sollten auch wissen, welche Unterlagen herausgegeben werden müssen und wo sich diese Unterlagen befinden. Hierfür sollten im Rahmen der Vorbereitung auf eine Kassennachschau die relevanten Unterlagen zusammengestellt und an einem für den Mitarbeiter zugänglichen Ort aufbewahrt werden.

3. Fazit

Das Thema Kassensicherungsverordnung/Kassennachschau hat – in einer bereits durch die COVID-19-Pandemie für die Unternehmen schwierigen Zeit – sicher viele Unternehmen belastet. Aus Sicht der Finanzverwaltung

²¹ https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Aussenpruefungen/Digitale-SchnittstelleFinV/digitaleschnittstellefinv_node.html.

²² Vgl. AEAO zu § 146b Nr. 4.

²³ Die nachfolgend aufgelisteten Aspekte, hinsichtlich derer die Mitarbeiter geschult werden sollten, stellen nur eine Auswahl dar. Angebote für Schulungen, die diese und weitere relevante Aspekte beinhalten, finden sich zB hier: <https://store.pwc.de/de/fit-fuer-die-kassennachschau-elearning>.

erfordern aber die hohen Steuerausfälle durch Verkäufe an der Kasse vorbei oder mit Manipulationen der Kasse ein Handeln des Gesetzgebers. Auch in anderen Ländern ist der Gesetzgeber hier aktiv geworden. Die praktische Umsetzung stellt Unternehmen aus verschiedenen Aspekten vor Herausforderungen. Sei es die späte Zertifizierung von TSE, die sehr eingeschränkte Verfügbarkeit moderner Cloud-Lösungen und nicht zuletzt auch die Notwendigkeit, die Mitarbeiter durch entsprechende Maßnahmen auf künftige Kassennachschauen vorzubereiten. In diesem Artikel wurden der Handlungsbedarf noch einmal zusammengefasst und – wo möglich – Handlungsalternativen wie in der Frage der Systemarchitektur aufgezeigt. Auf eine weitere Verschiebung der Umsetzung der Kassensicherungsverordnung dürfen Unternehmen kurz vor Ende des Jahres nun aber nicht mehr hoffen.



DR. CHRISTOPH CZAJA

Senior Manager im Bereich Corporate Tax bei PwC in Nürnberg und Experte für Mittelstandsberatung. Seit mehr als 10 Jahren berät er nationale wie internationale Unternehmen zu den Themen GoBD.



VOLKER DORA

Senior Manager im Bereich Risk Assurance Solutions bei PwC in Köln. Er ist deutschlandweit zuständig für das Thema Electronic Document Management und dabei in vielen Beratungsprojekten und Prüfungen für anforderungsgerechte POS-Systeme sowie der Verarbeitung und Archivierung von Kassendaten tätig.



DR. CHRISTINA MAIR

Steuerberaterin und Managerin im Bereich Corporate Tax bei PwC in Nürnberg. Neben der Beratung bei Fragen zur Verpflichtung zur TSE-Implementierung übernimmt sie insbesondere die Vorbereitung der Unternehmen und der Mitarbeiter auf eine Kassennachschau (insbes. eLearning).



CHRISTIAN OFNER

Senior Manager bei PwC in München, befasst sich seit über 20 Jahren mit Themen der Prozess- und IT-System Compliance bei Unternehmen. In seiner Rolle betreut er internationale Unternehmen aus der produzierenden Industrie sowie des öffentlichen Sektors.

Feedback bitte an digitax@beck.de.

E-Commerce: Umsatzbesteuerung von Wareneinfuhren und Lieferungen ab 2021

Ein Schwerpunkt des anstehenden JStG 2020 im Bereich der Umsatzsteuer ist die weitere Umsetzung des Mehrwertsteuer-Digitalpakets der EU. Der Beitrag gibt anhand von Beispielen einen Überblick über die geplanten Neuerungen im Bereich der Einfuhr und Lieferung von Waren aus Drittländern bzw. Drittgebieten in das Gemeinschaftsgebiet für elektronisch unterstützte oder andere Lieferungen von Unternehmen an Endverbraucher (B2C).

PROF. DR. HABIL. JÜRGEN W. HIDIEN

1. Rechtsgrundlagen und Ziele der Neuregelung

Der mittlerweile veröffentlichte Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020,

BT-Drs. 19/22850 v. 25.9.2020 mit Änderungsvorschlägen durch Stellungnahme BR-Drs. 19/23551, 51 ff.) befindet sich im Gesetzgebungsverfahren. Er enthält besonders in seinen Art. 10, 11 eine Reihe von umsatzsteuerrechtlichen Neuregelungen im Bereich des E-Com-

merce¹, dort im Geschäftsbereich der Lieferungen von Unternehmen an Endverbraucher (B2C). Im Vordergrund steht hier die Umsetzung des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpakets der Union. Maßgebender Ausgangspunkt der steuerpolitischen Initiativen der EU war der im April 2016 vorgestellte Aktionsplan² der EU-Kommission für einen einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum. Die Kommission hatte erkannt, dass das bestehende Mehrwertsteuersystem nicht mehr mit den Herausforderungen einer globalisierten, digitalen und mobilen Wirtschaft Schritt halten kann.³ Im Dezember 2017 hat dann der Rat der EU im Rahmen seiner Strategie für einen digitalen Binnenmarkt ein umfangreiches, zweistufiges Paket zur Umsatzsteuerbesteuerung des grenzüberschreitenden elektronischen Geschäftsverkehrs (Dienstleistungen und Lieferungen) in Kraft gesetzt. Die Änderungen bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen waren bereits zum 1.1.2019 umzusetzen, die Änderungen zum Versandhandel zunächst zum 1.1.2021, nunmehr coronabedingt zum 1.7.2021.

Im Rahmen der Mehrwertbesteuerung des grenzüberschreitenden elektronischen Handels im B2C-Bereich hat der EU-Gesetzgeber seit 2017 die nachfolgenden Maßnahmen (Digitalpaket aus 2017 und Implementierungspaket 2019/20 mittels Durchführungsverordnung) verabschiedet:

(1) Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates v. 5.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. 2017 L 348, 7, berichtigt am 27.7.2018, ABl. 2018 L 190, 21.

(2) Durchführungsverordnung (EU) 2017/2459 des Rates v. 5.12.2017 zur Änderung der VO (EU) Nr. 282/2011 des Rates zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur RL 2006/112/EG, ABl. 2006 L 348, 32.

(3) VO (EU) 2017/2454 des Rates v. 5.12.2017 zur Änderung der VO (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl. 2017 L 348, 1 (ZusammenarbeitsVO MwSt).

(4) Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, ABl. 2019 L 310, 1.

(5) Durchführungsverordnung (EU) des Rates 2019/2026 v. 21.11.2019 zur Änderung der DVO (EU) Nr. 282/2011 bezüglich der über elektronische Schnittstellen unterstützten Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen sowie bezüglich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen sowie Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. 2019 L 313, 14.

(6) Durchführungsverordnung (EU) 2020/194 v. 12.2.2020, mit Durchführungsbestimmungen zur VO (EU) 904/2010 des Rates hinsichtlich der Sonderregelungen für Steuerpflichtige, die Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige und bestimmte Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union tätigen, ABl. 2020 L 40, 114.

Im Mittelpunkt stehen materiell- und verfahrensrechtliche Anpassungen und Vereinfachungen zur Verbesserung der laufenden Anwendung des derzeitigen Mehrwertsteuersystems, Verringerung der Befolgungskosten und seiner Anpassung an technologische Veränderungen, jeweils unter grundsätzlicher Beachtung des Bestimmungslandprinzips. Ziele dieses umfassenden „Digitalpakets“ sind einerseits die Förderung des grenzüberschreitenden elektronischen Handels auch durch Erleichterungen zugunsten der Wirtschaftsbeteiligten, aber auch die Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug⁴ namentlich durch Händler in bestimmten Drittländern, die Sicherung der Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten und der EU sowie die Herstellung fairer Wettbewerbsbedingungen im heterogenen Binnenmarkt.

Nicht zuletzt wird – in Parallele zu den grenzüberschreitenden Dienstleistungen an Private – das Verfahrensrecht zugunsten der Unternehmen durch eine Erweiterung des bisherigen Mini-One-Stop-Shop-Systems (M-OSS) ergänzt.⁵ Diese einzige Anlaufstelle für die Erklärung und Entrichtung der Steuer in einem Mit-

¹ Elektronischer Handel und Netzwerkökonomie beschäftigen sich mit Einkauf, Verkauf, Erwerb oder Handel von Waren oder Dienstleistungen über das Internet oder andere Online-Netze, also digital vermittelter oder erbrachter Waren- und Dienstleistungshandel. Kunden sind typischerweise Unternehmer (Business, B) oder Endverbraucher (Consumer, C).

² Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer – Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum: Zeit für Reformen, COM(2016) 148 final v. 7.4.2016; Fortführung der Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen über die Halbzeitüberprüfung der Strategie für einen digitalen Binnenmarkt – Ein vernetzter digitaler Binnenmarkt für alle, COM(2017) 228 final v. 10.5.2017, dort auch mit dem Ziel der Förderung des elektronischen Handels.

³ Einen fundierten Überblick über die bisherigen Entwicklungslinien des Mehrwertsteuerrechts gibt *Englisch* FS für den BFH, Bd. II, 2018, 1491 ff.

⁴ Zu den unterschiedlichen Hinterziehungsphänomenen bei der Mehrwertsteuer auch im Kontext des E-Commerce, ihrer Bekämpfung und ihrer Bedeutung für die Reform des Mehrwertsteuerrechts instruktiv *Erdbrügger* MwStR 2018, 685.

⁵ Einzige Anlaufstelle für die Erklärung und Entrichtung der Steuer in einem Mitgliedstaat der EU; als Nachfolge und Erweiterung zum bisherigen, 2015 eingeführten sog. MOSS = Mini-One-Stop-Shop = Kleine Anlaufstelle, auch KAE, vgl. § 3a Abs. 5, § 18 Abs. 4c, § 18h UStG.

gliedstaat der EU kann nur einheitlich in einem Mitgliedstaat genutzt werden. Ihr Vorteil ist, dass sich der Unternehmer nicht in jedem Mitgliedstaat registrieren muss. Offenbar will die EU dieses freiwillige staatliche Internetportal zu einer allgemeinen Steuerentrichtungsplattform ausweiten.⁶ Hiervon getrennt bleibt wie bisher das Vorsteuervergütungsverfahren. Die verstreuten Regelungen sind teilweise bereits ab 1.1.2019 oder ab 1.1.2021 bzw. coronabedingt spätestens zum 1.7.2021 von den Mitgliedstaaten anzuwenden bzw. umzusetzen.⁷ Die nachfolgenden Ausführungen konzentrieren sich im Wesentlichen auf Einfuhr und Lieferungen von Waren aus Drittländern bzw. Drittgebieten in das Gemeinschaftsgebiet (Import-Fall).

2. Überblick

2.1 Weitere Realisierung des Verbrauchsortprinzips

Im Mittelpunkt der Neuregelungen zum grenzüberschreitenden E-Commerce (B2C) in Gestalt des neuen Fernverkaufs stehen mehrere Regelungskomplexe: einerseits modernisiert das Gesetz sog. innergemeinschaftliche Fernverkäufe innerhalb der EU (§ 3c Abs. 1 UStG-E) und vereinfacht ihre Erfassung in einem One-Stop-Shop-Verfahren (§ 18j UStG-E). Andererseits normiert es neue Regelungen für Import-Fernverkäufe in die EU. Hier unterscheidet der Gesetzgeber zwei Varianten: Fernverkäufe, die ohne eine „elektronische Schnittstelle“ („electronic interface“) angebahnt werden, zB über eine Webseite des leistenden Unternehmers (unten 3.) und solche Fernverkäufe, die von einer elektronischen Schnittstelle unterstützt werden (zB durch einen Online-Marktplatz, soweit er vermittelnd und nicht als Lieferer auftritt, unten 4.). Im ersten Fall setzt der Gesetzgeber auf ein reines Ortsmodell, im zweiten Fall installiert er eine neue Art von Kommissionsmodell in Form einer Lieferkette mit Reihengeschäft, das auch zusätzlich Betreiber von Online-Marktplätzen (zB Amazon, Alibaba, eBay, Rakuten, Etsy ua) als Steuerschuldner in Anspruch nimmt. Verfahrensregelungen sollen die Durchführung der Besteuerung erleichtern (§§ 18j, 18k, 21a UStG-E). Die korrespondierenden materiell- und formell-rechtlichen Regelungen zielen auf eine weitgehende Realisierung und Kontrolle des sog. Bestimmungslandprinzips ab, sollen den Beteiligten (Fisci, Wirtschaftsteilnehmer)

aber auch die Durchführung der Besteuerung nicht übermäßig erschweren.

2.2 Neue Einfuhrregelungen

Gleichzeitig wird eine missbrauchsanfällige Steuerbefreiung für die Einfuhr geringwertiger Waren unter 22 € ab 2021 gänzlich abgeschafft.⁸ Insoweit fällt nunmehr bei jeder Einfuhr aus Drittländern grundsätzlich Einfuhrumsatzsteuer an. Zugunsten der für den Leistungsempfänger gestellten Post- und Paketdienstleister (vgl. Art. 139 UZK) gestattet nunmehr § 21a UStG-E (entsprechend Art. 369y ff. MwStSystRL) auf Antrag des Dienstleisters eine aufgeschobene Steuererklärung und Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer. Diese liquidiert er sodann bei der Auslieferung vom Empfänger der Ware. Die Einfuhr von Waren mit einem Sachwert von höchstens 150 € ist aber gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG-E steuerfrei, wenn der nachfolgende Ausgangsumsatz im besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG-E (I-OSS) gemeldet wird. Die Zollverwaltung überprüft hier allgemein nur den Warenwert und die besondere I-OSS-Identifizierungsnummer des begünstigten Importeurs. Unverändert sind Kleinsendungen bis zu einem Wert von 150 € grundsätzlich zollfrei.⁹ Wareneinfuhren über 150 € sind grundsätzlich zoll- und steuerpflichtig. Diese Betragsgrenze von 150 € gilt auch bei bestimmten Fernverkäufen aus Drittländern. Ab diesem Schwellenwert muss die einführende Person Zollanmeldungen abgeben, so dass in diesen Fällen eine Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer durch die Zollverwaltung gewährleistet ist.

2.3 Begriff des Fernverkaufs

Neuer Grundlagenbegriff für solche Lieferungen ist der sog. Fernverkauf (vormals: „Versandhandel“ von Gegenständen nach § 3c UStG). Ein Fernverkauf (distance sale; besser: Fernlieferung) liegt vor, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand an eine „Privatperson“ grenzüberschreitend innerhalb der EU *oder* aus einem Drittland in die EU befördert oder versendet (vgl. § 3 Abs. 3a S. 3 bis 5 UStG-E). Maßgeblich ist die Warenbewegung, unerheblich ist die Ansässigkeit der Parteien.

Im ersten Fall spricht das Gesetz von einem *innergemeinschaftlichen* Fernverkauf (§ 3c Abs. 1 UStG-E). Den neuen Gesetzesbegriff, der den Besteuerungsort bestimm-

⁶ Dies entspricht den Prüfungsempfehlungen des Europäischen Rechnungshofs, Sonderbericht Nr. 12/2019, Elektronischer Handel, 52 et passim.

⁷ Einen Überblick über diese Reformen geben *Erdbrügger* DStR 2018, 593; *Becker* MwStR 2019, 215; *Oldiges/Mateev* DStR 2020, 1937; *Joost/Oldenburger* MwStR 2020, 773 (822); *Kemper* UStB 2020, 56; *Sterzinger* UStB 2020, 288; *von Streit/Duyfjes* UStB 2020, 20.

⁸ § 1a Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung wird aufgehoben; Art. 3 der Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates v. 5.12.2017 hebt Titel IV der Richtlinie 2009/132/EG zur Steuerbefreiung bei Einfuhren auf. Hintergrund waren Mehrwertsteuerfälle durch gezielte Minderdeklaration hochwertiger Waren von chinesischen Versandhändlern, vgl. *Spilker* UR 2019, 729. Zahlen und politische Folgerungen zum Steuerbetrug speziell bei Amazon bei *Zühlke* StBp 2019, 367.

⁹ Art. 23 Zollbefreiungsverordnung.

men soll, definiert das Gesetz. Ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf ist die Lieferung eines Gegenstands, der maßgeblich durch den Lieferer aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates an den Erwerber befördert oder versandt wird. Erwerber sind vornehmlich Privatpersonen sowie weitere ihnen gleichgestellte Personengruppen (näher § 3c Abs. 1 S. 2, 3 UStG-E im Anschluss an Art. 14 Abs. 4 Nr. 1 MwStSystRL). Im zweiten Fall verwendet das Gesetz den Gegenbegriff des außergemeinschaftlichen Fernverkaufs für entsprechende Lieferungen aus dem Drittland (Import-Fall) nicht ausdrücklich.¹⁰ Das Gesetz spricht lediglich spiegelbildlich im Kontext der Lieferregelung von einem „Fernverkauf aus dem Drittlandsgebiet“ (vgl. § 3 Abs. 3a S. 3 bis 5 UStG-E iVm § 3c Abs. 2 S. 2, Abs. 3 S. 2 UStG-E). Die bisherige Versandhandelsregelung des § 3c UStG beschränkte sich dagegen auf rein „innergemeinschaftliche“ Versandlieferungen.

Die beiden Übersichten verdeutlichen die beiden Modalitäten eines Fernverkaufs. Es darf sich schließlich im Rahmen des § 3c nicht um einen Gegenstand iSd § 3c Abs. 5 UStG-E handeln (zB neue Fahrzeuge, verbrauchersteuerpflichtige Waren). Wird der Fernverkauf über eine „elektronische Schnittstelle“, zB einen Online-Marktplatz „vermittelt“ („unterstützt“, „ermöglicht“), ist die Sonderregelung des § 3 Abs. 3a UStG-E vorrangig zu beachten. Unter den Begriff der elektronischen Schnittstelle fallen nicht Verkäufe, die über einen eigenen Webshop des Lieferers angebahnt und abgeschlossen werden. Insofern ist § 3c UStG-E anwendbar.

3. Einfuhren und Lieferungen ohne Unterstützung eines Online-Marktplatzes im Fernverkauf (B2C)

3.1 Fernverkäufe innerhalb der EU (§ 3c Abs. 1 UStG-E)

Der neue § 3c UStG-E regelt als reine Ortsregelung den Ort des Fernverkaufs ohne Unterstützung eines Online-Marktplatzes nach Maßgabe des Bestimmungslandprinzips. Die Regelung ist vorrangig anzuwenden (§ 3 Abs. 5a UStG). § 3c Abs. 1 UStG-E spricht von einem innergemeinschaftlichen Fernverkauf und erweitert den Anwendungsbereich der bisherigen Versandhandelsregelung. Als Ort dieser Lieferung „gilt“ der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet. Dies entspricht der bisherigen Anwendung des Bestimmungslandprinzips in § 3c UStG aF. Nunmehr besteht nur noch

eine EU-einheitliche Geringfügigkeitsschwelle iHv 10.000 € aller Entgelte im jeweiligen Mitgliedstaat als Lieferschwelle für die Anwendung der Regelung. Wie bisher kann der Unternehmer auf Anwendung der Lieferschwelle verzichten (§ 3c Abs. 4 UStG-E). Ist § 3c UStG nicht anzuwenden, sind die allgemeinen Ortsregelungen anwendbar.

Beispiel 1:

Der in Deutschland (DE) ansässige Händler B veräußert Computerzubehör an die Privatperson C in Frankreich. B versendet die Ware aus seiner Betriebsstätte (DE) nach Frankreich. B überschreitet die Lieferschwelle in Frankreich *oder* hat auf ihre Anwendung verzichtet. Die Lieferung ist nach § 3c Abs. 1 UStG-E in Frankreich steuerbar und steuerpflichtig. B kann den Umsatz im besonderen Besteuerungsverfahren des One-Stop-Shop (EU-OSS) gemäß § 18j UStG-E (zB beim BZSt) erklären. Andernfalls muss er sich in Frankreich registrieren lassen und die Steuer dort erklären. Die Lösung bleibt gleich, wenn C die Ware über die eigene Webseite des B erworben hat.

Beispiel 2:

Der in DE ansässige Händler B veräußert und versendet eine Kaffeemaschine an die Privatperson C in Frankreich. B überschreitet die Lieferschwelle in Frankreich nicht. § 3c Abs. 1, 4 UStG-E ist nicht anwendbar. B muss die nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in DE erklären. In Fällen dieser Art verzichtet der Unionsgesetzgeber aus praktischen Gründen auf die tatsächliche Durchsetzung des Bestimmungslandprinzips.

Eine andere, praxisrelevante Fallkonstellation bereits mit Drittlandsbezug besteht dann, wenn der im Drittland ansässige Händler im Gemeinschaftsgebiet etwa eine Betriebsstätte unterhält und die Ware von dort ausliefert.

Beispiel 3:

Der in den USA ansässige Onlinehändler B veräußert über seinen eigenen Webshop eine Kamera im Wert von 500 € an die Privatperson C in Frankreich. Die Ware wird aus dem Lager des B in DE an C versendet. Die Lieferung des Gegenstandes des B ist nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in DE steuerbar und steuerpflichtig, wenn B die Lieferschwelle des § 3c UStG-E (10.000 €) nicht überschreitet. Überschreitet B die Lieferschwelle oder verzichtet er auf deren Anwendung (§ 3c Abs. 4 UStG-E), ist die Sonderortsregel des § 3c UStG-E anzuwenden. Ort der Lieferung ist daher gemäß § 3c Abs. 1 UStG-E der Wohnsitz des C in Frankreich (Bestimmungsland). Dort ist der Umsatz steuerbar und steuerpflichtig. B muss sich grundsätzlich in Frankreich registrieren lassen. Alternativ kann er an dem besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG-E (EU-One-Stop-Shop-Verfahren, OSS) teilnehmen und in DE die französische Umsatzsteuer über das BZSt erklären und entrichten. Die Regelungen der § 3c Abs. 1, § 18j UStG-E sind unabhängig vom Ansässigkeitsstaat des Unternehmers anwendbar. Rechtsgrundlage des § 18j UStG-E sind Art. 369a ff. MwStSystRL.

¹⁰ Folgerichtig kann bei anderen Fernverkäufen von Lieferungen in das Drittland (Export-Fall) gesprochen werden.

3.2 Import gemäß § 3c Abs. 2 UStG-E

Den Ort der Lieferung in Form eines Fernverkaufs eines Gegenstandes aus dem Drittlandsgebiet oder Drittgebiet (Art. 5, 6 MwStSystRL) in Mitgliedstaaten, die nicht durch einen Online-Marktplatz unterstützt werden, regeln nunmehr § 3c Abs. 2 und 3 UStG-E. Hierzu gehören auch Lieferungen, die über einen eigenen Webshop des Drittland-Händlers angebahnt werden. Die Neuregelung sichert die Besteuerung des Endverbrauchs im Bestimmungsland nach Maßgabe des Verbrauchsortprinzips, wenn der Gegenstand des Fernverkaufs aus Drittlandsgebieten zunächst in die EU eingeführt wird und anschließend in einen anderen MS im „Transit“ weitergeliefert wird. Zu diesem Zweck fingiert sie den Lieferort für diesen Fernverkauf aus Drittländern gemäß § 3c Abs. 2 UStG-E iVm § 3 Abs. 5a UStG am Ort des Erwerbers und Endverbrauchers und nicht am Abgangsort (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG im Drittland). Die bestehende Regelung des § 3 Abs. 8 UStG sichert hier die Besteuerung des Endverbrauchs nicht. Rechtsgrundlage sind Art. 14 Abs. 4 Nr. 2, Art. 33 Buchst. b MwStSystRL.

Beispiel 4:

Der in den USA ansässige Onlinehändler B veräußert über seinen eigenen Webshop ein Gemälde im Wert von 500 € an die Privatperson C in DE. Wie vereinbart versendet der Lieferer B die Ware aus den USA nach Rotterdam (NL); dort wird sie von B unmittelbar zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr eingeführt und anschließend per Post an C ausgeliefert. Es handelt sich nicht um einen Gegenstand iSd § 3c Abs. 5 UStG-E. Die Lieferung ist nach § 3c Abs. 2 UStG-E iVm § 3 Abs. 5a UStG in DE steuerbar und steuerpflichtig. Das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG-E kann B nicht anwenden, da der Sachwert höher als 150 € ist. Die Geringfügigkeitsschwelle des § 3c Abs. 4 UStG-E (10.000 €) gilt nur bei innergemeinschaftlichen Fernverkäufen. B muss sich in DE registrieren lassen und eine Umsatzsteuererklärung abgeben. In den Niederlanden hat er die Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten. C wird möglicherweise Einfuhrumsatzsteuer und Umsatzsteuer zahlen müssen, jedenfalls wenn er die Zollanmeldung durchführt.

Abwandlung:

Der Warenwert beträgt 140 €. In diesem Fall kann B für die Umsatzsteuer an dem besonderen Besteuerungsverfahren entsprechend § 18k UStG (bzw. Art. 369l ff. MwStSystRL) teilnehmen. Die Neuregelung des § 18k UStG-E begründet eine sog. einzige Anlaufstelle nach dem Import der Ware (Import-OSS oder I-OSS) und gestattet es dem Händler, auf Antrag seine steuerrechtlichen Verpflichtungen für alle Lieferungen in die EU in einem Mitgliedstaat zu erfüllen, zB in den Niederlanden. Sie setzt voraus, dass der Sachwert des Liefergegenstandes höchstens 150 € beträgt. Nimmt der Händler an einem I-OSS-Verfahren teil, ist die Einfuhr steuerfrei (§ 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG-E).

3.3 Import gemäß § 3c Abs. 3 iVm § 18k UStG-E

Auch § 3c Abs. 3 UStG-E enthält eine besondere Ortsregelung für Fernverkäufe von Gegenständen aus Drittländern iSd Bestimmungslandprinzips, die ohne einen Online-Marktplatz abgewickelt werden. Ort dieser Lieferungen ist an sich nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG der Abgangsort im Drittland. Nach § 3c Abs. 3 UStG-E gilt der Ort des Fernverkaufs als in dem Mitgliedstaat gelegen, in dem die Warenbewegung an den Erwerber endet, wenn der Gegenstand auch in diesem Mitgliedstaat eingeführt wurde und der Lieferer das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG-E anwendet. Rechtsgrundlage sind Art. 14 Abs. 4 Nr. 2, Art. 33 Buchst. c, Art. 369l ff. MwStSystRL. Der Anwendungsbereich dieser Ortsregelung ist allerdings begrenzt: zum einen setzt die Anwendung des § 18k UStG-E voraus, dass der ausländische Händler das entsprechende Besteuerungsverfahren beantragt. Zum anderen setzt das Verfahren wie erwähnt voraus, dass der Sachwert des Liefergegenstandes höchstens 150 € beträgt. Schließlich gilt das Verfahren nicht für die Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren (§ 18k Abs. 1 S. 4 UStG-E).

Liegen die Voraussetzungen des § 3c Abs. 3 UStG-E nicht vor, richtet sich der Import grundsätzlich nach den allgemeinen Ortsregeln (mit dem Sonderfall des § 21a UStG-E für die Einfuhrumsatzsteuer). § 3c Abs. 2 und Abs. 3 UStG-E unterscheiden sich hinsichtlich der Einfuhrregelung: im ersten Fall endet die Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat als dem Einfuhrstaat; im zweiten Fall endet die Lieferung in dem Mitgliedstaat der Einfuhr. Bei geringwertigen Waren kann der Händler in beiden Fällen das Verfahren nach § 18k UStG-E beantragen.

Das neue besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG-E ermöglicht dem Drittlandshändler, alle Fernverkäufe über eine einzige Anlaufstelle in einem Mitgliedstaat einheitlich für alle Mitgliedstaaten und alle Fernverkäufe zu erklären. Dieser Mitgliedstaat erteilt dem Unternehmer als „Mitgliedstaat der Identifizierung“ eine besondere, individuelle Identifizierungsnummer, die er den Zollbehörden vorlegen muss (Art. 369l, 369q MwStSystRL). Die Teilnahme am Verfahren ist ua auf solche Steuerpflichtige beschränkt, die in einem Drittland ansässig sind, mit dem die Union ein Abkommen über gegenseitige Amtshilfe geschlossen hat (§ 18k Abs. 1 S. 3 UStG-E; Art. 369m MwStSystRL). Der Mitgliedstaat der Registrierung für das I-OSS verteilt das Umsatzsteueraufkommen dann an den jeweiligen ertragsrechtlich zuständigen Mitgliedstaat. Vergleichbare besondere Besteuerungsverfahren gelten nunmehr für Fernverkäufe (EU-OSS nach § 18j UStG-E) sowie für

Dienstleistungen eines Drittlandunternehmers (I-OSS für Dienstleistungen nach § 18i UStG-E). Mit dem Verfahren nach § 18k UStG-E verknüpft ist zudem eine neue Steuerbefreiung für die (andernfalls abziehbare) Einfuhrumsatzsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG-E) bei einem Sachwert der Ware von höchstens 150 €. Diese Steuervergünstigungen sollen offenbar die Beteiligten entlasten und einen Anreiz für die freiwillige Teilnahme der Händler am I-OSS-Verfahren schaffen.

Beispiel 5:

Der in den USA ansässige Onlinehändler B veräußert über seinen eigenen Webshop eine Sportuhr im Wert von 140 € an die Privatperson C in Hamburg (DE). Wie vereinbart versendet B die Ware aus seinem Lager in den USA direkt zu C. B gibt eine Zollanmeldung in DE ab und meldet den Umsatz im besonderen Besteuerungsverfahren I-OSS gemäß § 18k UStG beim BZSt an. Da die Voraussetzungen des § 3c Abs. 3 UStG-E erfüllt sind, ist die Lieferung des B in Hamburg steuerbar und steuerpflichtig. Die Einfuhr der geringwertigen Ware ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG-E steuerfrei, wenn B das I-OSS-Verfahren gewählt hat und seine individuelle Identifizierungsnummer gegenüber den Zollbehörden angibt.

3.4 Ort anderer Import-Fälle nach § 3 Abs. 6 bis 8 UStG

§ 3c UStG-E regelt – wie dargelegt – den Fernverkauf ohne Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle. Für Fernverkäufe über einen Online-Marktplatz ist nicht das Ortsmodell des § 3c UStG-E anzuwenden, sondern das Kommissionsmodell nach § 3 Abs. 3a UStG-E (unten 4.). Sind im Rahmen des § 3c die Voraussetzungen der Abs. 1 bis 3 nicht erfüllt, etwa weil die Importwaren einen Sachwert von über 150 € haben, sind auf diese Einfuhren und Lieferungen wie bisher die allgemeinen Ortsregeln des § 3 Abs. 6 bis 8 UStG anzuwenden. Die allgemeinen Ortsregelungen sind auch dann anzuwenden, wenn der Warenwert zwar höchstens 150 € beträgt, der Unternehmer aber die optionale Vergünstigung des I-OSS gemäß § 18k UStG-E nicht in Anspruch nimmt und beantragt.

Beispiel 6:

Der in den USA (New York) ansässige Onlinehändler B veräußert über den eigenen Webshop ein Tablet im Wert von 800 € an die Privatperson C in Hamburg (DE). Wie vereinbart übernimmt B den Versand und die Zollabfertigung der Ware „frei Haus“ ab New York. B schuldet die Einfuhrabgaben, insbesondere die Einfuhrumsatzsteuer (Art. 77, 18 UZK). Der Ort der Lieferung an C liegt nach § 3 Abs. 8 UStG in Hamburg. B muss die Umsatzsteuer in DE erklären und wird sie C in Rechnung stellen. Die Voraussetzungen des § 3c Abs. 3 UStG-E liegen nicht vor. Ebensowenig liegen bei einem Sachwert von über 150 € die Voraussetzungen der § 5 Nr. 7, § 18k UStG-E vor.

Beispiel 7:

Der in den USA (New York) ansässige Onlinehändler B veräußert über den eigenen Webshop eine mobile Soundbox im Wert von 800 € an die Privatperson C in Hamburg (DE). Wie vereinbart übernimmt B den Versand; die Zollabfertigung der Ware übernimmt C. C schuldet die Einfuhrabgaben, insbesondere die Einfuhrumsatzsteuer (Art. 77 UZK). Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG New York. Die Lieferung des B an C ist auch nicht nach § 3 Abs. 8 UStG in DE umsatzsteuerbar, da der Lieferer nicht die Einfuhrumsatzsteuer schuldet. B muss sich daher nicht in DE registrieren lassen. Die Voraussetzungen des § 3c Abs. 3 UStG-E liegen nicht vor. Ebenso wenig liegen bei einem Sachwert von über 150 € die Voraussetzungen der § 5 Nr. 7, § 18k UStG-E vor. Sowohl im Beispiel 6 als auch 7 zahlt der Endverbraucher C die deutsche Umsatzsteuer, so dass dem Bestimmungslandprinzip Genüge getan ist.

Beispiel 8:

Der in den USA (New York) ansässige Onlinehändler B veräußert über den eigenen Webshop eine Festplatte im Wert von 140 € an die Privatperson C in Hamburg (DE). Wie vereinbart übernimmt ein Zustelldienst die Zollabfertigung in Hamburg im Namen des C. Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG New York. Die Lieferung des B an C ist nicht nach § 3 Abs. 8 UStG in DE umsatzsteuerbar, da der Lieferer B nicht die Einfuhrumsatzsteuer schuldet. Die Voraussetzungen des § 3c Abs. 3 UStG-E liegen ebenfalls nicht vor. B muss sich daher nicht in DE registrieren lassen. C schuldet die Einfuhrabgaben, insbesondere die Einfuhrumsatzsteuer (Art. 77, 18 UZK). Der Zusteller kann aber – immerhin – zusammen mit der Anmeldung der Ware zur Überlassung in den freien Verkehr eine aufgeschobene Steuererklärung und Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer nach § 21a UStG-E beantragen: Der Warenwert ist geringer als 150 € und die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 iVm § 18k UStG-E ist nicht anwendbar.

4. Einfuhr und Lieferungen über einen Online-Marktplatz (B2C)

4.1 Fiktion eines Reihengeschäfts nach § 3 Abs. 3a UStG-E (Kommissionsmodell)

4.1.1 Indienstnahme der Schnittstellenbetreiber

Eine zentrale Neuerung gilt dem Tatbestand und Ort grenzüberschreitender Versandlieferungen (B2C) innerhalb der EU oder in die EU, soweit an der Einfuhr bzw. Lieferung Drittlandsunternehmen über eine elektronische Schnittstelle, zB über einen Online-Marktplatz, als „Dritte“ beteiligt sind.¹¹ Sind an diesen Fernverkäufen „unterstützende“ digitale Unternehmen (Online-Marktplätze oder Plattformen¹²) beteiligt, so fingiert das Gesetz unter bestimmten Bedingungen im Wege einer Leistungskommission (nachfolgend: Kommissionsmodell) eine Steuerschuldnerschaft dieser Unternehmen

¹¹ Art. 14a, 33, 369I ff. MwStSystRL nF.

¹² Zu einer Typologie der Plattformen (Dienstleistungs- und Warenplattformen) mit Blick auf den Leistungsaustausch *Neugebauer* UR 2020, 1.

(„Schnittstellenbetreiber“) im Bestimmungsland des Verbrauchers. Den weit gehaltenen Begriff der Unterstützung präzisiert Art. 5b MwStVO. Hier genügt es bereits, dass der Schnittstellenbetreiber eine „Bedingung“ für die Lieferung setzt. Keine Unterstützung, und damit keine Steuerschuldnerschaft, liegt vor, wenn er weder an der Bestellung, der Lieferung oder der Zahlung beteiligt ist. Art. 5c MwStVO eröffnet dem Unternehmer eine begrenzte Vertrauensschutzregelung, wenn er die maßgebliche Umsatzsteuer zum Nachteil des Fiskus abführt. Deutschland hatte zuvor schon eine bloße Haftungsregelung dieser Unternehmen angeordnet, die noch in Kraft bleiben soll.¹³ Soweit Ferngeschäfte aus dem Drittland betroffen sind, erfasst die Regelung mit einem abgesenkten Schwellenwert besonders die inkriminierten sog. Kleinsendungen etwa aus Asien unterhalb der Deklarationsgrenze.

Von diesem Konzept und Kommissionsmodell („deemed supplier“) verspricht sich die EU einen verbesserten Steuervollzug. Es hat zur Folge, dass nicht mehr der kaum greifbare Drittlandsunternehmer, sondern der Plattformbetreiber die Mehrwertsteuer für die Lieferung an den Verbraucher schuldet. Letzterer ist für den Fiskus auch dann – aus Gründen der Größe und sog. Compliance – eher erreichbar, wenn er seinen Sitz nicht im Gemeinschaftsgebiet hat.

Diese Portalregelung des Art. 14a nF MwStSystRL ähnelt zwar der Portalregelung des § 3 Abs. 11a UStG (iVm Art. 9a MwStDVO) für grenzüberschreitende Dienstleistungen, zielt aber hier im Wesentlichen auf Betrugsbekämpfung gegenüber Drittlandshändlern, kaum auf eine wirkliche Vereinfachung der fingierten Steuerschuldzurechnung. Eine weitere Indienstrategie der Online-Marktplätze (Schnittstellenbetreiber) im Haftungswege regelt die Vorschrift.

4.1.2 Lieferkette

Vielmehr installiert sie eine kommissionsähnliche fingierte Lieferkette („Verkaufskommission“) vom Marktplatzhändler an den Marktplatzbetreiber und von diesem an den privaten Endkunden. Fingiert wird, dass der Betreiber der elektronischen Schnittstelle die Waren vom Händler selbst bezieht (ruhende Lieferung) und dann selbst an den privaten Endabnehmer der Ware liefert (bewegte Lieferung, § 3 Abs. 6b UStG-E). Der Bestimmungsort folgt nach Art. 33 MwStSystRL dem Bestimmungs- und Verbrauchslandprinzip. Der Marktplatzbetreiber schuldet dann, unabhängig von seiner Ansässigkeit, die Mehrwertsteuer, die der Endkunde ihm im

Kaufpreis zahlt. Jener rechnet im Wege der Gutschrift mit dem Händler ab, der im Drittland ansässig ist. Online-Marktplätze werden zukünftig von ihren Händlern den Transportweg und andere Lieferdetails regelmäßig abfragen müssen, um die umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen der Lieferkettenfiktion zu erfüllen. Der Lieferkette liegt rechtstechnisch ein Reihengeschäft zugrunde.

4.1.3 Begriff der elektronischen Schnittstelle

Unter den europarechtlichen Begriff der elektronischen Schnittstelle fallen insbesondere Online-Marktplätze, Plattformen, Portale oder Ähnliches. Damit sind primär Internet-Plattformen gemeint, die als elektronische Plattformen den Verkauf von Waren „unterstützen“, zB eine „Vermittlung“, die in einem Verkauf auf der Plattform endet, wenn der Plattform die Identität von Käufer und Verkäufer bekannt ist, oder wenn (auch) die Bezahlung der Ware über die Plattform läuft. „Unterstützen“ meint hier praktisch „ermöglichen“ oder umgangssprachlich ein „Vermitteln“ zwischen Händler und Erwerber.¹⁴ Nach Art. 5b MwStVO bedeutet der Begriff „unterstützen“ die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, um es einem Erwerber und einem Lieferer zu ermöglichen, in Kontakt zu treten, woraus eine Lieferung resultiert. Nicht von dieser Regelung betroffen sind andere elektronische Schnittstellen ohne Unterstützungsfunktion, bloße Vergleichs-Websites oder C2C-Websites für die rein private Nutzung, Suchmaschinen, reine Zahlungsverkehrs-Dienstleister oder der direkte Verkauf über Webseiten, ohne Einschaltung und „Unterstützung“ durch einen gesonderten Marktplatz.

Praktisch ist zu beachten, dass viele große Internetfirmen, zB Amazon, doppelte oder mehrfache (und wettbewerbspolitisch problematische) Geschäftsmodelle verfolgen: einerseits sind sie als „Vermittler“ für Drittanbieter tätig (Portalmodell, zT mit Werbetätigkeit), andererseits sind sie mittlerweile auch selbst als Händler tätig (Eigenhändlermodell). „Dazwischen“ sind sie aber auch als „echte“ Vermittler tätig (Agentenmodell). Für die Mehrwertbesteuerung von Lieferungen müssen diese Internetfirmen sowohl das Kommissionsmodell als auch das reine Ortsmodell beachten und unterscheiden.

4.2 EU-Fernverkauf ohne Drittlandsbezug

Die Anwendung des § 3 Abs. 3a UStG-E setzt ua voraus, dass der Händler nicht innerhalb der EU ansässig ist. Ist der Händler innerhalb des Gemeinschaftsgebiets ansässig, ist die Fiktion des Reihengeschäfts nicht anwendbar. Für diesen „reinen“ EU-Fall ohne Drittlandsbezug er-

¹³ § 25e UStG; näher zu Unionsrechtmäßigkeit *Hidien DStR* 2020, 257.

¹⁴ Vgl. die „begrifflichen“ Schwierigkeiten BR-Drs. 503/20, 58 zum JStG 2020.

geben sich für den Fall der Unterstützung des Kaufs, zB durch einen Online-Marktplatz, keine abweichenden Lösungen. In den genannten Beispielen 1 und 2 ist § 3 Abs. 3a UStG-E daher hier nicht anwendbar. Die Lösungen bleiben bei Einschaltung eines Online-Marktplatzes mithin gleich.

4.3 Fernverkauf mit Drittlandsbezug ohne direkte Einfuhr

Dagegen ist § 3 Abs. 3a UStG-E auch dann anzuwenden, wenn der Händler im Drittland ansässig ist, aber die Ware sich bereits im Gemeinschaftsgebiet befindet (vgl. auch Beispiel 3). Die Lieferung des Händlers B an den Marktplatz M wird dann nach § 4 Nr. 4c UStG-E steuerfrei sein. Es handelt sich um eine echte Steuerbefreiung aus Vereinfachungsgründen. Für die steuerpflichtige Lieferung des Marktplatzes M an den Endkunden C kann M dann das Besteuerungsverfahren EU-OSS (§ 18j UStG-E) in Anspruch nehmen.

Beispiel 9:

Der in den USA ansässige Onlinehändler B veräußert über einen Online-Marktplatz M (Sitz in China) einen Kopfhörer im Wert von 500 € an die Privatperson C in Frankreich. Die Ware wird aus dem Lager des B in DE an C versendet. Es liegt ein Reihengeschäft gemäß § 3 Abs. 3a S. 1 UStG-E vor. Die ruhende Lieferung des B an M ist gemäß § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG in DE steuerbar, aber nach § 4 Nr. 4c UStG-E steuerfrei. Die Lieferung des M an C ist nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in DE steuerbar und steuerpflichtig, wenn M die Lieferschwelle des § 3c UStG-E (10.000 €) *nicht* überschreitet. M kann diesen Umsatz im besonderen Besteuerungsverfahren (EU-OSS) nach § 18j UStG-E erklären. Andernfalls muss er sich in Deutschland registrieren lassen.

Abwandlung 1:

Überschreitet B die Lieferschwelle oder verzichtet er auf deren Anwendung, ist die Sonderortsregel des § 3c UStG-E anzuwenden. Ort der Lieferung des M an C ist daher gemäß § 3c Abs. 1 UStG-E der Wohnsitz des C in Frankreich. Dort ist der Umsatz steuerbar und steuerpflichtig. M muss sich grundsätzlich in Frankreich registrieren lassen, es sei denn, er meldet diesen Umsatz im Antragsverfahren EU-OSS an.

Abwandlung 2:

Wie im Ausgangsfall, aber die Kamera befindet sich in einem Lager des B in Rotterdam (NL) und wird von dort an C versendet. Hier ist die ruhende Lieferung des B an M *entsprechend* § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG in NL steuerbar, aber *entsprechend* § 4 Nr. 4c UStG-E (bzw. Art. 136a MwStSystRL) in NL steuerfrei.

Beispiel 10:

Der in den USA ansässige Onlinehändler B veräußert über einen Online-Marktplatz M (Sitz in USA) einen Laptop im Wert von 500 € an die Privatperson C in DE. Die Ware wird aus der Betriebsstätte des B in DE an C versendet. Es liegt ein Reihengeschäft gemäß § 3 Abs. 3a S. 1 UStG-E vor. Die Lieferung des B an M ist gemäß § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG in DE steuerbar, aber

nach § 4 Nr. 4c UStG-E steuerfrei. Die Lieferung des M an C ist nach § 3 Abs. 6 S. 1 iVm Abs. 6a UStG-E in DE steuerpflichtig. M muss sich in DE registrieren lassen, es sei denn, er erklärt den Umsatz im Rahmen des EU-OSS (§ 18j UStG-E).

4.4 Fernverkauf mit Einfuhr aus dem Drittland

Ist der Händler im Drittland ansässig und befindet sich die Ware ebenfalls im Drittland, ergeben sich im Rahmen der beiden Reihenslieferungen unterschiedliche Rechtsfolgen für die Einfuhrumsatzsteuer und Umsatzsteuer, je nach Art der Zollabfertigung und des Wertes der Ware.

4.4.1 Warenwert über 150 €

Beispiel 11:

Der in den USA ansässige Onlinehändler B veräußert über einen Online-Marktplatz M einen PC im Wert von 1.000 € an die Privatperson C in DE. Die Ware versendet B aus seinem Lager in den USA direkt an C. B übernimmt die Zollanmeldung. Es liegt kein Reihengeschäft vor, da der Warenwert 150 € überschreitet (vgl. § 3 Abs. 3a S. 2 UStG-E). B ist Schuldner der Einfuhrabgaben (Zoll und EUSt, Art. 77 UZK). Die Lieferung des B an C ist gemäß § 3 Abs. 8 UStG in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig.

Abwandlung:

Der in den USA ansässige Onlinehändler B veräußert über einen Online-Marktplatz M einen PC im Wert von 1.000 € an die Privatperson C in DE. Die Ware versendet B aus seinem Lager in den USA direkt an C. C übernimmt die Zollanmeldung. Es liegt kein Reihengeschäft vor, da der Warenwert 150 € überschreitet (vgl. § 3 Abs. 3a S. 2 UStG-E). C ist Schuldner der Einfuhrabgaben (Zoll und EUSt, Art. 77 UZK). Die Lieferung des B an C ist gemäß § 3 Abs. 6 S. 1 UStG nicht in Deutschland steuerbar. B treffen keine steuerrechtlichen Pflichten in Deutschland.

4.4.2 Warenwert unter 150 €

Beispiel 12:

Der in den USA ansässige Onlinehändler B veräußert über einen Online-Marktplatz M eine externe Festplatte im Wert von 140 € an die Privatperson C in DE. Die Ware versendet B aus seinem Lager in USA direkt an C. B übernimmt die Zollanmeldung. Es liegt ein Reihengeschäft vor, da der Warenwert 150 € unterschreitet (vgl. § 3 Abs. 3a S. 2 UStG-E). B ist Schuldner der Einfuhrabgaben (Zoll und EUSt, Art. 77 UZK). Beauftragt B einen Zustellungsdienst, so kann dieser das besondere Verfahren nach § 21a UStG-E in Anspruch nehmen. Die (ruhende) Lieferung des B an M ist gemäß § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG nicht in Deutschland steuerbar. Gemäß § 3 Abs. 7 S. 1 UStG liegt der Abgangsort in den USA. Dies entspricht dem Charakter des Reihengeschäfts und der Anwendung des Art. 31 MwStSystRL.

Eine Ortsverlagerung ins Inland nach § 3 Abs. 8 UStG (entsprechend Art. 32 UAbs. 2 MwStSystRL) scheidet daran, dass die Regelung eine bewegte Lieferung voraussetzt (ebenso Abschn. 3.13 Abs. 2 S. 3 UStAE). Die (bewegte) Lieferung des M

an C (vgl. § 3 Abs. 6b UStG-E) ist in Deutschland steuerbar (§ 3c Abs. 3 S. 3 UStG-E) und steuerpflichtig. M schuldet die Umsatzsteuer in Deutschland, auch wenn M das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG-E (I-OSS) nicht beantragt.

Abwandlung 1:

Falls M den Ausgangsumsatz an C im besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG-E (I-OSS) erklärt: Es liegt weiterhin ein Reihengeschäft vor (§ 3 Abs. 3a S. 2 UStG). Die Einfuhr der Ware ist für B aber gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG-E steuerfrei; B muss der Zollverwaltung aber die I-OSS-Nummer des M vorlegen. Die beiden Lieferungen sind wie im Ausgangsfall zu beurteilen.

Abwandlung 2:

C oder ein Zusteller im Namen und für Rechnung des C übernimmt die Zollanmeldung: Es liegt weiterhin ein Reihengeschäft vor (§ 3 Abs. 3a S. 2 UStG). C ist Schuldner der Einfuhrabgaben (Zoll und EUSt, Art. 77 UZK). Beauftragt C einen Zustelldienst, so kann dieser das besondere Verfahren nach § 21a UStG-E in Anspruch nehmen. Die Lieferung des B an M ist gemäß § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG nicht in Deutschland steuerbar (Abgangsort: USA). Die (bewegte) Lieferung des M an C (vgl. § 3 Abs. 6b UStG-E) ist in Deutschland steuerbar (§ 3c Abs. 3 S. 3 UStG-E) und steuerpflichtig. M schuldet die Umsatzsteuer in Deutschland, C trägt sie wirtschaftlich.

5. Bewertung und Fazit

Innerhalb weniger Jahre (2017–2019) hat die EU erste Grundlagen für einen vernetzten digitalen Binnenmarkt und europäischen Mehrwertsteuerraum geschaffen. Sie reagiert damit, wenn auch etwas spät, auf die realwirtschaftlichen Veränderungen einer digitalisierten Weltwirtschaft. Das umfangreiche und aufwendige Gesetzespaket, das im JStG 2020 umgesetzt wird, soll materiell- und verfahrensrechtliche Vereinfachungen im E-Commerce herstellen, aber auch die Besteuerung von Wareneinfuhren und Lieferungen aus dem Drittland an Nichtunternehmer und Endverbraucher (sog. Fernverkäufe) im jeweiligen Bestimmungsland der EU gewährleisten. Ziel ist eine Effektivierung des Verbrauchsortprinzips sowohl im materiellen Recht als auch im Verfahrensrecht sowie eine Verbesserung des Steuervollzugs. Letztlich wollen die Gesetzgeber damit die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten und der EU im Bestimmungsland der Fernverkäufe sicherstellen¹⁵ und dem noch mitgliedstaatlich dezentralisierten Verbrauchsortprinzip Genüge tun. Dieser modernisierende Reformprozess ist bei weitem noch nicht abgeschlossen.¹⁶

Den – prima facie – einfachen Weg, den Lieferort aller Einfuhrlieferungen in den jeweiligen Mitgliedstaat des

vermutlichen Verbrauchs zu fixieren, konnte der EU-Gesetzgeber – schon wie bisher – nur für den relativ einfachen Fall einer Warenbewegung innerhalb der EU eines zumeist auch innerhalb der EU ansässigen Unternehmers einschlagen. Der Steuerzugriff auf Unternehmer, die im Drittland ansässig sind, sei es als Händler, sei es als Betreiber von Plattformen und Marktplätzen, und die Durchsetzung des Verbrauchsortprinzips der Mehrwertsteuer stoßen hier auf der Vollzugsseite auf die völkerrechtlichen Grenzen des formellen Territorialitätsprinzips, es sei denn, die EU verfügt über entsprechende, aufwendige Amts- und Rechtshilfeabkommen zum Ursprungsstaat. Die Einbeziehung von Plattformanbietern, die an sich nur als Intermediäre und „Gatekeeper“ des Online-Handels fungieren, in die Mehrwertsteuererhebung der Händler, wird sich wohl als „wegweisende und absehbar effektive Maßnahme“¹⁷ erweisen. Die erheblichen Zusatzkosten werden die Plattformen letztlich auf Kunden und Endverbraucher abwälzen.

Der steuertechnische Trick des Gesetzespakets orientiert sich an Ausmaß und Art der Warenströme, besonders der Kleinsendungen, in die EU, ist aber gleichwohl auf die aktive Mitwirkung der ausländischen Unternehmen angewiesen. Im typischen Schwerpunkt werden diese Umsätze im Zeichen der globalisierten und digitalisierten Wirtschaft über große Plattformen mit Sitz in den USA oder in China abgewickelt. Stichwort und Schlagwort sind die sog. GAFA, ihre Satelliten und die von ihnen begründete Plattformökonomie. Das Gesetz fingiert ihre Steuerschuldnerschaft in einem Kommissionsmodell, ähnlich einer Dienstleistungskommission (§ 3 Abs. 11a UStG), und sorgt damit dafür, dass Ort und Steuerschuld (ursprünglich des Händlers) beim Verbraucher richtig verortet sind. Begrifflich ist dies zwar keine sog. Indienstnahme eines Privaten für die Steuerschuld einer anderen Person.¹⁸ Hier erweist sich das Steuerrecht aber als „flexibel“, zumal die neue Steuerschuld der Betreiber von Plattformen auf einer hinreichenden Sach- und Verantwortungsnähe zwischen ihrem Geschäftsmodell und der auferlegten Verpflichtung beruht, diese und die Händler auch in einer Geschäftsbeziehung verbunden sind und wesentliche Informationen dieses Geschäftsmodells in der Sphäre der Betreiber zusammenlaufen. Problematisch ist, dass die Neuregelung neben der kürzlich in Deutschland eingeführten Haftung von Markt-

¹⁵ Deutlich auch in Zeiten von Corona etwa VO 2020/1108 des Rates, ABl. v. 20.7.2020 L 244, 1, Erwägungsgrund 5 zur Verschiebung des Geltungsbeginns des Pakets auf 1.7.2021.

¹⁶ Übersicht über weitere Pläne bei *Vellen* UStB 2020, 84.

¹⁷ *Englisch* (Fn. 3), 1491 (1507).

¹⁸ Soweit das Gesetz eine Person zum Steuerschuldner erklärt, scheidet eine Qualifikation als Indienstnahme Privater aus, *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, 120.

platzbetreibern fortbestehen soll, die an sich ihre Berechtigung verloren hat.¹⁹

An dieser Stelle bestätigt sich im Übrigen ein bereits weltweiter rechtspolitischer Trend, wonach die Gesetzgeber die (großen) Digitalunternehmer zunehmend auch in die rechtliche Verantwortung nehmen und ihre umfangreichen Funktionen zumindest regulieren werden. Ein weiteres Beispiel aus der Mehrwertsteuer ist die zukünftige Inanspruchnahme von sog. Zahlungsdienstleistern²⁰; im Bereich der direkten Steuern bestehen mittlerweile schon in einigen Ländern unilaterale Digitalsteuern und die Staatengemeinschaft rund um die OECD²¹ plant derzeit eine Reform der globalen Besteuerung multinationaler, digitaler Unternehmen. Nicht zuletzt sind auch außersteuerrechtliche Regelungen, etwa im Wettbewerbsrecht²² oder im Regulierungsrecht²³ geplant.

Ob diese ambitionierten Ziele tatsächlich alle erreicht werden, bleibt abzuwarten. Die bereits 2017 eingeleiteten Neuregelungen haben jedenfalls erhebliche Auswirkungen auf Wirtschaft und Verwaltung. An erster Stelle, und immer noch, sind die Mitgliedstaaten in der Pflicht, ihre eigene IT-Infrastruktur aufzubauen und an die umfangreichen und komplizierten Neuregelungen anzupassen und zu pflegen. Auch hier ist, in naheliegender Reaktion, eine Digitalisierung der Verwaltungsprozesse eingeleitet worden. Dies betrifft zunächst die Kooperation der im Abgabebereich des Zolls, der Einfuhrumsatzsteuer und der Umsatzsteuer verbundenen nationalen Verwaltungen untereinander. Hier ist nicht auszuschließen, dass auch Kontroll- und Vollzugsdefizite die Steuererhebung eingeschränkt haben. Aufbau und Ablauf der mittlerweile drei besonderen Besteuerungsverfahren der Umsatzsteuer (§ 18i bis k UStG) obliegen in Deutschland dem BZSt; Art. 15 JStG 2020 hat hier § 5 FVG ergänzt.

Ob EU- und Drittlandsunternehmen (Händler, Plattformfirmen) zukünftig vermehrt diese optionalen besonderen Besteuerungsverfahren nutzen werden, bleibt ungewiss und wird davon abhängen, ob die strengen Modalitäten für die Unternehmen zweckmäßig sind.²⁴ Ins-

besondere ist das I-OSS nach § 18k UStG-E nur für Waren bis 150 € anwendbar und gilt nicht für verbrauchsteuerpflichtige Waren. Es ist auch nicht anwendbar auf Einfuhrwaren, die sich bereits im Gebiet der EU, etwa in einem Zolllager oder einer Betriebsstätte, befinden. Insofern ist bereits das Mehrwertsteuerrecht anwendbar²⁵, Lieferungen begründen dann einen innergemeinschaftlichen Fernverkauf iSd § 3c Abs. 1 UStG-E. Das Verfahren muss sich im Übrigen auch bei Entgeltminderungen oder Rücksendungen bewähren.²⁶ Denkbar ist auch, dass rechtsuntreue Unternehmen die neuen Möglichkeiten der Digitalisierung auch für Steuerbetrug gegenüber der Zoll- und Steuerverwaltung nutzen.²⁷ Die bestehende Besteuerungssystematik im Bereich B2B und im Sektor B2C ist sowohl für Lieferungen als auch für Dienstleistungen weiterhin betrugsanfällig und leistet dem Steuerbetrug nicht selten Vorschub. Das vorliegende Gesetzespaket leistet hier immerhin einen Beitrag, die bestehende Mehrwertsteuerlücke zu schließen.

Der Verwaltungsverbund im Bereich der Mehrwertsteuer als Teil des Mehrwertsteuerverbunds der Mitgliedstaaten mit der EU sowie der Mitgliedstaaten untereinander setzt hier auch einen Vertrauensvorschuss in die Exekutive voraus. Von einem – mitunter klandestinen – Mehrwertsteuerverbund kann gesprochen werden, sofern und soweit EU und Mitgliedstaaten und letztere auch untereinander in den Bereichen der Gesetzgebung, Verwaltung und Judikative interagieren und nicht zuletzt von den Steuererträgen profitieren. Die erwähnten Besteuerungsverfahren der einzigen Anlaufstelle werden nicht nur nach je nationalem Abgabenrecht durchgeführt, der Verwaltungsstaat muss fremde Steuererträge zudem an den eigentlichen Verbrauchsstaat abführen. Ggf. muss der Verwaltungsstaat auch Umsatzsteuer erstatten. Solchen versteckten Steuerverteilungssystemen wird in vielen Mitgliedstaaten eher mit Skepsis begegnet. Das EU-Gesetzespaket hat zudem die oben erwähnte sog. ZusammenarbeitsVO MwSt ergänzt und einen weiteren Informationsaustausch (mit Speicherung) der Mitgliedstaaten untereinander im Bereich der Daten der Beteiligten am I-OSS vorgeschrieben. Ob all dies den bestehenden Kontroll- und Erhebungsdefiziten abhelfen wird, kann bezweifelt werden. Aufbau und Organisation solcher EU-weit wirksamer Datenbanken werfen nicht zuletzt auch datenschutzrechtliche Fragen auf.

Schließlich erleichtert das recht komplizierte Gesetzespaket kaum die Rechtsanwendung. Mit Bedacht hat da-

¹⁹ Daran ändert auch die Anpassung des § 25e UStG-E nichts; zudem sind die Meldepflichten für Online-Händler unabgestimmt; aA wohl *Sterzinger* UStB 2020, 288 (298). Krit. zu § 25e (aF) UStG *Hidien* DStR 2020, 257.

²⁰ Näher *Hidien* UStB 2020, 299.

²¹ Zuletzt OECD/G20, Tax Challenges Arising from Digitalization, Report on the Pillar one Blueprint, Inclusive Framework on BEPS, 2020.

²² Zuletzt in den USA der Rechtsausschuss des Repräsentantenhauses, Committee of the Judiciary, Investigation of Competition in digital Markets, 2020.

²³ Die EU plant ein grundlegendes Gesetz für digitale Dienste, „Digital Services Act“.

²⁴ Skepsis etwa bei *Oldiges/Mateev* DStR 2020, 1937 (1944), die die Neuregelungen aus 2017 schon nicht mehr als zeitgemäß ansehen.

²⁵ EuGH v. 8.11.2012 – C-165/11, *Profitube*, BeckRS 2012, 82369 Rn. 67.

²⁶ Zu diesen Komplikationen *Merkx* ec tax review 2020, 197 (203).

²⁷ Krit. *Lamensch* International VAT Monitor 2018, 49.

her die EU-Kommission²⁸ ein englischsprachiges Vademecum für die Anwendung der neuen Regelungen ohne rechtliche Bindungswirkung veröffentlicht, freilich mit knapp 100 Seiten auch keine leichte Kost. Wirkliche Vereinfachungen für alle Verfahrensbeteiligten, auch die Nutzung der Digitalisierung zur Vereinfachung des Verfahrensrechts und der Steuererhebung, haben sich bisher nicht durchsetzen können. Von einer echten, am Ursprungslandprinzip orientierten Binnenmarktsteuer haben sich die EU und ihre Mitgliedstaaten mittlerweile verabschiedet; zu mächtig und gegensätzlich sind hier die Fiskalinteressen der Mitgliedstaaten. Die (Corona-) Krise ist hier offenbar nicht die „Mutter“ der Reform. Die deutsche Umsetzung ist gesetzestechnisch nicht nur wegen der Verweisungen noch verwirrender und über-

lastet besonders die Grundregelung der Lieferung in § 3 UStG. Die EU-Regelungen haben dagegen Liefertatbestand und Ortsregelungen übersichtlich formiert. Ähnlich wortreich und detailverliebt sind die §§ 18i–k UStG-E. Vielleicht wäre doch bald, spätestens mit der Einführung eines endgültigen Mehrwertsteuersystems, der Erlass eines von Grund auf reformierten deutschen Mehrwertsteuergesetzes sinnvoll und angebracht.



PROF. DR. HABIL. JÜRGEN W. HIDIÉN

RA/StB in Münster.

Feedback bitte an digitax@beck.de.

²⁸ EU Commission, Explanatory Notes on VAT e-Commerce rules, Sept. 2020.

Digitale Verrechnungspreisprüfungen

Die steuerliche Betriebsprüfung nutzt immer öfter öffentlich zugängliche und unternehmensinterne Daten zur Bearbeitung von verrechnungspreisrelevanten Sachverhalten. Wie verändert die Digitalisierung denkbare Prüfungsansätze und -methoden?

STEFAN JAHN

1. Digitalisierung

Die zunehmende Digitalisierung hat für die OECD-Staaten nicht nur Reformanstrengungen für das internationale Besteuerungssystem an sich ausgelöst (zB BEPS, CbCR). Aktuelle Digitalisierungstrends, wie zB die XRechnung oder der Austausch von Rechnungsdaten mit den Steuerbehörden (wie zB in Italien), zeigen auf, dass sich multinationale Unternehmen und die national agierenden steuerlichen Betriebsprüfungen mit einer immer stärkeren Digitalisierung der Rechnungslegung auseinandersetzen müssen.

Die Strukturen in multinationalen Konzernen mit hoher Arbeitsteilung und hohem Spezialisierungsgrad haben dazu geführt, dass Prozesse zunehmend international verflochtener wurden und für externe Prüfer nur noch schwer zu durchdringen sind. Es ist infolgedessen nütz-

lich, sich im Rahmen dieses Beitrags mit einigen Aspekten der digitalen Verrechnungspreisprüfung zu befassen.¹

2. Datenzugriff

Das Recht der Betriebsprüfung auf Datenzugriff (§ 147 Abs. 6 AO) beschränkt sich auf Daten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Der Umfang der Daten wird bestimmt durch den Bezug auf § 147 Abs. 1 AO. Der Umfang des Zugriffsrechts ist zwischen Literatur, Rechtsprechung und Finanzverwaltung strittig.² Darun-

¹ Der Beitrag erhebt daher nicht den Anspruch, alle denkbaren digitalen Prüfungsansätze und -methoden und alle denkbaren operativen Preisbildungsprozesse umfassend zu besprechen.

² Vgl. zB die einschränkende Auffassung von *Uterbark/Peters/Braun* (beck.digitax 2020, 13) zum Datenzugriff auf E-Mails oder des FG Rheinland-Pfalz (v. 13.6.2006 – 1 K 1743/05, DStRE 2006, 1550) zum Datenzugriff auf Kostenstellenrechnungen; vgl. dagegen GoBD, BMF v. 28.11.2019 – IV A 4 – S 0316/19/10003 :001, BStBl I 2019, 1269, BeckVerw 453300 und *Wargowske* beck.digitax 2020, 272 Tz. 2 und 3 zur digitalen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht und zum Zugriff auf die Daten.

ter fallen fraglos Unterlagen aus der Finanz- oder Lohnbuchhaltung, wie zB Bücher und Aufzeichnungen, sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen (§ 147 Abs. 1 AO). Zum Verständnis von Verrechnungen erforderliche Unterlagen, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt wurden, gehören mE ebenfalls dazu.

Doch was heißt das konkret? Wie weit geht der Zugriff vor allem auf (freiwillig erstellte) Daten, die zum Verständnis von Verrechnungen erforderlich sind? In welchen Konstellationen haben Daten eine Relevanz für die Ermittlung von Verrechnungspreisen? Was kann in diesen Daten analysiert werden?

3. Relevante Daten

Digitale Prüfungshandlungen sind im Bereich der Verrechnungspreise insbesondere bei öffentlich zugänglichen Daten langjährige Betriebsprüfungspraxis (zB aus Unternehmensdatenbanken für Zwecke der Angemessenheitsanalyse).

Zunehmende Bedeutung erhalten jedoch auch Analysen von unternehmensinternen Daten nach einer Datenträgerüberlassung (Z 3), wie zB aus

- a) der Finanzbuchhaltung (zB aus dem Rechnungsausgangsbuch),
- b) der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) und
- c) anderen unternehmensinternen Daten (wie zB Handels- oder Geschäftsbriefe).

In den vorliegenden Ausführungen sollen dabei speziell die Rahmenbedingungen, die Chancen, aber auch die Grenzen bei der Analyse dieser Daten dargestellt werden.

4. Status Quo der Datenanalyse

Im Bereich der Verrechnungspreisprüfung sind mitunter größere Datenmengen aus dem Bereich der KLR wie auch der Finanzbuchhaltung und anderen unternehmensinternen Daten zu untersuchen. Die Datenmenge stellt die Betriebsprüfung vor Herausforderungen.

Da aber bei deren Auswertung und vor allem Aufbereitung auch einige betriebswirtschaftliche Kenntnisse und betriebsspezifische Erfahrungswerte erforderlich sind, wird den Unternehmen des Öfteren die Art und Weise der Datenanalyse von der Betriebsprüfung vorgegeben und sodann das Ergebnis dieser unternehmensinternen Analysen für die Prüfung der Verrechnungspreise weiter genutzt. Die Praxis zeigt jedoch, dass die Ergebnisse von firmeninternen Analysen oft

stark aggregiert sind und statisch mit Screenshots übermittelt werden.

Durch die eigene Datenanalyse von nicht aggregierten Daten und die Nutzung von Visualisierungslösungen kann die Betriebsprüfung dagegen bei einer dynamischen Visualisierung (zB Hineinzoomen von der Summe in Einzeldaten) nicht nur auf die Abbildung und Präsentation von Analyse-Ergebnissen beschränkt sein, sondern selbst vertiefende Analysen vornehmen.

*Analysetechnik:*³

Im Rahmen der operativen Verrechnungspreisprüfung kommen insbesondere folgende Analysetechnologien in Betracht:

- Zeitreihenanalysen (zB zur Analyse der Volumina, der Preiszu- oder abschlüge, der Rohgewinne im Handel absolut oder relativ nach Art der Geschäftsbeziehung und der Produkte oder Funktionen),
- Korrelationsanalysen (zB zur Analyse von geschäftlichen Zusammenhängen),
- Trendanalysen (zB für Anpassungsrechnungen, Vorabverständigungsverfahren),
- Schichtungen (zB für Stichproben).

Daneben gibt es weitere Analysefunktionen in der Prüfsoftware (zB IDEA, SRP-Vorlagen, Tabellenkalkulationsprogramme), die Erkenntnisse zum Verständnis der operativen Verrechnungspreisbildung liefern könnten (zB Statistiken, Extraktionen, Indizierungen, Gruppierungen, Filterungen, Pivot-Tabellen, Stammdatenanalysen).

5. (Interner) Preisvergleich

Da im allgemeinen Geschäftsverkehr einzelne Lieferungen und Leistungen in der Regel Gegenstand der Geschäftsbeziehungen sind, erfolgt die Bestimmung des Verrechnungspreises transaktionsbezogen. Lediglich die Überprüfung der Angemessenheit des Verrechnungspreises erfolgt in der Regel auf Basis einer Jahresbetrachtung. Da die deutsche Finanzverwaltung will, dass die Preise unter Berücksichtigung der verfügbaren Informationen im Zeitpunkt der Preisfestsetzung angemessen festgesetzt werden, ergibt sich damit auch die Erforderlichkeit, die Bestimmung der Verrechnungspreise transaktionsbezogen zu überprüfen.⁴

³ Zur Technik der digitalen steuerlichen Außenprüfung vgl. *Wargowski/Greil* FR 2019, 608; *Weißkopf/Wähnert* BBK 2012, 127; *Werner/Wähnert* ISr 2016, 811; *Wolenski/Wähnert* IWB 2015, 105; *Wähnert* StBp 2014, 217 und zum ETL-Prozess bei der Datenanalyse *Schindler/Totzek* IWB 2019, 827 (829).

⁴ Sog. Price Setting Approach, vgl. VerwGrS-Verfahren, BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570, BeckVerw 063381 Tz. 3.4.2012.6.

Ein (interner) Preisvergleich setzt voraus, dass ein Konzernunternehmen die gleiche Lieferung oder Leistung unter vergleichbaren Verhältnissen sowohl gegenüber verbundenen wie auch unverbundenen Unternehmen erbringt bzw. sowohl von verbundenen wie auch unverbundenen Unternehmen erhält.

In der Verrechnungspreispraxis wird der interne Preisvergleich seltener angewandt.⁵ In einer Studie im Auftrag der EU-Kommission wird beschrieben, dass die (interne) Preisvergleichsmethode oft deshalb nicht zur Anwendung kommt, weil die betroffenen Unternehmen nicht alle ihnen zur Verfügung stehenden (internen) Daten in der ERP-Software nach vergleichbaren Transaktionen untersucht hätten.⁶ Demnach besteht dann Prüfungsbedarf für die Betriebsprüfung, falls dieser (interne) Preisvergleich möglich ist und die an deren Stelle angewandte Verrechnungspreismethode nicht angemessen ist.

Die im Wege des Datenzugriffs gewonnenen Buchhaltungsdaten bieten meist erste Auswertungsmöglichkeiten, um einen Überblick über vergleichbare Transaktionen zu gewinnen (zB über bestimmte Aufwands- und Ertragskonten oder die Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung). Diese können eventuell um die Daten aus der operativen Preisbildung (zB aus der SAP-Konditionstechnik) ergänzt werden.

Mitunter sind dann Analysen nach den eingerichteten Schlüsselverzeichnissen zweckmäßig (zB Funktionsbereiche, Geschäftsbereiche, Warengruppen- und Artikelübersichten). Damit können Analysen der Fakturen nach den zugrunde liegenden Preiskonditionen (Zu- oder Abschläge wie zB Materialzuschläge oder Rabatte und Boni) je nach Kunden, Produkten oder Vertriebswegen erstellt werden. Daraus fortentwickelt lassen sich die Verkaufspreise und Konditionen für bestimmte Produkte an Dritte den Verkaufspreisen und Konditionen an verbundene Unternehmen gegenüberstellen.

Die Analyse und Visualisierung dieser Preiskonditionen kann auch zur Identifikation von bedeutsamen und „auffälligen“ Einzelsachverhalten (Ausreißer) oder auch zum Check der in der Sachverhaltsdokumentation (§ 90 Abs. 3 AO) erörterten operativen Preisbildung dienen. Bei der Einzelfallanalyse erweist sich dann auch die parallele Prüfung der Originalbelege per unmittel-

barem Datenzugriff (Z 1) am IT-System des Konzerns als sinnvoll.⁷

6. Kostenaufschlag

Ein typischer Fall der Verrechnungspreisprüfung betrifft risikoarme Unternehmen, welche auf Basis der Kostenaufschlagsmethode tätig werden. Die Kostenaufschlagsmethode dominiert die Verrechnungspreispraxis, denn sie ist aus Sicht der Unternehmenssteuerung sinnvoll und in ihrer Umsetzung relativ einfach.⁸ Sie ist die einzige Methode, die komplett auf den Kosten der verrechneten Lieferungen oder Leistungen aufsetzt.

Damit ist die Höhe der Kostenbasis von zentraler Bedeutung.⁹ Zu berücksichtigen ist, dass – obwohl grundsätzlich historische (Voll-)Kosten (dh Istkosten) zum Ansatz kommen könnten –, aus betriebswirtschaftlichen Gründen ggf. ein anderer Ansatz bevorzugt wird.¹⁰

Bei der Überprüfung der Kostenbasis stellt sich zB die Frage, ob die vom Auftraggeber beigestellten Rohstoffe und Materialien einbezogen werden müssen. Auch die zur Bestimmung eines angemessenen Gewinnaufschlags zu stellende Frage, ob die als Fremdvergleich herangezogenen Gewinnaufschläge unabhängiger dritter Unternehmen auf einer vergleichbaren Kostenbasis beruhen, könnte durch Analyse der Kostenbasis für die eigene Wertschöpfung aufgeklärt werden. Ebenso sinnvoll ist die Analyse der internen Leistungsverrechnung zwischen Kostenbasen mit unterschiedlichen Gewinnaufschlägen.

Das lässt sich durch einen Rückgriff auf die KLR analysieren. Damit unterliegen die entsprechenden Daten der internen KLR insoweit dem Zugriffsrecht der Betriebsprüfung.¹¹

6.1 KLR im Konzern

Zur Umsetzung von Zielen werden in Konzernen KLR-Systeme implementiert, um den Erfolg für interne Adressaten (Geschäftsführung, Aufsichtsrat) messbar zu machen. Da die Verrechnungspreisbestimmung – insbesondere im international agierenden Konzern – stark steuerlich motiviert sein kann und damit der betriebswirtschaftlichen Logik im Konzern oftmals diametral entgegensteht, besteht ein Zielkonflikt zwischen der

⁷ Es zeigt sich hier, dass in der Praxis eine Vielzahl der Datenzugriffe in einer Mischform von Z 1 und Z 3 erfolgt, vgl. *Wargowske/Werner beck.digitax* 2020, 133 (139).

⁸ Vgl. *Ditz/Bärsch/Kluge* IStR 2019, 299 Tz. 2.2.

⁹ Verwaltungsgrundsätze, BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218, BeckVerw 027721 Tz. 2.2.4.

¹⁰ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Rn. 2.49 S. 1; ggf. werden Durchschnittskosten, Wiederbeschaffungskosten, Grenzkosten oder nur variable Kosten, Sollkosten oder Plankosten verwendet.

¹¹ Vgl. FG Rheinland-Pfalz v. 13.6.2006 – 1 K 1743/05, DStRE 2006, 1550.

⁵ Vgl. *Ditz/Bärsch/Kluge* IStR 2019, 299 Tz. 2.2.

⁶ Es wird in dieser Studie von Deloitte auch vorgeschlagen, für die Suche nach relevanten Transaktionen einen mathematisch-statistischen Ansatz zu nutzen, vgl. Deloitte, Study on Comparable Data used for transfer pricing in the EU – Final Report, 2016, 34 und 35.

KLR und der steuerlichen Verrechnung im Konzern. Während für betriebswirtschaftliche Zwecke die rechtlichen und auch organisatorischen Grenzen vollständig aufgelöst werden müssen, um den Unternehmensverbund als eine wirtschaftliche Einheit betrachten zu können, ist für steuerliche Zwecke die Einhaltung genau dieser Grenzen zwingend erforderlich.

Die KLR liefert für das Controlling das Zahlenmaterial, das zur Führung des Unternehmens erforderlich ist. Das Controlling im Konzern ist üblicherweise ausgerichtet auf die wertschöpfungsorientierte Erfolgsmessung. Konzerne sind entweder funktional, in Sparten oder in Kombination als Matrix organisiert. Sie nutzen überwiegend bereichsübergreifende „Enterprise Resource Planning“ (ERP)-Software. Die Stärke des Controllings unter Nutzung von ERP-Software liegt in der Integration und bereichsübergreifenden Nutzung der im Konzern bei verschiedenen rechtlichen Einheiten im In- und Ausland vorhandenen Daten.¹² Bei jedem betriebswirtschaftlichen Vorgang im Unternehmen werden automatisch die entsprechenden Buchungen und damit Daten im Controlling erzeugt.¹³

Betriebswirtschaftliche Vorgänge:

Betriebswirtschaftliche Vorgänge in diesem Sinn sind beispielsweise:

- Entnahme von Rohmaterial für die Produktion,
- Erfassung von Personal- und Maschinenzeiten für die Fertigung,
- Fertigmeldung von Produkten und Ablieferung an ein Lager,
- Lieferung und Verkauf von Produkten,
- Buchung von Aufwand/Kosten für Personal, Energie, Abschreibungen.

In einem Unternehmen mit stufenweiser Fertigung kann man einen Güter- und Leistungsfluss entlang der Wertschöpfungskette beobachten.¹⁴ Zur dezentralen Steuerung können solche Unternehmen in eigenständige Entscheidungs- und Abrechnungseinheiten, sog. Profitcenter, aufgeteilt werden. Jede Produktionsstufe bildet dann eine Abrechnungseinheit. Lieferungen von einer Fertigungsstufe zur nächsten werden zu Verrechnungspreisen als betriebswirtschaftlicher Vorgang abgerechnet.

Verrechnungspreise sind für Zwecke des Controllings also üblicherweise nicht so ausgestaltet, dass sie zum

größtmöglichen Erfolg von einzelnen Funktionen führen (sollen), sondern in ihrer Summe zum maximalen Erfolg der Wertschöpfungskette (Koordinationsfunktion).

Zur Erfolgsmessung werden die betrieblichen Prozesse noch detaillierter über Kostenstellen abgebildet.¹⁵ In der Praxis kann insbesondere bei Konzernen mit einer hohen Anzahl von Sparten und einem hohen Internationalisierungsgrad der Wertschöpfungskette eine hohe Komplexität und Heterogenität an Kostenstellen beobachtet werden.

Zur Verrechnungspreisprüfung kann analysiert werden, welche Organisationseinheiten Lieferungen/Leistungen an andere Organisationseinheiten erbringen, die sich nicht in der gleichen rechtlichen Einheit befinden, und wie abgerechnet wird.

Organisationseinheiten:

Die Strukturen von Unternehmen werden in ERP-Systemen mit sog. Organisationseinheiten geordnet.¹⁶ Fragen dazu könnten lauten:

Buchungskreis: Welche Einheiten sind rechtlich selbständig und müssen eigene Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen erstellen?

Kostenrechnungskreis: Wo hat die Kostenrechnung ihren Sitz? Wird das Controlling für jeden Buchungskreis separat oder für mehrere gemeinsam ausgeführt?

Vertriebsbereich: Wer verkauft auf welchem Weg welche Waren?

Werk und Lagerort: Wo werden Waren hergestellt, gelagert und ausgeliefert?

Ergebnisbereich: Wie werden Ergebnisse im Konzern oder für Teilkonzerne zusammengeführt?

ERP-Systeme lassen es auch zu, dass, obwohl der Kostenrechnungskreis mehrere Buchungskreise umfasst, Kostenstellen/Profitcenter nur für betriebswirtschaftliche Vorgänge in einem Buchungskreis eingerichtet sind. Dann kann eine Prüfung der Verrechnung zwischen den Kostenstellen und Profitcentern Sinn machen.

Es sollte analysiert werden, ob Kostenstellen (CC)/Profitcenter (PC) für die Buchungskreise separat eingerichtet sind.

¹² Vgl. zu den Problemen bei der Bestimmung von konzerninternen Verrechnungspreisen im Spannungsfeld von Steuern und Controlling *van der Ham/Thier* IStR 2015, 168.

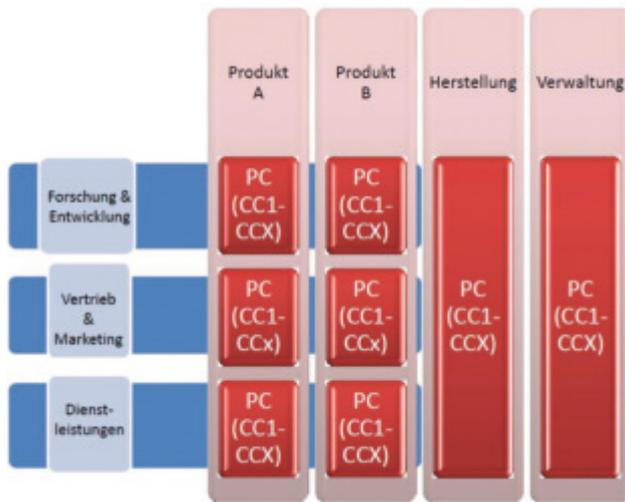
¹³ Vgl. *Brück*, Praxishandbuch SAP-Controlling, 5. Aufl. 2015, 27.

¹⁴ Vgl. *Wöhe*, Einführung in die ABWL, 25. Aufl. 2013, 205.

¹⁵ Vgl. *Renz/Wilmanns*, Internationale Verrechnungspreise, 2013, 38.

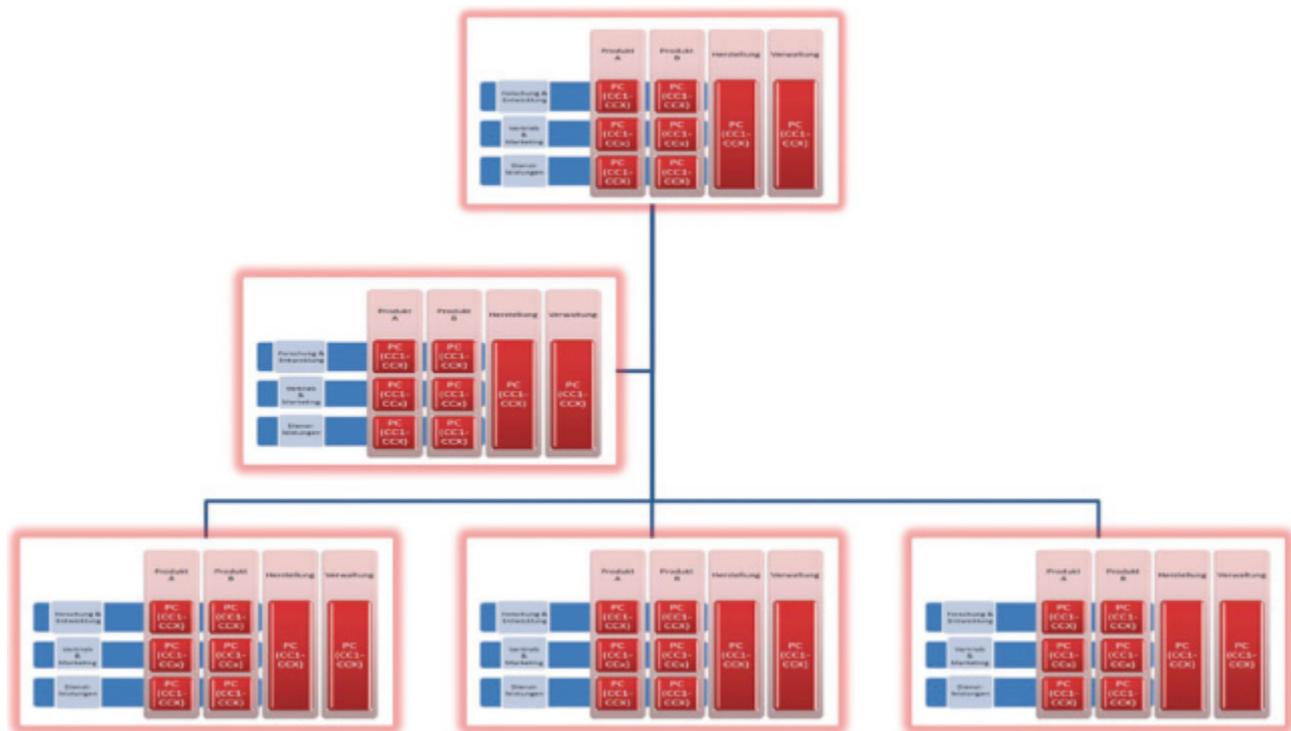
¹⁶ Vgl. *Brück* (Fn. 13), 42.

Bei einer Matrixorganisation könnte die Organisation im Konzern wie folgt aussehen:



Die Praxis zeigt Fälle, wie eine KLR aufgebaut werden kann, die sowohl für die interne Steuerung als auch für die steuerrechtliche Gewinnverteilung im Konzern geeignet ist, da die Funktionsbereiche des Gesamtkonzerns über gesonderte Kostenstellen/Profitcenter in den jeweiligen Buchungskreisen so strukturiert sind, dass die Bemessungsgrundlagen für Verrechnungen nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt werden können.¹⁷

Aus dem folgenden Organigramm ist zu erkennen, dass die Strukturen der in den jeweiligen rechtlichen Einheiten eingerichteten Kostenstellen (CC)/Profitcenter (PC) aussehen wie die Matrixorganisation des (Gesamt-)Konzerns. Somit ist eine funktionsbezogene Analyse der Kostenbasen für Verrechnungen nach der Kostenaufschlagsmethode mit den Daten aus der KLR (zB für Vertrieb & Marketing) der jeweiligen rechtlichen Einheit möglich.



Die Betriebsprüfung sollte bei einer vergleichbaren Profitcenterstruktur in der Lage sein, eine Prüfung der Kostenbasen umfassender vorzunehmen. Bei Unternehmensgruppen mit einer Profitcenterstruktur kommt den Verrechnungspreisen eine höhere Vermutung der Richtigkeit zu. Diese Struktur alleine genügt jedoch noch nicht als Nachweis dafür, dass die angewandte Kostenaufschlagsmethode dem Fremdvergleich entspricht.¹⁸

6.2 „Kalkulationstabellen“ bzw. „Verrechnungspreisprogramme“

Zu den zum Verständnis von Verrechnungen erforderlichen Unterlagen, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungs-

¹⁷ Verrechnungen sollten über einen verursachungsgerechten Schlüssel erfolgen. Diese werden aber nicht immer innerhalb der KLR automatisiert geführt. Bei Kostenstellen handelt es sich um einen Fall von Kostenbasen für Verrechnungen nach der Kostenaufschlagsmethode. Denkbar sind zB auch auftrags-/projektbezogene Verrechnungen.
¹⁸ Vgl. Krüger DStZ 2017, 914 Tz. III 4.

systems erstellt wurden, gehören auch manuell erstellte Kalkulationstabellen und alle zum Verständnis dieser Tabellen erforderlichen Unterlagen. Auch die Einsichtnahme in die relevanten Daten eines automatisierten „Verrechnungspreisprogramms“ kann der Sachverhaltsaufklärung dienen.

Der alleinige Verweis der Betriebsprüfung auf die Dokumentation nach § 90 Abs. 3 AO ist oftmals nicht ausreichend, denn es findet sich erfahrungsgemäß in den vorgelegten Dokumentationen nicht jedes Detail aus der operativen Verrechnungspreisbildung wieder.¹⁹ Die Erforderlichkeit ist bei Sachverhalten im Bereich von Masendaten immer dann gegeben, wenn nicht ganz offensichtlich bei allen Verrechnungen mit einheitlichen und überschaubaren Ansätzen sowohl bei Kostenbasen wie auch bei den Gewinnaufschlägen gearbeitet wurde.

Nicht erforderlich wäre die Einsichtnahme bei Unternehmen mit einer geringen Anzahl von Produkten/Produktgruppen, die offensichtlich wenig komplex verrechnet werden.

Der generelle Verweis auf die in Papierform vorgelegte Dokumentation nach § 90 Abs. 3 AO entspricht nicht den Erfordernissen der digitalen Betriebsprüfung. Aggregierte Daten lassen eine dynamische Visualisierung und eine vertiefende Analyse der Einzelverrechnungen nicht zu. Die in diesen „Verrechnungspreisprogrammen“ gepflegten Daten gehören zu den freiwillig erstellten Unterlagen und sind, falls für die vertiefende Analyse der Verrechnungen erforderlich, vorlagepflichtig.²⁰

Der Datenzugriff ist grundsätzlich verhältnismäßig, auch wenn ein gewisser Aufwand zur Qualifikation der steuerlich relevanten Daten auch bei Überlassung von bereits vorhandenen, griffbereiten Daten entstehen kann. Wenn die Einsichtnahme in ein solches Aufbewahrungssystem für den Steuerpflichtigen eine Belastung deshalb darstellt, da auch solche Transaktionen zu sehen sind, die nicht vom Prüfungsumfang erfasst sind, ist die Vorlagepflicht nicht unangemessen. Schließlich kann nicht derjenige, der seine Wertschöpfungsketten international aufstellt, demjenigen gegenüber bevorzugt sein, der Wertschöpfungsketten nur national betreibt und der vollen

Vorlagepflicht hinsichtlich seiner Kalkulationstabellen unterliegt.

Ob und wie der Datenzugriff notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar ist, muss unter Ermessensausübung in dem jeweiligen Einzelfall entschieden werden. Zur Ermessensausübung sollte sich der Verrechnungspreispraktiker fragen, welche Daten erforderlich waren, damit die Verrechnung operativ vorgenommen werden konnte. Gibt es eine (Nach-)Kalkulation? Welche Kenntnisse über die Verbindungen zwischen den jeweiligen Tabellen (Relationen) sind dabei für ein Verständnis erforderlich?

7. Wiederverkaufsmarge

Aus steuerlicher Sicht können die Produkte auf Ebene der ersten (zB Produktion im Land A) und zweiten Stufe der Wertschöpfungskette (zB Vertrieb im Land B) im Vergleich zur betriebswirtschaftlichen Sicht in der KLR vollkommen unterschiedlich verrechnet werden.

Ein wesentliches betriebswirtschaftliches Problem besteht bei einer Steuerung nach der Wiederverkaufsmarge darin, dass die lokale Vertriebsgesellschaft durch den Wiederverkauf keinerlei Informationen bezüglich der Herstellungskosten der Produktionsgesellschaft mehr erhält. Die Kostensicht wird durch die Anwendung der steuerlichen Verrechnungspreismethoden vollkommen zerschnitten. Dies kann im schlimmsten Fall dazu führen, dass die Vertriebsgesellschaft dauerhaft Produkte unterhalb der Herstellungskosten am Markt verkauft. Denn der lokalen Vertriebsgesellschaft wird durch Anwendung der Wiederverkaufsmethode für jede Transaktion eine gewisse Brutto- bzw. Nettomarge garantiert.

Dieses Beispiel zeigt, dass insbesondere bei mehrstufigen Lieferprozessen eine Steuerung des Konzerns auf Basis der konzerninternen Verrechnungspreise ohne Einführung eines weiteren Instrumentariums nicht möglich ist. Ein Verrechnungspreis, der die betriebswirtschaftliche Lenkungsfunction erfüllt, überschreitet üblicherweise die Grenzen dessen, was steuerlich zulässig ist. Die betriebswirtschaftliche Flexibilität, den Verrechnungspreis situationsgerecht zu gestalten und als Koordinationsinstrument einzusetzen, wird durch die steuerliche Zielsetzung, eine verursachungsgerechte Gewinnzuordnung im Konzern zu erhalten, weitestgehend kompromittiert.

Konzerne sind insoweit bei Implementierung einer Unterstützung bei der (Nach-)Kalkulation und Dokumentation von Verrechnungspreisen im ERP-System gezwungen, mehrdimensionale Verrechnungspreissysteme zu implementieren, welche eine nach betriebswirtschaftli-

¹⁹ AA Renz/Wilmanns (Fn. 15), 399.

²⁰ Die Vorlagepflicht gemäß § 200 Abs. 1 S. 2 AO erfasst auch solche Urkunden, für welche den Steuerpflichtigen keine gesetzliche Aufbewahrungspflicht gemäß § 147 Abs. 1 AO trifft. Vgl. FG Münster v. 22.8.2000 – 6 K 2712/00 AO, EFG 2001, 4, BeckRS 2000, 14663. Da bereits bestehende Befugnisse der Finanzbehörde nicht eingeschränkt werden, sind im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung auch alle diejenigen Urkunden vorzulegen, die nicht aufbewahrungspflichtig, aber steuerlich relevant sind, vgl. Wargowske/Werner beck.digitax 2020, 66 (67).

cher und steuerlicher Sicht getrennte Betrachtung zulässt. Neben Schattenrechnungen kommen dabei OLAP-Werkzeuge (OLAP = Online Analytik Processing)²¹ in Betracht. Soweit das ERP-System oder andere Werkzeuge eine steuerliche (Nach-)Kalkulation zulassen, unterliegen auch diese dem Datenzugriff.

8. Handels- und Geschäftsbriefe

Dem Datenzugriff unterliegen die empfangenen wie auch die abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe (§ 147 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO). Dass in dieser dankbar kurzen gesetzlichen Aufzählung erheblicher Zündstoff für die digitale Verrechnungspreisprüfung zu stecken scheint, zeigt die anhaltende Diskussion über die Vorlagepflicht von geschäftlichen E-Mails. Den Kritikern der Finanzverwaltung sei bei allem Verständnis im Hinblick auf deren Bedenken mitgegeben, dass sie bisher nicht aufzeigen konnten, wie aus dem digitalen Dilemma adäquat herauszukommen ist. Geschäftliche E-Mails sind und bleiben offensichtlich Geschäftsbriefe. Alle danebenstehenden Beweggründe gegen ein Datenzugriffsrecht zeigen angesichts der klaren Aufzählung im § 147 AO und des Gesetzesauftrages der Betriebsprüfung (§ 88 AO)²² keine andere denkbare Lösung.

Bei den aufzubewahrenden Handels- und Geschäftsbriefen sowie den sonstigen für die Besteuerung relevanten Unterlagen (§ 147 AO) handelt es sich auch nicht um erst auf Anfrage der Betriebsprüfung zu erstellende Aufzeichnungen, sondern um Unterlagen, die grundsätzlich geordnet zu erstellen und aufzubewahren sind.²³ Bei der Analyse von großen Datenmengen, zB der Analyse der Handels- und Geschäftsbriefe in Form von E-Mails, können zB graphentheoretische Methoden zum Einsatz kommen.²⁴

Die Finanzverwaltung sollte Know-how über die soziale Netzwerkanalyse aufbauen. Denn gerade dort könnten sich Analysemöglichkeiten ergeben, ob und in welchem Umfang bestimmte Personen im Unternehmen Funktionen und Risikokontrolle ausüben. Die Häufigkeit und die Art des E-Mail-Kontakts lassen sich dabei über verschiedene Messgrößen quantifizieren.²⁵ Mithilfe des sozialen Netzwerkes von bestimmten Personen in der E-Mail-Kommunikation ließe sich unter Umständen einschätzen, welche Personen bestimmte Funktionen ausführen.

Zum Beispiel gibt es verschiedene Instrumente und Methoden, mit denen sich die Arbeit von Forschung & Entwicklungszentren kontinuierlich überwachen und kontrollieren lässt, zB Login-Logout-Details der Mitarbeiter, aber auch wöchentliche Sitzungen, Schlüsselindikatoren/Matrizen, Arbeitsplanungen, monatliche Berichte/Anrufe/Konferenzen, ebenso wie Zeiterfassungsbögen und andere interne Tools. Die in diesem Zusammenhang erzeugten Aufzeichnungen und E-Mails könnten von steuerlicher Relevanz für die Dokumentati-on von (DEMPE-)Funktionen sein. Art und Umfang des E-Mail-Verkehrs eines inländischen Auftragsforschers mit seinem ausländischen konzerninternen Auftraggeber könnten so analysiert werden. Dabei kommt es jedoch nicht nur auf eine reine Quantifizierung des E-Mail-Verkehrs an, sondern in diesem Zusammenhang selbstverständlich auch auf den Inhalt der E-Mails.

9. Chancen

Bei Beantwortung der Frage, wo die wesentliche Wertschöpfung stattfindet, kann zB die Frage aufzuklären sein, ob und wo digitale immaterielle Werte generiert werden und wie sich die Kundenbeteiligung im digitalen Designprozess eines Produkts auf den Preis auswirkt. Dabei könnte es relevant sein zu untersuchen, ob es sich um die Kundenbeteiligung von konzerninternen oder konzernexternen Kunden handelt und ob diese außerhalb von Deutschland ansässig sind bzw. das Produkt in einem anderen Staat verwerten.

Da der Wert der Kundenbeteiligung sich in der operativen Preisbildung niederschlagen könnte (zB über unterschiedliche Grundpreise bzw. Abschläge), könnte man die vereinbarten Preiskonditionen analysieren. Hier könnten die Preiskonditionen nach Organisationseinheiten (zB Buchungskreise, Werke, Vertriebsbereiche) und Schlüsselverzeichnissen (zB Funktionsbereiche, Geschäftsbereiche, Warengruppen- und Artikelübersichten, Berechtigungen) strukturiert analysiert werden.

Anhand der Berichtigungen für die Festsetzung der Preiskonditionen könnte zudem das Funktionsprofil von einzelnen juristischen Einheiten im Konzern insoweit analysiert werden.

10. Realitäten

Laut einer Transferpreisstudie aus dem Jahr 2018 sollen die IT-Landschaften in Konzernen bislang eine eher geringe Unterstützung bei der (Nach-)Kalkulation und Dokumentation von Verrechnungspreisen bieten.²⁶

²¹ Vgl. *van der Ham/Thier* IStR 2015, 168 (174).

²² Vgl. *Hummel* beck.digitax 2020, 60 Tz. 6.3.

²³ AA *Uterhark/Peters/Braun* beck.digitax 2020, 13.

²⁴ Softwaretools (zB Gephi) könnten aber auch bei der internen Rechnungslegung genutzt werden, um zB unübersichtliche Organisations-sichten und Verrechnungen zwischen Controllingobjekten in der KLR strukturierter darzustellen.

²⁵ ZB anhand der Netzwerkdicthe.

²⁶ Vgl. *Ditz/Bärsch/Kluge* IStR 2019, 299 Tz. 2.5.

Trotz der eingangs dargestellten erheblichen Veränderungen von Wertschöpfungsketten in Konzernen durch die Digitalisierung (wie zB auch durch die 3D-Drucktechnik) und weiteren Digitalisierungstrends im Steuerkontext, stehen dabei notwendige Veränderungen in operativen Verrechnungspreissystemen wohl noch in einer Startphase. In Zukunft werden Änderungen in den Wertschöpfungsketten aufgrund der Digitalisierung die Betriebsprüfung vor besondere Herausforderungen stellen. Die Betriebsprüfung steht dann möglicherweise vor der Aufgabe, die tatsächliche ökonomische Aktivität eines Unternehmens „digital“ zu messen.

Veränderungen in den Wertschöpfungsketten aufgrund der Digitalisierung in der eher traditionell geprägten Industrie führen zB schon derzeit oftmals zu hohen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, die im Fall einer inländischen Muttergesellschaft und der Ansiedlung der wesentlichen Funktionen im Inland das inländische Steuersubstrat jetzt mindern. Wann und wo sich Erträge aus dieser laufenden Digitalisierungsaufgabe zeigen, erscheint gelegentlich fraglich zu sein.

Es ist zu erkennen, dass größere Mengen an Kundendaten, zB über E-Commerce-Plattformen, mittels vernetzter Datenauswertung direkt in mehreren Wertschöpfungsstufen ausgetauscht werden, die sowohl innerhalb eines Unternehmens als auch über Unternehmens- und Landesgrenzen hinweg genutzt werden.

11. Grenzen

Datenanalysen durch die Betriebsprüfung können insbesondere in Bereichen mit wiederkehrenden und manuell aufwändigen Prozessen Mehrwerte schaffen.

Voraussetzung für eine effektive und effiziente digitale Betriebsprüfung soll aber auch eine Erweiterung und (technische) Standardisierung der Datenzugriffsmöglichkeiten sein.²⁷ Angesichts der heterogenen Strukturen der KLR und der operativen Preisbildungsprozesse in internationalen Konzernen dürften Standards in diesem Bereich allerdings schwer umsetzbar sein, ohne dass der Gesetzgeber tätig wird. Es bestehen Zweifel, ob ein gesetzgeberisches Tätigwerden in diesem Kernbereich der unternehmerischen Tätigkeit denkbar ist.²⁸

Ein großer Informationsgehalt für die Verrechnungspreisprüfung ist aber nicht immer vorhanden, da KLR und Ergebnisrechnungen vorrangig anderen Zwecken dienen. Es muss daher davor gewarnt werden, in der

Datenanalyse ein „Patentmittel“ zu sehen. Für ein umfassendes Bild braucht man eine ausreichende Datenbasis, die zB eine globale Wertschöpfungskette abdeckt, die möglicherweise nicht umfassend als steuerlich relevant beurteilt werden könnte, da darin Daten von ausländischen Unternehmen enthalten sind.

12. Fazit

Es kann lohnenswert sein, bei der Verrechnungspreisprüfung vermehrt die operative Preisbildung und sonstige unternehmensinterne Daten unter die Lupe zu nehmen. Die verstärkte Nutzung der Daten aus der operativen Preisbildung, der KLR und dem E-Mail-Verkehr ist geeignet, die „Hoheit“ der Steuerpflichtigen über den Sachverhalt und den Amtsermittlungsgrundsatz ausgewogen zu gestalten.

Angesichts der dabei zu bearbeitenden Datenstrukturen ist aber auch auf die Verhältnismäßigkeit der Prüfungshandlungen zu achten. Denn es gibt größere Herausforderungen im Datenanalyseprozess bei der Datenaufbereitung aufgrund der individuellen Ausgestaltungsmöglichkeiten des operativen Preisbildungsprozesses und der individuellen Organisationsstrukturen der KLR.

Gewisse Standards, zB bei gängiger ERP-Software und der dortigen Datenexporte aus den Preiskonditionen und Kostenstellenrechnungen, sind jedoch erkennbar. Es gilt dabei, die Datenanalyse von Anfang an offen mit den Unternehmen gemeinsam im Rahmen eines iterativen Prozesses so zu entwickeln, dass die Analyseergebnisse am Ende auch wirklich nützlich für die Beurteilung der Verrechnungspreise sind.



STEFAN JAHN

Dipl.-Finw. (FH), Bundesbetriebsprüfer im Bundeszentralamt für Steuern, Bonn.

Der Aufsatz wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt allein die persönliche Auffassung des Verfassers wieder.

Feedback bitte an digitax@beck.de.

²⁷ Vgl. den Ausblick auf eine verstärkte Standardisierung in der digitalen steuerlichen Außenprüfung durch *Wargowske/Greil* FR 2019, 608 Tz. 5.

²⁸ *Wargowske/Greil* weisen zu Recht darauf hin, dass gesetzgeberisches Tätigwerden nur dann zu einem dauernden Erfolg führt, wenn die maßgeblichen handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Normen nur sehr zurückhaltend geändert werden, da nahezu jede rechtliche Änderung einer Anpassung in den digitalen Systemen bedarf und damit auch auf die Daten und deren Qualität nachhaltig einwirkt, FR 2019, 608 Tz. 6.

Die elektronische Signatur im Arbeitsrecht

Was genau eine stillichere Unterschrift ausmacht, ist eine Frage des Geschmacks. Über geschwungene Windungen, akkurate Bögen und sachliche Geraden lässt sich trefflich streiten. Unstrittig ist, dass die handschriftliche Signatur über Jahrhunderte hinweg auch ein Statussymbol war. Doch Globalisierung, Digitalisierung sowie die Entwicklungen in den Bereichen E-Commerce und E-Government erfordern eine digitale Alternative, deren Relevanz von derzeit nötigen Maßnahmen zur Kontaktbeschränkung unterstrichen wird. Die elektronische Signatur ist inzwischen in unserer Rechtsordnung fest verankert. Sie berührt Fragen der Echtheit von Dokumenten und hat somit eine hohe prozessrechtliche Bedeutung im Allgemeinen. Insbesondere im Arbeitsrecht, das sehr häufig mit Fragen der Authentizität von Dokumenten sowie mit der Wirksamkeit rechtlicher Gestaltungen konfrontiert ist, kann die elektronische Signatur über Wohl und Wehe entscheiden.

DR. MARKO LOOSE UND DR. YAVUZ TOPOGLU

1. Elektronische Signaturen im Überblick

Derzeit unterscheidet man drei Varianten der elektronischen Signatur.

1.1 Einfache elektronische Signatur

Die einfache elektronische Signatur umfasst nach dem Wortlaut des seit 2014 geltenden europäischen Rechts (eIDAS-Verordnung)¹ Daten in elektronischer Form, die anderen elektronischen Daten beigefügt oder logisch mit ihnen verbunden werden und die der Unterzeichner zum Unterzeichnen verwendet. Das beste Beispiel hierfür sind standardmäßige Signaturen unter E-Mails. Da keine weiteren technischen Voraussetzungen in Art. 3 Nr. 10 eIDAS-VO genannt sind und folglich eine Veränderung oder Verfälschung problemlos möglich ist, bietet diese Form der elektronischen Signatur die geringste Sicherheit.

1.2 Fortgeschrittene elektronische Signatur

Ist eine Signatur mit Merkmalen versehen, die eine Zuordnung zu einer identifizierbaren natürlichen Person ermöglichen und Verfälschungen des Datensatzes erkennbar machen, spricht man von einer fortgeschrittenen Signatur. Merkmale dieser Art sind in aller Regel ein geheimes und dem Unterzeichner zugeordneter Schlüssel in Form eines Software-Zertifikats.²

1.3 Qualifizierte elektronische Signatur

Eine fortgeschrittene elektronische Signatur wird wiederum erst dann zur sog. qualifizierten elektronischen Sig-

natur, sobald sie auf Basis eines qualifizierten Zertifikats mit einer sicheren Signaturerstellungseinheit (SSEE) erstellt wurde. Solche Zertifikate können lediglich von Vertrauensdiensteanbietern ausgestellt werden, die den Vorgaben der eIDAS-Verordnung entsprechen und die den jeweiligen Qualifikationsstatus von der dafür zuständigen Aufsichtsstelle erteilt bekommen haben.³ Daher bietet die qualifizierte elektronische Signatur die höchste Sicherheit vor Missbrauch und Fälschungen. Gemäß § 126 Abs. 3 BGB ist die qualifizierte elektronische Signatur auch die einzige elektronische Signaturvariante, die – sofern das Gesetz nichts anderes vorsieht – an die Stelle der eigenhändigen Unterschrift treten kann, wenn die Wahrung der Schriftform vorgesehen ist. Ihre prozessrechtliche Relevanz ist daher inzwischen vollumfänglich anerkannt.⁴

2. Anwendungsfelder im Arbeitsrecht

Das Arbeitsrecht kennt Formerfordernisse an verschiedenen Stellen. Diese sind – je nach Wichtigkeit der Dokumente – entweder die Schriftform nach § 126 BGB, die Textform gemäß § 126b BGB oder die elektronische Form gemäß § 126a BGB.

2.1 Individualarbeitsrecht

2.1.1 Arbeitsvertrag

Kodifizierte Regelungen über Form und Inhalt eines Arbeitsvertrages existieren nicht unmittelbar. Obwohl Arbeitsverträge folglich auch mündlich oder konkludent abgeschlossen werden könnten, müssen Arbeitsverträge in der Praxis als Nachweis der wesentlichen Vertragsbedingungen den Regelungen des NachwG, BBiG und

¹ Verordnung (EU) Nr. 910/2014 v. 23.7.2014 L 257, 73.

² Voigt/Herrmann/Danz NJW 2020, 2991 (2992).

³ Einsele in MüKoBGB, 8. Aufl. 2018, § 126a Rn. 11–20.

⁴ Vgl. Kranz/Hildebrandt/Müller NVwZ 2019, 1495.

AÜG standhalten.⁵ Bereits der auf nahezu alle Arbeitsverträge anwendbare § 2 Abs. 1 S. 3 NachwG sieht für Arbeitsverträge vor, dass hier der Gesetzesvorbehalt nach § 126 Abs. 3 BGB greift und keine elektronische Signaturmöglichkeit besteht. Nach § 2 NachwG hat der Arbeitgeber spätestens einen Monat nach Beginn des Arbeitsverhältnisses die wesentlichen Arbeitsbedingungen schriftlich niederzulegen, die Niederschrift zu unterzeichnen und dem Arbeitnehmer auszuhändigen. Zu beachten ist jedoch, dass ein Verstoß gegen § 2 NachwG nicht konstitutiv wirkt und damit die Wirksamkeit des Arbeitsverhältnisses auch bei einem Verstoß unberührt bleibt.

2.1.2 Befristung

Auch eine wirksame Befristung des Arbeitsvertrages bedarf gemäß § 14 Abs. 4 TzBfG der Schriftform. Ein Verstoß hiergegen bewirkt ebenfalls nicht die Unwirksamkeit des Arbeitsvertrages insgesamt, jedoch die Unwirksamkeit der Befristung oder auflösenden Bedingung.⁶

2.1.3 Kündigung und Aufhebungsvertrag

Gemäß § 623 BGB ist die elektronische Form für Kündigungen ausgeschlossen, es bedarf also weiterhin der eigenhändigen Unterschrift. Rechtsfolge eines Verstoßes gegen dieses Schriftformerfordernis ist die Nichtigkeit der Kündigung.⁷ Gleiches gilt für Aufhebungsverträge.

2.1.4 Nachvertragliche Wettbewerbsverbote

Ob die Vereinbarung, nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses dem vormaligen Arbeitgeber keine Konkurrenz machen zu dürfen, dem Schriftformerfordernis unterliegt, ist streitig. Das ohnehin nur zeitlich begrenzte und unter den Voraussetzungen von § 74a HGB zulässige nachvertragliche Wettbewerbsverbot bedarf gemäß § 74 HGB der „Aushändigung“. Da dieser Begriff in Bezug auf die Verwendung elektronischer Signaturen nicht eindeutig und somit auslegungsbedürftig ist, sollte vorsichtshalber auch hier die eigenhändige Unterschrift beibehalten werden.⁸

2.1.5 Arbeitszeugnis

Kaum ein arbeitsrechtliches Dokument hat so viele Streitfälle ausgelöst wie das Arbeitszeugnis. Es unterliegt gemäß § 109 GewO den Grundsätzen der Zeugniswahrheit und Zeugnisklarheit sowie der wohlwollenden Beurteilung und kann nicht elektronisch signiert werden. Selbst für die Ausgestaltung der eigenhändigen Unter-

schrift existiert umfangreiche Rechtsprechung. Etwa darf die eigenhändige Unterschrift nicht eine bloße Wellenlinie sein, da diese zum Ausdruck bringen könnte, der Arbeitgeber wolle sich vom Inhalt des Zeugnisses distanzieren.⁹ Auch darf die Signatur keine unzulässigen Geheimzeichen gemäß § 109 Abs. 2 S. 2 GewO beinhalten, beispielsweise einen senkrechten Strich links der Signatur zur Kennzeichnung einer Gewerkschaftszugehörigkeit des Arbeitnehmers oder Pünktchen am linken oder rechten Ende der Signatur zur Signalisierung politischer Ansichten.

2.1.6 Entgeltabrechnung

Die Entgeltabrechnung bedarf gemäß § 108 Abs. 1 GewO der Textform. Das bedeutet, sie muss gemäß § 126b BGB als lesbare Erklärung auf einem dauerhaften Datenträger enthalten sein und dem Empfänger die Aufbewahrung ermöglichen. Hierfür könnte also selbst eine einfache elektronische Signatur oder die Namensnennung des Ausstellers genügen.¹⁰

2.1.7 Verpflichtung zur Nutzung einer qualifizierten elektronischen Signatur

Zu beachten ist auch, dass der Arbeitnehmer zur Nutzung einer elektronischen Signatur gegenüber Dritten von seinem Arbeitgeber angewiesen werden kann. Gemäß höchstrichterlicher Rechtsprechung kann im Zuge dessen von einem Arbeitnehmer die persönliche Beantragung einer elektronischen Signaturkarte verlangt werden, wenn diese zur Erbringung der Arbeitsleistung erforderlich und nicht unzumutbar ist.¹¹

2.2 Kollektivarbeitsrecht

Im Kollektivarbeitsrecht erlangt die elektronische Signatur vor allem in Hinblick auf das Schriftlichkeitsgebot gemäß § 99 Abs. 3 BetrVG Bedeutung. Wird beispielsweise die Zustimmungsverweigerung eines Betriebsrates gegen eine personelle Maßnahme ohne qualifizierte elektronische Signatur übermittelt, entspricht diese nicht mehr dem Schriftlichkeitsgebot.¹² Auch Betriebsvereinbarungen sowie Sprüche der Einigungsstelle bedürfen der Schriftform, während bei Tarifverträgen und Richtlinien für Angestellte die elektronische Form ausreichend ist.¹³ Hier ist jedoch anzumerken, dass insbesondere durch die Ermöglichung digitaler Betriebsratsarbeit weitere Änderungen möglich sind.¹⁴

⁵ *Poguntke/von Villiez* NZA 2019, 1097 (1100).

⁶ *Müller-Glöge* in *ErfK*, 20. Aufl. 2020, TzBfG § 14 Rn. 114 ff.

⁷ *Greiner* in *Ascheid/Preis/Schmidt*, Kündigungsrecht, 5. Aufl. 2017, BGB § 623 Rn. 36 ff.

⁸ *Poguntke/von Villiez* NZA 2019, 1097 (1100).

⁹ *LAG Nürnberg v. 29.7.2005 – 4 Ta 153/05*, BeckRS 2009, 68094.

¹⁰ *Poguntke/von Villiez* NZA 2019, 1097 (1100).

¹¹ *BAG v. 25.9.2013 – 10 AZR 270/12*, NJW 2014, 569.

¹² *LAG Baden-Württemberg v. 1.8.2008 – 5 TaBV 8/07*, BeckRS 2008, 56525.

¹³ *Poguntke/von Villiez* NZA 2019, 1097 (1102).

¹⁴ *Vgl. Topoglu/Meyer* *beck.digitax* 2020, 237.

3. Fazit

Die elektronische Signatur ist auch im Arbeitsrecht angekommen und ermöglicht somit eine zeitgemäß schnelle und digitale Arbeit der HR-Abteilungen. Allerdings gibt es in Einzelfällen noch Unsicherheiten, ob eine qualifizierte elektronische Signatur die eigenhändige Unterschrift ersetzen darf. Hier ist Vorsicht geboten und es ist empfehlenswert, weiterhin eigenhändig zu unterzeichnen. Dennoch kann prognostiziert werden, dass elektronische Signaturen weiterhin an Bedeutung gewinnen und spätestens mit der Umsetzung der Neuregelungen zum eJustice-Gesetz ab 1.1.2026¹⁵ zum arbeitsrechtlichen Alltag gehören werden.

¹⁵ Vgl. Müller NZA 2019, 11.



DR. MARKO LOOSE

RA, Partner, Employment Law bei Ernst & Young Law GmbH Rechtsanwalts-gesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, München.



DR. YAVUZ TOPOGLU

RA, Senior Associate, Employment Law bei Ernst & Young Law GmbH Rechtsanwalts-gesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, München.

Feedback bitte an digitax@beck.de.

Erfahrungs- und Testbericht: Gesetzeskonforme Digitalisierung der Rechnungsprozesse in Italien bei Leica Geosystems durch crossinx

Der Siegeszug der E-Rechnung in der EU geht unaufhörlich weiter und Vorreiter dieser Entwicklung ist Italien: Seit Januar 2019 gilt dort die E-Rechnungspflicht für alle inländischen Unternehmen sowie alle in Italien registrierten Zulieferer und Dienstleister, die Rechnungen an italienische Kunden versenden. Unternehmen müssen seither verpflichtend ihre E-Rechnungen über die offizielle Plattform „Sistema di Interscambio“ (SdI) an den Rechnungsempfänger schicken. Leica Geosystems hat für ihre italienische Landesgesellschaft rechtzeitig die notwendigen Maßnahmen mithilfe des Frankfurter Digitalisierungsexperten crossinx ergriffen. Nach der erfolgreichen „Feuertaufe“ in Italien stehen nun weitere europäische Länder – allen voran Deutschland – auf der Digitalisierungs-Agenda des international tätigen Konzerns.

THOMAS PITSCHIEDER

1. Einleitung

Die Leica Geosystems stellt Präzisionsmessinstrumente für die Bauvermessung, Geodäsie und Luftbildfotografie

sowie Photogrammetrie her. Während die Ursprungsfirma Leica auf eine Jahrhunderte alte Firmentradition zurückblickt, ist Leica Geosystems seit 2005 eine Tochtergesellschaft des schwedischen Multikonzerns Hexagon. Sie ist dabei mit über 130 Landesgesellschaften international aufgestellt. 70 Gesellschaften verwenden SAP als

ERP. Die gesamte Firma läuft auf SAP-basierten Prozessen; insofern sind Digitalisierungsmaßnahmen seit vielen Jahren eine Selbstverständlichkeit. Allerdings sind die grenzüberschreitenden Unternehmensstrukturen und -prozesse sehr komplex und die gesetzlichen Anforderungen in den einzelnen Ländern zu den E-Rechnungen höchst unterschiedlich.

Hintergrund der überall in Europa stattfindenden Umstellung der Rechnungsprozesse ist die EU-Richtlinie 2014/55/EU (v. 16.4.2014); sie soll die „Nutzung der elektronischen Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen durch die Gewährleistung der semantischen Interoperabilität und die Verbesserung der Rechtssicherheit“ fördern. Italien hat dafür eine offizielle Plattform geschaffen, die alle Rechnungen durchlaufen müssen. Außerhalb der Plattform verschickte Rechnungen gelten dort als nicht gestellt, was für den Rechnungssteller ernsthafte Konsequenzen haben kann.

2. Einführung der E-Rechnung in Italien ist Auslöser des internen Projekts

Zu solchen Komplikationen bei der Umsatzsteuer sollte es bei Leica Geosystems bei der Umstellung in Italien gar nicht erst kommen. Rechtzeitig wurden deshalb die notwendigen Maßnahmen in der italienischen Landesgesellschaft mit kompetenten Dienstleistungspartnern in Angriff genommen. ME unterstützte die Digitalisierung Leica Geosystems beim Erreichen von Unternehmenszielen und ermöglichte optimierte Prozesse, effizienteres Arbeiten sowie Kosteneinsparungen. Durch die landesspezifischen E-Rechnungsvorgaben in der EU kommen aktuell allerdings zusätzliche Anforderungen auf uns und alle Unternehmen zu, die teilweise echte technische Herausforderungen darstellen. Gerade am Beispiel der Rechnungsprozesse im EU-Land Italien lässt sich das gut illustrieren. Was derzeit in Italien passiert, ist auch für Deutschland relevant: Immerhin belegt Italien bei den Exportzielen deutscher Unternehmen Platz 6. Gleichzeitig erhöht auch der deutsche Gesetzgeber das Tempo und den Druck: So dürfen Unternehmen ab Ende November 2020 nur noch normgerechte elektronische Rechnungen an Auftraggeber des Bundes und des Bundeslands Bremen übermitteln. Weitere Bundesländer und Kommunen werden ab 2021 nachziehen.

3. Die Ausschreibung: Entscheidung für crossinx als Partner

Der Zeitdruck, dem wir uns Mitte 2018 ausgesetzt sahen, war extrem hoch: Ab dem 1.1.2019 waren alle Unternehmen in Italien verpflichtet, sämtliche Rechnungen im B2B- und B2C-Bereich elektronisch aus-

zustellen, ausschließlich über das offizielle Austauschsystem „Sistema di Interscambio“ (SDI) zu versenden und qualifiziert elektronisch zu signieren. Um diesen Termin einhalten zu können, mussten wir sehr schnell kompetente Partner für die technische Umsetzung finden. Wir haben mit Beginn 2018 zunächst selbst versucht, den Markt für Anbieter zu durchforsten, mussten uns dann aber aufgrund der Vielzahl und Unübersichtlichkeit sowie der drängenden Zeit bald dafür entscheiden, einen Berater einzuschalten. Wir engagierten den Digitalisierungscoach *Bruno Koch*. Dieser hat Leica Geosystems dann anhand des Anforderungsprofils einen übersichtlichen Kreis von Anbietern vorgeschlagen. Die darauffolgende Projektausschreibung im selben Jahr noch konnte crossinx für sich entscheiden, ein Fintech aus Frankfurt am Main, das sich auf Dokumentenaustausch von Rechnungen und Bestellungen in der Cloud spezialisiert hat. Wir haben alle Angebote auf Herz und Nieren geprüft und dann bewusst einen deutschen, eher kleinen und damit flexiblen Anbieter ausgewählt. Rückblickend war dies die richtige Entscheidung.

4. Das Projekt: Später Kick-off und enger Zeitrahmen

Mitte Oktober 2018 kam der Vertrag für das Italienprojekt zustande; bis zum Going-Live waren es ab da nur noch ca. zwölf Wochen. In großer Eile wurde das Projektteam zusammengestellt. Das Kick-off-Meeting mit allen Beteiligten fand Anfang November statt. Den Verbindungsaufbau zum SAP-System haben wir auf Empfehlung von crossinx an die Experten bei Arvato Bertelsmann vergeben – für die Frankfurter stets der Partner der ersten Wahl, wo immer SAP-Anbindungen notwendig sind.

Somit war die Projektverteilung klar: Leica Geosystems kümmerte sich um die Extraktion der Daten aus SAP, Arvato Bertelsmann programmierte die Schnittstelle zu crossinx und kümmerte sich um den Verbindungsaufbau zu deren Lösung und die Rücklieferung der Acknowledgement-Status ins SAP. Die Digitalisierungsexperten konvertierten das aus dem SAP gelieferte IDOC in ein Fattura-PA-Format, schickten die Daten nach einer internen Prüfung zur staatlichen Sistema di Interscambio (SDI)-Plattform und lieferten die Acknowledgement-Status zurück. Zusätzliche Unterstützung kam von den italienischen Kolleginnen und Kollegen aus der Leica Organisation vor Ort. Mitte November 2018 schließlich wurde das Konzept final abgesegnet und das Projektteam konnte mit der Umsetzung beginnen.



Quelle: Leica Geosystems AG – Part of Hexagon

5. Die staatliche Plattform: Herausforderung angenommen

Es erwies sich als großer Vorteil, dass die Teammitglieder von crossinx, Arvato und unseres Unternehmens auf Deutsch untereinander kommunizieren konnten. Dies hat, trotz vorhandener sehr guter Englischkenntnisse, Verständnis-Schwierigkeiten eliminiert und dadurch das Projekt beschleunigt. Die Meetings mit den italienischen Kollegen mussten zum besseren Verständnis dafür immer in Mailand abgehalten werden. Neben ihrem IT-Know-how brachten die Italiener auch ihr Wissen in Bezug auf die rechtlichen Anforderungen sowie ihre Wünsche für die konkrete landesspezifische Umsetzung mit ein. Zusammenfassend lässt sich festhalten: Technisch war das Projekt sicherlich eine Herausforderung, wobei das Schwierigste darin bestand, das FatturaPA-Format der Plattform zu verstehen. crossinx hatte mit Blick auf unseren Termindruck zum Glück bereits Erfahrung in Italien. Trotzdem gestalteten sich die Tests schwierig, da die XML-Files nur auf technische, aber nicht auf inhaltliche Richtigkeit geprüft werden konnten. Es gab leider auch niemanden, den wir dazu hätten befragen können. Und die vorhandene Dokumentation war nur in italienischer Sprache verfügbar. Trotz aller

Widrigkeiten konnten wir Mitte Januar die ersten produktiven Rechnungen über das SDI-Portal an unsere Kunden versenden.

Dann begann das Fine-Tuning: Stammdaten mussten korrigiert, diverse Felder geändert werden, um den entsprechenden Anforderungen der Kunden und des SDI zu entsprechen. Leica Geosystems verzeichnet durchschnittlich zwischen 9.000 und 10.000 Ausgangsrechnungen pro Jahr in Italien. Besonders schwierig gestaltete sich das Versenden der sog. Split-Payment-Rechnungen an die Business-to-Government (B2G)-Kunden. Nur ihnen war es erlaubt, Rechnungen elektronisch abzuweisen. Dafür hatten sie 14 Tage Zeit und diese Frist wurde meistens aufgebraucht, um eine korrigierte Rechnung zu verlangen. Bei Split-Payment-Rechnungen wird nur der Netto-Betrag von der Behörde an den Lieferanten bezahlt. Die Steuern werden direkt an die Steuerbehörde abgeführt.

Eine weitere große Herausforderung für die IT-Verantwortlichen war das SAP-E-Rechnungs-Cockpit. Da Leica Geosystems dafür nicht SAP-Standard verwendet, mussten sie dieses neu entwickeln. Hierfür bedurfte es zunächst erster Erfahrungen mit FatturaPA; doch schon

Ende Februar konnte den Sachbearbeitern in Italien dann ein speziell auf ihren Bedarf zugeschnittenes neues Cockpit zur Verfügung gestellt werden. Insgesamt war es ein herausforderndes Projekt mit vielen Neuheiten und „Unbekannten“ unter großem Zeitdruck, aber rückblickend haben wir gemeinsam alle Probleme gelöst und eine funktionierende Kommunikation unserer Rechnungsprozesse über die offizielle italienische Plattform zum Laufen gebracht.

6. Rechnungseingang: crossinx holt die Daten von der Plattform ab

Den Rechnungseingang wickelt Leica Geosystems in vielen Gesellschaften seit gut zwei Jahren über ein intelligentes, selbstlernendes System ab, das von der Firma Tangro entwickelt wurde. Dabei gehen die Rechnungen per Mail mit PDF-Anhang ein und werden mithilfe eines OCR-Scans verarbeitet; das betrifft insgesamt etwa 100.000 Rechnungen pro Jahr. In Italien (ca. 1.800 Rechnungen pro Jahr) sieht die Lösung nun so aus, dass crossinx die Rechnung an der staatlichen Plattform gewissermaßen „abholt“, sie dann in ein PDF-Format mit SDI-Struktur umwandelt und in dieser Form per Mail an Leica zur weiteren Bearbeitung schickt. In ganz Italien gibt es keine Papierrechnungen mehr, denn sie besitzen keine Gültigkeit – das ist gut für die Umwelt und spart nebenbei Briefporto. Aber auch digital übermittelte Daten verursachen regelmäßige Kosten. Dabei ist die Abrechnung der digitalen Rechnungen über das Frankfurter

Unternehmen komplett transparent und kalkulierbar: Zu den einmaligen Setup-Kosten kommt eine monatliche Support-Gebühr hinzu, zusätzlich fallen Transaktionsgebühren pro Rechnung an. Abschließend sind alle Daten über das revisions sichere Archiv von crossinx bis zu elf Jahre abrufbar.

7. Ausblick: Europa wird digital

Andere europäische Länder wie Serbien und Frankreich arbeiten aktuell an vergleichbaren Lösungen wie die in Italien. Für die europäischen Landesgesellschaften von Leica Geosystems gibt es also weiterhin viel zu tun. Als nächstes steht aber Deutschland auf der To-Do-Liste ganz oben, denn hier müssen seit Ende November alle Lieferanten von Bundesbehörden ihre Rechnungen ausschließlich elektronisch einreichen. Leica Geosystems wird hierbei den mit crossinx begonnenen Weg fortsetzen.



THOMAS PITSCHEIDER

SAP Projektmanager bei Leica Geosystems, Dornbirn, Österreich; zuständig für die Einführung der Elektronischen Rechnung (Fattura PA) in Italien.

Feedback bitte an digitax@beck.de.

Per Quantenrechner in eine bessere Steuerwelt

Mithilfe neuartiger Supercomputer ließe sich die Lenkungswirkung von Steuern weltweit besser berechnen. Politik und Unternehmen könnten profitieren. Die für die EU-weiten Besteuerungsentscheidungen relevanten Daten innerhalb eines innerstaatlichen Austauschs verursachen eine Datenmenge, deren Erhebung, Analyse und Nutzung – im Dienste einer transparenten und gerechten Steuerpolitik – die konventionelle Technologie überfordert. Quantencomputer mit ihrer Vielzahl von Variablen könnten die Vielschichtigkeit von Besteuerungswirkungen abbilden. Zu denken wäre gar ein globaler Ansatz für alle unternehmensbezogenen Steuern – eine Vision für 2050.

UTE BENZEL

1. Ein „Quantensprung“ für die Steuerwirkungslehre

Brasilien führt eine neue Steuerregelung ein, in der Wirtschaftsmetropole São Paulo knallen die Sektkorken. Zeitgleich verdüstern sich in Mexiko die Mienen und europäische Konzerne ändern ihre Standortentscheidungen, um die effektive Steuerbelastung (ETR) umgehend zu senken. Alles in Echtzeit – soweit die Vision. Was für den Head of Tax indes durch den Einsatz von ETR-Systemen schon in greifbare Nähe rückt, ist aufseiten der Politik und der sie beratenden Wissenschaft noch Zukunftsmusik. Denn um globale Veränderungen regionaler oder nationaler Steuerentscheidungen iVm ökonomischen und sozialen Parametern in kürzester Zeit zu modellieren, dafür fehlt es derzeit sowohl an verfügbaren Daten als auch an leistungsfähigen Rechnern. Die rasanten Fortschritte bei der Entwicklung von Quantencomputern lassen es aber möglich erscheinen, dass auch die Steuerwirkungslehre in absehbarer Zukunft hier einen Quantensprung machen wird.

2. Segensreiche Leistung

Quantencomputer sollen Probleme lösen, die aufgrund ihrer Vielzahl von Variablen herkömmliche Rechner an ihre Grenzen bringen.¹ In der Arzneimittelforschung beispielsweise könnte eine Vielzahl von Wirkstoffkombinationen schneller getestet werden.² Im Straßenverkehr ließe sich für jeden Verkehrsteilnehmer eine optimale Route in Echtzeit kalkulieren³, was gut für den Verkehrsfluss und für das Klima wäre. Grundsätzlich könn-

ten Quantencomputer zusammen mit Künstlicher Intelligenz viele Innovationen anstoßen und die Wirtschaftswelt wie auch den Steuerkosmos dramatisch verändern. Denn wenn immer mehr Daten vorliegen, braucht es immer mehr Rechenleistung und dies ermöglicht gleichzeitig eine viel detailliertere und in die Zukunft gerichtete Modellierung der Auswirkungen wirtschaftlicher Entscheidungen.

3. Vielschichtigkeit von Besteuerungswirkungen

Zu den notwendigen Aufgaben eines Gemeinwesens gehört es eben auch, Steuern zur Finanzierung der Staatsausgaben zu vereinnahmen. Derweil versuchen Unternehmen und Privatpersonen, ganz legal ihre effektive Besteuerung zu minimieren, etwa durch ihre Standortwahl, um so vom Steuerwettbewerb zwischen Regionen und Nationen zu profitieren. Die Steuerwirkungslehre bildet das Herzstück einer wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit Steuern und im Wesentlichen mit der Frage, wie sich Änderungen in Steuersystemen auf die Anpassungsreaktionen von Unternehmen auswirken. Es geht darum, wie Unternehmen und andere Akteure hinsichtlich der Ankündigung oder Wahrnehmung von Steuerrechtsänderungen reagieren. Ausgehend hiervon können mithilfe der Steuerwirkungslehre wichtige Aspekte der Besteuerung, wie etwa Steuergerechtigkeit oder Fragen der internationalen Besteuerung, behandelt werden.

So wäre es für die weitere Entscheidungsfindung schon heute sinnvoll, bei supranationalen Modellen, wie der auf EU-Ebene vorangetriebenen Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), wesentliche Modellvarianten zu prüfen.

Unternehmen müssten demnach die Regelungen eines einheitlichen EU-Steuersystems befolgen und nur noch eine Steuererklärung für alle ihre Einkünfte in der EU abgeben, anstatt in jedem Mitgliedstaat einzeln („One

¹ Meier, Eine kurze Geschichte des Quantencomputers. Wie bizarre Quantenphysik eine neue Technologie erschafft, 2015, 11.

² Meier (Fn. 1), 135.

³ Sheir ua, Quantum Shuttle: Traffic Navigation with Quantum Computing, 23.6.2020, <https://arxiv.org/pdf/2006.14162.pdf>, abgerufen am 11.8.2020.

Stop Shop“). Dieser konsolidierte steuerliche Gewinn soll dann auf Basis einer Formel zwischen den Mitgliedstaaten aufgeteilt werden, in denen das Unternehmen aktiv war. Die Finanzbehörden der jeweiligen Mitgliedstaaten müssen dann nur noch den jeweiligen nationalen Körperschaftsteuersatz auf den ihnen zugewiesenen Gewinnanteil anwenden. Da dieses Vorgehen für die größten Unternehmensgruppen (gemessen am Umsatz) verpflichtend wäre, soll das System vor allem die Steuerermeidung durch Gewinnverlagerungen eindämmen. Nicht nur politische Erwägungen zur Wahrung der Steuersouveränität, sondern auch praktische Umsetzungsprobleme sorgen jedoch dafür, dass das Vorhaben seit Jahren festhängt und trotz großen Potenzials nur sporadisch aus dem Hut gezaubert wird. Insbesondere steht die Frage im Raum, wie der Umfang der „Aktivität“ in den einzelnen Mitgliedstaaten bemessen werden soll, auf dessen Basis die Besteuerungsrechte zugeteilt werden.

4. Datenhunger

Die EU hegt großes Interesse daran, mit den notwendigen Informationen versorgt zu werden, die für Besteuerungsentscheidungen relevant sind. Und es werden immer mehr Berichtspflichten und somit Datenmengen erzeugt. Mit der EU-Amtshilfe wurde bereits im Jahr 2011 der seither kontinuierlich erweiterte Austausch von Informationen zwischen den Mitgliedstaaten, die für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts erheblich sind, initiiert. Die Daten werden von den Steuerpflichtigen selbst mittels auferlegter Transparenzpflichten erhoben oder auch aus Betriebsprüfungen gewonnen, in denen grenzüberschreitend steuererhebliche Informationen ermittelt wurden, die dem betreffenden Staat womöglich unbekannt sind. Was mit einem einfachen Austausch verfügbarer Informationen begann, hat sich schnell auf Steuervorbescheide mit grenzüberschreitender Wirkung und auf Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisvereinbarungen (sog. Tax Rulings) ausgeweitet: länderbezogene Berichterstattung für multinationale Unternehmen (sog. Country-by-Country Reports), Informationen über das wirtschaftliche Eigentum und die prominente Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen (DAC6). Das jüngste geplante Projekt zur Erweiterung des Informationsaustauschs ist eine Meldepflicht für Plattformbetreiber, die Informationen über Verkäufe auf ihren elektronischen Plattformen zur Verfügung stellen sollen. Noch sind Datensammlung, Übermittlung und Auswertung jedoch ein komplexer Prozess, der derzeit weit entfernt von einer übersichtlichen Echtzeitinformativlage ist, jedoch werden neu definierte Schnittstellen und Systeme zwi-

schen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung dies in absehbarer Zukunft ebnet.

5. Zunehmende öffentliche Transparenz

Ebenfalls für eine zunehmende Steuertransparenz soll das in der EU diskutierte öffentliche Country-by-Country Reporting sorgen, welches eine Weiterentwicklung des BEPS-Projekts zur Bekämpfung von sog. aggressiver Steuergestaltung und Gewinnverschiebungen ist. Demnach sollen alle in der EU tätigen internationalen Unternehmen mit jährlich mehr als 750 Mio. € Umsatz verpflichtet werden, offenzulegen, wie viel Steuern sie auf welche Erträge in welchem Staat bezahlen. Ein Entwurf zur länderbezogenen Offenlegung der Steuerzahlungen von Unternehmen liegt dem EU-Ministerrat vor und dürfte demnächst ins Parlament eingebracht werden.

6. Neuverteilung

Hinzu kommen globale Ansätze etwa auf OECD-Ebene mit Pillar One und Two des BEPS-Projekts, bei dem die Staatengemeinschaft um eine Besteuerung der Digitalwirtschaft und um eine Mindestbesteuerung ringt und sich eventuell in diesen Monaten auf der Zielgeraden einer Einigung befindet. Aber auch der Common Reporting Standard (CRS), ein internationales Verfahren zum Austausch von Finanzkonteninformationen, wird seinen Teil dazu beitragen, dass immer mehr Daten vorliegen und das Steuerrecht in den kommenden Jahren grundlegend verändert werden wird.

Das Problem bleibt jedoch im Kern dasselbe: Die Umsetzung dieser Systeme wird nur möglich sein, wenn neben den politischen Regularien auch die nötige Technologie zur Verfügung steht, um Transparenz und Fairness zu gewährleisten und eine entsprechende Mitteilung durch Unternehmen ohne Systembrüche und mit minimalem Aufwand zu ermöglichen. Die potenzielle Rechenleistung eines Quantencomputers könnte hier eine zentrale Rolle spielen – gerade auch, um vorab mögliche Folgen für die Verteilung des Steuersubstrats zu simulieren.

Steuerliche Wirkungsanalysen sind auch deshalb gefordert, weil im Zuge der Pandemiebekämpfung die Staatsverschuldung in allen Ländern in die Höhe schnellt und gesellschaftspolitische Herausforderungen wie Klimawandel und demografische Entwicklung auch die Steuerwelt betreffen. Der Datenhunger ist enorm und der Bedarf an verlässlichen Wirkungsanalysen groß.

7. ADIMA

Seit kurzem versucht die OECD selbst, solche Daten zu ermitteln und zu analysieren. Nicht anders ist die Initia-

tive ADIMA⁴ zu erklären. Dabei steht das Kürzel ADIMA für Analytical Database on Individual Multinationals and Affiliates. Es geht darum, 500 multinationale Unternehmen unter die Lupe zu nehmen und zu verstehen, wo sich die Unternehmen und ihre Wertschöpfungsketten auf der Welt befinden, wie sie arbeiten und wo sie Steuern zahlen. Dazu hat die in Paris ansässige Organisation ihre Datenanalysten, Statistiker, Informatiker und Programmierer in einer Projektgruppe zusammengebracht und vor zwei Jahren eine Datenbank installiert. Begründet wird das Vorgehen damit, dass bisher nur wenige amtliche Statistiken zu einzelnen multinationalen Unternehmen vorlägen und deren Verhalten eine zunehmend wichtige Bedeutung für einzelne Länder habe. Die OECD will die Datenbank kräftig ausbauen und über die in Unternehmensberichten üblichen Informationen hinausgehen, indem sie offene Big-Data-Quellen wie Jahresabschlüsse, Thomson Reuters, Internetseiten und Wikidata auswertet. In ersten veröffentlichten Berichten, in denen zunächst nur die Top-100-ADIMA-Unternehmen untersucht wurden, wurde durch Datenanalyse in Open-Source-Quellen festgestellt, dass 85 von 100 Unternehmen in Großbritannien aktive Geschäftstätigkeiten hatten, offizielle Jahresabschlüsse jedoch nur 75 Firmen auswiesen.

Die Beispiele geben einen Einblick in die staatlichen Bemühungen, verlässliche Daten zu sammeln, damit sie sich ihren Anteil am Steuersubstrat sichern können, um auch zukünftig in der Lage zu sein, Staatsausgaben zu finanzieren. Doch gibt es aktuell überhaupt ausreichend Rechenkapazitäten, wenn all diese Daten vorliegen würden? Lassen heutige Computer umfassende Wirkungsanalysen zu, die bis in die tiefsten Verästelungen unternehmerischen Handelns überall auf der Welt hinein reichen?

8. Vision für das Jahr 2050

Nehmen wir an, Quantencomputer wären künftig universell einsetzbar. In Anbetracht der vielfältigen ökologischen, sozialen und wirtschaftlichen Herausforderungen auf der Welt, aber auch eines Wettbewerbs um staatliche Einnahmequellen, könnten die Superrechner auch dazu dienen, einen globalen Ansatz für alle unternehmensbezogenen Steuern zu finden, der wirtschaftliche Fairness schafft. Theoretisch wäre eine Verbindung von leistungsfähigem Quantencomputing und komplizierten internationalen Steuerregeln möglich, auch wenn in der Praxis der dafür notwendige politische Kompromiss eine

mindestens genauso hohe Hürde wäre, wie die Anwendung der Technologie.

Visionen sind mE dennoch erlaubt, mehr noch, sie sind geboten. So sollten etwa im Jahr 2050 die Ausgleichs- und Lenkungen nationaler Besteuerungssysteme auf ein globales, einheitliches, alle unternehmensbezogenen Steuern betreffendes System ausgeweitet werden. Bislang ist ein solches System schon aus technischer Perspektive kaum umsetzbar. Heutige Rechner sind nicht schnell genug, um auf der Basis von Gesetzesänderungen die Steuerwirkungen in Echtzeit, weltweit und für jeden Staat einzeln aufzuzeigen und die Durchsetzung der Regelungen zu überwachen. Eine Vielzahl sehr leistungsfähiger Quantencomputer hingegen könnte große Datenmengen deutlich schneller analysieren und auswerten.

Ein konkretes Anwendungsbeispiel: Kommunen finanzieren ihren Haushalt größtenteils aus Gewerbesteuer-einnahmen, die jedoch konjunkturbedingten Schwankungen unterliegen. Mithilfe von Quantencomputern könnten anhand einer Vielzahl von Variablen die erwarteten Einnahmen der Unternehmen und damit der Kommunen prognostiziert und durch einen Zuschlag zur Ertragsteuerbelastung erhoben werden. So könnte etwa vermieden werden, dass notwendige Sanierungen öffentlicher Einrichtungen um Jahre verschoben werden müssen. Grundlage für Verteilungen zwischen den Kommunen könnten Rechenmodelle sein. In der aktuellen Pandemiesituation mag keine größere Ladenkette an eine Umverteilung von reichen zu armen Kommunen denken, jedoch wird es irgendwann wieder darum gehen, Einkaufsmeilen und Marktplätze mit Leben zu füllen.

Auch bei der anstehenden Grundsteuerreform in Deutschland sind Daten zu Immobilien und Flächen dringend gesucht. Die Öffnungsklausel ermöglicht es Bundesländern, vom Bundesgesetz abweichende Grundsteuerreformen auf den Weg zu bringen. Einzelne Bundesländer veröffentlichen bereits erste Gesetzentwürfe. Jedoch wären alle auf der sicheren Seite, wenn Immobiliendaten vorlägen und die Länder nicht anhand verschiedener Modelle künftige für ihre Einnahmen wertbildende Attribute zur Steuerfestsetzung generieren müssten.

Aus politischer Sicht wäre die Realisierung eines globalen Steuerleitsystems eine Herkulesaufgabe. Neue nationale und internationale Normen müssten festgesetzt, Bemessungsgrundlagen definiert und Kontrollgremien einberufen werden. Jedoch zeigt das BEPS-Projekt, dass eine engere Zusammenarbeit bezüglich sensibler, tief in die nationale Souveränität eingreifender Steuerfragen durchaus möglich wäre und außerdem den Entschei-

⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development, Statistical Insights: the ADIMA database on Multinational Enterprises, 2020, <http://www.oecd.org/sdd/its/statistical-insights-the-adima-database-on-multinational-enterprises.htm>, abgerufen am 22.10.2020.

dungsträgern anonymisierte Daten in Echtzeit zur Verfügung stehen könnten.

Der Einsatz neuer Technologien würde in der Steuerwelt einen ökologischen, ökonomischen und sozialen Mehrwert schaffen. Vor ein paar Jahren hat es auch noch niemand für möglich gehalten, dass Künstliche Intelligenz Einzug in unternehmerische Entscheidungsprozesse hält. Wir sollten daher Augen und Ohren für neue Technologien offenhalten, selbst wenn diese noch in weiter Ferne zu liegen scheinen.

SENSIBLE GENIES

Quantencomputer funktionieren grundlegend anders als herkömmliche Rechner. Klassischerweise erfolgt die Weitergabe von Informationen durch einen binären Code, der eine Abfolge von Nullen und Einsen darstellt.⁵ Bei Quantencomputern kann das sog. Quantenbit, oder kurz Qubit, alle Werte zwischen 0 und 1 annehmen und enthält damit deutlich mehr Information als ein normales Bit.⁶ Forscher haben bereits gezeigt, dass Quantenrechner komplexe mathematische Probleme lösen können, die für heutige Supercomputer nicht lösbar sind.⁷ Allerdings sind die Zustände und Prozesse in einem Quantencomputer sehr fragil und funktionieren nur unter ganz bestimmten Rahmenbedingungen. Es muss ein besonderes Umfeld geschaffen werden, in dem zB ein Vakuum besteht oder die Temperatur nahe dem absoluten Nullpunkt von minus 273 Grad Celsius liegt.⁸ Deutschland treibt die Entwicklung dieser Zukunftstechnologie voran. So hat die Bundesregierung im Rahmen ihres Konjunkturpakets 2 Mrd. €⁹ für die weitere Forschung und den Bau von Quantencomputern zugesichert. Gemeinsam mit der Fraunhofer-Gesellschaft und IBM soll der erste Quantencomputer auf europäischem Boden Anfang 2021 fertiggestellt sein.¹⁰



UTE BENZEL

Diplom-Kauffrau, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin sowie Geschäftsführerin der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Als Regional Managing Partner für EY Deutschland, Schweiz und Österreich ist sie für die geschäftliche Entwicklung der Region verantwortlich. Zu ihren Schwerpunkten zählen die Digitale Transformation von Geschäftsmodellen sowie das Out- und Co-sourcing von Managed Services. Sie arbeitet seit rund 30 Jahren in den Bereichen Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung für global tätige Kunden, vor allem in den Sektoren Automotive, Industrie und Technologie, hier ua im Bereich Quantentechnologie.

Feedback bitte an digitax@beck.de.

⁵ Meier (Fn. 1), 43.

⁶ Jaeger, Die zweite Quantenrevolution. Vom Spuk im Mikrokosmos zu neuen Supertechnologien, 2018, 71.

⁷ Arute/Arya/Babbush ua, Quantum supremacy using a programmable superconducting processor, 2019, Nature 574, 505–510.

⁸ Meier (Fn. 1), 113 f.

⁹ Bundesfinanzministerium Nr. 44, Corona-Folgen bekämpfen, Wohlstand sichern, Zukunftsfähigkeit stärken. Ergebnis Koalitionsausschuss 3.6.2020, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Schlaglichter/Konjunkturpaket/2020-06-03-konjunkturpaket-beschlossen.html>, abgerufen am 24.6.2020.

¹⁰ Fraunhofer-Gesellschaft zur Förderung der angewandten Forschung ev (2020), Fraunhofer und IBM bringen Quantenrechner für Industrie und Forschung nach Deutschland. Presseinformation 13.3.2020, <https://www.fraunhofer.de/de/presse/presseinformationen/2020/maerz/fraunhofer-und-ibm-bringen-quantenrechner-fuer-industrie-und-forschung-nach-deutschland.html>, abgerufen am 20.7.2020.

Der Einsatz von Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion

Entwicklung eines ersten Anwendungsfalls: Langzeit-Lieferantenerklärung

Im Zeitalter der Digitalisierung bieten Technologien wie ua Blockchain, Business Intelligence, Cloud Computing, Big Data, Künstliche Intelligenz, Data Mining, Deep Learning oder Robotik auch die Möglichkeit zur effizienteren Erfüllung der Steuer- und Zollfunktion.¹ Der nachfolgende Beitrag soll hierbei den Einsatz der Blockchain-Technologie im Rahmen der Steuer- und Zollfunktion thematisieren und einen ersten praktischen Anwendungsfall im Unternehmen aufzeigen. Die Blockchain-Umgebung soll zukünftig sukzessive um weitere Anwendungsfälle im Steuer- und Zollbereich erweitert werden.

PROF. DR. ROBERT RISSE UND DR. MATTHIAS GRIES

1. Blockchain-Technologie im Allgemeinen

1.1 Hype der Blockchain-Technologie

Die ökonomische Bedeutung der Blockchain-Technologie lässt sich ua am Marktwert virtueller Währungen

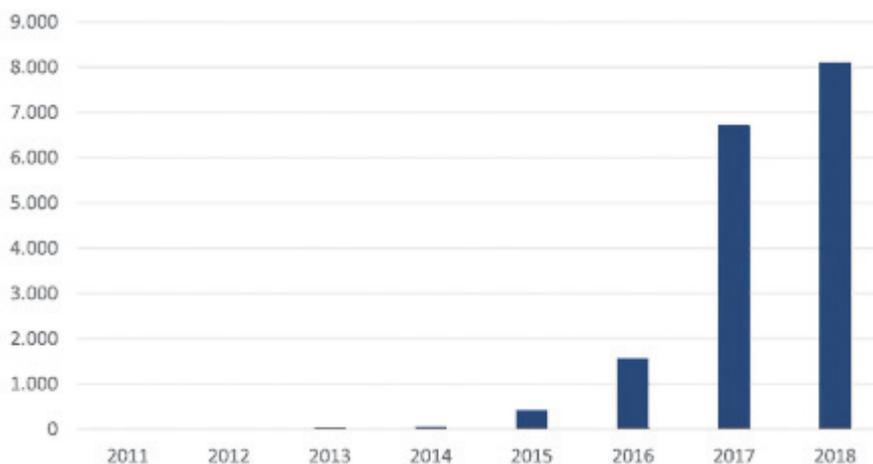


Abb. 1: Blockchain-Zyklus anhand der Treffermengen in der Literaturdatenbank WISO²

tagesaktuell an der Börse ablesen. Neben virtuellen Währungen eröffnet die Blockchain-Technik auch eine Vielzahl weiterer Anwendungsgebiete, die intensiv diskutiert werden. Abb. 1 gibt einen Eindruck von der Intensität und des Verlaufs dieser Diskussion wieder: Dargestellt sind die Anzahl der Treffer zum Stichwort „Blockchain“ in einer Literaturdatenbank, gruppiert nach Zeitpunkten der Veröffentlichung. Erste Erwähnungen datieren auf das Jahr 2011, wobei fast die Hälfte der insgesamt rund 17.000 Treffer erst im Zeitraum Januar bis Juni 2018 (Zeitpunkt der Abfrage) erschienen ist. Diese Zahlen verdeutlichen, dass der Blockchain-Hype-Zyklus nicht nur ökonomisch zu verstehen ist, sondern auch den wissenschaftlichen Diskurs erheblich prägt.

1.2 Grundprinzipien der Blockchain-Technologie

Unter einer Blockchain³ ist grundsätzlich ein digitales Register zu verstehen, in welchem Dateneinträge unveränderbar und in chronologischer Reihenfolge innerhalb einer Datenbank festgeschrieben werden. Transaktionen

¹ Zur Anwendungsmöglichkeit von Künstlicher Intelligenz, Deep Learning, Robotik und Maschinellem Lernen in den Bereichen Umsatzsteuer und Zoll: vgl. *Fettke* MwStR 2018, 463. Zur Digitalisierung der Steuerdeklaration sowie zusätzlicher steuerrelevanter Daten: vgl. *Egner*, Digitale Geschäftsmodelle in der Steuerberatung, 2018, 14. Zur Reformierung der umsatzsteuerlichen und statistischen Meldesystematik hin zu einem auf einer Blockchain basierenden Datenbezugsystem: vgl. *Gries*, Umsatzsteuerliche und statistische Untersuchung der Meldepflichtungen im innergemeinschaftlichen Warenverkehr – Eine normative und quantitative Analyse zum Bürokratieabbau in den Unternehmen am Beispiel der Siemens AG, 2019, 264 ff.

² *Fettke*, Tax Compliance, TLE-029-2018, Der Blockchain-Zyklus, dargestellt anhand der Treffermengen in der Literaturdatenbank wiso-net von GENIOS, Abfrage: „Blockchain“ im Text, Juni 2018.

³ Für eine umfangreiche technische Darstellung der Funktionsweise der Blockchain-Technologie: vgl. *Kaulartz* CR 2016, 474.

werden hierbei auf sog. „Blocks“ geschrieben und von sog. „Minern“ zusammengefasst. Der Block wird dabei mit einem Zeitstempel versehen und verweist unmittelbar auf den vorherigen, so dass schließlich eine Kette von Blöcken – die Blockchain – entsteht.⁴

Die dahinterstehende technologische Grundlage wird als Distributed-Ledger-Technologie bezeichnet. Signifikant ist bei dieser, dass die Aufzeichnung der Transaktionen der Nutzer losgelöst von einer zentralen Stelle stattfindet. Ein Distributed-Ledger kann insofern mit einem dezentral geführten Kontobuch verglichen werden. Der Distributed-Ledger-Technologie liegt ein sog. Peer-to-Peer-Netzwerk zugrunde, welches Daten nicht zentral abspeichert, sondern redundant über das Internet verteilt und auf verschiedenen Rechnern (sog. „Nodes“) absichert.

Hinsichtlich der Zugriffsberechtigung kann zwischen einem öffentlich zugänglichen System (Public Ledger, zB Bitcoin) und einem privaten System (Permissioned Ledger) differenziert werden. Die Teilnahme an einem privaten System in Form einer Permissioned Ledger-Blockchain erfordert eine spezielle Berechtigung, welche mittels einer Legitimationsstelle bei Erfüllung festgelegter Merkmale vergeben wird.

2. Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion

2.1 Gründe für den Einsatz in der Steuer- und Zollfunktion

Blockchain ist eine Technologie, die auf gemeinsam genutzten oder dezentralisierten Ledgers basiert und direkte Peer-to-Peer-Transaktionen ermöglicht, indem sie das Vertrauensproblem zwischen nicht verbundenen Parteien löst. Dieses Vertrauensproblem ist auch in der Steuer- und Zollfunktion zwischen nicht verbundenen Parteien (bei Transaktionen zwischen nicht verbundenen Unternehmen oder Unternehmen und Finanzverwaltung) wiederzufinden. Zum Beispiel kann die Blockchain-Technologie eingesetzt werden, um das Vertrauensproblem zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung bei der Umsatzsteuerzahlung bzw. Vorsteuererstattung mittels digitalem Mapping zu lösen. Hierdurch könnte der Umsatzsteuerbetrug im Ergebnis weitestgehend beseitigt werden. Nicht nur für die Finanzverwaltung, sondern auch für die steuererhlichen Unternehmen ergäben sich hierbei weitere Vorteile, weil hiermit die Belastung zur Einhaltung von ständig wechselnden Maßnahmen zur Betrugsbekämpfung durch die Mitgliedstaaten obsolet werden würde. Darüber hinaus können intelligente Ver-

träge (sog. smart contracts = selbsterfüllende digitale Verträge bei Eintritt eines vorab definierten Ereignisses) zur autonomen Selbstaussführung in die Blockchain programmiert werden. Im Folgenden werden die Schlüsselmerkmale der Architektur der Technologie betrachtet, die für ihren immensen Popularitätszuwachs verantwortlich sind und deren Einsatz Vorteile für die Steuer- und Zollfunktion verspricht. Obwohl alle Elemente der Technologie in hohem Maße miteinander verbunden sind und im Wesentlichen in kombinierter Form eine tiefgreifende Wirkung erzielen, werden sie zum Zweck der Analyse und zur Erleichterung des Verständnisses der Blockchain-Technologie zugrunde liegenden Prinzipien isoliert betrachtet. Zugleich werden die einzelnen Schlüsselemente der Blockchain-Technologie auf den Einsatz in der Steuer- und Zollfunktion übertragen und die hieraus resultierenden Vorteile herausgearbeitet.

2.1.1 Dezentralisierung von Daten und Transparenz

Traditionelle Netzwerkdesigns basieren unabhängig von ihrem Umfang auf der Verbindung zu einem zentralen Knotenpunkt. Dieser Datenpunkt verfügt über einen „Hauptschlüssel“, der den eingeschränkten Benutzern ein exklusives Recht auf Zugriff, Aktualisierung und Löschen von Informationen aus den Netzwerkdatenbanken gewährt. Die „Superuser“ des zentralen Datenbank-Hubs haben das Recht und die Verantwortung, die Informationen zu pflegen, und alle Teilnehmer müssen ihnen dabei vertrauen. Demgegenüber ist die Blockchain insofern revolutionär, als dass diese die Informationen sowie die Rechte, Verantwortlichkeiten und das Vertrauen an mehrere Teilnehmer in einem gemeinsamen Netzwerk verteilt. Die Blockchain-Teilnehmer nutzen die Möglichkeiten, die heute durch die Interkonnektivität der Benutzer geboten werden, und verbessern die Zuverlässigkeit von Informationen erheblich, indem sie von einer korruptionsanfälligen serverzentrierten Kommunikation zu einer Peer-to-Peer-Kommunikation übergehen. Bezüglich der Steuer- und Zollfunktion bedeutet dies, dass Transaktionen zwischen Unternehmern auf der Blockchain gebündelt gespeichert werden können, ohne dass es hierfür einer zentralen Instanz bedarf.

Zugleich führt die Verfügbarkeit der Daten, die automatisch und synchron auf allen Knotenpunkten der Blockchain fortgeschrieben werden, zu einem transparenten und offenen Ledgersystem. Die in der Technologie der verteilten Ledger verankerte Transparenz ist eine Schlüsseleigenschaft der Blockchain. Der Zugang zu Informationen ist traditionell abgeschottet oder fragmentiert, was sich nachteilig auf die Nutzer dieser Infor-

⁴ Vgl. auch Loy DStR 2018, 1097 (1101).

mationen auswirkt. Wo Transparenz ein Anliegen ist, sehen die jüngsten Fortschritte bei den Blockchain-Designs einen genehmigten Zugang zu gemeinsam genutzten Daten vor, während sich künftige Entwicklungen auf die selektive Verteilung der Daten selbst konzentrieren. Gleichzeitig bleibt die Möglichkeit für jeden Teilnehmer erhalten, alle Daten, ob sie ihm „gehören“ oder nicht, zu validieren und ihnen zu vertrauen. Die Transparenz verspricht auch für den Einsatz der Blockchain-Technologie der Steuer- und Zollfunktion diverse Vorteile. Beispielsweise kann mittels einer Leseberechtigung der Daten für die Finanzverwaltung eine Abkehr von einem (aktiven) Meldesystem der Daten hin zu einem (passiven) Datenbezugsystem erreicht werden.⁵ Dies würde nicht nur zu einem Bürokratieabbau in den Unternehmungen führen, sondern auch bei den Steuerbehörden. Zudem könnte die Transparenz weitere Vorteile für die Steuerbehörden ermöglichen. Beispielsweise könnten derzeit über die Meldeverpflichtungen für die Steuerbehörden nicht erkennbare Tatbestände (wie zB das Reihengeschäft) durch die Blockchain-Technologie nachvollziehbar werden. Die beschriebene Schaffung von Transparenz in der Transaktionskette bezieht sich hierbei jedoch ausdrücklich nicht auf die Inhalte der einzelnen Transaktionen zwischen den Unternehmern. Die sensiblen Daten bleiben hier weiterhin geschützt und können nur durch die an der Transaktion beteiligten Unternehmer mittels Entschlüsselung eingesehen werden. Auch die Leseberechtigung der Daten einer Transaktion durch die Behörden muss nicht alle zwischen den beiden Unternehmern ausgetauschten Informationen zu einer Transaktion beinhalten, sondern nur diejenigen, welche bereits heute per Gesetz (derzeit über die Meldeverpflichtungen) von den Steuerbehörden abgefragt werden. Insofern gibt es Daten, die lediglich für die an der Transaktion beteiligten Unternehmer ersichtlich sind und von dem Datenzugriff der Steuerbehörden ausgeschlossen sind. Im Ergebnis können damit sensible Daten, die zwischen den Unternehmern ausgetauscht werden, im System ausgeblendet werden. Insofern ist eine mit der Digitalisierung einhergehende Ausweitung des Datenzugriffs durch die Behörden (wie zB bei der E-Bilanz) nicht zwingend notwendig.

2.1.2 Unveränderbarkeit und Dauerhaftigkeit von Aufzeichnungen

Die Verteilung des Eigentums und der Kontrolle über Daten im gesamten Blockchain-Netzwerk führt effektiv zur Erstellung dauerhafter und unveränderlicher Aufzeichnungen. Die Integrität der Aufzeichnungen im sog.

Hauptbuch wird in einer Kette von verknüpften Blöcken oder Gruppen von Transaktionen sichergestellt. Jeder Transaktionsblock enthält neue Informationen sowie eine Validierung oder Hash des vorherigen Blocks und einen Zeitstempel. Die neuen Informationen müssen einer vordefinierten Reihe von Regeln entsprechen, deren Einhaltung von der Mehrheit der Teilnehmer bestätigt werden muss. Infolgedessen kann nicht eine einzige Partei unbemerkt an der Datenbank etwas verändern, da Inkonsistenzen an anderer Stelle im Netzwerk sofort festgestellt werden. Die Veränderung einzelner Inhalte ist somit wirkungslos, da die Transaktionshistorie auf allen Rechnern (sog. Nodes) verteilt ist.⁶ Um einen bestehenden Datensatz in der Blockchain zu ändern oder zu löschen, müsste die gleiche Aktion, die gegen die Regeln verstoßen würde, von einer Mehrheit oder Supermajorität aller Mining-Knoten in der Blockchain „gemeinsam und getrennt“ ausgeführt werden, wodurch das System in Bezug auf Spieltheorie und kryptographischen Sinn praktisch manipulationssicher ist. Die Unveränderbarkeit der Daten erweist sich für die Steuer- und Zollbehörden als vorteilhaft, da der Unternehmer (anders als bei der Zurverfügungstellung der Daten über ein Cloud-System) die Daten im Nachhinein nicht mehr manipulieren kann. Nichtsdestotrotz muss auch in Zukunft bei inkorrekten Daten über eine Transaktion die Möglichkeit bestehen, zB eine Berichtigung vorzunehmen oder eine Änderung der Bemessungsgrundlage durchzuführen. Trotz der grundsätzlichen Unveränderbarkeit von Daten durch den Unternehmer kann dies ermöglicht werden, indem die Änderung mittels eines Protokollsystems auf der Blockchain erfasst wird. Zudem erweist es sich sowohl für die Steuer- und Zollbehörden als auch für die Unternehmen selbst (zB hinsichtlich der Aufzeichnungspflichten) als vorteilhaft, dass ein dauerhafter Datensatz geschaffen wird, der zudem nicht veränderbar und insofern vertrauenswürdig ist. Die Unveränderlichkeit und Transparenz der Blockchain schafft einen konsolidierten Prüfpfad. Steuer- und Zollbehörden, Strafverfolgungsbehörden, Finanzinstitute und andere benannte Stellen könnten sich auf ein auf der Blockchain basierendes System verlassen, um detaillierte und präzise Historien von Transaktionen und Vermögensbewegungen aufzuzeichnen (einschließlich gemeinsam genutzter Dokumente und unternommener Compliance-Aktivitäten). Dies würde das Führen von Aufzeichnungen und Prüfverfahren vereinfachen sowie den Zeitaufwand, die Kosten und die Risiken der Überprüfung und Durchsetzung der Einhaltung von Vorschriften erheblich reduzieren.

⁵ Vgl. Gries (Fn. 1), 264 ff.

⁶ Vgl. auch Loy DStR 2018, 1097 (1101); Mann NZG 2017, 1014. Zur fiktionalen Diskussion einer sog. „51 %-Attacke“: vgl. Paulus/Matzke CR 2017, 769 (771).

2.1.3 Erhöhte Datensicherheit und Kontrolle sensibler Daten

Die Zentralisierung der derzeitigen Unternehmensregister schafft erhebliche Sicherheitsprobleme. Wenn eine externe Partei sich in die Datenbank einhackt, könnte sie möglicherweise das Hauptbuch verändern, Gelder verschieben, das Eigentum übertragen oder Aufzeichnungen vollständig vernichten. Noch schwieriger aufzudecken ist der Fall des korrupten Insiders, der dabei seine Spuren verwischt. Infolgedessen müssen erhebliche Ressourcen aufgewendet werden, um die Integrität dieser Art von zentralisierten Datenbanken zu überprüfen. Der dezentralisierte und verteilte Charakter der Blockchain-Systemarchitektur bedeutet, dass keine einzelne Partei die Kontrolle behält und dass es keinen Single Point of Failure geben kann, über den ein Hacker oder Insider den Inhalt des Buches korrumpieren könnte. Dies bedeutet, dass ein durch die Blockchain-Technologie unterstütztes Eigentumsregister schneller und mit weniger Ressourcen und mit dem zusätzlichen Vorteil eines automatischen Abgleichs in Echtzeit bereitgestellt werden könnte.

Nicht nur die Daten im Unternehmen, sondern auch die Daten, die aktuell noch vom Unternehmen an die Finanzverwaltung aktiv übermittelt werden, könnten mittels der Blockchain-Technologie eine erhöhte Datensicherheit erfahren. Die Blockchain-Technologie verfügt derzeit über eine der am sichersten geltende Verschlüsselungsmethodik. Zur Verschlüsselung werden sog. Hashfunktionen/Hashalgorithmen genutzt. Der am häufigsten genutzte SHA-256-Hashalgorithmus gilt derzeit als kryptographisch.⁷ Darüber hinaus verhindert die dezentrale Speicherung der Transaktionshistorien bei einem Hackerangriff die nachträgliche Manipulation der Daten.

Die Verwendung eines verteilten Buchführungssystems wie bei der Blockchain würde es Unternehmen auch ermöglichen, eine größere Kontrolle über ihre eigenen sensiblen persönlichen und geschäftlichen Informationen zu behalten, da private Daten und Dokumente nur mit dem privaten Schlüssel des Eigentümers entschlüsselt werden können.

2.1.4 Intelligente Verträge

Eine weitere Schlüsseleigenschaft der Blockchain ist die Ermöglichung einer direkten Peer-to-Peer-Transaktion von Werten oder Informationen zwischen zwei nicht miteinander verbundenen Parteien in Situationen, in denen es an Vertrauen fehlt. In der Regel wird eine Verifi-

zierungsfunktion von einem unabhängigen Vermittler wahrgenommen, der den Prozess validiert. Auf der Blockchain wird die Validierung in eine Transaktion eingebettet, indem die Blockchain-Teilnehmer die Einhaltung der vordefinierten Regeln erzwingen, um die Transaktion zu akzeptieren. Eine gängige Regel lautet beispielsweise, dass nicht mehr ausgegeben werden darf, als auf dem Konto des Benutzers vorhanden ist. Eine andere besteht darin, sicherzustellen, dass der Benutzer, der versucht, mehr auszugeben, die Rechte an dem Konto hat, die durch ein Passwort und einen privaten Verschlüsselungsschlüssel repräsentiert werden. Intelligente Verträge kann man sich als Erweiterungen eines grundlegenden Satzes von vordefinierten Regeln zu situationspezifischen Regeln vorstellen. Diese situationspezifischen Regeln, die auch von den Teilnehmern durchgesetzt werden, ermöglichen es, die Logik, die Validierung und den Arbeitsablauf, die traditionell von Vermittlern Dritter durchgeführt werden, in die Blockchain einzuprogrammieren. In Wirklichkeit ist ein „intelligenter Vertrag“ (sog. Smart Contract) eine falsche Bezeichnung, da es sich weder um einen „Vertrag“ im herkömmlichen rechtlichen Sinne handelt, noch ist er besonders „intelligent“. Es handelt sich vielmehr um ein Stück Code, programmiert mit Wenn-dann-Bedingungen, die sich selbst ausführen, wenn die Bedingungen erfüllt sind. Die fehlende Notwendigkeit einer dritten Partei reduziert die Transaktionskosten radikal und kann Verzögerungen bei der Ausführung von Transaktionen verringern. Die Blockchain bietet insofern die idealen Rahmenbedingungen für den Einsatz von Smart Contracts (= selbsterfüllende digitale Verträge bei Eintritt eines vorab definierten Ereignisses). Diese können entlang der kompletten Transaktionskette einer Blockchain im Steuer- und Zollbereich (zB zur automatischen Steuerzahlung) eingesetzt werden.

2.2 Praxisbeispiel zum Einsatz der Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion (Henkel, Microsoft & Siemens)

Um gemeinschaftlich Anwendungsfälle zum Einsatz der Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion



⁷ Vgl. Kaulartz CR 2016, 474 (475); vgl. Küsters/Wilke, Moderne Kryptographie, 2011, 202 ff.

zu entwickeln, haben sich Henkel, Microsoft und Siemens zusammengeschlossen. Dabei wurde eine Blockchain-Lösung für den Steuer- und Zollbereich entwickelt – die sog. taXchain –, welche in Zukunft verschiedene (heute vermehrt analoge) steuerrechtliche und zollrechtliche Prozesse mittels der Blockchain-Technologie digitalisieren soll (siehe Logo auf S. 391).

Als erster Praxisfall wurde hierzu eine gemeinsame Blockchain-Anwendung für die sog. Langzeit-Lieferantenerklärung iSd Art. 62 UZK-IA im Zollbereich entwickelt. Weitere Anwendungsfälle (siehe Kap. 2.3) sollen zukünftig folgen.

Langzeit-Lieferantenerklärungen (LLE) stellen einmalige Erklärungen dar, die für Lieferungen von Waren über einen längeren Zeitraum hinweg Gültigkeit haben, sofern die gelieferten Waren voraussichtlich den gleichen Ursprungsstatus, dh vereinfacht die gleiche Produktionsstätte aufweisen. Die LLE ist insofern ein wichtiges Informations- und Nachweispapier für die direkte oder indirekte Inanspruchnahme von Zollbegünstigungen. Die Ziele der Unternehmen lassen sich wie folgt beschreiben:



Abb. 2: Ziele für den Einsatz der Blockchain-Technologie im Rahmen der LLE

Für die mögliche Geltungsdauer von Langzeit-Lieferantenerklärungen, die im innereuropäischen Warenverkehr verwendet werden, sind folgende Grundsätze gemäß Art. 62 Abs. 2 UZK-IA zu beachten:

- das Datum der Ausfertigung der Erklärung (Ausfertigungsdatum),
- das Datum, ab dem die LLE gültig ist (Anfangsdatum),
- das Datum, bis zu dem die LLE gültig ist (Ablaufdatum).

Das Anfangsdatum darf dabei nicht länger als 12 Monate vor oder 6 Monate nach dem Datum der Ausfertigung liegen, jedoch innerhalb dieses Zeitfensters frei gewählt werden. Das Ablaufdatum darf dann maximal 24 Monate nach dem Anfangsdatum liegen, aber ebenfalls inner-

halb dieses Zeitfensters frei gewählt werden. Diese Gültigkeitsdauer macht deutlich, wie oft diese Erklärungen revolutionär erneuert werden müssen. Die Ausfertigung einer einzigen Langzeit-Lieferantenerklärung sowohl für bereits erfolgte als auch für künftige Lieferungen ist innerhalb des vorstehend beschriebenen Rahmens zulässig. Eine Lieferantenerklärung für Waren mit Präferenzursprungseigenschaft ist eine Erklärung über den präferenzrechtlichen Ursprung einer Ware. Die Lieferantenerklärung ist ein im Normalfall nur in der Europäischen Union anwendbares Dokument. Sie dient als Nachweis bei der Beantragung oder Ausstellung eines Präferenznachweises. Sie kann auch für die Beantragung eines Ursprungszeugnisses (zB EUR.1) verwendet werden. Waren, die einen Präferenznachweis bekommen, sind zB im Rahmen von Freihandelsabkommen zollbefreit oder -begünstigt.

83 % aller europäischen Unternehmen stellen LLE in Papierform aus.⁸ Gegenwärtig ist die Ausgabe von LLE mit hohen Verwaltungs- und Personalkosten verbunden. Darüber hinaus ist ein wirksames Compliance-Management-System erforderlich, das regelmäßig überprüft werden muss. Im Jahr 2019 bearbeiteten Siemens & Henkel zusammen 11.916 LLE-Dokumente. Dies zeigt den enormen administrativen und manuellen Aufwand, der erforderlich ist, um die notwendigen Daten in die jeweiligen Systeme einzugeben.

Der bisher papierbehaftete Prozess zwischen den Beteiligten wird mittels der Blockchain-Technologie digitalisiert. Medienbrüche werden dadurch beseitigt. Sowohl die

Abfrage, der Datenaustausch, die Validierung als auch die Speicherung der LLE finden neuerdings über die Blockchain-Lösung statt (siehe Abb. 3 auf S. 393).

Durch die Blockchain-Lösung können die genannten Informationen wie bereits beschrieben von verschiedenen Teilnehmern schnell und fälschungssicher verwaltet werden. Die Verfügbarkeit der Daten in der Blockchain verringert die Erfassungs-, Durchlauf- und Bearbeitungszeiten signifikant. Dadurch wird ein verzögerungsfreier grenzüberschreitender Handel ermöglicht. Darüber hinaus ist eine Echtzeit-Auswertung der Daten jederzeit

⁸ <https://www.aeb.com/de-de/magazin/artikel/lieferantenerklaerungen-werden-teurer.php>.

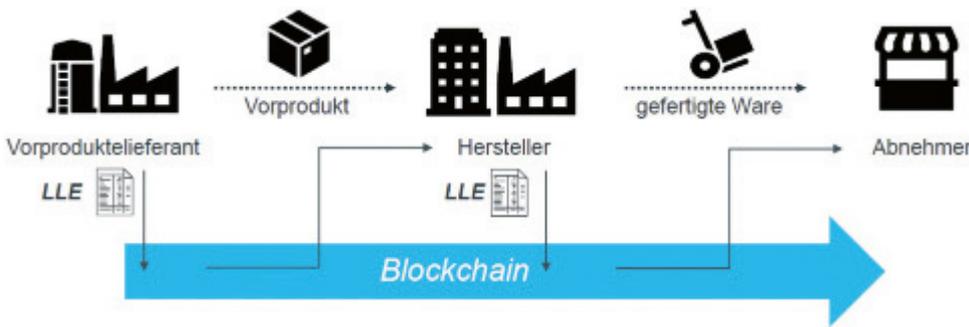


Abb. 3: Einsatz der Blockchain-Technologie im Rahmen der LLE

möglich. Die auf einer Blockchain basierende Abwicklung des LLE-Prozesses führt im Vergleich zum manuellen Vorgang (bezogen auf die 11.916 LLE-Dokumente) zu einer Gesamtentlastung von mindestens 1.600 h/Jahr.

2.3 Weitere Einsatzmöglichkeiten der Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion

Neben dem zuvor aufgezeigten Einsatz der Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion lassen sich noch weitere Einsatzfelder identifizieren. Die wei-

teren Einsatzmöglichkeiten sind nachfolgend graphisch veranschaulicht. Diese werden nach Rechtsgebiet/Themengebiet (Umsatzsteuer, Zoll, Verrechnungspreise, Kapitalertragsteuer und Betriebsprüfung) getrennt dargestellt und entsprechend des zu erwartenden Entwicklungszeitraums (1–2 Jahre bzw. 3–5 Jahre, wobei die Entwicklungszeit innerhalb der einzelnen zeitlichen Zonen durch den Abstand zum Mittelpunkt präzisiert wird) angeordnet. Vor diesem Hintergrund wird ersichtlich, dass der Einsatz der Blockchain-Technologie sich insbesondere bei den Steuerarten mit Massefällen, welche auf transaktionaler Ebene stattfinden, eignet. Demzufolge sind die Rechtsgebiete Umsatzsteuerrecht und Zollrecht sowie auch das Themenfeld der Verrechnungspreise besonders prädestiniert für den Einsatz der Blockchain-Technologie. Die Darstellung zeigt lediglich eine

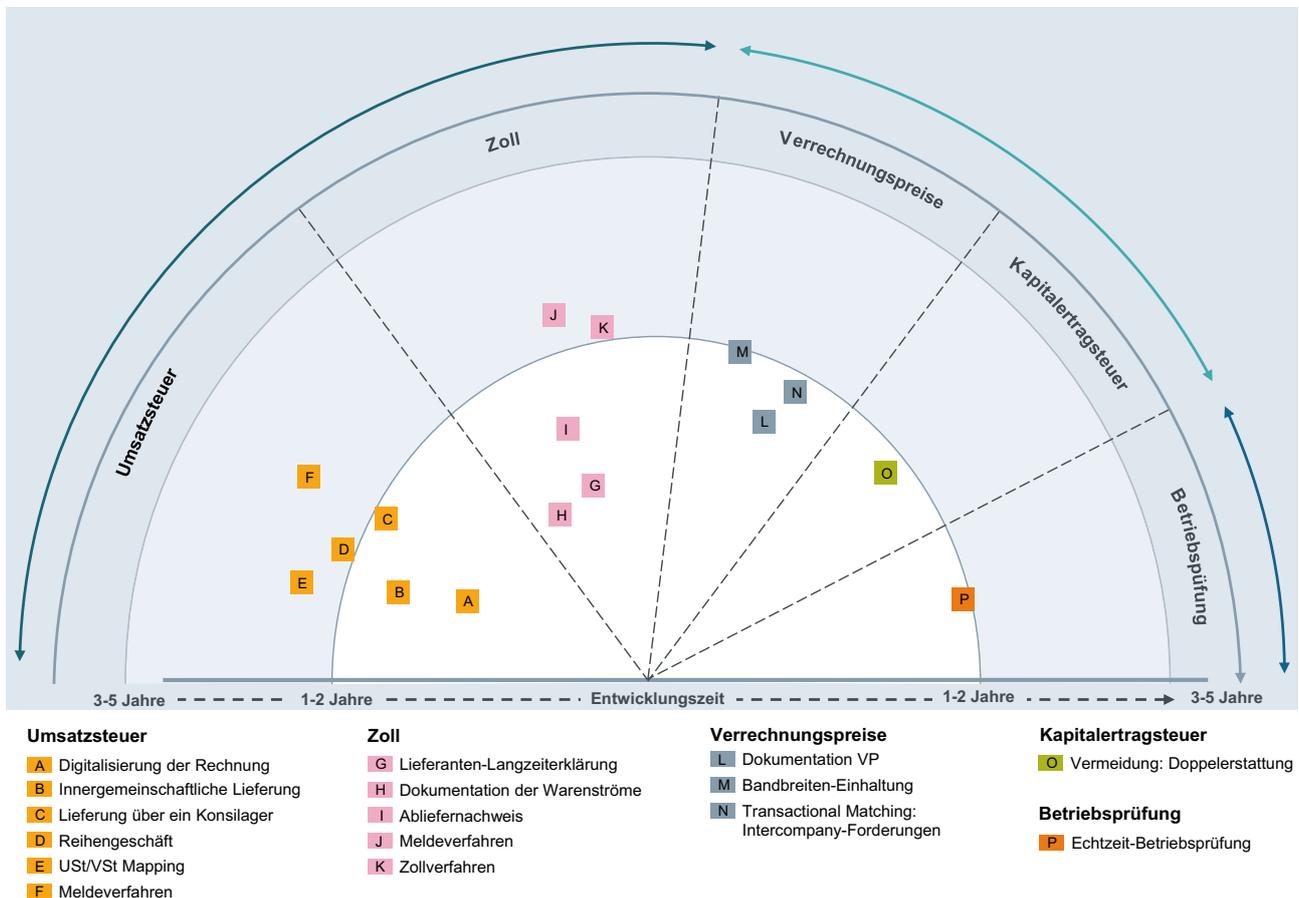


Abb. 4: Einsatzmöglichkeiten der Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion

Auswahl von Einsatzmöglichkeiten der Blockchain-Technologie im Steuer- und Zollbereich auf. Die dargestellten Einsatzmöglichkeiten der Blockchain-Technologie werden anschließend zusammengefasst nach Rechtsgebieten/Themengebieten erläutert. Aufgrund des Umfangs des Beitrags werden an dieser Stelle nur einzelne der aufgezeigten Anwendungsfälle zum Einsatz der Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion herausgegriffen und stark verkürzt dargelegt.

2.3.1 Umsatzsteuer

Die Blockchain-Technologie bietet eine Vielzahl von unterschiedlichen Anwendungsmöglichkeiten im Umsatzsteuerbereich. So bietet sich beispielweise die Möglichkeit an, einzelne umsatzsteuerliche Tatbestände, wie zB die innergemeinschaftliche Lieferung (B), die Lieferung über ein Konsignationslager (C) sowie das Reihengeschäft (D) über die Blockchain abzubilden. Das Spektrum reicht hier von einer über die Blockchain erfolgenden Nachweisführung zur Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung (zB Gelangensbestätigung etc), dem digitalen Beleg austausch sowie dem Monitoring der Transaktion zwischen den Unternehmen (entsprechend der Anforderungen nach Art. 45a MwStVO)⁹ bis hin zur digitalen Abwicklung des Reihengeschäfts-Tatbestandes mit der Möglichkeit der digitalen Erfassung der Waren und insofern deren Lokalisierung.¹⁰

Nach aktuellen Schätzungen der EU-Kommission entgingen den EU-Staaten im Jahr 2018 knapp 140 Mrd. € an Umsatzsteuereinnahmen.¹¹ Als Ursache für diesen Missstand sind ua sog. Karussellgeschäfte zu nennen, bei denen einer der Beteiligten (sog. Missing Trader) mit der Umsatzsteuer verschwindet, während sich sein Transaktionspartner die Vorsteuer erstatten lässt. Mittels der Blockchain-Technologie könnte eine technische Zuordnung zwischen Umsatzsteuerschuld und Vorsteuererstattung – das sog. USt/VSt-Mapping (E) – erfolgen. Hierdurch könnte die Betrugsanfälligkeit des aktuellen Mehrwertsteuersystems behoben werden, indem auf der Blockchain erst nach Zahlung der Umsatzsteuer-

schuld eine korrespondierende Vorsteuererstattung automatisch erfolgt.

Als größerer Wurf könnte hingegen das aktuelle umsatzsteuerliche Meldeverfahren (F) reformiert werden. Anstelle von bis zu jährlich 49 Meldungen¹² für einen am grenzüberschreitenden Warenverkehr teilnehmenden Unternehmer besteht mittels der Blockchain-Technologie die Möglichkeit, das (aktive und bürokratiebehaftete) Meldeverfahren durch ein (passives) Datenbezugssystem in Echtzeit mit behördlichem Zugriff zu tauschen. Prozessual wird hierzu jede Ausgangsrechnung auf der Blockchain erfasst. Liegen kongruente Informationen der Transaktionspartner zur Leistungserbringung und zum Leistungsempfang vor, werden diese auf der Blockchain gebündelt. Dabei können die Zahlungen (zB Umsatzsteuerschuld) automatisch erfolgen und ein Mapping zwischen Umsatzsteuerschuld und Vorsteuererstattung wäre auch in diesem Zusammenhang anwendbar.

2.3.2 Zoll, Verrechnungspreise, Kapitalertragsteuer & Betriebsprüfung

Die Langzeit-Lieferantenerklärung (G) dient dem Nachweis der verschiedenen Komponenten/Rohstoffe in den gelieferten Waren. Je nach zollrechtlicher Tarifierung können spezielle Zollverfahren wie die Nutzung eines Freihandelsabkommens zur Freistellung oder Reduktion der Zollbelastung führen. Zölle entstehen durch transaktionsbezogene Vorgänge über Staatsgrenzen. Die Verzollung und die zollrechtliche Abfertigung der Waren an den Grenzen sind geprägt von der Dokumentation der Warenströme (H). In einer Blockchain können die einzelnen Transaktionen mit ihrer Dokumentation festgehalten und den Vertragspartnern als auch den Behörden zur Verfügung gestellt werden. Gleiches gilt für die Melde- und Zollverfahren (J, K), für die weiteren Informationen wie die Ursprungslandbescheinigungen, Verwendungsnachweise und andere Unterlagen.

Die Verrechnungspreise werden in den ERP-Systemen gepflegt und dokumentiert. Darüber hinaus bedarf es einer Fülle weiterer Informationen und Dokumentationen für die Ermittlung des „richtigen“ Verrechnungspreises iSd Fremdvergleichsgrundsatzes (L). Die Auswahl der Verrechnungspreismethodik als auch die Bestimmung der sog. Bandbreiten, in denen sich vergleichbare Fremdtransaktionen preislich bewegen, könnten mittels der Blockchain dokumentiert und den

⁹ Dieser Anwendungsfall wird aktuell durch eine weitere Kooperation zwischen BASF, BOSCH, HILTI und SAP untersucht. Die beiden Forschungsk Kooperationen stehen im Wissensaustausch zueinander und verfolgen beide gemeinsam mit dem BDI den Plattform-Gedanken zur Setzung von Standards bei der Digitalisierung der Steuer- und Zollfunktion (s. Fazit).

¹⁰ Vgl. hierzu auch: *Dietsch* MwStR 2018, 813.

¹¹ Vgl. Pressemitteilung der Europäischen Kommission v. 10.9.2020, Dok.-Nr. IP/20/1579. Unter der sog. Mehrwertsteuerlücke versteht man den Differenzbetrag zwischen der eigentlich zu erwartenden Umsatzsteuer und den tatsächlichen Steuereinnahmen in der Europäischen Union. Wenn auch die Validität der Schätzungen in Frage zu stellen ist, gebietet die schiere Höhe eine kritische Auseinandersetzung mit dem derzeitigen Mehrwertsteuersystem in der EU. Vgl. insofern auch zur Bekämpfung der Mehrwertsteuerlücke: *Gries* (Fn. 1), 255.

¹² 12 × Umsatzsteuervoranmeldungen, 12 × Zusammenfassende Meldungen, 1 × Umsatzsteuerjahreserklärung, 12 × Versendungs-Meldungen und 12 × Eingangs-Meldungen (Intrastat).

Finanzbehörden zur Verfügung gestellt werden. Nach den OECD BEPS Maßnahmen-Plänen aus dem Jahr 2015 werden die bisherigen Dokumentationen und die erweiterten wie das Country-by-Country Reporting regelmäßig von den betroffenen Unternehmen zu erstellen sein. Die Blockchain-Plattformen könnten nicht nur die steuerlich geforderten Nachweise (M), sondern auch eine Abstimmung innerhalb einer Unternehmensgruppe iS einer Überprüfung der richtigen Umsetzung der Intercompany-Transaktionen bewirken. Solche Abstimmungen werden dann notwendig, wenn eine Unternehmensgruppe nicht über ein einheitliches ERP-System verfügt, in dem die Gruppenabstimmungen von Forderungen und Verbindlichkeiten automatisch erfolgen können (N).

Die zurzeit in den Fokus gerückten Mehrfacherstattungen von Kapitalertragsteuern in den Cum-Ex-Geschäften hätten mit dem Einsatz einer Blockchain-Technologie vermieden werden können (O). Kapitalertrag- und Quellensteuer-Nachweise sind regelmäßig im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung zu verifizieren. Bestätigen die Aussteller einer Quellensteuerbescheinigung in einer Blockchain den die Steuer auslösenden Vorgang, kann die Bescheinigung im herkömmlichen Sinne entfallen, denn diese ist elektronisch nicht abänderbar in der Blockchain gespeichert und für den Vertragspartner sowie auch für die Behörden verfügbar.

In der Verifikation der Steuererklärungen im Rahmen einer Betriebsprüfung könnten Standardprüfungshandlungen zu den unterschiedlichen Themengebieten automatisiert, dokumentiert und mit der Finanzverwaltung geteilt werden (P). Beispiele sind vielfältig wie die Dokumentation von Reisekosten und nicht abziehbaren Ausgaben, Spendenbelege etc.

Die transaktionsbezogenen steuerlichen Prozesse aus der Verbrauchsteuer, wie für die Verwendungsnachweise, den Einsatz von verbrauchssteuerpflichtigen Rohstoffen etc, befinden sich in der aktuellen Prüfung weiterer Einsatzmöglichkeiten für die Blockchain-Technologie.

3. Ausblick/Fazit

Zur Erfüllung der steuerrechtlichen und zollrechtlichen Aufgaben haben Unternehmen eine stetig steigende Anzahl an Compliance-Aufgaben zu erfüllen, die zudem einen hohen Verwaltungsaufwand verursachen. Insbesondere Dokumentationspflichten erweisen sich aus zwei Gründen als ressourcenintensiv: Einerseits arbeitet die Verwaltung weitgehend auf der Basis von Papierak-

ten und andererseits ist die Informationsbeschaffung von zahlreichen internen und externen Interessengruppen abhängig. Dabei kann dieser Verwaltungsaufwand sowohl für Unternehmen als auch für Behörden durch aktuelle technologische Anwendungen wie der Blockchain verringert werden. Der Hauptgrund liegt jedoch nicht nur in der potenziellen Zeit- und Kosteneinsparung, sondern verbirgt sich auch in der Verbesserung der Datentransparenz und der Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften für alle Beteiligten.

Jede neue Technologie durchläuft dabei zunächst eine Testphase bis zu einem möglichen Einsatz. Im Bereich der Steuerprozesse, des Zolls und der Verbrauchsteuern wird die Digitalisierung diese „Arbeitsfelder“ in den kommenden Jahren wesentlich verändern. Die verschiedenen Steuerarten folgen gesetzlichen Aufträgen oder Compliance-Anforderungen, die zu erfüllen sind. Durch diese vorgegebenen Regelwerke eignen sich die bezogenen steuerlichen Prozesse besonders für eine Digitalisierung. Die Blockchain-Technologie ist keine „Dreifach-Buchhaltung“, sondern eine Technik, die eine vollkommen sichere Übertragung von Daten gewährleistet. Zudem benötigt Blockchain nur mehrere handelnde Personen/Parteien, die diese Informationen untereinander teilen. Diese neue Form der Kommunikation bewirkt eine wesentliche Verringerung des administrativen Aufwandes zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten. Daraus entstehen die vielfach geforderten positiven Business Cases zum Einsatz der neuen Technologien. Außerdem kann Blockchain mit Künstlicher Intelligenz verbunden werden, wenn die auf der Blockchain-Plattform verbundenen handelnden Personen zB Daten für Transaktionen verfügbar machen, die ein Algorithmus für eine Automatisierung eines Steuerprozesses zugunsten aller Partner verwendet. Daraus entstehen weitergehende Kombinationen von Steuerarten wie die Verbindung von Zoll, europäischer Umsatzsteuer und Verrechnungspreisen. Verrechnungspreise und Zollbelastungen sind eng miteinander verwoben. Für verbrauchssteuerliche Prozesse ist die Zolltarifnummer bestimmend zur Berechnung der Steuerlast. Eindeutige Informationen über eine Blockchain könnten eine Steuerarten übergreifende Optimierung bewirken.

Im Ergebnis kann die Blockchain-Technologie eine Lösung sein, welche die Compliance- und Dokumentationsanforderungen erfüllt, von Behörden auditierbar ist und den standardisierten Informationsfluss zwischen den beteiligten Parteien rationalisiert sowie automatisiert. Als Erfolgsfaktor für das Gelingen der digitalen Transformation im Steuer- und Zollbereich ist uE jedoch eine Zusammenarbeit in der Entwicklung von technolo-

gischen Standards zwischen Unternehmen und Behörden erforderlich. Mittels einer interdisziplinären Plattform zur Digitalisierung im Steuerrecht¹³ könnten tradierte Ersatzlösungen einzelner Unternehmen, welche letztlich mit internationalen Wettbewerbsnachteilen verbunden sind, vermieden werden und Investitionsrisiken für technologische Entwicklungen im Steuer- und Zollbereich minimiert werden.

¹³ Unser Ziel ist es, eine solche Plattform zur Digitalisierung im Steuer- und Zollbereich zwischen Unternehmen und Behörden zu etablieren. Hierbei ist es uns wichtig, zu erwähnen, dass Digitalisierungsmöglichkeiten systemneutral und unternehmensunabhängig aufgebaut und damit zum Benefit aller Beteiligten entwickelt werden. Wenn Sie an der Entwicklung von weiteren Business Cases für den Einsatz der Blockchain-Technologie in der Steuer- und Zollfunktion teilhaben wollen bzw. von der im Beitrag dargestellten Entwicklung einer Blockchain basierten Lösung für den LLE-Prozesses profitieren möchten oder grundsätzlich Interesse an einem Plattform-Gedanken zur Digitalisierung im Steuer- und Zollbereich haben – treten Sie gerne mit uns in Kontakt (Robert.Risse@Uni-Leipzig.de oder matthias.gries@siemens.com).



PROF. DR. ROBERT RISSE

Leiter der Steuer- und Zollabteilung der Henkel AG & Co. KGaA, Honorarprofessor am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre von Prof. Dr. Carmen Bachmann, Universität Leipzig.



DR. MATTHIAS GRIES

StB, (Syndikus-)Steuerberater für die Konzernsteuerabteilung der Siemens AG unter Leitung von Prof. Dr. Christian Kaeser sowie Gast-Wissenschaftler am Lehrstuhl für Betriebliche Steuerlehre von Prof. Dr. Thomas Egner, Universität Bamberg.

Gemeinsam leiten die beiden das Blockchain-Projekt zwischen Henkel, Microsoft und Siemens.

Feedback bitte an digitax@beck.de.

Transfer Pricing meets Data & Analytics – Anwendungsmöglichkeiten und Praxiserfahrungen

Big Data steht auf jeder Unternehmensagenda. Zur Nutzung großer Datenmengen finden Data & Analytics-Lösungen aufgrund ihrer vielfältigen Einsatzmöglichkeiten in immer mehr Unternehmen Anwendung. Auch im Verrechnungspreiskontext bringt der Einsatz von Data & Analytics vollkommen neue Analysemöglichkeiten und kann zu signifikanter Arbeitserleichterung führen. Dieser Beitrag gibt einen Überblick darüber, was bereits möglich ist und wie Data & Analytics-Lösungen in der Praxis unterstützen.

JANINE FRIEDRICHS, JÖRG HANKEN UND
DR. ALEXANDER TOTZEK

1. Die Bedeutung von Daten im Transfer Pricing-Umfeld

In den letzten Jahren hat die Nutzung von Big-Data-Lösungen und der Einsatz von Data and Analytics (D&A)-Software in Unternehmen rasant zugenommen.¹

Dieser Trend ist auch bei steuerlichen Anwendungen und insbes. im Verrechnungspreiswesen angekommen – und das zurecht, denn insbes. im Bereich Verrechnungspreise, als extrem datenreiches Gebiet, bieten D&A-Lösungen zahlreiche Anwendungsmöglichkeiten, um jederzeit fundierte Entscheidungen treffen zu können, sei es

¹ Vgl. IDC's Worldwide Semiannual Big Data and Analytics Spending Guide, <https://www.idc.com/getdoc.jsp?containerId=prUS44998419>, abgerufen am 22.10.2020.

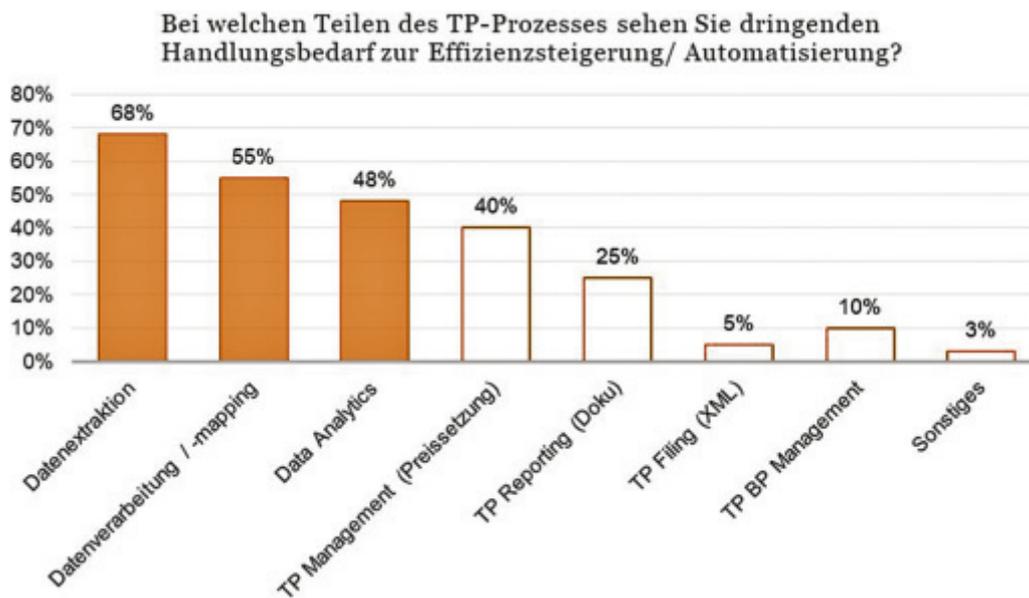


Abb. 1: Befragung von Konzern-Verrechnungspreisexperten im Mai 2020

für neuartige Analysen oder als „time-saver“ für bestehende Analysen.

Die wesentliche Herausforderung ist die Heterogenität und Granularität der Daten und Datenquellen, die im Verrechnungspreisumfeld auszuwerten sind. ERP-Systeme, Konsolidierungsplattformen sowie HR- und Buchhaltungs-Systeme sind in diesem Zusammenhang nur einige in einer ganzen Reihe von weiteren Systemen, die in Unternehmen existieren und aus denen Informationen für Verrechnungspreiszwecke extrahiert werden können.

Bisher wurden die aus diesen Datenquellen gezogenen Daten zumeist lokal exportiert und unter Einbindung von Tabellenkalkulationsprogrammen versucht, diese zu analysieren und zu interpretieren. Durch neue leistungsstarke Softwarelösungen können mittlerweile nicht nur größere Datenmengen schneller und besser verarbeitet, sondern Daten auf ganz neue Weise betrachtet, analysiert und aufbereitet werden. Dies schafft erhebliche Mehrwerte in allen Bereichen des Verrechnungspreiszyklus – von der Strategie über die Implementierung und Compliance bis hin zur Verteidigung in Betriebsprüfungen und in anschließenden Verfahren (wie zB Mutual Agreement Procedures).

Mit den verbesserten technischen Möglichkeiten einhergehend ist auch eine steigende Nachfrage und Erwartungshaltung nach Reporting, Monitoring und Datentransparenz zu beobachten. So werden nun Ad-hoc-Darstellungen von Verteilungen und Trends erwartet, die mit herkömmlichen Tabellenkalkulationsprogrammen nicht mehr (mit vertretbarem Aufwand) verarbeitbar sind. Ebenso führen Informationsaustausch und Digitalisierung seitens der Finanzverwaltungen zu einer steigen-

den Relevanz von Analysen, die Inkonsistenzen aufdecken und zur Risikofrüherkennung beitragen sollen.²

Eine im Mai 2020 durchgeführte Befragung von Konzern-Verrechnungspreisexperten³ zeigt auf, in welchen Bereichen Unternehmen Handlungsbedarf zur Effizienzsteigerung bzw. Automatisierung im Verrechnungspreis-kontext sehen. Die Umfrage zeigt, dass die Unternehmensvertreter besonders dringenden Handlungsbedarf in der Datenextraktion (68 % der Befragten), der Verarbeitung dieser Daten (55 % der Befragten) sowie der Datenanalyse (48 % der Befragten) sehen (s. Abb. 1).

Insofern stellt sich bei diesem Ergebnis die Frage: „Worauf noch warten?“ Im Folgenden wollen wir uns daher auf diese drei Bereiche fokussieren und praktische Beispiele aufzeigen, die bei der Lösungsfindung und Zielerreichung helfen können.

2. Datenquellen, Extraktion und Aufbereitung von Daten

Bevor eine Analyse und Visualisierung von Daten möglich ist, müssen die unterschiedlichen Datenquellen identifiziert sowie benötigte Daten extrahiert und aufbereitet werden. Zu Recht sehen Unternehmen hier den dringendsten Handlungsbedarf für eine Automatisierung, denn diese Schritte führen in der Praxis oftmals zu hohem Zeitaufwand.

² Vgl. *Simoneit* in *Vögele/Borstel/Bernhardt*, *Verrechnungspreise*, 5. Aufl. 2020, Kap. O: Immaterielle Wirtschaftsgüter Rn. 508–511.

³ Diese Umfrage ist während unseres PwC Transfer Pricing Talks „Digital Managed TP Services – Ressourcenengpässe erfolgreich managen“ im Mai 2020 durchgeführt worden.

2.1 Datenbeschaffung

Unter 1. wurden bereits einige unternehmensinterne Datenquellen wie ERP-Systeme und HR- und Buchhaltungs-Systeme genannt. Für ein Margenmonitoring werden Finanzdaten (Gewinn- und Verlustrechnungen, GuV) segmentiert nach Funktion und Transaktionspartner benötigt, welche zB aus SAP CO-PA, abgestimmt mit Daten aus SAP SD und FI, stammen können. Für die Erstellung von Local Files sind Transaktionsdaten und GuV der Legaleinheiten und Betriebsstätten (segmentiert nach Funktion und Transaktionspartner bzw. gruppiert nach Transaktionsgruppe) erforderlich, die zB aus Bewegungsdaten der GuV (zB SAP FI), Abrechnungsdaten (zB SAP SD), Daten aus der Konsolidierung (zB SAP SEM BCS) oder aus dem I/C Netting oder der Zahlungsabwicklung extrahierbar sind. Im Fall des Country-by-Country-Reportings (CbCR) sind Bilanz-, GuV-, Cashflow-, Anzahl der Mitarbeiter sowie F&R-Daten gefragt. Diese sind zB der Konsolidierung oder auch dem HR-System für die Anzahl der Mitarbeiter und Tax Accounting-System zu entnehmen.

Neben internen Systemen drängen sich auch externe Datenquellen für die Erstellung von Analysen auf. So sind Unternehmensdatenbanken wie ORBIS oder TP Catalyst oder Veröffentlichungen aus dem Bundesanzeiger oder Börsendaten wichtige Quellen für die Durchführung des Fremdvergleichs. Aber auch statistische Datenbanken der OECD, einzelner Länder sowie von statistischen Instituten oder Verbänden können als Datenquelle für zahlreiche Analysen dienen.

In der Praxis liegt die Herausforderung oftmals bereits darin, dass Daten einerseits manuell aus unterschiedlichen Quellen zusammengetragen werden müssen und zudem kein einheitliches Datenformat besteht, welches eine zusammenhängende Analyse ermöglicht.⁴ Insbes. in Fällen, in welchen die Analysen nicht einmalig, sondern wiederkehrend zu erstellen sind, führt der Einsatz von automatisierten Schnittstellen zur Datenextraktion und automatisierter Datenaufbereitung mit Tools wie zB Alteryx zu erheblichen Effizienzgewinnen. Sollten Schnittstellenlösungen zu aufwändig sein, könnten Effizienzgewinne bei der Extrahierung und Aufbereitung auch durch den Einsatz von Bots erreicht werden. Will man die Datenverarbeitung innerhalb des ERP-Systems lösen, so sollten jedenfalls diejenigen Unternehmen, die derzeit in einem SAP S4/HANA-Projekt stecken, versuchen, ihre VP-Anforderungen einzubringen, um zukünftig einen

besseren Datenzugriff zu erhalten.⁵ Nach unserer Beobachtung sind immer mehr Konzerne auf dem Weg, einen zentral verfügbaren TP Data Lake aufzubauen.

Neben den technologischen Herausforderungen wird die Datenbeschaffung auch dadurch erschwert, dass der Gesetzgeber und die OECD häufig nicht exakt definieren, welche konkreten Daten geliefert werden sollen, oder „unübliche“ Daten einfordern, die deutlich schwerer zu beschaffen sind, als andere Daten, die vergleichbare Aussagen zulassen würden. Gerade bei Table 1 des CbCR wundert man sich über die praxisferne Definition einiger der zu berichtenden Zahlen. Beispielsweise meint die dort benötigte Kennzahl „Umsatz“ nicht „Net Sales“, sondern vielmehr „alle Einnahmen außer Dividendenerträge“. Warum wird „PBT“ anstatt „EBIT“ abgefragt? Warum „tangible assets“ anstatt „Anlage- und/oder Umlaufvermögen“? Die Liste ließe sich endlos fortführen. Auch die zugrunde gelegten Rechnungslegungsgrundsätze der Finanzzahlen können zwischen CbCR, Master File und Local Files variieren.⁶

2.2 Datenbestimmung

Ein weiterer relevanter Aspekt ist die Datenabstimmung. In der Praxis ist immer wieder festzustellen, dass Daten – wie beispielsweise Transaktionsvolumen zwischen zwei Gesellschaften oder Verrechnungspreis-Dokumentation und Angaben in den Steuererklärungen – nicht konsistent sind. Die Gründe können vielfältig sein und reichen von unterschiedlichen Periodenabgrenzungen, Goods in Transit, abweichenden GAAPs oder Währungen bis hin zu unterschiedlichen ERP-Modulen.⁷ Es ist daher für die Datenbeschaffung wichtig, sich dieser Divergenzen bewusst zu werden und Abweichungen entsprechend zu erklären bzw. falls möglich, sich auf ein einheitliches Datenformat zu verständigen.

3. Analyse, Visualisierungen und ihre Anwendung in der Praxis

Nach abgeschlossener Datenaufbereitung bieten Business Intelligence-Softwarelösungen (zB MS Power Bi, Tableau, Qlikview, SAP Analytics Cloud) die Möglichkeit, Informationen grafisch aufzubereiten, Muster und Trends hervorzuheben und so dem Betrachter schnelle Einblicke und Erkenntnisse in die Daten zu ermöglichen.⁸

⁴ Vgl. *Pena/Burt/Bellay*, Transfer pricing analytics: The exploitation of Big Data and emerging technologies in transfer pricing, PwC Transfer Pricing Perspectives, 2016, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/publications/transfer-pricing/perspectives/assets/tp-16-analytics.pdf>, abgerufen am 12.10.2020.

⁵ Vgl. *Hanken/Totzek* in *Hanken/Kleinhiptpaß/Lagarden*, Verrechnungspreise, 3. Aufl. 2020, Kap. 4.4.5. Einsatz von Data & Analytics im VP-Prozess.

⁶ Vgl. *Hanken/Totzek* (Fn. 5), Kap. 4.4.5. Einsatz von Data & Analytics im VP-Prozess.

⁷ Ebd.

⁸ Vgl. *Gartner*, Data Visualization, <https://www.gartner.com/en/marketing/glossary/data-visualization>, abgerufen am 20.10.2020.



Abb. 2: Dashboard zur TNMM-Margenanalyse

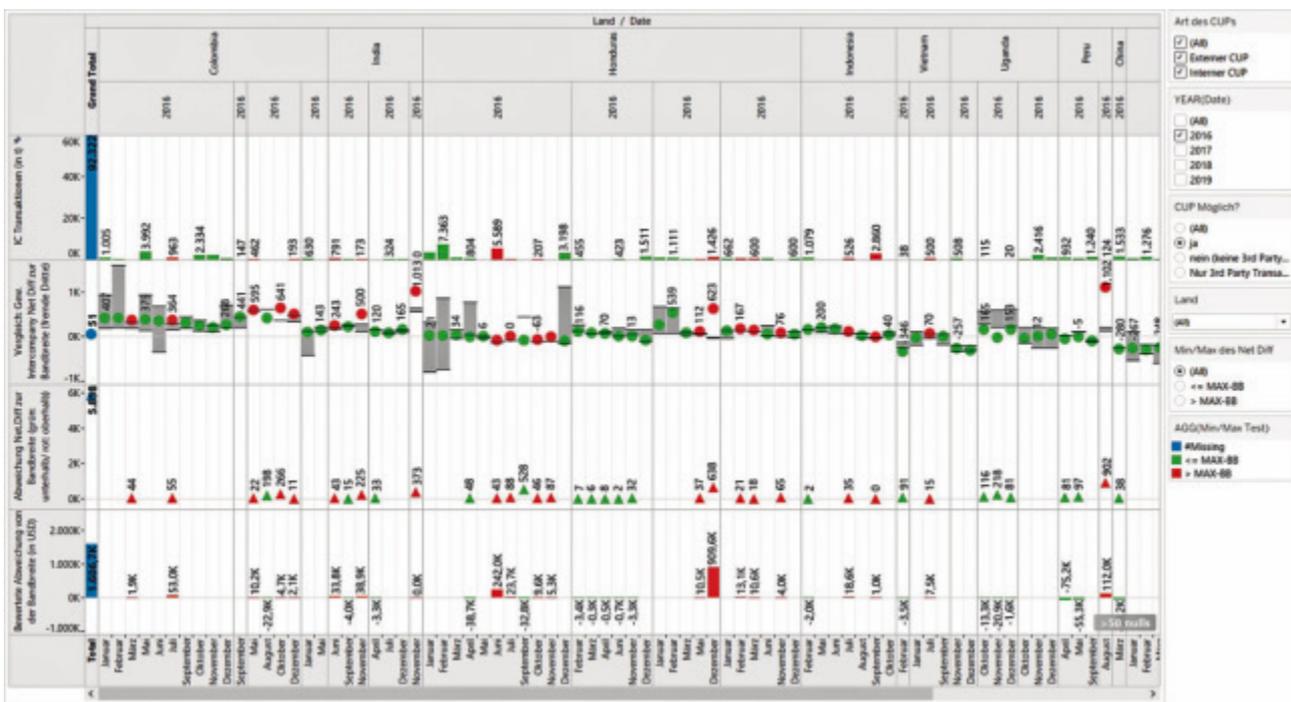


Abb. 3: CUP Analyzer

3.1 Überblick

Bei der Datenanalyse werden drei Ansätze unterschieden:⁹

1. *Descriptive Analytics*: Ziel dieses Ansatzes ist die Beschreibung, Zusammenfassung und Auswertung von historischen Daten. Typischer Anwendungsfall sind wiederkehrende oder benutzerdefinierte Berichte, zB die Auswertung von Umsatzanteilen in vergangenen Quartalen. Descriptive Analytics ermöglicht nur be-

⁹ Vgl. ua Schindler/Totzek IWB 2019, 827.

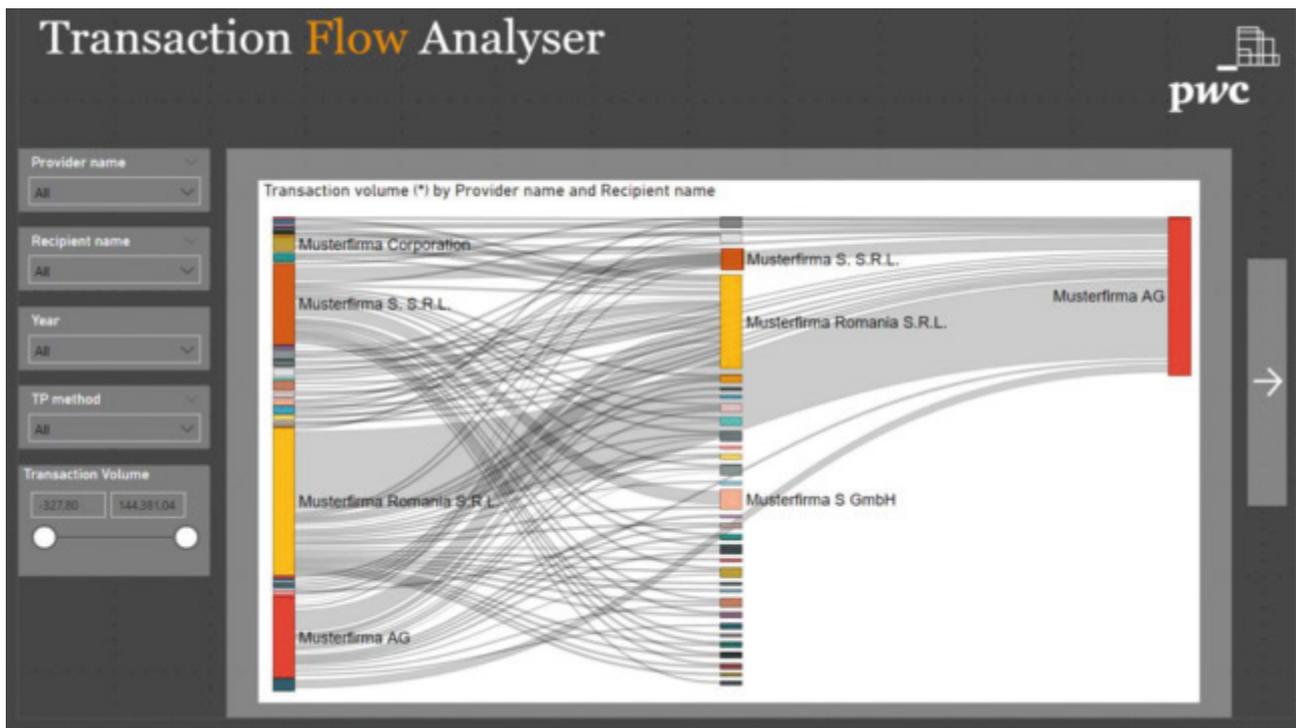


Abb. 4: Visualisierungen von Transaktionsströmen

dingt Handlungsempfehlungen für die Zukunft. Diese Aufgabe obliegt dem Anwender.

2. *Predictive Analytics*: Diese Methode kommt zur Erstellung von Prognosen zum Einsatz. Solche Data & Analytics-Verfahren ermöglichen Erkenntnisse über Was-wäre-wenn-Szenarien. Wie Descriptive Analytics beruht aber auch diese Art der Analyse auf historischen Daten. Durch den Einsatz von statistischen Simulationsverfahren und/oder Machine Learning werden hier historische Trends und/oder Muster zur Antizipation und zu Vorhersagezwecken identifiziert, um so den zukunftsgerichteten Entscheidungsprozess unterstützen zu können.
3. *Prescriptive Analytics*: Prescriptive Analytics ist eine Erweiterung der Predictive Analytics. Ziel ist es, mithilfe von Künstlicher Intelligenz, Visualisierungstools und Datenmanagement konkrete Handlungsempfehlungen abzuleiten und dem Nutzer die optimale Entscheidungsfindung zu erleichtern und (teilweise) zu automatisieren. Grundlage hierfür ist die Prognose von Zukunftsszenarien und Bewertung von Entscheidungen unter Berücksichtigung von relevanten Einflussfaktoren.

In der Praxis kommen nach unserer Beobachtung Descriptive und Predictive Analytics am häufigsten zur Anwendung. Prescriptive Analytics sehen wir im Verrechnungspreiskontext noch selten, wobei allerdings erste Lösungen existieren, die diesen Ansatz zB für

das Forecasting von VP-relevanten Parametern nutzen.

Selbst bei deskriptiven Analysen geht die Visualisierung von Daten mit BI-Lösungen weit über die Erstellung von Diagrammen hinaus. Dynamische und interaktive Dashboards ermöglichen dem Nutzer durch Hineinzoomen in die Daten eine völlig neue Art der Datenanalyse. Dabei erlauben diese Lösungen selbst mit extrem großen Datenmengen schnell und effizient zu arbeiten. In Zeiten von Big Data sind diese Technologien daher essentiell, um große Datenmengen wie zB Transaktionsdaten auf Ebene von Einzelbelegen zu verarbeiten.

Im Folgenden möchten wir praktische Anwendungsmöglichkeiten von Data & Analytics-Lösungen im Verrechnungspreiskontext vorstellen.¹⁰

3.2 Strategie und Modellierung

Ein Anwendungsbeispiel für Strategie und Modellierung ist die Analyse von Margenanpassungen in TNMM-Strukturen und deren steuerliche und betriebswirtschaftliche Auswirkungen.

¹⁰ Unser Beitrag enthält auch Screenshots der Dashboards. Es ist allerdings schwierig, die Dynamik dieser Anwendungen durch einen Screenshot und eine verbale Beschreibung zu illustrieren. Kontaktieren Sie uns aber gerne. Wir können Ihnen für eine Vielzahl dieser Lösungen einen Online-Testzugang mit Dummy-Daten gewähren, damit Sie sich selbst einen Eindruck machen können.

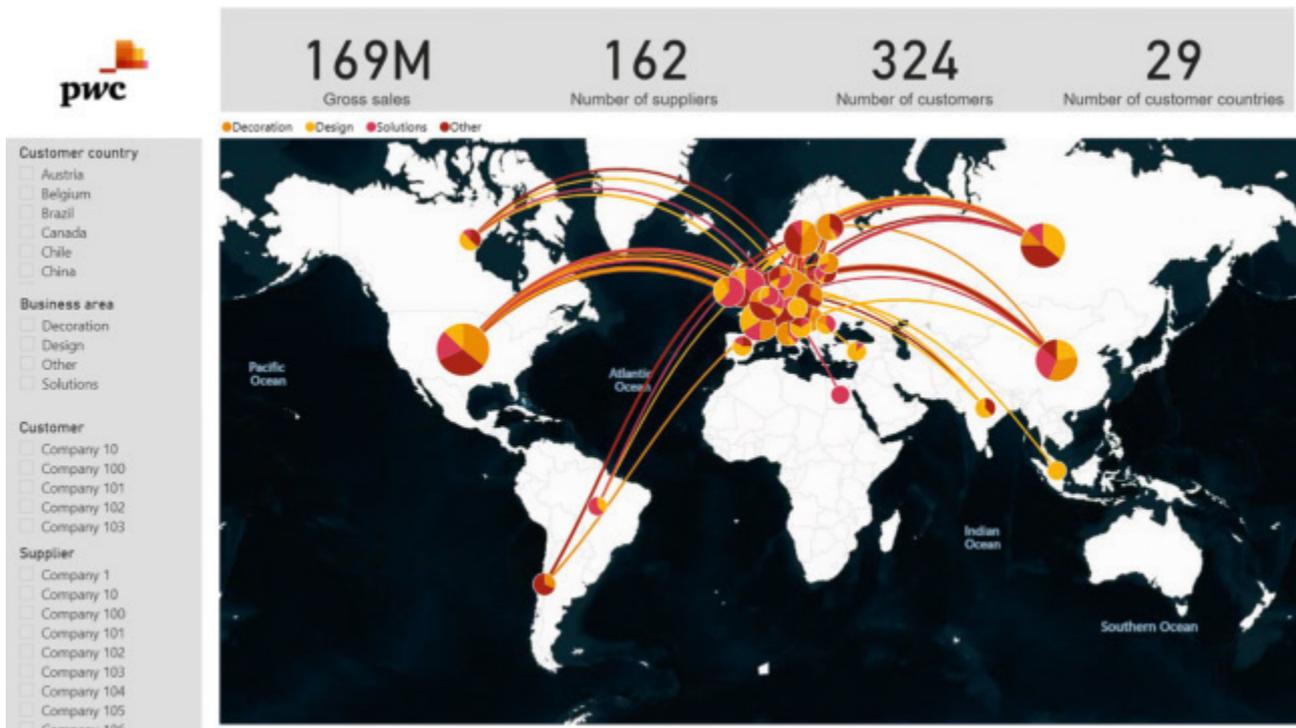


Abb. 4: Visualisierungen von Transaktionsströmen

Abb. 2 (S. 399 oben) zeigt ein solches Dashboard (visualisiert mit Tableau), das auf einen Blick den Effekt der Nettomargenanpassung auf einzelne Länder sowie den resultierenden Steuereffekt erkennen lässt. Durch die Möglichkeit der Variation unterschiedlicher Parameter (zB Höhe der zu steuernden Margen oder regionale vs. lokale Steuerung) sowie die Änderung der Sichtweise auf einzelne Länder oder Jahre lassen sich schnell und einfach Szenarien analysieren und Effekte erkennen.

3.3 Preissetzung und Monitoring

In Bezug auf Preissetzung und Monitoring können beispielsweise Dashboards wie der CUP Analyzer in Abb. 3 (S. 399 unten) (Tableau Visualisierung) unterstützen. Auf Einzeltransaktionsebene können so konzerninterne Preise und externe Preisbandbreiten verglichen werden, die bereits aufgrund ihrer schieren Datenmenge kaum durch Excel analysierbar wären. Die D&A-Lösung bietet darüber hinaus den Vorteil, mit wenigen Handgriffen zwischen Vergleichen auf Jahres-, Quartals- oder Monatsebene sowie unterschiedlichen Gruppierungsstufen der Produkte wechseln zu können und so diverse Ergebnisse zu simulieren. Auch in Betriebsprüfungssituationen kann dieses Dashboard sehr wertvoll sein, um die Fremdüblichkeit nachzuweisen, unabhängig davon, ob die Verrechnungspreise nach der CUP-Methode gebildet worden sind oder nicht.

3.4 Dokumentation und Verteidigung

Im Rahmen von Verrechnungspreisdokumentationen können meist deskriptive Visualisierungen eingesetzt werden, die zB Transaktionsflüsse aufzeigen und bei der Identifizierung insbes. großer Transaktionsströme und -partner unterstützen. Abb. 4 (S. 400 und 401) zeigt zwei Dashboards (visualisiert in MS PowerBI und Qlik inkl. Alteryx Workflow zur Datenaufbereitung), die Transaktionen zwischen diversen Gesellschaften visualisieren und dabei durch variable Filteroptionen erlauben, einzelne Sender oder Empfänger sowie Jahre auszuwählen, unterschiedliche Geschäftsbereiche zu betrachten oder Transaktionen, die über einem Schwellenwert liegen, zu fokussieren.

Sowohl für Dokumentations- als auch Verteidigungszwecke können des Weiteren Dashboards eingesetzt werden, die Daten aus CbCR analysieren und auswerten. CbCR werden im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen oftmals sehr detailliert durch die Finanzverwaltung ausgewertet, um weitere Prüfungsschwerpunkte festzulegen, aber auch, um mögliche Inkonsistenzen mit dem Master File, den Local Files, der VP-Richtlinie und/oder sonstigen prüfungsrelevanten Unterlagen aufzudecken. Es empfiehlt sich daher regelmäßig – zumindest aber vor Einreichung des CbCR –, relevante Finanzkennzahlen bzw. Profit Level-Indikatoren aus den CbCR-Daten zu bilden, um etwaige Risiken oder Aufgriffe einer in- oder ausländischen



Abb. 5: Dashboard zur CbCR-Analyse

Finanzverwaltung frühzeitig erkennen zu können. Mit Hilfe von D&A-Dashboards kann ein visualisierter Blick auf die eigenen Konzernkennzahlen und Verhältnisgrößen auf die Art erfolgen, wie sie in- oder ausländische Finanzverwaltungen sehen und analysieren könnten. Mögliche steuerliche Risiken im In- und Ausland lassen sich so frühzeitig identifizieren. Ein Vorteil der dynamischen Dashboards ist außerdem die Möglichkeit, neben der globalen und der Landessicht auf die einzelnen Legaleinheiten hereinzuzoomen, um Ursachen für Abweichungen und/oder Auffälligkeiten gezielt aufdecken zu können (s. Abb. 5).

Auch im Rahmen von Betriebsprüfungen werden in der Praxis bereits D&A-Lösungen zur Unterstützung eingesetzt. Mithilfe von bereits beschriebenen Lösungen wie dem CUP Analyzer können im Prüfungsfall Ergebnisse verprobt und Ansätze erklärt werden. Erfahrungsgemäß sind auch immer öfter Quantifizierungen bereits bestehender, qualitativer Ansätze gefragt. So zB im Falle von Profit Splits. Obgleich immer schon eine Quantifizierung vorgenommen werden musste, scheinen nun die Anforderungen an die Untermauerung der Quantifizierbarkeit deutlich gestiegen zu sein. Praxiserfahrungen zeigen, dass es mitunter notwendig sein kann, eine RACI-Analyse zur Erklärung der Wertschöpfungsbeiträge mithilfe von wertschöpfenden Kosten wie Gehaltsdaten zu verproben. D&A-Lösungen können in solchen Fällen nicht nur Daten aufbereitet wiedergeben und komplexe Sachverhalte abbilden, sondern können vielmehr auch für Zwecke der Szenarienanalyse eingesetzt werden. So können zB Ant-

worten auf die Fragen: Wie verändert sich der Profit Split, wenn der Schwellenwert für Nicht-Routine-Gehälter angehoben wird? Welchen Effekt hat die Veränderung der auf Routinegehälter angewandten Cost Plus Marge? Macht es Sinn, den betrachteten Zeitraum auszuweiten?

Die Ergebnisse dieser Plausibilisierungen sind jedoch nicht nur in Zeiten von Betriebsprüfungen dienlich. Auch im Anschluss können sie weiter für Zwecke der Preissetzung eingesetzt werden. An dieser Stelle schließt sich der Kreis zu Preissetzungs- und Monitoring-Anwendungsmöglichkeiten.

3.5 Weitere Anwendungsfälle

Auch für Projektmanagementzwecke lassen sich D&A-Lösungen mit geringem Aufwand aber oftmals mit viel Mehrwert einbinden. Zum Beispiel können Statusdashboards eingesetzt werden, die rein deskriptiv den aktuellen Stand bei Großprojekten wie der Erstellung von Local- und Master-File-Dokumentationen für große multinationale Konzerne oder den Stand der Betriebsprüfungsanfragen für Reportingzwecke darstellen oder aufzeigen, bei wem welche To Dos liegen. Die nachfolgende Abbildung zeigt ein Dashboard (visualisiert in Tableau) für das Tracking des Status der weltweiten Local Files (s. Abb. 6 auf S. 403).

Als Datenquelle liegt im Hintergrund eine Tabelle auf einem Sharepoint-Server, so dass der Status von den unterschiedlichen Stakeholdern parallel gepflegt werden

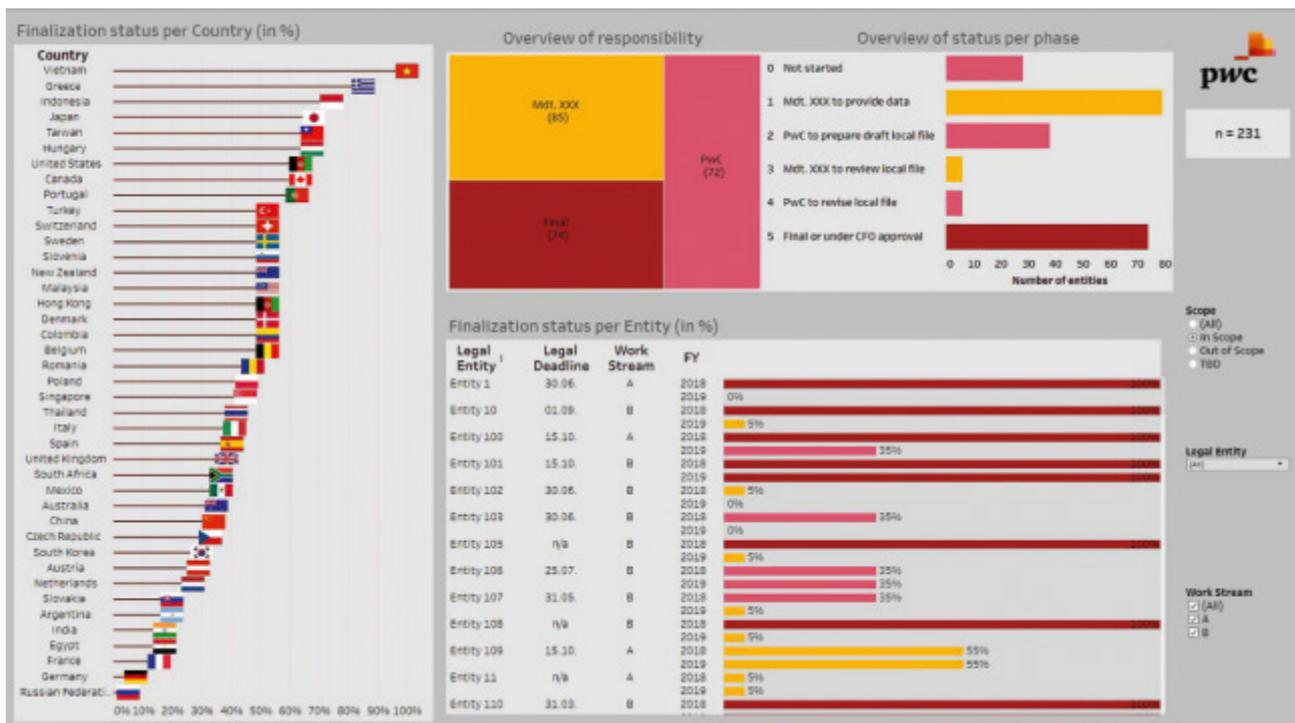


Abb. 6: Dashboard zum Status Tracking

kann. Das Dashboard wird den Nutzern zB über einen Tableau-Server oder über die PwC Workbench online zur Verfügung gestellt, um jederzeit Informationstransparenz sicherstellen zu können.

4. Fazit und Ausblick

Data & Analytics bietet im Verrechnungspreismfeld ein breiteres Anwendungsgebiet, als sich vielleicht auf den ersten Blick vermuten lässt. Unternehmen, die sich bislang noch nicht damit auseinandergesetzt haben, sind gut beraten, Einsatzgebiete zu prüfen und von den vielfältigen Möglichkeiten Gebrauch zu machen. Andernfalls nehmen sie sich nicht nur die Möglichkeit zu Effizienzsteigerungen, sondern auch die Möglichkeit, neuartige Analysen mit großem Mehrwert für die Steuerabteilung umzusetzen, wie zB für: Simulationen/Prognosen, Risikoerkennung und insbes. im Verteidigungsfall. Auch die Finanzverwaltung nutzt bereits solche Analysen zB zur Auswertung von CbCR.

Wir empfehlen dringend, erste Datenprojekte zu starten. Hierfür sollte man kleinere Pilot-Projekte definieren, so dass man Erfahrungen sammeln kann, mit wieviel Ressourcen man in welcher Zeit was erreichen kann. Diese kleineren Piloten helfen auch, Vertrauen in der Organisation für Digitalisierungsprojekte aufzubauen.



JANINE FRIEDRICHS

Senior Associate bei PwC in Köln im Bereich Transfer Pricing Technology.



JÖRG HANKEN

Transfer Pricing Partner bei PwC in München, verantwortet den Bereich Tax Technology bei PwC global.



DR. ALEXANDER TOTZEK

Director für Transfer Pricing und Transfer Pricing Technology bei PwC in Hamburg, verantwortet die Transfer Pricing Data & Analytics Praxis bei PwC Deutschland.

Feedback bitte an digitax@beck.de.

Tax & Technology Program at the Vrije Universiteit Amsterdam

An interdisciplinary mindset and activities between the practice and theory of tax law and technology are necessary to keep up with the perspectives and visions of digital transformation. Since 2018 students can enroll in the Tax&Technology program at the Vrije Universiteit Amsterdam as a specialization within the tax law master. The program is supported by significant sponsors in order to prepare graduate students with sufficient knowledge to bridge the gap between tax specialists and professionals with a so-called Science-Technology-Engineering-Mathematics profile (STEM-profile). Students of this program will come to understand the principles on which the relevant technologies are based and will be able to identify opportunities and risks that come with the use of the respective technologies.

PROF. DR. ALBERT BOMER AND KAT FRAS

1. Introduction

Legal technology is rapidly transforming both – the practice and the theory of tax law. It is a worldwide trend that tax authorities increasingly use technology to promote compliance. An emphasis is laid upon collecting and managing (big) tax data in order to ensure correct tax payments and detection of fraud. This trend goes hand in hand with further digitalization of information exchange between tax authorities and taxpayers. Industry and business communities also use technology to optimize tax processes and to comply with reporting obligations.

Businesses and governments indicate that there is an essential demand for graduate tax specialists at an academic level with knowledge of relevant technologies.

Since 1.9.2018 it is possible to follow the specialisation Tax & Technology at Vrije Universiteit Amsterdam (further VU Amsterdam). This is a specialisation within the master tax law.

2. Background and design of the program

The master's in tax law at VU Amsterdam is intended for students who, after a solid civil law or economic basis, wish to gain further proficiency in tax law. In the final year of this master, a specialisation in tax & technology is offered.

The specialisation has a strong orientation on the relevant technologies and for that reason, there is a close collaboration with the Computer Science Department of the VU Amsterdam. Furthermore, the program is offered

in cooperation with Tilburg University and Maastricht University. Each of these universities offers a tax & technology course. The Tax&Technology program is supported by seven sponsors, namely KPMG Meijburg, EY, Deloitte, PwC, Baker McKenzie, Register Belastingadviseurs and the Dutch Tax Authorities. This support is provided by making available financial resources, guest lecturers and research internships.

The aim of the program is to prepare graduate students with sufficient knowledge to bridge the gap between tax specialists and professionals with a so-called STEM-profile (Science, Technology, Engineering, Mathematics).

3. Content of the program

The specialisation consists of three technology courses (total of 18 ECTS) and a master thesis module (12 ECTS) in the field of tax & technology.

Additionally, this can be supplemented with courses in the field of Tax Assurance (6 ECTS) and a more in-depth course on Transfer Pricing issues in Corporate Taxation (6 ECTS).¹

The first course of the cycle is "Tax & Technology I". This course starts with clarifying the big data process for tax purposes. This is followed by tax data processing, operation of ERP systems and the link with tax data reporting obligations.² Subjects such as tax data visualization, tax statistics, computer science, programming (python programming language), algorithmic thinking and machine learning are also covered.

¹ Including the courses of tax law, the program consists of 60 ECTS.

² Directives on administrative cooperation (DAC 1 t/m 7), national implementations of SAF-T, FATCA, MOSS and the consequences for business processes and systems.

The second course of the cycle is “Tax & Technology II” and it focuses primarily on emerging technologies and their impact on the tax profession. The main goal for the students is to acquire in-depth knowledge and understanding of the (innovative) technological aspects that are involved in the field of taxation including big data, blockchain, robotic process automation and artificial intelligence.

The third technology course of the cycle is “Computational Science of Taxation”. Computational Science is a multidisciplinary field that aims to understand complex systems by developing computational models and simulations. For tax law, “Computational Tax” is what bio-informatics is for medicine and econometrics for the economy. The central question of this course is how computational models and methods can help to better understand the tax domain. After completing this course, students are expected to be able to describe important historical, current and future developments in computer technology and data science and can explain the potential of these developments for the tax domain of the future. Although students do not need a prior background in mathematics or computer science in order to successfully complete this course, they must possess strong analytical skills.

For all three courses, education consists of lectures and tutorials. During the tutorials, students receive case studies in which they are challenged to think critically about the use of technology. It applies not only to opportunities, but also to the risks that can be involved in this domain. Legal protection is also discussed in that context. Given the international character of the field, the backbone of the program is European Law: General Data Protection Regulation, Charter of the Fundamental Rights of the European Union and the Principles of European Law (eg principles of proportionality, equality and legal certainty). In this regard, we also discuss the case law of the Court of Justice of the European Union and the initiatives of the European Commission to enable a trustworthy and secure development of artificial intelligence in Europe.

The field is also viewed from the perspective of the European tax authorities. The way in which tax authorities collect data and use artificial intelligence in the fight against fraud as well as their efforts to further digitalise communication between tax authorities and taxpayers. The relevant technology is also discussed from the perspective of taxpayers including the use of technology to control and optimize tax processes. However, the course does not aim to solely focus on compliance issues but it

also covers and investigates new possibilities in the validation of a broader use of technology in taxation. Beyond the current and near-term technologies, there are core academic and philosophical questions that will have an increasing impact as machines gain in sophistication and capability. Moreover, the inherent risks and possible setbacks of the new technological approach are to be discussed.

All three courses are taught in English and students from international master tracks also follow the program.

The connection with practice is of high importance. For that reason, students are offered the opportunity to follow practical internships with the sponsors of the study program. This can also take the form of a research internship to complete a master thesis.

There is a high demand for students who have completed this specialisation. In most cases, students have already found a job before the moment of graduation.

4. Post-masters

Professionals who have been working in practice for a number of years are also interested in following this educational program. Therefore, specific post-masters are organized for this group. During these post-masters, a specific part of the regular program is further explored. These post-masters are open to those who have already completed the tax & technology specialization or who have several years of relevant practical experience. The maximum group size of these post-masters is 20 people. Course participants are usually employed by tax consultancy firms or are in-house company tax specialists or work for one of the European tax authorities. The post-master programs have an international character and are therefore taught in English at the VU Amsterdam.

5. Scientific research

Scientific research is an important part of the program at VU Amsterdam. It can be performed as a contract research for the business community, but also as a PhD program. The PhD program is a part of the Amsterdam Graduate School and it focuses on scientific research in the field, including big data, tax data management, artificial intelligence and issues concerning legal protection of taxpayers.

In summary, students of the program will come to understand the principles on which the relevant technologies are based and will be able to identify opportunities and risks, that come with the use of the respective technologies. The Tax & Technology program at VU Amsterdam aims to enhance further development in the field

through master's programs, in-depth international post-graduate studies and scientific research.



PROF. DR. ALBERT BOMER

Professor of Tax & Technology at the Vrije Universiteit Amsterdam. Responsible for educational and research programs in the field of tax & technology.



KAT FRAS

LL.M., Teacher and PhD-researcher at the Vrije Universiteit Amsterdam. Special interest in artificial intelligence and legal protection in the field of taxation.

See for more information www.taxandtechnology.com

Feedback bitte an digitax@beck.de.

New Work Basics: So bleiben Organisationen auch unter Veränderungen maximal beweglich

Focus on Results you will never change, Focus on Change to get Results – ein Leitsatz, den die beiden Gründerinnen von Tandemploy sofort unterschreiben würden. Gerade in Krisenzeiten funktionieren langfristige Strategien und Planungen nicht mehr. Unternehmen müssen sich öffnen und beweglich werden, eine Qualität, die sie zum Beispiel von Start-ups lernen können.

ANNA KAISER UND JANA TEPE

Die Krise als Chance – wie kann das gehen?

Beobachtet man die aktuelle Berichterstattung zu den wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie, so lassen sich im Wesentlichen zwei Narrative erkennen: Das erste Narrativ ist das einer kommenden Insolvenzwellen. Es bezieht sich vor allem auf Unternehmen aus der Gastronomie, der Tourismus-Branche und aus dem Veranstaltungsbereich, die von den neuen Maßnahmen zur Eindämmung der Pandemie mit voller Wucht getroffen werden. Der Gastronomieverband rechnet damit, dass ein Drittel der Betriebe in den kommenden Wochen dauerhaft schließen wird. Dieses Narrativ ist geprägt von Angst, Verzweiflung und dem Gefühl, den Umständen hilflos ausgeliefert zu sein.

Parallel dazu gibt es ein anderes Narrativ. Es richtet den Blick auf die Möglichkeiten und Chancen, die eine Krise, wie die aktuelle, mit sich bringt. Die Annahme: Wenn ganz viel verschwindet, entsteht danach zwangsläufig ganz viel Neues – und bringt Fortschritt in Gang. Dieses Narrativ ist geprägt von Neugier, Mut und dem Gefühl, es selbst in der Hand zu haben, das Neue mitzugestalten.

Beide Narrative haben ihre Berechtigung. Keines ist falsch, besser oder schlechter als das andere. Jeder geschlossene Betrieb, jede bedrohte Existenz, jeder Verlust von Schaffensraum und Identität, die gerade die Arbeit in kleinen, inhaber*innengeführten Betrieben stiftet, ist für sich genommen tragisch und verdient es, genau so gesehen zu werden. Auch steht außer Frage, dass der Staat helfen muss, wenn Menschen in existenzielle Not geraten.

Gleichzeitig brauchen wir aber auch das zweite Narrativ, um weitermachen zu können. Wir müssen den Blick nach vorn richten. Denn erst wenn wir es zulassen, die aktuelle Lage auch als Chance zu sehen, haben wir die Kraft und das Mindset, um aktiv und kreativ zu werden. Auch wenn Unternehmen aktuell vor großen Herausforderungen stehen, haben viele von ihnen nach wie vor Spielräume. Jetzt kommt es darauf an, diese zu nutzen.

„Resilienz“ heißt das Wort der Stunde. Man könnte es mit „Widerstandsfähigkeit“ übersetzen, mit der Fähigkeit, sich von äußeren Einflüssen nicht so schnell umhauen zu lassen, sondern auch unter veränderten Bedingungen anzupacken und weiterzumachen. Immer und immer wieder. Denn die digitale Transformation hat gerade erst



Abb. 1: Tandem: Von der B2C Jobsharing-Plattform zum B2B Talentmarktplatz

angefangen und sie ist nur *eine* komplexe globale Entwicklung neben anderen, allen voran dem Klimawandel.

Wie können Unternehmen ihre Widerstandskraft stärken? Wie kommen sie auch in Zeiten großer Unsicherheit ins Machen? Wir haben *fünf wesentliche Schritte* zusammengetragen.

1. Das Fundament: People & Purpose

Ins Machen kommt man am besten, wenn man weiß, *warum* und *wozu* etwas angepackt, neu gedacht, verändert oder entwickelt werden sollte. Die Frage nach den inneren Treibern einer Organisation, aber auch denen der Menschen in der Organisation, ist essentiell. Ein gemeinsamer Purpose ist das, was bleibt, auch wenn sich Rahmenbedingungen und Prozesse fundamental ändern. Dasselbe gilt für eine starke Kultur der zwischenmenschlichen Verbindungen. Organisationen, in denen die einzelnen Glieder stark miteinander verbunden sind, kann so schnell nichts erschüttern. „Vulnerable Leadership“, also ein Führungsstil, der auf Offenheit, Zuhören und Fragen setzt und der Fehler zulässt, fördert eine Kultur des Miteinanders auf Augenhöhe, gibt Sicherheit und motiviert, Dinge einfach mal auszuprobieren.

2. Die Reflektion: Nur neue Schläuche oder auch neuer Wein?

Wenn das eigene Produkt oder die angebotene Dienstleistung unter den neuen Bedingungen nicht mehr funk-

tioniert, ist der Zeitpunkt gekommen, das zugrunde liegende Geschäftsmodell kritisch zu hinterfragen. Denn in Krisenzeiten zeigt sich auf Kund*innenseite nicht nur, was sie zum Leben brauchen und was ihnen fehlt, wenn sie es nicht mehr haben, sondern auch, worauf sie gut und gern verzichten können. Produkte und Dienstleistungen verschwinden vom Markt, andere passen sich an die neuen Gegebenheiten an, auch wenn das mitunter bedeutet, das eigene Geschäftsmodell einmal komplett auf den Kopf zu stellen. In seinem neuen Buch listet *Philipp Depiereux*¹ genau die Fragen auf, die Organisationen sich jetzt stellen müssen:

- „Habe ich das richtige Geschäftsmodell, um auch in fünf oder zehn Jahren noch bestehen zu können?“
- Wie schaffe ich es, mit bestehenden und neuen Kund*innen schnell in den digitalen Austausch und ins Geschäft zu kommen (...)?
- Wie muss ich mein Unternehmen verändern, damit ich einen Beitrag zu den sozialen und ökologischen Herausforderungen in der Welt leisten kann?
- Wie muss ich meine Organisationsform, Arbeits- und Innovationsweise ändern, damit ich mit den neuen digitalen Wettbewerbern und den sich rasant verändernden Märkten mithalten kann?“

In der Start-up-Szene, die ebenfalls stark von der Krise betroffen ist, ist diese Art der Neuausrichtung als „Pivo-

¹ *Depiereux*, Werdet Weltumführer: Mit Mut und neuem Mindset in die digitale Zukunft, 2020, <https://weltumfuhrer.de/>.

ting“ bekannt. Dabei bleiben die Vision, der Purpose und die Kultur der Organisation erhalten, während es im Hinblick auf Produkt, Zielgruppe und Vertriebskanäle einen radikalen Kurswechsel gibt. Auch mit Tandemploy haben wir erfolgreich pivottiert: Statt eines Jobsharing-Portals für Kandidat*innen entwickeln wir heute Talentmarktplatz-Software für Organisationen.

Damit sind wir nicht die Ausnahme, sondern eher die Regel. Weltbekannte Unternehmen haben sich in schwierigen Zeiten komplett neu aufgestellt:

- Twitter – Von der Podcast-Plattform zum Microblogging-Dienst
- Groupon – Vom Spendenportal zum Gutschein-Anbieter
- Starbucks – Vom Shop für Kaffeemaschinen zum stylischen Kaffeehaus
- Apple – Vom Händler für Computerzubehör zum Computergiganten
- PayPal – Von der PDA-Sicherheitssoftware zum Zahlungsdienstleister

Sie alle standen einst vor der Frage, wie sie ihre Vision unter neuen Bedingungen umsetzen können, inwieweit sie ihr Produkt anpassen und wie sie sich und ihre Teams neu aufstellen müssen, um ihr Ziel bestmöglich zu erreichen. Hat sie dieser Schritt ins Ungewisse geängstigt? Hatten sie Zweifel? Mit Sicherheit. Und doch sind sie losgegangen und haben es probiert, in dem Wissen, dass ein Festhalten am bestehenden Geschäftsmodell weit schlimmere Konsequenzen hätte. In seiner Keynote zum Thema „Resilienz“ auf der HR Technology & Conference Expo² brachte es *Marcus Buckingham*, Bestseller-Autor der New York Times, sehr schön auf den Punkt:

„We do not need leaders to sugarcoat things for us and pretend things are going to go back to normal. (...) What makes people feel better is reality. (...) If we know the changes that are going to happen at work, we're not only fine, we're better. We're stronger.“

3. Beweglich werden: von Start-ups lernen

Junge Unternehmen, gerade aus dem Tech-Bereich, sind bekannt für ihre offenen Strukturen und ihre kurzen Innovationszyklen. Mit veränderten Bedingungen können sie meist gut umgehen, sehen sie oft sogar als positiven Anreiz, um ihr Produkt noch besser auf die Zielgruppe zuzuschneiden. Etablierte Organisationen können

Klassisches Management	Effectuation
Ziel setzen, Plan erstellen, Mittel beschaffen	Mittel und Möglichkeiten betrachten und mögliche Ziele ableiten
Mögliche Gewinne kalkulieren	Maximal hinnehmbare Verluste kalkulieren
Unvorhergesehenes als Problem; Festhalten am Ziel	Unvorhergesehenes als Chance; ggf. neues Ziel
Zukunft planen und steuern	Mit dem was JETZT da ist gestalten und probieren - Ausgang ungewiss

TANDEMPLOY
Work. Different.

Abb. 2: Das Grundprinzip von Effectuation: vorhandene Ressourcen nutzen

sich hier einiges anschauen, um gar nicht erst im Krisenmodus zu verharren, sondern ebenfalls schnellstmöglich in Aufbruchstimmung zu kommen.

Einen Ansatz liefert zB die „Effectuation-Methode“. Im Gegensatz zum klassischen Management, das die Zukunft vorhersagen und planen möchte, basiert die Effectuation-Methode auf der Vermutung, dass Unvorhergesehenes passieren wird und es vor allem darauf ankommt, stets beweglich und handlungsfähig zu bleiben.

Was diese Methode in der aktuellen Situation besonders attraktiv macht, ist der Fokus auf das, was da ist, auf die *vorhandenen* Ressourcen und Mittel. Schließlich haben die meisten Organisationen nach wie vor ihre wertvollste Ressource: ihre eigenen Mitarbeiter. Sie sind der Ausgangspunkt für positive und proaktive Veränderung. Jetzt ist es an der Zeit, gemeinsam mit ihnen loszulaufen, genau zu schauen, welche Talente und Fähigkeiten im Unternehmen vorhanden sind und wie diese bestmöglich miteinander verknüpft werden können, um neu zu starten und die eigene Zukunft in die Hand zu nehmen.

Neben übergeordneten Methoden, wie Effectuation, gibt es jede Menge weitere Tools und Workhacks aus der

² https://hrxecutive.com/how-hr-can-boost-workforce-resilience/?eml=20201029&coly_enc_id=1794E6336167H8V.

Start-up-Welt, die Unternehmen für sich nutzen können. Eine kleine Auswahl:

1. *Lean-Start-up*: „Lean“ heißt so viel wie „schlank“ – und genau darum geht es: Prozesse möglichst einfach und überschaubar zu halten, unnötige Hierarchiestufen und Abstimmungsschleifen abzuschaffen und Produkte noch im Entwicklungsprozess immer wieder am Kunden zu testen. Das setzt voraus, dass Mitarbeiter Spielräume haben und Führungskräfte auf die Kompetenzen und das Urteilsvermögen ihrer Belegschaft vertrauen.
2. *In Rollen denken*: Es gibt einen Bereich in der Organisation, der absolut wichtig ist, aber in kein bestehendes Jobprofil passt? – Dann müssen eben neue Profile her! Was für die Produktentwicklung gilt, sollte auch als Maßstab für die Zusammenarbeit innerhalb der Organisation angelegt werden: maximale Nutzer*innenfokussierung. Ihr braucht jemanden, der die Einführung neuer digitaler Tools im Unternehmen begleitet? – Ernennet einen Digital Officer oder eine Miss Digital. Ihr wollt das Thema „gesundes Essen“ stärker in den Arbeitsalltag integrieren? – Ernennet einen „Chief Vitamin Manager“ oder eine „CHFO“ (Chief Healthy Food Officer). Jeder Rolle sollte eine Beschreibung zugeordnet werden, aus der die Verantwortlichkeiten und Aufgaben ersichtlich werden und auf die alle Mitarbeiter Zugriff haben.
3. *Testen, Testen, Testen*: In Zeiten, in denen man heute nicht weiß, was nächste Woche passieren wird, ist es wichtiger denn je, mit seiner Zielgruppe verbunden zu sein. Auch wenn das Produkt nicht perfekt ist, müssen Unternehmen sich trauen, es unter die Leute zu bringen. Das Feedback der Nutzer*innen ist eine essentielle Zutat für den weiteren Entwicklungsprozess. Dieselbe Experimentierfreude darf auch organisationsintern gelten: Fragt die Mitarbeiter, wie sie aktuell am besten arbeiten können, was sie brauchen, um jetzt maximal kreativ und produktiv zu sein, und macht euch anschließend daran, passende (digitale) Tools für kollaboratives Arbeiten gemeinsam auszutesten.
4. *Dynamische OKRs*: Strategisch zu arbeiten ist sinnvoll, allerdings nicht im Hinblick auf die nächsten fünf oder zehn Jahre. Es reicht völlig aus, sich Ziele für die kommenden drei Monate zu setzen und diese mit konkreten Meilensteinen zu verknüpfen. Ein praktisches Framework liefern die „Objectives and Key Results“ (OKRs), wobei die „Objectives“ für die übergeordneten Ziele stehen und die „Key Results“ die konkreten Meilensteine auf dem Weg zur Zielerreichung abbilden. Festgelegt werden sowohl organisationale OKRs als auch individuelle Ziele der Team-Mitglieder. Letztere sollten ebenfalls auf das Unternehmensziel einzahlen. Nach drei Monaten werden die OKRs

auf den Prüfstand gestellt: Was haben wir erreicht? Was nicht? Was haben wir gar nicht weiterverfolgt, obwohl wir es geplant hatten? Stellt es sich heraus, dass sich manche Ziele nicht mehr gut und richtig anfühlen, werden sie ggf. einfach verworfen und durch neue ersetzt, welche das Team als sinnvoller erachtet. Das hat den Effekt, dass sich niemand unnötig an Vorhaben klammert, nur weil sie auf dem Papier stehen. Im Zweifel überwiegt das Gespür für das, was JETZT gefragt ist. Bauchgefühl ist dabei absolut erwünscht.

5. *Stärken stärken*: Erfahrungsgemäß fällt es Menschen leichter, ihre Stärken auszubauen, als immer wieder an ihren Schwächen zu arbeiten. Und mehr Spaß macht es auch, was wiederum gut ist, um motiviert zu bleiben (erst recht in schwierigen Zeiten). Organisationen sollten daher darauf hinwirken, dass jede*r Mitarbeiter möglichst im Rahmen seiner oder ihrer Talente arbeiten kann. Das beinhaltet auch, dass Aufgaben unter Kolleg*innen getauscht werden können. Bei Tandem-employ nutzen wir dafür unseren Slack-Kanal – hier können Kolleg*innen Todos posten, die sie gern abgeben möchten, weil sie ihnen nicht liegen. Dadurch entstehen Kontakte zwischen Kolleg*innen aus unterschiedlichen Teams und es bildet sich ein Bewusstsein, wer bestimmte Dinge besonders gut kann.

4. Wenn es läuft: Das Fundament stärken

Was macht resilient und stark für eine ungewisse Zukunft? Die spanische Gleichstellungsministerin *Irene Montero* hat eine klare Antwort darauf gefunden: gleiche Bezahlung für gleiche Arbeit, unabhängig vom Geschlecht. Ein entsprechendes Dekret wurde umgehend erlassen. Die Ministerin sieht darin einen wichtigen Schritt gegen die Wirtschaftskrise. Auf Spiegel Online³ wurde sie kürzlich mit den Worten zitiert: „Um uns von dieser Notfallsituation zu erholen, müssen wir als Frauen für gleiche Arbeit auch das Gleiche verdienen wie die Männer.“ Unternehmen, deren Strukturen auf Gleichstellung, Diversität und Offenheit gegenüber allen Menschen und Lebensmodellen basieren, werden mit großer Wahrscheinlichkeit gestärkt aus der Krise hervorgehen. Letztendlich haben sie auch die größte Chance, Produkte zu erschaffen, von denen sich viele unterschiedliche Menschen angesprochen fühlen.“

5. Und schließlich: auf zur Netzwerkorganisation

Abstandsregeln und Social Distancing haben uns einmal mehr vor Augen geführt, dass Menschen soziale Wesen

³ <https://www.spiegel.de/politik/ausland/gender-pay-gap-spanien-verbietet-ungleiche-bezahlung-von-maennern-und-frauen-a-6ddadd4d-1558-436a-bb90-2e9b106d591d>.

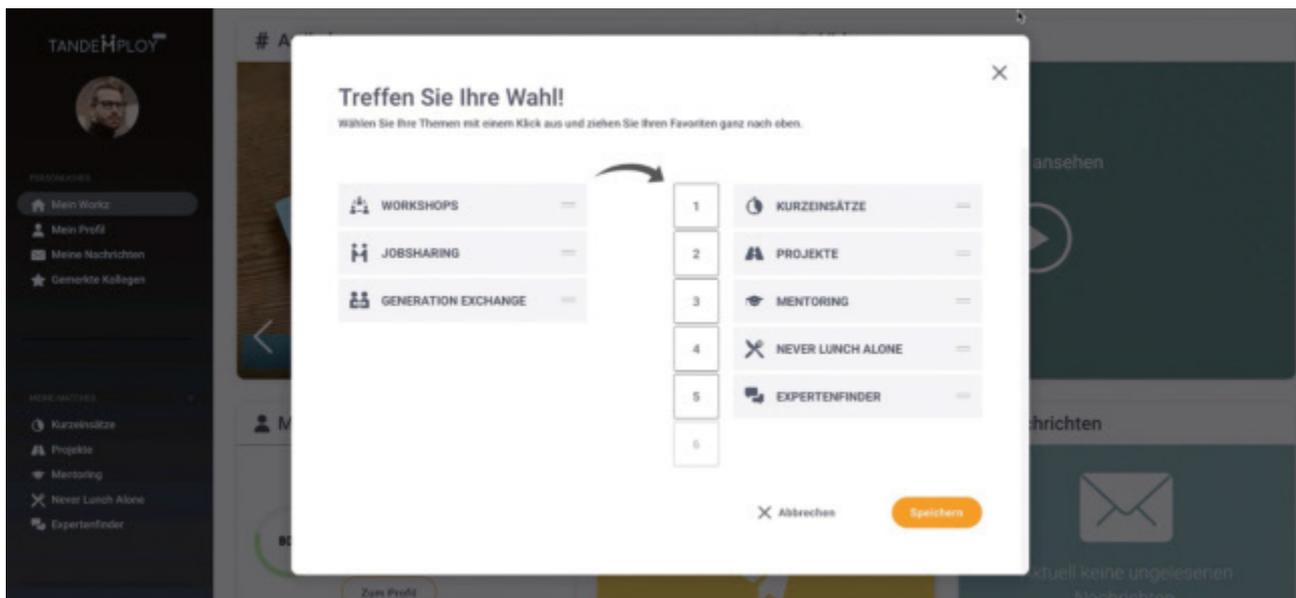


Abb. 3: Vernetzt lernen und vernetzt arbeiten mit der Tandemploy Matching Software

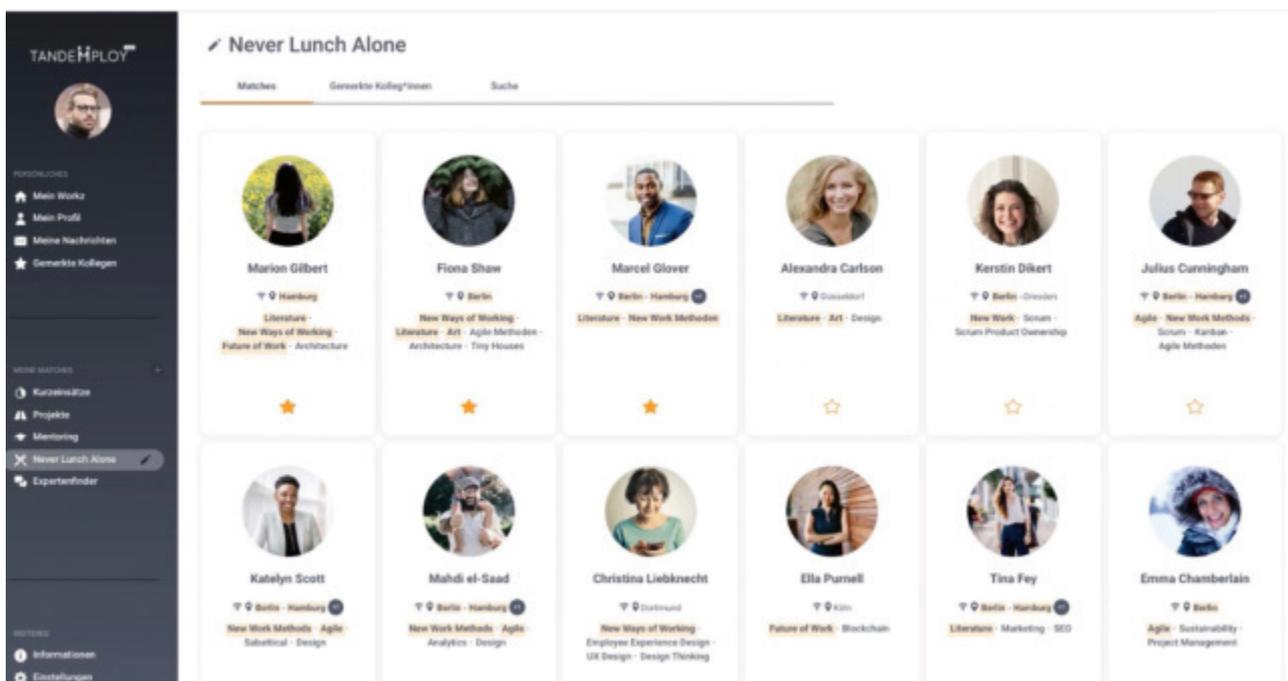


Abb. 4: Never Lunch Alone – Interne Vernetzung mit der Tandemploy SaaS

sind. Unsere Lebens- und Arbeitsqualität bemisst sich zu einem großen Teil an der Qualität der Interaktionen mit den Menschen um uns herum. Gute, gesunde Beziehungen machen uns glücklich und widerstandsfähig, auch angesichts von Rückschlägen und Entbehrungen. In die Verbundenheit der Mitarbeiter zu investieren, ist folglich eine Investition in die Zukunft. Austausch, gemeinsames Lernen und interdisziplinäre Teams gehören zu den Basics einer modernen Netzwerkorganisation (s. Abb. 3).

In einem Beitrag auf LinkedIn⁴ kurz nach dem ersten Lockdown im Frühjahr hat unsere Co-Gründerin *Anna Kaiser* das gute Zusammenspiel von Mitarbeitern in Unternehmen mit dem menschlichen Immunsystem verglichen. Gerade in Extremsituationen, wie der aktuellen, zeigt sich:

⁴ <https://www.linkedin.com/pulse/2-netzwerkorganisation-holt-vitamin-b-raus-aus-der-anna-kaiser/>.

„Je besser die einzelnen Teile des ‚Organismus Unternehmen‘ miteinander vernetzt sind, desto wirkungsvoller ist er gegen Bedrohungen gewappnet. Je stärker die Verbindungen der einzelnen Zellen untereinander sind, desto dicker ist die Haut des Unternehmens und desto schwerer ist es für ungewollte Attacken, den Kern des Organismus und seine Funktionsfähigkeit ernsthaft in Gefahr zu bringen.“

Also: raus aus den Silos und rein in den Austausch über alle Abteilungen und Positionen hinweg! Mehr noch: über Unternehmensgrenzen hinweg. Denn die großen Herausforderungen, vor denen Wirtschaft und Gesellschaft stehen, lassen sich nicht allein durch Konkurrenz lösen. Kollaboration und ein starkes externes Netzwerk sind wichtiger denn je. Wie fruchtbar eine organisationsübergreifende Vernetzung sein kann, zeigt die kürzlich gestartete Initiative des Bundesverbandes der Personalmanager (BPM), des größten HR-Verbandes hierzulande. Seit dem Sommer können sich die 4.700 Mitglieder des Verbandes mit Hilfe unserer Tandemploy Skill Matching-Software vernetzen – für Mentorings, Expert*innen-Sessions und Lunch Dates. Denn manchmal reicht schon ein Mittagessen mit jemandem, der nicht in den eigenen Denkmustern und Strukturen verhaftet ist, um den Knoten zu lösen und Veränderung anzustoßen (s. Abb. 4 auf S. 410).

Gerade in Zeiten, in denen der individuelle Bewegungsradius pandemiebedingt stark eingeschränkt ist, brauchen Menschen und Organisationen den Blick über den eigenen Tellerrand.

6. Fazit

Um die Krise gut zu meistern, brauchen wir ein realistisches, optimistisches, zukunftsgerichtetes Narrativ. Eines, das nicht eine Rückkehr zur „alten Normalität“ zum Ziel hat, sondern das die veränderten Bedingungen und neuen Chancen in den Blick nimmt; das auf starke menschliche Verbindungen setzt, trotz sozialer Distanz. Es gibt viele tolle Beispiele, wie Menschen und Organisationen gestärkt aus Krisen hervorgegangen sind. Lasst

uns diese als Inspiration nehmen, ohne diejenigen, die durch Corona in existentielle Not geraten sind, zu vergessen.

Unsere *fünf Meilensteine auf dem Weg zu einer resilienten Organisation* noch einmal auf einen Blick:

1. Fundament bilden: People und Purpose
2. Reflexion: Business-Modell prüfen und ggf. Pivoting
3. Beweglich werden: von Start-ups lernen
4. Das Fundament stärken: Diversität und Gleichstellung fördern
5. Auf zur Netzwerkorganisation: interne und externe Verbindungen stärken



ANNA KAISER

Gründerin und Geschäftsführerin von Tandemploy, Berlin.



JANA TEPE

Gründerin und Geschäftsführerin von Tandemploy, Berlin.

Tandemploy ist ein vielfach ausgezeichnetes Berliner Tech Start-up, das mit smarter Software und viel Herz die Arbeitswelt verändert. Die Tandemploy Talentmarktplatz-Software unterstützt Unternehmen bei ihrer digitalen Transformation von innen heraus – mit neuen Arbeitsmodellen, Lernformaten und einem Wissenstransfer auf Augenhöhe ganz ohne Abteilungsgrenzen. Die beiden Gründerinnen teilen sich den Job als Geschäftsführerin.

Feedback bitte an digitax@beck.de.

10 Fragen von beck.digitax an: Malte Fidler

Malte Fidler wuchs am Nabel der Welt im Schatten des Domes auf. Es folgte ein Jurastudium an Inn, Ilz und Donau sowie der berufliche Einstieg bei einer Big4. Nach einer Inhousestation bei Olympus leitet er seit 2014 die Funktion *Tax & Trade Governance* bei Boehringer Ingelheim.



1. Was war Ihr digitales Schlüsselerlebnis?

9. Klasse, der schriftliche Bericht zu meinem Schülerpraktikum: Ich tippte ihn in Word runter, war der festen Überzeugung, dass ich die Mindestseitenzahl von 10 bei weitem überschritten habe und machte mich seelisch bereit für ein Wochenende voller Sport und Spaß mit Freunden. Mein Vater klickte die Seitenansicht in Word an und die Wochenendpläne nahmen eine ganz neue Wendung ...

2. Notizbuch, iPad oder Cloud?

Cloud, alles andere droht von meinen Kindern versteckt zu werden.

3. Ein, zwei oder drei Bildschirme?

Der Fokus liegt auf dem Wesentlichen.

4. Face-to-Face-Meeting, Videokonferenz oder Chatfunktion?

Mein Hirn schafft nicht mehr als einen Kommunikationskanal gleichzeitig. Ein Gesicht vor Augen zu haben ist schon schön.

5. Gesetz, Daten, Erfahrung oder Bauchgefühl?

Eingriffsverwaltung braucht eine gesetzliche Grundlage, die Anwendung des Gesetzes benötigt Daten – auch

wenn beides in der Praxis von staatlichen Stellen bisweilen vergessen wird. Erfahrung und Bauchgefühl sind unerlässlich, können Erstere aber nicht ersetzen.

6. Was ist für Sie Künstliche Intelligenz?

Wenn mein Sohn im analogen Legokatalog blättert und ich daneben sitzend auf meinem Handy Werbung für Lego bekomme.

7. Wie wünschen Sie sich die (Steuer-)Welt in 10 Jahren?

Frei! ... von Doppelbesteuerung und von offenen Prüfungsjahren >12 Monate.

8. Und wie wird die (Steuer-)Welt in 10 Jahren tatsächlich aussehen?

Transparenter, digitalisierter, doppelbesteuert.

9. Xing, LinkedIn, Instagram, Facebook, Twitter, Snapchat, TikTok – oder einfach alles?

Xing/LinkedIn.

10. Was wird für Sie immer analog bleiben?

Zwischenmenschliche Beziehungen.

HERAUSGEBER:



Dr. Mathias Hildebrandt
RA/StB/FBISTR/MBL, leitet die Steuerabteilung der ProSiebenSat.1-Gruppe.



Prof. Dr. Christian Kaeser
RA, leitet seit 2009 die globale Steuerfunktion des Siemens-Konzerns; er ist der Präsident der deutschen Landesgruppe der IFA sowie Mitherausgeber der IStR.

BEIRAT:



Ute Benzel
WP/StB, ist Geschäftsführerin der EY GmbH. Sie ist Regional Managing Partner EY Deutschland, Schweiz und Österreich und im Bereich Digitale Transformation von Geschäftsmodellen tätig.



Fritz Esterer
StB, ist seit 2009 als Vorstand für die Geschicke der WTS Group AG verantwortlich. Zu seinen Schwerpunkten zählt insbesondere die Digitalisierung.



Marko Gründig
StB/CPA, verantwortet seit 2015 den Geschäftsbereich Steuern als Bereichsvorstand Tax für die KPMG in Deutschland.



Univ.-Prof. Dr. Georg Kofler
LL.M. (NYU), ist Vorstand des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik an der Johannes Kepler Universität Linz und Gründungsmitglied des Law Lab des Linz Institute of Technology (LIT).



Dr. Andreas Kowallik
StB, ist Steuerpartner im Münchner Büro der Deloitte GmbH. Er leitet bundesweit den Bereich „Tax Management Consulting“ und ist als Chief Technology Officer (Tax) tätig.



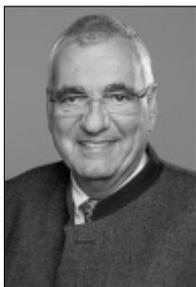
Prof. Dr. Peter Krug
ist seit 2014 Vorstandsmitglied und seit 2019 CTO bei der DATEV eG.



Dr. Rolf Möhlenbrock
Ministerialdirektor, ist Leiter der Steuerabteilung (Abt. IV – direkte Steuern) im Bundesministerium der Finanzen



Klaus Schmidt
RA/StB/FafStR ist Leader Tax & Legal Services, Managing Partner und Mitglied der Geschäftsleitung der PwC Deutschland GmbH.



Prof. Dr. Hartmut Schwab
StB/FBISTR, ist Präsident der Bundessteuerberaterkammer, Präsident der Steuerberaterkammer München und Partner der SWMP PartGmbH, Augsburg.



Lars Wargowske
Regierungsdirektor, ist Bediensteter der Steuerverwaltung des Landes Brandenburg und eigens mit Aspekten der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens befasst.

USt International richtig planen und umsetzen.



||| beck-shop.de/31087170

Bathe/Obermayr/Vondraš/Mathis/Heller/Tarolli Schmidt/
Flückiger/Frühbeck

Umsatzsteuer International

2020. 100 Seiten. Broschüre € 7,80
ISBN 978-3-406-75830-0

Der neue Praxisleitfaden

Die kompakte Broschüre hilft, Umsatzsteuersachverhalte für grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen **differenziert und stichhaltig** einzuschätzen:

- Art der jeweiligen Leistung,
- Land der Besteuerung,
- Durchführung der Besteuerung.

Zahlreiche Anwendungsfälle und Praxishinweise mit Schaubildern veranschaulichen die Sachverhalte und helfen bei der praktischen Umsetzung.

Die Autoren

sind Umsatzsteuerexperten und -praktiker aus Deutschland, Frankreich, Österreich, Spanien, Tschechien und der Schweiz. Sie sorgen für den sachkundigen Blick auf die jeweiligen Besonderheiten.

Erhältlich im Buchhandel oder bei:
beck-shop.de | Verlag C.H.BECK oHG · 80791 München
kundenservice@beck.de | Preise inkl. MwSt. | 172477



Alle wichtigen Steuergesetze in einem Band.



||| beck-shop.de/30939647

Textausgabe mit ausführlichem Sachverzeichnis.
24. Auflage. 2020. Stand: 1. August 2020.
XI, 1700 Seiten. Kartoniert € 9,90
(dtv-Band 5765)

Alles in Einem

Alle wichtigen Steuergesetze, die in der Praxis und in der Ausbildung ständig gebraucht werden, in einem Band mit vielen redaktionellen Hinweisen – praktisch, handlich, immer griffbereit.

Die Neuauflage

berücksichtigt u.a. folgende **umfangreichen Änderungsgesetze**:

- Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz)
- Fünfte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen
- Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz).

Beck-Texte im dtv

Erhältlich im Buchhandel oder bei:
beck-shop.de | Verlag C.H.BECK oHG · 80791 München
kundenservice@beck.de | Preise inkl. MwSt. | 172348

Handels- und Steuerrecht im perfekten Zusammenspiel.



Schmitt/Hörtnagl
**Umwandlungsgesetz, Umwandlungs-
steuergesetz · UmwG, UmwStG**

9. Auflage. 2020. XL, 2283 Seiten.
In Leinen € 199,-
ISBN 978-3-406-75429-6
Neu im September 2020

☰ beck-shop.de/30852810

Der bekannte Standardkommentar

ist die professionelle Arbeitshilfe für jeden Praktiker im Umwandlungsrecht – auch für Umwandlungen von Genossenschaften, Vereinen, VVaG etc. Die 9. Auflage erläutert das Umwandlungs- und Umwandlungssteuergesetz vollständig, präzise und übersichtlich in einem handlichen Band.

Jetzt aktuell mit

- Brexit (§ 122m UmwG) und dem Brexit-Steuerbegleitgesetz
- Neuerungen zur grenzüberschreitenden Verschmelzung bei Beteiligung von Personenhandelsgesellschaften
- Gesetzgebung rund um die Corona-Krise
- umfassender Darstellung der bilanziellen Abbildung einer Umwandlung für alle beteiligten Rechtsträger
- geschlossener Darstellung arbeitsrechtlicher Fragestellungen

Zum Steuerrecht:

- umfassende Einarbeitung der Ansicht der Finanzverwaltung, insbesondere im Umwandlungssteuererlass
- Anhänge zu den Verkehrsteuern (Umsatzsteuer sowie Grunderwerbsteuer) sowie zur verbindlichen Auskunft

”

Der Kommentar löst die Spanne zwischen Kompaktheit und Ausführungen im Detail bestens.

in: Der Steuerberater 1-2/19, zur Voraufgabe

Alle Steuern sicher im Griff.

VORTEILE AUF EINEN BLICK

- › Standardisiertes Muster-Tax Compliance Management System in Form von Regelungen und Arbeitshilfen zum Einsatz in Ihrem Unternehmen
- › Systematische und präventive Sicherstellung der Befolgung steuerrechtlicher Regelungen auf allen Ebenen im Unternehmen
- › Arbeitshilfen kostenfrei online zugänglich, bearbeitbar und damit dokumentierbar
- › Verfasst von erfahrenen Experten im Tax Compliance Management

Für Ihr individuelles TCM

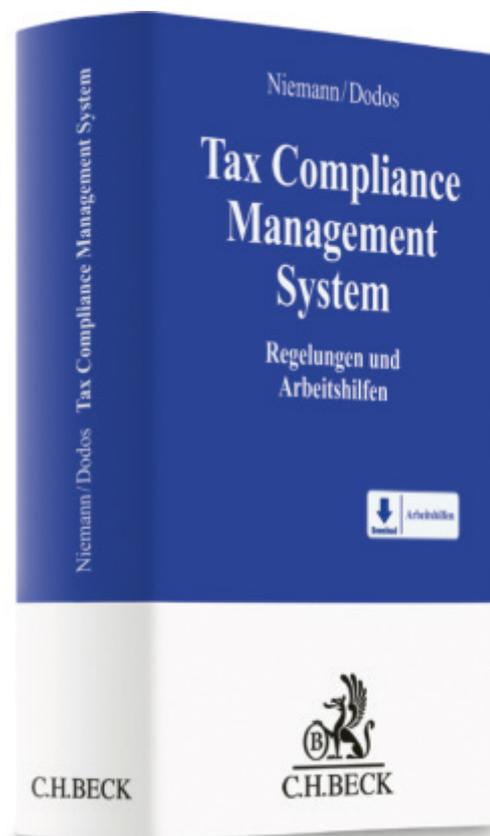
Dieses Werk ist aufgebaut nach dem IDW-Praxishinweis 1/2016. Es bietet Ihnen eine umfassende Vorlage für ein Tax-Compliance-Management-System. Sie können damit durch Anpassungen zielgenau ein solches System für alle wesentlichen Steuerarten Ihres Unternehmens entwerfen und implementieren. Über die mitenthaltene Online-Version können Sie alle Arbeitshilfen individuell zusammenstellen, am PC bearbeiten und ggf. mandantenspezifisch speichern.

Von ausgewiesenen TCM-Experten

Zusammengestellt und bearbeitet wurden die Arbeitshilfen von Dr. Walter **Niemann**, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, und Dr. Panagiotis **Dodos**, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht. Beide mit Erfahrung im Bereich TCM.

Die unentbehrliche Hilfe

Für die Bilanz- und Steuerabteilungen der Unternehmen, insbesondere für Controller im Finanz- und Rechnungswesen und Compliance-Beauftragte sowie für Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälte.



Niemann/Dodos Tax Compliance Management System

2019. XVII, 386 Seiten.
In Leinen € 229,-
Mit Online-Zugang zu den Arbeitshilfen
ISBN 978-3-406-72992-8

☰ beck-shop.de/25611267

BeckOK Steuerrecht

Alle steuerrechtlichen Online-Kommentare



BeckOK Steuerrecht – Fundiert, zitierfähig, laufend aktuell.

Alle wichtigen Steuerarten, immer auf neuestem Stand kommentiert:

EstG, ErbStG, KStG, UStG, UmwStG, InvStG sowie AO.

Die BeckOKs zu den jeweiligen Steuerarten gehören zu den umfassendsten Steuer-Kommentaren von C.H.BECK überhaupt. Mehr als 150 Autoren schreiben am BeckOK Steuerrecht mit. Diese »Manpower« gewährleistet Kommentierungen auf dem aktuellen Stand von Gesetzgebung und Rechtsprechung. Alle Dokumente, etwa zitierte Urteile und Erlasse, rufen Sie direkt und bequem aus der Datenbank beck-online ab.

BeckOK Steuerrecht docken Sie einfach an Ihr schon bestehendes steuerrechtliches Modul an.

Infos: beck-shop.de/24091191

► schon ab € 65,-/Monat

(Preis für bis zu 3 Nutzer, zzgl. MwSt., 6-Monats-Abo)

Enthält alle steuerrechtlichen Online-Kommentare:

BeckOK AO, Hrsg. Pfirmann/Rosenke/Wagner	BeckOK UStG, Hrsg. Weymüller
BeckOK EstG, Hrsg. Kirhhof/Kulosa/Ratschow	BeckOK UmwStG, Hrsg. Dürrschmidt/Mücl/Weggenmann
BeckOK ErbStG, Hrsg. Erki/Thonemann-Micker	BeckOK InvStG, Hrsg. Bödecker/Ernst/Hartmann Neu
BeckOK KStG, Hrsg. Micker/Pohl Neu	

JETZT
4 Wochen
kostenlos
testen
beck-online.de



beck-online.GROSSKOMMENTAR zum Bilanzrecht

Der Münchener Kommentar zum Bilanzrecht (Band 2) – jetzt neu aufgelegt für Online-User

Der BeckOGK zum Bilanzrecht ist aus **Band 2 des Münchener Kommentars zum Bilanzrecht** entwickelt worden. Stets aktuell und tiefgreifend kommentiert er die **Handelsbilanz**, §§ 238 – 342e HGB. Zudem stellt das Werk auch die Besonderheiten und Abweichungen der **Steuerbilanz** dar, etwa bezüglich Rückstellungen, verdeckten Gewinnausschüttungen, Zugangs- und Folgebewertungen sowie Personengesellschaften. Das Herausgeber- und Autorenteam setzt sich aus führenden Hochschullehrern, Richtern, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsanwälten zusammen, die für eine optimale Durchdringung der Materie sorgen.

Von namhaften Experten **Gesamtherausgeber:** Prof. Dr. Martin Henssler
Herausgeber: Prof. Dr. Oliver Fehrenbacher, Prof. Dr. André Dicken,
Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Prof. Dr. Detlef Kleindiek, Prof. Dr. Christoph Watrin

- OPTIMAL VERLINKT** ▶ Mit wenigen Klicks alle Informationen auch zu anderen Rechtsgebieten.
- ÄUSSERST ÜBERSICHTLICH** ▶ 3 Kommentierungs-Ebenen für ein perfektes User Interface.
- SCHNELL GEFUNDEN** ▶ Intelligente Treffer-Logik mit individueller Anpassung.
- STETS AKTUELL** ▶ Zu jeder Prüfungssaison neu aktualisiert.
- IMMER DABEI** ▶ Auf allen Endgeräten verfügbar.

Den BeckOGK zum Bilanzrecht erhalten Sie exklusiv als eigenständiges Modul oder in den Fachmodulen Bilanzrecht PREMIUM bzw. Handels- und Gesellschaftsrecht OPTIMUM > beck-shop.de/31275621

Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft in Europa – Digital Services Tax

Ein Zwischenbericht

Trotz Einstimmigkeit innerhalb der OECD und EU über die notwendige Einführung einer langfristigen, einvernehmlichen Digitalsteuer scheint eine Umsetzung weit entfernt. Die unilateralen Maßnahmen der einzelnen Länder lassen sich als Zwischenlösung beschreiben, bis auf Ebene der OECD und des Inclusive Frameworks zu BEPS eine gemeinsame Regelung gefunden wird. Langfristig ist ein Steueranknüpfungspunkt für international tätige Digitalunternehmen ohne physische Präsenz in den Mitgliedstaaten für eine faire Besteuerung jedoch unerlässlich.

VON ELISABETH HÖLTSCHL, MARIE-CHRISTIN
INZINGER, MARTIN LOIBL UND DR. JÜRGEN REINOLD

1. Einleitung

Die zunehmende Digitalisierung prägt das 21. Jahrhundert und sorgt für tiefeschürfende Veränderungen in allen Lebensbereichen. Für Unternehmen bietet sich dadurch die Möglichkeit, ihre Leistungen über das Internet Konsumenten auf der ganzen Welt anzubieten und zu erbringen, ohne hierfür im Empfängerstaat physisch präsent sein zu müssen. Traditionelle Anknüpfungspunkte wie Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt oder Sitz und Ort der Geschäftsleitung sind durch die Anwendungen des World Wide Web nicht mehr greifbar. Im Oktober 2015 veröffentlichte die OECD deshalb im Rahmen des BEPS-Projekts („Base Erosion and Profit Shifting“) ua den BEPS Action 1 Report zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft: „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy“.¹ Das Inclusive Framework der OECD (eine Gruppe von derzeit über 135 Staaten, „IF“) fasst darin die Kernherausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft zusammen und diskutiert mögliche Lösungsansätze. Es konnte sich allerdings weder zu einer Umsetzung noch zu einer konkreten Empfehlung durchringen. Eingestanden wird, dass die Herausforderungen rund um die Digital Economy durch BEPS noch nicht endgültig gelöst werden konnten und die Umset-

zung ein Langzeitprojekt sei, wodurch eine Zeitlücke bis zur Implementierung und zum tatsächlichen Vollzug der gesetzten Maßnahmen entstehen würde.² Deshalb merkt die OECD im Final Report auch an: „Countries could, however, introduce any of the options in their domestic laws as additional safeguards against BEPS, provided they respect existing treaty obligations, or in their bilateral tax treaties.“³

In weiterer Folge veröffentlichte die OECD am 16.3.2018 einen Zwischenbericht „Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report“, in welchem das IF die Positionen der damals noch 113 Mitgliedstaaten aufzeigte. Es herrscht Einigkeit der Mitglieder darüber, dass auf eine abgestimmte, langfristige Lösung hingearbeitet werden soll. Diese Lösung wurde zuletzt in den Konsultationspapieren des IF Sekretariats v. 9.10.2019 (Unified Approach, Pillar One)⁴ und v. 8.11.2019 (GLOBE, Pillar Two)⁵ konkretisiert. Die Elemente bestehen aus zwei Säulen, welche die Neuordnung von Besteuerungsrechten (Nexus ohne physische Präsenz) und die effektive Mindestbesteuerung zum Ziel haben. Hierzu fanden im November und Dezember 2019 öffentliche Anhörungen statt und Anfang des Jahres 2020 wurden die Grundzüge eines Regelungskonzepts skizziert⁶, um

² S. OECD, BEPS-Action 1: 2015 Final Report, Rn. 357.

³ OECD, BEPS-Action 1: 2015 Final Report, Rn. 357.

⁴ Vgl. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>, Zugriff am 13.11.2020.

⁵ Vgl. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-global-anti-base-erosion-proposal-pillar-two.pdf>, Zugriff am 13.11.2020.

⁶ Vgl. <http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>, Zugriff am 13.11.2020.

¹ Der Bericht umfasste insgesamt 15 Aktionspunkte, welche einzeln untersucht worden sind. Zu jedem Aktionspunkt wurden (in jeweils einem Final Report) auf über 2.000 Seiten Untersuchungsergebnisse präsentiert. Vgl. zB Kofler/Mayr/Schlager RdW 2017, 369 (371).

dann im Laufe des Jahres 2020 zu einem Abschlussbericht mit Empfehlungen für die Kernelemente einer langfristigen, einvernehmlichen Lösung zu kommen.

Die Mitglieder des IF streben nun an, bis Mitte 2021 eine Einigung zu erreichen und technische Fragen zu lösen sowie Gesetzesentwürfe, Richtlinien und internationale Regeln auszuarbeiten, welche für die Umsetzung notwendig sind.⁷ Am 12.10.2020 wurden einige Dokumente über die laufenden Arbeiten, wie ua Berichte über die Blueprints zu Pillar One⁸ und Pillar Two⁹ sowie ein Bericht zur Abschätzung der wirtschaftlichen Folgen¹⁰, veröffentlicht. Es findet nun eine öffentliche Konsultation statt, bei der die Anmerkungen der Interessensgruppen eingeholt werden. Im Januar 2021 ist anschließend eine virtuelle Anhörung geplant.

Neben der OECD setzt sich ebenso die EU mit den Herausforderungen der Besteuerung der Digital Economy auseinander. Am 21.3.2018 – zeitnah nach der Veröffentlichung des Interim Report durch die OECD – präsentierte die Europäische Kommission (EU-Kommission) dem Rat und dem Europäischen Parlament zwei Richtlinienentwürfe, eine Empfehlung und eine Mitteilung („Digital Taxation Package“), die eine Besteuerung der digitalen Wirtschaft und digitaler Geschäftsmodelle sicherstellen sollen. Neben dem Vorschlag für eine Richtlinie betreffend digitaler Präsenz¹¹ (sog. „digitale Betriebsstätte“) legte die Kommission ebenso einen Richtlinienentwurf für eine Art „Zwischenlösung“ zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer („Digitalsteuer-Richtlinie“, im Folgenden „DS-RL“)¹² vor.¹³ Zwar wird eine langfristige Lösung über die digitale Präsenz präferiert, jedoch will man damit unkoordinierte unilaterale Umsetzungsmaßnahmen mehrerer Mitgliedstaaten hintanhaltend. Eine Einigung über die Einführung einer europaweiten Digitalsteuer (Digital Services Tax, „DST“) konnte innerhalb der EU-Mitgliedstaaten bisher nicht erzielt werden, woraufhin einige

Staaten unilaterale Lösungen umgesetzt haben oder daran arbeiten.

Ziel des vorliegenden Beitrags ist ein Zwischenbericht zu den aktuellen Entwicklungen einer DST in einigen ausgewählten Ländern in Europa. Da sich viele Länder an dem Vorschlag der EU zur Einführung einer Digitalsteuer orientieren, werden vorab die Grundzüge des Richtlinienentwurfs dargestellt.

2. Richtlinienentwurf der EU

Der Vorschlag für die DS-RL¹⁴ sieht die DST als Ausgleichsteuer in Form einer sonstigen indirekten Steuer vor.

Objektive Steuerpflicht: Zentrale Frage der DS-RL¹⁵ für die DST ist der Steuergegenstand (welche Arten von digitalen Umsätzen besteuert werden sollen). Der Richtlinienentwurf sieht im Wesentlichen drei Grundtatbestände vor (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a bis c DS-RL):

- Die Platzierung von Werbung auf digitalen Schnittstellen, die sich an die Nutzer dieser Schnittstelle richtet („targeted advertising“);
- „Vermittlungsleistungen“ – die Bereitstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle für Nutzer, die es diesen ermöglicht, andere Nutzer zu finden und mit ihnen zu interagieren, und die darüber hinaus die Lieferung zugrunde liegender Gegenstände oder Dienstleistungen unmittelbar zwischen Nutzern ermöglicht („sharing economy“): Nicht die Leistung selbst, sondern nur die „digitale“ Vermittlung von – digitalen oder nicht digitalen – Leistungen soll erfasst werden. Demnach würden Leistungen von eBay oder Airbnb, nicht aber der Verkauf von Büchern über Amazon der DST unterliegen;
- Die Veräußerung/Übermittlung von digital gesammelten Nutzungsdaten.

Es sollen damit alle derartigen grenzüberschreitenden Vorgänge (innerhalb der EU oder Drittstaat/EU), aber auch rein innerstaatliche Konstellationen (Diskriminierungsverbot) der DST unterworfen werden. Die digitale Verwertung eigener Waren/Inhalte/Lösungen (zB eigenes Angebot von Amazon) soll hingegen nicht der DST unterliegen.

Subjektive Steuerpflicht: Diese erfordert kumulativ das Überschreiten nachfolgender Schwellenwerte (Art. 4 Abs. 1 DS-RL):

- Die jährlich insgesamt gemeldeten weltweiten Erträge überschreiten 750 Mio. € und

⁷ Vgl. <http://www.oecd.org/tax/beps/cover-statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-on-the-reports-on-the-blueprints-of-pillar-one-and-pillar-two-october-2020.pdf>, Zugriff am 13.11.2020.

⁸ Vgl. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1605273996&id=id&accname=ocid177428&checksum=D5ED9-573E6FE1B9CC6F35D2B10FA4802>, Zugriff am 13.11.2020.

⁹ Vgl. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1605275553&id=id&accname=guest&checksum=D4646B54196-AE898BF2B11395D62F5EE>, Zugriff am 13.11.2020.

¹⁰ Vgl. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/0e3cc2d4-en.pdf?expires=1605275641&id=id&accname=guest&checksum=9D53263AD5-FE3D22E7FF27B6783A750E>, Zugriff am 13.11.2020.

¹¹ Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz v. 21.3.2018 – COM (2018) 147 final.

¹² Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen v. 21.3.2018 – COM (2018) 148 final.

¹³ Vgl. dazu zB *Eilers/Oppel* IStR 2018, 361; *Bendlinger* SWK 2018, 268.

¹⁴ Vgl. zB *Bramshuber/Franke* taxlex 2018, 283.

¹⁵ „DS-RL“ bezieht sich in diesem Beitrag stets auf den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer.

- die jährlich innerhalb der EU insgesamt erzielten steuerbaren Erträge iSd Art. 3 des RL-Vorschlags überschreiten 50 Mio. €.

Der erste Schwellenwert schränkt die Anwendung der Steuer auf Unternehmen einer bestimmten Größe ein, weil größere Unternehmen oft über Möglichkeiten einer aggressiven Steuerplanung verfügen. Des Weiteren sollen Unternehmensgründungen und kleine Unternehmen nicht durch diese Regelung beeinträchtigt werden, da der Aufwand dafür unverhältnismäßig wäre. Zusätzlich sollen durch den zweiten Schwellenwert nur Unternehmen dieser Digitalsteuer unterliegen, die Erträge in einer signifikanten Höhe innerhalb der Union erzielen.¹⁶

Bemessungsgrundlage sind die aus der Erbringung der in Art. 3 genannten Dienstleistungen erwirtschafteten Erträge¹⁷, dh die Gesamtbruttoerträge abzüglich der Mehrwertsteuer und sonstigen ähnlichen Steuern.¹⁸

Die Erträge gelten in jenem Mitgliedstaat als erzielt, in dem die Nutzer der erbrachten Dienstleistung ansässig sind. Die Ansässigkeit der Nutzer basiert auf der Grundlage spezifischer Vorschriften, die für jede steuerbare Dienstleistung und anhand des Ortes, an dem das Nutzergerät verwendet wird, festgelegt werden.¹⁹ Da die Nutzer einer steuerbaren Dienstleistung meist in verschiedenen Staaten ansässig sind, sollen die Erträge mittels eines bestimmten Verteilungsschlüssels zugeordnet werden. Die Ermittlung des Ortes, an dem das Nutzergerät verwendet wird, dürfte gemäß Art. 5 Abs. 5 DS-RL über die Internet-Protocol-Adresse (IP-Adresse) oder über andere Methoden der Geolokalisierung erfolgen.²⁰

Der Steuersatz soll 3 % betragen (Art. 8 DS-RL).

Die tatsächliche Umsetzung des Richtlinienvorschlags scheiterte im März 2019 am Widerspruch diverser Länder wie Schweden, Finnland, Irland und Dänemark.²¹ Da keine Einigung im Rat erzielt werden konnte, starteten einige Länder in Europa nun Alleingänge, welche im Folgenden skizziert werden.

3. Ausgewählte Länder innerhalb Europas

3.1 Frankreich

Das Gesetz zur Einführung einer Digitalsteuer wurde im Juli 2019 verabschiedet und kommt rückwirkend für alle betreffenden Unternehmen seit 1.1.2019 zum Tragen. Frankreichs Finanzminister *Bruno Le Maire* wies ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei dem französischen Alleingang um eine zeitlich befristete Lösung handle, bis die Arbeiten auf OECD-Ebene abgeschlossen sind.²² Der von den Steuerbehörden am 23. und 30.3.2020 zur Begutachtung veröffentlichte Richtlinienentwurf (draft guidance) befasst sich ua auch mit dem Umfang und der Berechnung der französischen Digitalsteuer und wird soweit ersichtlich noch überarbeitet.

3.1.1 Steuertatbestand

3.1.1.1 Objektive Steuerpflicht

Die Steuer umfasst Umsätze (Erträge) aus digitalen Vermittlungs- und Werbedienstleistungen. Gemäß Art. 299 Abs. 2 Nr. 1 CGI-FRA²³ erzielt ein Unternehmen Erträge aus der Erbringung von Vermittlungsdienstleistungen, wenn es eine digitale Schnittstelle²⁴

- im Wege elektronischer Kommunikation bereitstellt, welche es den Nutzern ermöglicht, mit anderen Nutzern in Kontakt zu treten und
- mit ihnen zu interagieren, insbesondere um zwischen diesen Nutzern Waren zu liefern oder Dienstleistungen zu erbringen.

Klassische Beispiele für digitale Vermittlungsdienstleistungen, die von der Steuer betroffen sind, stellen die Dienstleistungen von Amazon, Airbnb, Uber oder eBay dar.²⁵ Das französische Gesetz enthält einige Ausnahmen von der Digitalsteuer, die sich ausschließlich auf Vermittlungsdienstleistungen beziehen. Beispielsweise sind Erträge aus der Erbringung von digitalen Kommunikationsdienstleistungen sowie auch solche aus der Erbringung von bestimmten digitalen Zahlungsdiensten und der Lieferung von digitalen Inhalten gemäß Art. 299 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a CGI-FRA von der Digitalsteuer ausgenommen.²⁶ Somit sind bestimmte Kommunikationsdienste von Skype, Twitter und Whatsapp, bestimmte Zahlungsdienste, wie zB jene von Paypal und Wire-

¹⁶ Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Digitalsteuer, 12.

¹⁷ Die Begriffe Erträge und Erlöse werden im Folgenden synonym verwendet. Streng wirtschaftlich betrachtet handelt es sich jedoch um Erlöse.

¹⁸ Art. 7 iVm Art. 3 Abs. 1 iVm Abs. 2 des Vorschlags der DS-RL.

¹⁹ Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Digitalsteuer, 23 Rn. 28.

²⁰ Vgl. Europäische Kommission, Vorschlag für eine Digitalsteuer, 24 Rn. 33.

²¹ *Schneemelcher*, Digitalsteuer in der EU – wo stehen wir?, Jacques Delors Institute Berlin / Bertelsmann Stiftung, 2019, 4.

²² Vgl. *Burg*, France – Corporate Taxation, IBFD Country Tax Guides, Stand 1.1.2020, unter 14.6.4.1.

²³ „CGI-FRA“ steht für „Code général des impôts français“ (Allgemeines Steuergesetzbuch). S. den gesamten französischen Gesetzestext auf https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?jessionid=5171B590DD6E28253DB1A349AD672982.tplgfr31s_2?idSectionTA=LEGISCTA000038823006&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20200622, Zugriff am 22.6.2020.

²⁴ Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (880).

²⁵ Vgl. *Hidien* ISR 2019, 268 (270).

²⁶ Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (881).

card sowie Inhaltsdienste wie Netflix und Spotify von der französischen Digitalsteuer nicht umfasst.²⁷

Erträge aus der Erbringung von Werbedienstleistungen gemäß Art. 299 Abs. 2 Nr. 2 CGI-FRA stammen aus Dienstleistungen, die an Werbetreibende oder ihre Vertreter erbracht werden²⁸,

- um Werbefortschriften auf einer digitalen Schnittstelle zu platzieren, die auf der Grundlage von Daten über den Nutzer, der sie besucht, ausgerichtet ist und
- die iZm der Nutzung solcher Schnittstellen gesammelt oder erzeugt werden.

Digitale Werbedienstleistungen werden von Unternehmen wie Facebook, Google und Amazon erbracht. Diese Digitalunternehmen sammeln und übermitteln Nutzerdaten an Werbeunternehmen, die sodann individualisierte Werbung ermöglichen.²⁹ Dieser Datenverkauf unterliegt der französischen Digitalsteuer. Im Gegensatz zum Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission ist der Verkauf von Daten, die für andere Zwecke als Werbezwecke erhoben werden, nicht steuerbar.³⁰ Nicht steuerbar sind die Sammlung sowie Auswertung von Nutzerdaten für eigene unternehmerische Zwecke ohne direkten Geldzufluss.

Nur in Frankreich erbrachte Werbe- und Vermittlungsdienstleistungen unterliegen der französischen Steuer. Der Richtlinienentwurf enthält Informationen darüber, wie festgestellt werden kann, ob ein Benutzer einer digitalen Schnittstelle in Frankreich ansässig ist. Ein Benutzer gilt als in Frankreich ansässig, wenn er von einem in Frankreich befindlichen Terminal aus auf die digitale Schnittstelle zugreift. Bei diesem Endgerät kann es sich um ein beliebiges Gerät handeln, das den Zugriff auf die digitale Schnittstelle ermöglicht, zB ein Computer, ein Tablet oder ein Mobiltelefon.³¹

3.1.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Erzielt ein Unternehmen Erträge aus digitalen Vermittlungs-, Werbedienstleistungen oder aus der Veräußerung personenbezogener Daten, fällt es unter die Steuerpflicht, wenn zwei Schwellenwerte kumulativ erreicht sind:³²

- weltweite Umsätze aus digitalen Dienstleistungen von mindestens 750 Mio. € und
- Umsätze in Frankreich aus digitalen Dienstleistungen von mindestens 25 Mio. €.

Unternehmen der klassischen Industrie sind vom Anwendungsbereich der Steuer weitgehend ausgeschlossen, weil sich die beiden Schwellenwerte explizit auf digitalsteuerpflichtige Erträge beziehen.

3.1.2 Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Es wird ein Steuersatz iHv 3 % auf die in Frankreich digitalsteuerpflichtigen Erträge abzüglich der Umsatzsteuer erhoben. Zur Ermittlung der in Frankreich der Digitalsteuer unterliegenden Erträge werden die weltweit erzielten digitalsteuerbaren Erträge mittels eines nach Art. 299a Abs. 4 CGI-FRA zu ermittelnden Prozentsatzes aufgeteilt. Die Bemessungsgrundlage der Digitalsteuer stellt das Produkt aus dem Betrag der weltweiten Einnahmen aus den jeweiligen digitalsteuerpflichtigen Vermittlungs- oder Werbedienstleistungen und dem Prozentsatz der in Frankreich erzielten steuerpflichtigen Vermittlungs- oder Werbedienste dar.³³

3.1.3 Erhebung

Die Erklärungs- und die Erhebungsform der französischen Digitalsteuer richten sich nach jener des Umsatzsteuersystems.³⁴ Die Digitalsteuererklärung ist für umsatzsteuerpflichtige Unternehmen zusammen mit der Umsatzsteuererklärung (ähnlich einer Umsatzsteuervoranmeldung) für März des nächsten Kalenderjahres gemeinsam abzugeben, anderenfalls als Teil der Jahressteuererklärung bis spätestens dem 25.4. des Folgejahres. Unternehmen, welche der Digitalsteuer unterliegen, müssen halbjährliche Vorauszahlungen leisten. Die erste Rate der Vorauszahlung wird mit Abgabe der Digitalsteuererklärung im März, spätestens aber am 25.4., fällig. Die zweite Rate fällt bei Abgabe der Umsatzsteuererklärung für den Monat September spätestens am 25.10. an.³⁵ Für die Vorauszahlungen für das Jahr 2020 bestehen jedoch Sonderregelungen: Diese können durch eine einzige Zahlung, die (spätestens) im Dezember 2020 zu leisten ist, ersetzt werden, ohne dass Verzugszinsen oder sonstige Pönale anfallen.³⁶

3.1.4 Sonstiges

Für Unternehmen, die einer Konzerngruppe angehören, besteht die Möglichkeit eines „One-Stop-Shop“-Mechanismus, sofern ua die anderen Konzernunternehmen die-

²⁷ Vgl. *Hidien* ISR 2019, 268 (271).

²⁸ Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (881).

²⁹ Vgl. *Hidien* ISR 2019, 268 (270).

³⁰ Vgl. ausf. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (881); *Hidien* ISR 2019, 268 (271).

³¹ Vgl. TCA – Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique – Champ d'application – Définition des services taxables – Règles communes, Section 1, BOI-TCA-TSN-10-10-10, Nr. 40, verfügbar unter <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12159-PGP.html>, zuletzt geprüft am 13.11.2020.

³² Vgl. *Reusch/Jüngling* beck.digitaltax 2020, 6 (8).

³³ Vgl. *Reusch/Jüngling* beck.digitaltax 2020, 6 (8).

³⁴ Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (883).

³⁵ Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (883).

³⁶ Vgl. *Burg* (Fn. 22), Stand 1.5.2020, unter 14.6.4.1.

ser Option zustimmen. Die steuerpflichtigen Konzernunternehmen haften in der Folge gesamtschuldnerisch für die etwaig entstehenden Steuerschulden.³⁷

Des Weiteren mindert die Digitalsteuer als Betriebsausgabe die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in Frankreich.³⁸

Die Steuerzahler müssen der französischen Behörde auf Anfrage alle Dokumente zur Verfügung stellen, in denen die eingezogenen Beträge nach Unterkategorien steuerpflichtiger Dienstleistungen im Einzelnen aufgeführt sind: Die am 16.10.2019 veröffentlichten Leitlinien enthalten Einzelheiten zu den Informationen, die für jeden Monat des Steuerjahres und für jede Unterkategorie von Dienstleistungen aufzubewahren sind. Der am 23. und 30.3.2020 veröffentlichte Richtlinienentwurf fügt eine neue Kategorie von Informationen hinzu, die als Nachweis in Bezug auf wirtschaftlich unabhängige Dienstleistungen aufzubewahren sind.

Aktuell sind ungefähr 30 Unternehmen betroffen, welche vorwiegend in den USA ansässig sind. Google, Amazon und Facebook sind Beispiele für Unternehmen, die der französischen Digitalsteuer unterliegen.³⁹ Die USA haben als Reaktion auf die Einführung einer Digitalsteuer Strafzölle auf französische Importe, wie Käse, Wein, Champagner und auf weitere 60 Warenkategorien, angedroht. Ob und wie das Land tatsächlich reagiert wird, bleibt offen. Aufgrund der Unstimmigkeiten mit den USA wurden die Vorauszahlungen für das Jahr 2020 im April und Oktober ausgesetzt. Dennoch hat der französische Finanzminister *Bruno Le Maire* kürzlich verkündet, dass die Zahlungen spätestens bis Dezember 2020 geleistet werden müssen. Die Digitalsteuerschuld für das Jahr 2019 war von diesem Zahlungsaufschub nicht betroffen und musste fristgerecht im März bzw. April 2020 beglichen werden.⁴⁰

3.2 Vereinigtes Königreich

Am 11.7.2019 veröffentlichte die britische Regierung einen Gesetzesentwurf zur Einführung einer DST. Im März 2020 wurde die Finance Bill 2020⁴¹ publiziert, welche die finalen Bestimmungen der DST beinhaltet. Demnach unterliegen bestimmte Umsätze aus digitalen

Dienstleistungen im Vereinigten Königreich der DST. Der Finance Act 2020⁴², welcher hinsichtlich der Anordnung der Bestimmungen von der Finance Bill nur geringfügig abweicht⁴³, trat am 22.7.2020 rückwirkend mit 1.4.2020 in Kraft.⁴⁴ Die Regierung rechnet durch die DST mit zusätzlichen Einnahmen iHv 1,5 Mrd. Pfund bis 2024.⁴⁵ Die britischen Bestimmungen zur DST enthalten eine Regelung, wonach vor Ende des Jahres 2025 eine formale Überprüfung der DST durchgeführt und ein Bericht darüber erstellt werden muss.⁴⁶

3.2.1 Steuertatbestand

3.2.1.1 Objektive Steuerpflicht

Die DST soll für Unternehmen gelten, die Dienstleistungen iZm sozialen Medien, Internet-Suchmaschinen sowie Online-Marktplätzen für britische User anbieten.⁴⁷ Der Begriff eines „social media service“ bezeichnet digitale Dienstleistungen⁴⁸, deren Hauptzweck oder einer deren Hauptzwecke es ist,

- eine Interaktion zwischen Nutzern zu fördern (einschließlich der Interaktion zwischen Nutzern und Inhalten, die durch andere Nutzer bereitgestellt werden), und
- das Teilen von Inhalten mit anderen Benutzergruppen (oder mit anderen Benutzern) zu ermöglichen.

Die Definition des Online-Marktplatzes findet sich in Section 43 Subsection 5 des Finance Act 2020 und subsumiert darunter Online-Dienstleistungen,

- deren Hauptzweck oder einer deren Hauptzwecke es ist, einen Verkauf zwischen Nutzern zu ermöglichen, und
- bestimmte Dinge (Dienstleistungen, Waren und Immobilien) über die Plattform an andere Nutzer zu verkaufen, zu bewerben oder anderen Nutzern bestimmte Dinge zum Verkauf anzubieten.

Die wohl bekanntesten Beispiele, die unter diese Definition fallen können, sind Amazon und eBay.⁴⁹

Auch das Geschäftsmodell einer Internet-Suchmaschine („internet search engine“) fällt unter die britische Digitalsteuer. Zwar verzichtete der britische Gesetzgeber auf eine Definition des Begriffs „internet search engine“, jedoch wird in Section 43 Subsection 4 des

³⁷ Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (883).

³⁸ Vgl. *Hidien* ISR 2019, 268 (270).

³⁹ Vgl. *Marquardt* IStR 2020, 332 (337).

⁴⁰ Vgl. <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/10/tnf-france-digital-services-tax-to-be-paid-in-december-2020.html>, Zugriff am 18.11.2020.

⁴¹ Vgl. <https://publications.parliament.uk/pa/bills/cbill/58-01/0114/20114.pdf>, Zugriff am 13.11.2020. S. auch die Erläuterungen zur Finance Bill 2020 unter https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/873637/Finance_Bill_2020_Explanatory_Notes.pdf, Zugriff am 13.11.2020.

⁴² Vgl. <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/part/2/enacted/data.pdf>, Zugriff am 13.11.2020.

⁴³ Section 39 in der Finance Bill = Section 39 im Finance Act, Section 40 in der Finance Bill = Section 41 im Finance Act etc.

⁴⁴ Vgl. <https://services.parliament.uk/Bills/2019-21/finance.html>, Zugriff am 13.11.2020.

⁴⁵ Vgl. *Marquardt* IStR 2020, 332 (338).

⁴⁶ Vgl. Section 71 Abs. 1 des Finance Act 2020.

⁴⁷ Vgl. Section 43 Subsection 2 des Finance Act 2020.

⁴⁸ Vgl. Section 43 Subsection 3 des Finance Act 2020.

⁴⁹ Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (876).

Finance Act 2020 klargestellt, was darunter nicht zu verstehen ist. Demnach werden beispielsweise Websites, welche es dem Nutzer ermöglichen, nur auf dieser Seite Informationen zu entnehmen, ausgenommen. Im Umkehrschluss werden somit Suchmaschinen wie Google, Bing und Yahoo als Internetsuchmaschinen im Sinne des britischen Digitalsteuergesetzes zu verstehen sein.

Die Erträge aus den angeführten Dienstleistungen sind steuerpflichtig, wenn sie einem britischen Nutzer zugeordnet werden können. Eine solche Zuordnung setzt voraus, dass die Umsätze iZm einem britischen Nutzer stehen oder Werbeleistungen darauf abzielen, von einem britischen Nutzer gesehen zu werden.⁵⁰

Des Weiteren unterliegen der Digitalsteuer Umsätze über Online-Marktplätze, die iZm der Vermittlung oder dem Verkauf von im Vereinigten Königreich gelegenen Unterkünften oder Grundstücken entstehen. Bei diesen Umsätzen fingiert Section 41 Subsection 5 des Finance Act 2020, dass diese einem im Vereinigten Königreich ansässigen Nutzer zugeordnet werden.⁵¹ Diese Regelung zielt vor allem darauf ab, Erlöse von digitalen Vermittlungsplattformen wie Airbnb, welche iZm britischen Unterkünften erzielt werden, zu erfassen.

3.2.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Erzielt ein Unternehmen Erlöse aus Plattformen für soziale Medien, Internet-Suchmaschinen oder Online-Marktplätzen, fällt es unter die Steuerpflicht, wenn zwei Schwellenwerte kumulativ erreicht sind:⁵²

- Die weltweiten Umsätze aus digitalen Dienstleistungen des Konzerns übersteigen 500 Mio. Pfund⁵³ und
- die im Vereinigten Königreich erzielten Umsätze des Konzerns aus digitalen Dienstleistungen übersteigen 25 Mio. Pfund.

Auch hier werden im Gegensatz zu dem EU-Vorschlag die weltweiten Umsätze nur auf digitale Dienstleistungen bezogen, was impliziert, dass das britische Gesetz, wie auch das französische Gesetz, nur auf die großen rein digitalen Unternehmen abstellen soll. Es werden somit keine Unternehmen der klassischen Industrie, welche oftmals nur geringe digitalsteuerpflichtige Erträge erzielen, von der Steuer umfasst.⁵⁴

3.2.2 Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Der 2%igen DST unterliegen die Erlöse aus den genannten digitalen Aktivitäten mit britischen Usern. Jedes Unternehmen, das in dem jeweiligen Abrechnungszeitraum einem Konzern zugehört, unterliegt mit den im Vereinigten Königreich erzielten Umsatzerlösen aus digitalen Dienstleistungen der DST. Für die Ermittlung der Steuerschuld des einzelnen Konzernunternehmens sind mehrere Berechnungsschritte notwendig.⁵⁵ Zunächst ist der gesamte Betrag an Erlösen aus digitalen Dienstleistungen im Vereinigten Königreich von den Konzernunternehmen zu ermitteln. Davon sind 25 Mio. Pfund als konzernbezogener Freibetrag abzuziehen. Anschließend wird darauf die Steuerschuld von 2 % auf Ebene des Konzerns ermittelt (group amount), die dann auf die betroffenen Konzernunternehmen im Verhältnis des Erlöses aus digitalen Dienstleistungen des einzelnen Konzernunternehmens im Vereinigten Königreich zu den gesamten Konzernernlösen aus digitalen Dienstleistungen im Vereinigten Königreich aufzuteilen ist.⁵⁶ Der britische Gesetzgeber reagierte damit auf die Kritik des EU-Entwurfes, welcher das Entstehen eines sprunghaften Anstiegs der Steuerquote bei Überschreiten der Freigrenze beinhaltete.⁵⁷

Darüber hinaus wird eine alternative Berechnungsmethode zugelassen (sog. Safe Harbour-Regelung), sofern die DST die Unternehmensfortführung gefährden würde, was bei Unternehmen mit einem niedrigen oder negativen Betriebsergebnis aus digitalen Aktivitäten möglich wäre.⁵⁸ Die alternative Berechnungsmethode kommt zur Anwendung, wenn die Option dazu in der Steuererklärung des Konzerns betreffend die DST ausgeübt und ua die Umsatzkategorien von digitalen Dienstleistungen (Erlöse aus Dienstleistungen iZm Social Media, Internetsuchmaschinen und Online-Marktplätzen) aufgeschlüsselt und die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ermittelt werden. Die Ermittlung der Steuerschuld erfolgt in mehreren Schritten: Zunächst ist der gesamte Betrag an Erlösen aus digitalen Dienstleistungen im Vereinigten Königreich von den Konzernunternehmen zu ermitteln. Dieser Betrag wird dann auf die drei Umsatzkategorien aufgeschlüsselt. Anschließend werden für jede Kategorie die „Nettoerlöse“ ermittelt,

⁵⁰ S. ausf. Section 41 des Finance Act 2020.

⁵¹ Vgl. Section 41 Subsection 3 iVm Subsection 5 iVm Section 42 des Finance Act 2020. S. auch *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (876) zum damaligen britischen Gesetzesentwurf.

⁵² Vgl. Section 46 Subsection 1 des Finance Act 2020.

⁵³ Sollte ein Geschäftsjahr weniger als ein (Kalender-)Jahr betragen, werden diese Beträge aliquotiert.

⁵⁴ Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (883).

⁵⁵ Vgl. Section 47 Subsection 3 des Finance Act 2020.

⁵⁶ Vgl. HM Treasury, Finance Bill – Explanatory Notes v. 19.3.2020 zu Clause 46: Charge to DST zu Subsection 4; https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/873637/Finance_Bill_2020_Explanatory_Notes.pdf, Zugriff am 13.11.2020.

⁵⁷ Vgl. Ifo-Studie, Die Besteuerung der Digitalwirtschaft – Zu den ökonomischen und fiskalischen Auswirkungen der EU-Digitalsteuer, 2018, 17.

⁵⁸ Vgl. HM Treasury, Finance Bill – Explanatory Notes v. 19.3.2020 zu Clause 46: Charge to DST zu Subsection 6.

indem der Freibetrag von 25 Mio. Pfund anteilig abgezogen wird. Für jede Umsatzkategorie wird dann mittels einer vorgegebenen Formel eine operative (Gewinn-) Marge berechnet. Die Steuerschuld des gesamten Konzerns pro Umsatzkategorie beträgt $0,8 \times$ die operative Marge \times die Nettoerlöse der jeweiligen Umsatzkategorie.⁵⁹ Anschließend wird die gesamte (Konzern-)Steuerschuld für alle Umsatzkategorien (group amount) auf die jeweiligen Konzernunternehmen verhältnismäßig aufgeteilt.⁶⁰ Im Verlustfall beträgt die operative (Gewinn-) Marge 0 %, so dass die Steuerschuld auf 0 Pfund festgelegt wird.⁶¹ Im Ergebnis können Konzerne die Steuer mithilfe einer speziellen Formel unter Berücksichtigung der konzernindividuellen Gewinnmarge ermitteln.⁶²

3.2.3 Erhebung

Die Erhebung der Steuer folgt denselben Prinzipien wie die britische Körperschaftsteuer. Sie wird im Wege einer Jahressteuererklärung erhoben und ist eine Selbstbemessungsabgabe. Sie muss somit von den Unternehmen selbst berechnet und erklärt werden.⁶³ Es kann für den gesamten Konzern ein Konzernunternehmen bestimmt werden, welches für die Einhaltung aller Pflichten iZm der Digitalsteuer verantwortlich ist. Wird auf diese Auswahl verzichtet, trägt diese Verantwortung automatisch das Mutterunternehmen (parent of the group).⁶⁴ Somit ist von dieser Auswahl oder eben deren Verzicht abhängig, wer die Jahressteuererklärung für den Konzern abgeben muss. Nichtsdestotrotz bleibt weiterhin jenes Konzernunternehmen Schuldner der Digitalsteuer, welches die digitalsteuerpflichtigen Erträge erwirtschaftet hat.⁶⁵ Die Digitalsteuer wird nach Ablauf von neun Monaten nach Ende des Abrechnungszeitraums fällig.⁶⁶

3.2.4 Sonstiges

Durch die Sonderregelung für Online-Marktplätze, die darauf abzielt, die volle Vermittlungsgebühr aus einer Transaktion über einen Online-Marktplatz zu versteuern, auch wenn nur ein Teilnehmer der zugrunde liegenden Transaktion ein britischer Nutzer ist bzw. auch dann, wenn die Transaktion mit der Bereitstellung von britischen Unterkünften oder einem Verkauf eines Grundstücks in Großbritannien zusammenhängt, können sich Doppelbesteuerungen ergeben, sollte ein ande-

rer Staat aufgrund der Beteiligung eines in seinem Staat ansässigen Nutzers ebenfalls eine Digitalsteuer erheben.⁶⁷ Zur Abmilderung derartiger Doppelbesteuerungen sieht das Gesetz für die Besteuerung bestimmter grenzüberschreitender Transaktionen über einen Online-Marktplatz vor, dass die Erlöse (Aufwendungen⁶⁸) solcher Transaktionen nur zur Hälfte bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die britische DST zu berücksichtigen sind. Dies gilt dann, wenn es sich um eine grenzüberschreitende Transaktion handelt, bei der sich einer der beteiligten Nutzer üblicherweise außerhalb von Großbritannien aufhält oder seinen Sitz außerhalb von Großbritannien hat und die Transaktion nach den Regeln eines anderen Staates ebenfalls einer dort geltenden Digitalsteuer unterliegt.⁶⁹

3.3 Italien

Italien unterbreitete bereits 2017 einen Vorschlag für die Einführung einer sog. „Websteuer“, welcher aber anschließend nicht umgesetzt wurde. Ende 2018 wurde ein neuerlicher Anlauf im Zuge des italienischen Haushaltsgesetzes 2019 unternommen, eine Digitalsteuer einzuführen. Allerdings scheiterte auch dieser Vorschlag an der fehlenden Durchführungsverordnung des italienischen Finanzministeriums (diese hätte bis 30.4.2019 erfolgen müssen). Nunmehr wurde im Rahmen des Haushaltsgesetzes 2020 die Einführung einer Websteuer – der „imposta sui servizi digitali“ – ab dem 1.1.2020 beschlossen. Die italienische Regierung rechnet mit Steuereinnahmen iHv 600 Mio. € pro Jahr. Die italienische Umsetzung orientiert sich an den Vorschlägen der EU zur DST.⁷⁰

3.3.1 Steuertatbestand

3.3.1.1 Objektive Steuerpflicht

Die Steuer bezieht sich auf Online-Werbung, die Lieferung von Waren und Dienstleistungen und die Übermittlung von Daten, die iZm digitalen Schnittstellen gesammelt und generiert werden. Im Konkreten sind vom Steuertatbestand folgende Dienstleistungen umfasst:⁷¹

- Platzierung von Werbung auf einer digitalen Schnittstelle, die sich an die Nutzer dieser Schnittstelle richtet (1. Kategorie);

⁵⁹ S. im Detail zur Ermittlung der Steuerschuld Section 48 (Alternative basis of charge) des Finance Act 2020.

⁶⁰ Vgl. im Detail Section 48 (Alternative basis of charge) des Finance Act 2020.

⁶¹ Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (878).

⁶² Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (878).

⁶³ Vgl. *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (879).

⁶⁴ Vgl. Section 52 Subsection 1 (b) des Finance Act 2020.

⁶⁵ Vgl. Section 47 Subsection 2 des Finance Act 2020.

⁶⁶ Vgl. Section 51 des Finance Act 2020. S. zum ersten Abrechnungszeitraum eines Konzerns Section 61 Subsection 2 des Finance Act 2020.

⁶⁷ Vgl. Section 42 des Finance Act 2020; *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (877).

⁶⁸ Bei Anwendung der Safe Harbour-Regelung gemäß Section 48 des Finance Act 2020.

⁶⁹ Vgl. Section 50 des Finance Act 2020.

⁷⁰ Vgl. *Marquardt* IStR 2020, 332 (337).

⁷¹ Vgl. *Ludovici*, Taxing the Digital Economy: The Italian Digital Services Tax, in *Pistone/Weber*, Taxing the Digital Economy, 2019, 294; *Lobis* IStR-LB 2019, 81 (82); WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

- Bereitstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle, die es den Nutzern ermöglicht, andere Nutzer zu finden und mit ihnen zu interagieren, und die auch direkte Lieferungen von Waren oder Dienstleistungen zwischen den Nutzern erleichtert (2. Kategorie);
- Übermittlung von Daten, die über Nutzer digitaler Schnittstellen gesammelt und aus der Tätigkeit dieser Nutzer auf der digitalen Schnittstelle erzeugt werden (3. Kategorie).

Hier lässt sich erkennen, dass der objektive Tatbestand der italienischen Digitalsteuer jenem des EU-Vorschlags nahezu gleicht.⁷² Zudem enthält das Gesetz einen Negativkatalog an Dienstleistungen, welche nicht der Webtax unterliegen sollen. So unterliegt zB die Lieferung von Waren oder Dienstleistungen, die über die Website eines Lieferanten bestellt wurden, nicht der Webtax, wenn der Lieferant nicht als digitaler Vermittler auftritt.⁷³

Der Webtax unterliegen Umsätze aus digitalen Dienstleistungen, wenn diese an Nutzer in Italien erbracht werden. Die Kriterien für die Bestimmung des Nutzerstandorts knüpfen an die Art der angebotenen digitalen Dienstleistungen (dh an die Kategorien) an. Hierbei wird nicht auf den Wohnsitz der Nutzer für die Bestimmung des Lieferorts abgestellt, sondern auf den Ort, an dem sich das Gerät (Computer, Mobiltelefon, Laptop) des Nutzers befindet. Dabei wird auf die Internet-Protokoll-Adresse des Geräts oder auf andere Systeme der Geolokalisierung Bezug genommen.⁷⁴

3.3.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Der Steuerpflicht unterliegen jene – italienischen oder ausländischen – Unternehmen, die einzeln oder auf Konzernebene die beiden folgenden Schwellenwerte überschreiten:⁷⁵

- weltweiter Umsatz von mindestens 750 Mio. € des betreffenden Unternehmens oder auf Konzernebene und
- Umsatz aus digitalen Dienstleistungen in Italien von mindestens 5,5 Mio. €.

Überschreitet ein Unternehmen diese Schwellenwerte in einem Kalenderjahr, unterliegt es im darauffolgenden Kalenderjahr der italienischen Webtax (so sind für die Prüfung, ob das Unternehmen im Jahr 2020 der Webtax unterliegt, die Umsätze aus 2019 maßgeblich).⁷⁶

Umsätze aus digitalen Dienstleistungen, die an konzernzugehörige Unternehmen erbracht werden, unterliegen nicht der Websteuer.⁷⁷ Im Gegensatz zu Frankreich und Großbritannien bezieht sich der erste Schwellenwert auf alle Umsätze (nicht nur die aus digitalen Dienstleistungen), worin wiederum eine Ähnlichkeit zu dem EU-Vorschlag besteht.

3.3.2 Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Der Steuersatz beträgt 3 %. Die Bemessungsgrundlage wird auf Basis der Umsätze ohne Umsatzsteuer und sonstige, indirekte Steuern berechnet.⁷⁸

3.3.3 Erhebung

Die italienische Digitalsteuer wird für jedes Kalenderjahr geschuldet und bis zum 16.2. des Folgejahres fällig. Bis zum 31.3. des Folgejahres, in dem die steuerpflichtigen Umsätze aus digitalen Dienstleistungen erzielt wurden, hat der Steuerpflichtige eine Steuererklärung einzureichen. Im Fall eines Konzerns ist ein Konzernunternehmen für die ordnungsgemäße Vollziehung der Pflichten iZm der Webtax zu bestimmen. Ausländische Unternehmen, die keine italienische Betriebsstätte unterhalten und in Italien nicht zur Mehrwertsteuer registriert sind, müssen eine Registrierungsnummer für Zwecke der Pflichten iZm der Webtax beantragen.⁷⁹ Darüber hinaus müssen Steuerpflichtige, die weder im Inland noch in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem sonstigen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum Sitz, Geschäftsleitung oder Betriebsstätte haben, einen Fiskalvertreter beauftragen, wenn dessen Ansässigkeitsstaat kein Informationsabkommen mit Italien hat.⁸⁰

3.3.4 Sonstiges

Sofern möglich, sind betreffend Veranlagung, Strafen, Eintreibung und Rechtsstreitigkeiten die italienischen Umsatzsteuerregelungen anzuwenden. Im Gesetz wurde eine „Abschlussbestimmung“ aufgenommen, wonach das gesamte Gesetz zur Webtax aufgehoben wird, wenn eine einheitliche Lösung auf internationaler Ebene gefunden wurde und in Kraft tritt.⁸¹

⁷² Vgl. zB *Graßl/Koch* IStR 2019, 873 (886).

⁷³ Vgl. *Lobis* IStR-LB 2019, 81 (82); *Silvani*, Italy – Corporate Taxation, IBFD Country Tax Guides, Stand 30.7.2020, unter 14.6.4.1.; WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

⁷⁴ Vgl. *Lobis* IStR-LB 2019, 81 (82).

⁷⁵ Vgl. *Silvani* (Fn. 73), unter 14.6.4.1.; *Lobis* IStR-LB 2019, 81 (82); WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

⁷⁶ Vgl. *Silvani* (Fn. 73), unter 14.6.4.1.; WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

⁷⁷ Vgl. *Lobis* IStR-LB 2019, 81 (82).

⁷⁸ Vgl. *Ludovici* (Fn. 71), 294; WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

⁷⁹ WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

⁸⁰ WTS-Global, Update for the Digital Economy – Italian Digital Service Tax (2/2020).

⁸¹ Vgl. *Silvani* (Fn. 73), unter 14.6.4.1.

3.4 Österreich

In Österreich wurde die Einführung einer Digitalsteuer („Digitalsteuergesetz – DiStG 2020“) – trotz Platzens der türkis/blauen Regierung durch die „Ibiza-Affäre“⁸² – mit Beschluss am 19.9.2019 mit Stimmenmehrheit im Plenum des Nationalrats und am 10.10.2019 im Bundesrat beschlossen. Die Digitalsteuer erfasst „digitalisierte“ Werbeleistungen (sog. „Online-Werbeleistungen“), die nach dem 31.12.2019 mit Inlandsbezug erbracht werden, und orientiert sich an dem (gescheiterten) Vorschlag der Europäischen Kommission für eine DST.⁸³

3.4.1 Steuertatbestand

3.4.1.1 Objektive Steuerpflicht

Gemäß § 1 Abs. 1 DiStG unterliegen Online-Werbeleistungen, die von Online-Werbeleistern im Inland gegen Entgelt erbracht werden, der Digitalsteuer. Als Online-Werbeleistung gelten Werbeeinschaltungen auf einer digitalen Schnittstelle, insbesondere Bannerwerbung, Suchmaschinenwerbung und vergleichbare Werbeleistungen.⁸⁴ Nicht als Online-Werbeleistung gelten Werbeleistungen, die der („klassischen“) Werbeabgabe nach dem Werbeabgabegesetz 2000, BGBl. I Nr. 29, unterliegen.⁸⁵ Als im Inland erbrachte Online-Werbeleistung gilt eine Werbung, wenn sie auf dem Gerät eines Nutzers mit inländischer IP-Adresse⁸⁶ empfangen wird und sich ihrem Inhalt und ihrer Gestaltung nach (auch) an inländische Nutzer richtet. Neben individualisierten Online-Werbeleistungen sollen auch sonstige Online-Werbeleistungen erfasst werden, wenn diese mit besonderem Österreich-Bezug konzipiert sind (zB „Österreich Banner“ auf ausländischer Zeitungshomepage).⁸⁷ Nicht erfasst sein sollen Beiträge auf ausländischen Websites, die für alle, nicht nur inländische Nutzer erscheinen. Dies gilt auch in Fällen, in denen die beworbenen Produkte im Inland erworben werden können.⁸⁸ Jedenfalls nicht von der Definition der Online-Werbeleistung umfasst ist etwa die Lieferung digitaler Inhalte (wie zB Software oder Streaming).⁸⁹ Mit

„Nutzer“ ist gemäß § 2 Abs. 2 DiStG eine natürliche oder juristische Person angesprochen, die über ein Gerät verfügt, mit dem sie auf eine digitale Schnittstelle zugreift. Der „Nutzer“ selbst muss iSd österreichischen Ertragssteuerrechts nicht in Österreich ansässig sein. „Digitale Schnittstelle“ ist gemäß § 2 Abs. 3 DiStG jede Art von Software, auf die Nutzer zugreifen können.

3.4.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Die Steuerpflicht erstreckt sich nur auf Unternehmen (Online-Werbeleister), die Online-Werbeleistungen in Österreich gegen Entgelt erbringen oder dazu beitragen. Der Online-Werbeleister kann die Werbeleistung selbst erbringen (zB Nutzer sucht Begriff mittels Google) oder kann dazu auch nur „beitragen“ (zB Online-Zeitung bedient sich Google für individualisierte Werbung).

Damit ein Online-Werbeleister von dieser Steuer umfasst ist, muss er innerhalb eines Wirtschaftsjahres

- einen weltweiten (Konzern-)Umsatz von mindestens 750 Mio. € und
- einen inländischen Umsatz in Österreich aus der Durchführung von Online-Werbung von mindestens 25 Mio. € erzielen.⁹⁰

Sind Unternehmen Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe iSd § 2 Verrechnungspreisdokumentationsgesetz (VDPG), ist auf den Umsatz der Gruppe abzustellen.

3.4.2 Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Die österreichische Digitalsteuer beträgt 5 % vom (Netto-)Entgelt iSd UStG⁹¹, das der Online-Werbeleister von einem Auftraggeber erhält. Ob der Nutzer die Werbung tatsächlich anklickt, betrachtet oder anhört, ist nur insoweit maßgeblich, als das Entgelt danach bemessen wird.⁹² Der Steuersatz orientiert sich – entgegen des Richtlinienvorschlags von 3 % – an der klassischen Werbeabgabe. Jährlich sollen zumindest 15 Mio. € der durch die Digitalsteuer realisierten Einnahmen des Bundes zur Finanzierung des digitalen Transformationsprozesses österreichischer Medienunternehmen verwendet werden⁹³, wobei das österreichische Bundesministerium für Finanzen mit einem progressiven Steueraufkommen von 25 Mio. € für 2020 bis hin zu 34 Mio. € für 2023 rechnet.⁹⁴

⁸² Zum Gesetzesentwurf (132/ME 26. GP) vor Platzen der türkis-blauen Regierung s. *Reinold* MR-Int. 2019, 3; *Mayr* RdW 2019, 264.

⁸³ So verweisen auch die Gesetzesmaterialien auf den EU-Richtlinienvorschlag.

⁸⁴ Um eine Gleichbehandlung vergleichbarer Werbeleistungen sicherstellen und den technischen Entwicklungen Rechnung tragen zu können, sieht das DiStG 2020 ausdrücklich eine Verordnungsermächtigung vor.

⁸⁵ Die Werbeabgabe erfasst die Veröffentlichung von Werbeschaltungen in Druckwerken/Zeitung und Zeitschriften, in Hörfunk und Fernsehen sowie auf Plakatwänden, Litfaßsäulen etc.

⁸⁶ Außer anhand einer IP-Adresse soll der für die Besteuerung maßgebliche Ort auch mittels sonstiger Geortungsinstrumente (Geotargeting oder Geolokation) ermittelt werden können.

⁸⁷ Erläuternde Bemerkungen zum Initiativantrag 983/A XXVI. GP, 27; WTS-Global, Update for the Digital Economy – Austria Digital Services Tax (4/2020).

⁸⁸ Erläuternde Bemerkungen zum Initiativantrag 983/A XXVI. GP, 27.

⁸⁹ *Mayr* RdW 2019, 264 (265); WTS-Global, Update for the Digital Economy – Austrian Digital Services Tax (4/2020).

⁹⁰ Zu verfassungsrechtlichen Bedenken dieser „Eintrittsschwellenwerte“ im Vergleich zur klassischen Werbeabgabe s. 3.4.5.

⁹¹ So auch *Kirchmayr* FR 2019, 800 (803).

⁹² Erläuternde Bemerkungen zum Initiativantrag 983/A XXVI. GP, 27.

⁹³ Erläuternde Bemerkungen zum Initiativantrag 983/A XXVI. GP, 28; zu europarechtlichen Bedenken (Beihilfenverbot) vgl. *Geringer* ÖStZ 2019, 393; *Kirchmayr* FR 2019, 800 (803).

⁹⁴ Vgl. Vorblatt und wirkungsorientierte Folgenabschätzung zum Ministerialentwurf für ein Bundesgesetz, mit dem das Digitalsteuergesetz 2020 erlassen und das UStG 1994 geändert wird, 132/ME XXVI. GP, 1.

3.4.3 Erhebung

Nach § 4 Abs. 1 DiStG ist der Online-Werbeleister Steuerschuldner, unabhängig davon, ob dieser zugleich Eigentümer der digitalen Schnittstelle ist. Bei Beteiligung mehrerer Online-Werbeleister soll jeder Online-Werbeleister für seinen Beitrag Steuerschuldner sein (sofern dieser die oben angeführten Umsatzgrenzen überschreitet). Der Online-Werbeleister muss gemäß § 5 Abs. 1 DiStG die 5%ige Digitalsteuer selbst berechnen und bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehung des Steueranspruches entrichten. Der Steueranspruch entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die steuerpflichtige Leistung erbracht wird. Nach Ablauf des Wirtschaftsjahres wird der Online-Werbeleister zur Digitalsteuer veranlagt und muss bis spätestens drei Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres eine Jahressteuererklärung für das vergangene Wirtschaftsjahr einreichen. In der Jahressteuererklärung sind gemäß § 5 Abs. 3 S. 2 DiStG die Arten der Online-Werbeleistungen und die darauf entfallenden Entgelte aufzunehmen sowie der weltweit erzielte Umsatz anzuführen.

Online-Werbeleister, die weder im Inland noch in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem sonstigen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum Sitz, Geschäftsleitung oder Betriebsstätte haben, sind verpflichtet, zeitgerecht einen Fiskalvertreter zu beauftragen. Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwälte und Notare mit Wohnsitz oder Sitz in Österreich können als Fiskalvertreter bestellt werden. Der Vertreter hat sodann die Jahressteuererklärung einzureichen sowie alle weiteren digitalsteuerrechtlichen Pflichten des vertretenen Online-Werbeleisters zu erfüllen.⁹⁵

3.4.4 Aufzeichnungs- und Übermittlungspflichten

Der Steuerschuldner ist verpflichtet, Aufzeichnungen über die übernommenen Online-Werbeleistungen, allfällige in diesem Zusammenhang von ihm beauftragte weitere Unternehmen, die Auftraggeber und die Grundlagen zur Berechnung der Digitalsteuer zu führen. Für Zwecke der Digitalsteuer ist eine Speicherung von allenfalls personenbezogenen Daten nur in anonymisierter Form erforderlich. Eine Übermittlung an die Abgabenbehörde soll nur auf Anforderung und jedenfalls in anonymisierter Form erfolgen.⁹⁶ Aufzeichnungen von IP-Adressen sind für Zwecke des Digitalsteuergesetzes in einer Form

zu führen, die sich darauf beschränkt, Rückschlüsse darauf zuzulassen, ob eine Online-Werbung im Inland erbracht worden ist. Durch diese Formulierung soll Datenschutzbedenken Rechnung getragen und noch stärker unterstrichen werden, dass sich die Aufzeichnungen auf das für die Umsetzung des DiStG 2020 erforderliche Ausmaß beschränken.

3.4.5 Sonstiges

Nach den Schlussbestimmungen und Erläuternden Bemerkungen⁹⁷ strebt Österreich für die Besteuerung der „digital economy“ eine internationale Lösung an. Sobald auf EU- oder OECD-Ebene eine adäquate Lösung gefunden wird, soll die Digitalsteuer entsprechend angepasst bzw. in eine neue Regelung überführt werden.

Durch die vorgesehenen Schwellenwerte könnte die derzeitige österreichische Digitalsteuer aufgrund offenkundiger sachlicher Parallelen zur österreichischen Werbeabgabe gleichheitsrechtlich bedenklich sein. Die Digitalsteuer muss denselben Sachlichkeitsanforderungen wie die Werbeabgabe entsprechen, auch wenn sie als eigenständiges Gesetz erlassen wird. In verfassungsrechtlicher Hinsicht muss hervorgehoben werden, dass die Digitalsteuer und die Werbeabgabe sich vor allem hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs in Bezug auf die Größe der Unternehmen unterscheiden. Der erste Schwellenwert lässt keinen Bezug zur Online-Werbung erkennen und kann daher im Vergleich zu den Voraussetzungen bei der Werbeabgabe als willkürlich und daher möglicherweise verfassungswidrig angesehen werden, da dadurch der Gleichheitssatz gemäß Art. 7 B-VG verletzt sein könnte. Verfassungsrechtliche Bedenken ergeben sich auch beim zweiten Kriterium, da die inländische Mindestumsatzgrenze der Digitalsteuer in keiner Relation zur inländischen Mindestumsatzgrenze der Werbeabgabe steht.⁹⁸ Ob die Digitalsteuer verfassungskonform ist, bleibt der Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

3.5 Spanien

Am 18.2.2020 beschloss der spanische Ministerrat ua einen Gesetzesentwurf⁹⁹ zur Einführung einer Steuer für bestimmte digitale Dienste; am 16.10.2020 wurde das finale Gesetz zur Besteuerung von digitalen Dienstleistungen im Spanischen Gesetzblatt (Boletín Oficial del Estado) veröffentlicht. Es tritt drei Monate nach der Ver-

⁹⁵ Vgl. Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur näheren Regelung der Umsetzung des Digitalsteuergesetzes 2020 (DiStG2020-Umsetzungsv), BGBl. II Nr. 378/2019, § 6.

⁹⁶ Erläuternde Bemerkungen zum Initiativantrag 983/A XXVI. GP, 28.

⁹⁷ Vgl. Erläuternde Bemerkungen zum Initiativantrag 983/A XXVI. GP, 28.

⁹⁸ Vgl. Kirchmayr, Stellungnahme zum Ministerialentwurf für ein Bundesgesetz, mit dem das Digitalsteuergesetz 2020 erlassen und das UStG 1994 geändert wird, 22/SN-132/ME XXVI. GP, 3 ff.

⁹⁹ Vgl. https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/180220-enlace_impuestos_d.aspx, Zugriff am 13.11.2020.

öffentlichung, dh am 16.1.2021, in Kraft.¹⁰⁰ Danach soll ua die Erbringung von bestimmten digitalen Dienstleistungen mit 3 %, unabhängig vom Niederlassungsort des Dienstleisters, besteuert werden, sofern sich das kommerzielle Angebot an spanische Bürger richtet. Ziel ist die Besteuerung von digitalen Dienstleistungen, bei denen ein wesentlicher Beitrag zur Wertschöpfung für das anbietende Unternehmen von den Benutzern geleistet wird.¹⁰¹ Das Gesetz folgt im Wesentlichen dem im März 2018 vorgelegten Vorschlag der EU-Kommission auf EU-Ebene für eine RL zum gemeinsamen System einer Digitalsteuer auf Erträge aus der Erbringung bestimmter digitaler Dienstleistungen und den Schlussfolgerungen des OECD-Programms zur Bekämpfung der Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlagen.¹⁰²

3.5.1 Steuertatbestand

3.5.1.1 Objektive Steuerpflicht

Der spanischen DST unterliegen Online-Werbedienste, Online-Vermittlungsleistungen und der Verkauf von Daten, die aus den vom Nutzer bereitgestellten Informationen generiert werden. Die objektive Steuerpflicht basiert auf der Prämisse, dass jene Gewinne, die aus der Nutzung, dem Verbrauch oder der Bereitstellung dieser digitalen Dienste entstehen, im spanischen Territorium (also an jenem Ort, an dem „Wertschöpfung“ stattfindet), besteuert werden sollen. Eine digitale Dienstleistung gilt als in Spanien erbracht, wenn sich der Nutzer in Spanien befindet, unabhängig davon, von wo die Zahlung für die Dienstleistung erfolgt. Generell wird davon ausgegangen, dass der Standort eines Benutzers dort liegt, wo sich die IP-Adresse der Verbindung befindet (zB Werbung wird auf einem Computer gezeigt mit spanischer IP-Adresse).¹⁰³ Von der Steuer ausgenommen sind demzufolge zB Verkäufe von Waren oder Dienstleistungen, die online über die Website des Anbieters dieser Waren oder Dienstleistungen direkt abgeschlossen werden, da der Anbieter dann nicht als Vermittler tätig wird. Außerdem soll die Bereitstellung von Online-Kommunikations- und Zahlungsdiensten nicht erfasst sein.¹⁰⁴

3.5.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Von der Besteuerung sind jene Unternehmen erfasst, die einen Nettoumsatz von mehr als 750 Mio. € (welt-

weit) generieren und deren Gesamteinnahmen aus steuerpflichtigen digitalen Diensten in Spanien mehr als 3 Mio. € betragen (abzustellen ist auf das Vorjahr).¹⁰⁵

3.5.2 Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Der vorgesehene Steuersatz beträgt 3 %. Als Steuerbemessungsgrundlage gelten die Bruttoeinnahmen, die das steuerpflichtige Unternehmen für jede Bereitstellung von steuerpflichtigen digitalen Diensten in Spanien erzielt. Spezifische Gesetzesbestimmungen regeln die Berechnung des in Spanien erzielten Anteils der weltweit angebotenen Dienste.

3.5.3 Erhebung

Grundsätzlich sollen vierteljährliche Meldungen erfolgen, wobei die erste Meldung frühestens für das erste Quartal 2021 erfolgen kann.¹⁰⁶ Im Gegensatz zum Gesetzesentwurf ist eine Aufnahme des/der Steuerpflichtigen in ein eigens eingerichtetes (DST-)Register nicht notwendig.¹⁰⁷

3.5.4 Sonstiges

Sobald ein internationales Abkommen zur Besteuerung digitaler Dienstleistungen erreicht ist, soll die spanische Gesetzgebung an dieses angepasst werden. Mit diesem nationalen Vorpreschen orientiert sich die spanische Regierung auch an Vorbildern in der EU, wie Frankreich und Italien, die entsprechende Besteuerungen für digitale Dienste bereits eingeführt haben.

Die spanische Regierung erhofft sich durch die Steuer auf digitale Dienste jährlich rund 968 Mio. € an Steuereinnahmen.

3.6 Türkei

Seit 1.3.2020 unterliegen bestimmte digitale Dienstleistungen in der Türkei einer Besteuerung.¹⁰⁸ Die türkische DST fällt zusätzlich zu der seit dem 1.1.2019 erhobenen

¹⁰⁵ Vgl. WTS-Global, Update for the Digital Economy – Spanish Digital Services Tax (3/2020).

¹⁰⁶ Vgl. https://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/180220-enlace_impuestos_d.aspx, Zugriff am 21.6.2020; s. auch WTS-Global, Update for the Digital Economy – Spanish Digital Services Tax (3/2020).

¹⁰⁷ WTS-Global, Update for the Digital Economy – Spanish Digital Services Tax (9/2020).

¹⁰⁸ Das „Gesetz für digitale Dienstleistungen“ (DHVK) wurde im Rahmen des Gesetzes Nr. 7194 im Amtsblatt v. 7.12.2019 unter der Nr. 30971 veröffentlicht. Die Bestimmungen des Gesetzes Nr. 7194 über die digitale Dienstleistungssteuer treten am 1.3.2020 in Kraft. Vgl. *von der Hellen* beck.digitax 2020, 70 (71); https://digitalservice.gib.gov.tr/kdv3_side/maindst.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fcc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f78&lang=en, Zugriff am 13.11.2020.

¹⁰⁰ Vgl. <https://www.lapoliticaonline.com.mx/nota/130621-spain-moves-forward-with-google-tax-for-2021-budget/>, Zugriff am 12.6.2020.

¹⁰¹ Vgl. <https://www.lamoncloa.gob.es/lang/en/gobierno/councilministers/Paginas/2020/20200218council.aspx>, Zugriff am 13.11.2020.

¹⁰² Vgl. *Ukrow* MMR-Aktuell 2020, 427639.

¹⁰³ Vgl. *Correa* European Taxation 2019, 341 (347).

¹⁰⁴ Vgl. WTS-Global, Update for the Digital Economy – Spanish Digital Services Tax (3/2020).

15%igen Quellensteuer auf im Internet bereitgestellte Werbedienstleistungen an.¹⁰⁹

3.6.1 Steuertatbestand

3.6.1.1 Objektive Steuerpflicht

Der Anwendungsbereich der türkischen DST ist im Vergleich zu anderen europäischen Bestimmungen breit. Der Besteuerung unterliegen¹¹⁰

- Online-Werbedienstleistungen und damit verbundene Aktivitäten, wie zB Werbecontrolling und Performancemessung und die Verwaltung und Übertragung von Userdaten;
- die Zurverfügungstellung einer digitalen Schnittstelle, auf der Benutzer miteinander in Kontakt treten können, inklusive das Handeln von Waren und Dienstleistungen zwischen den Nutzern untereinander;
- Leistungen auf digitalen Plattformen, die das Hören, Sehen, Abspielen oder Aufnehmen von digitalen Inhalten ermöglichen, die Bereitstellung von Software, Apps, Musik, Videos und Videospielen;
- Vermittlungsleistungen auf digitalen Umgebungen, die derartige Leistungen ermöglichen.

Von der Besteuerung ausgenommen sind ua mobile elektronische Telekommunikationsdienstleistungen, Zahlungsdienstleistungen und der Verkauf von Inhalten, die in Forschungs- und Entwicklungseinrichtungen in der Türkei entwickelt werden.¹¹¹

Die Lieferung solcher Leistungen gilt als in der Türkei erbracht, wenn die Leistung physisch in der Türkei durchgeführt oder genutzt, in der Türkei abgerechnet¹¹² oder Personen in der Türkei zur Verfügung gestellt wurde.

3.6.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Von der Steuerpflicht ausgenommen sind Unternehmen, deren Umsätze aus digitalen Dienstleistungen¹¹³

- in der Türkei 20 Mio. TRY (ca. 3 Mio. €) und
- auf Konzernebene 750 Mio. € nicht übersteigen.

Für die Steuerpflicht ist unerheblich, ob das betroffene Unternehmen in der Türkei ansässig ist, oder ob es die Leistungen über eine Betriebsstätte oder einen ständigen

Vertreter ausübt.¹¹⁴ Entscheidend ist, dass der digitale Dienst in der Türkei angeboten wird.¹¹⁵

3.6.2 Erhebung

Die DST muss am Ende des Folgemonats des Veranlagungszeitraums erklärt und bezahlt werden. Die Registrierung für Steuerpflichtige und die Einreichung erfolgt online.¹¹⁶

3.6.3 Steuersatz und Bemessungsgrundlage

Der Steuersatz beträgt 7,5 % auf Umsätze, die aus steuerpflichtigen digitalen Dienstleistungen erzielt werden.¹¹⁷ Aufwendungen, Steuern oder Kosten sind von der Bemessungsgrundlage nicht abzugsfähig.¹¹⁸

3.6.4 Sonstiges

Die erklärte und bezahlte DST ist von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage abzugsfähig.¹¹⁹ Kommt ein Unternehmen seinen Erklärungs- und Zahlungsverpflichtungen nicht ordnungsgemäß nach, erhält es eine Ermahnung und eine Frist von 30 Tagen zur Befolgung seiner Steuerpflichten. Wird diesen Pflichten dennoch nicht nachgekommen, könnte die Website des Unternehmens auf Basis eines Beschlusses des türkischen Finanzministeriums geblockt werden, bis die Verpflichtungen erfüllt wurden.¹²⁰

3.7 Tschechien

In Tschechien befindet sich derzeit ein Gesetzesentwurf zur Besteuerung digitaler Dienstleistungen im parlamentarischen Verfahren.¹²¹ Dieser sieht die befristete Anwendung einer Digitalsteuer bis Ende 2024 vor. Die Abstimmung des Parlaments über den Gesetzesentwurf wird im Jahr 2021 erwartet, die tatsächliche Anwendung des Gesetzes könnte mit 1.1.2022 erfolgen.¹²² Langfristig wird hingegen eine internationale Lösung zur Besteuerung digitaler Dienstleistungen präferiert.¹²³

¹¹⁴ Vgl. *Yalti*, Turkey – Corporate Taxation, IBFD Country Tax Guides, Stand 10.5.2020, unter 14.6.4.1.

¹¹⁵ Vgl. *von der Hellen* beck.digitax 2020, 70 (71).

¹¹⁶ Vgl. https://digitalservice.gib.gov.tr/kdv3_side/maindst.jsp?token=d1078f5e3dc646b78d5d4e5842f21e97feb48d366bc7617458b6679dec12675154a01fccc42292bb04d926bc259dbc75e39dd8e202535fd70a7098396c74a6f78&lang=en, Zugriff am 21.6.2020.

¹¹⁷ Vgl. *Yalti* (Fn. 114), unter 14.6.4.1.

¹¹⁸ Vgl. *Yalti* European Taxation 2020, 162 (163).

¹¹⁹ Vgl. *Yalti* (Fn. 114), unter 14.6.4.1.

¹²⁰ Vgl. *Yalti* European Taxation 2020, 162 (164).

¹²¹ Vgl. <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=ALBSBDRCHK9>, Zugriff am 21.6.2020.

¹²² Vgl. IBFD News v. 11.6.2020 – Czech Republic – Digital Services Tax – Coalition Agreement on 5 % Rate Reached; IBFD News v. 19.11.2019 – Czech Republic – Digital Services Tax – Bill Approved by Government.

¹²³ Vgl. *Keuper* BB 2020, 475.

¹⁰⁹ Vgl. *von der Hellen* beck.digitax 2020, 70 (71).

¹¹⁰ Vgl. WTS-Global, Update for the Digital Economy – Turkish Digital Services Tax (2/2020).

¹¹¹ Vgl. WTS-Global, Update for the Digital Economy – Turkish Digital Services Tax (2/2020).

¹¹² Der Ausdruck „abrechnen“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass die Bezahlung dieser Leistungen in der Türkei erfolgt oder, wenn die Zahlung im Ausland erfolgt, diese Zahlung in den Büchern des Zahlenden oder des Zahlungsempfängers in der Türkei aufgenommen wurde. Vgl. *Yalti* European Taxation 2020, 162 (163).

¹¹³ Vgl. *Yalti* European Taxation 2020, 162 (163).

3.7.1 Steuertatbestand

3.7.1.1 Objektive Steuerpflicht

Der sachliche Anwendungsbereich orientiert sich am europäischen Pendant¹²⁴ und umfasst Umsätze aus der Durchführung von (gezielter) Online-Werbung, der Bereitstellung von mehrseitigen digitalen Schnittstellen für Vermittlungsdienste (Plattformen) und der Bereitstellung von Nutzerdaten.¹²⁵ Konzerninterne digitale Dienstleistungen sind gemäß § 22 des Gesetzesentwurfs befreit.

3.7.1.2 Subjektive Steuerpflicht

Gemäß § 15 Abs. 1 des Gesetzesentwurfs unterliegen der Digitalsteuer Unternehmen, die keinem Konzern angehören (stand-alone taxpayer), und auf die folgende Bedingungen zutreffen:¹²⁶

- Weltweiter Umsatz von mehr als 750 Mio. € pro Jahr;
- die in Tschechien erzielten Umsätze aus digitalen Dienstleistungen übersteigen 100 Mio. CZK (ca. 4 Mio. €); und
- die Erlöse aus steuerpflichtigen digitalen Dienstleistungen innerhalb der EU, des EWR und in der Schweiz betragen mehr als 10 % der gesamten Erlöse in diesen genannten Jurisdiktionen (10 %-Bagatellgrenze).

Für ein Unternehmen, welches Teil eines Konzerns ist, sollen gemäß § 16 des Gesetzesentwurfs folgende Schwellenwerte gelten:¹²⁷

- die in Tschechien erzielten Umsätze aus digitalen Dienstleistungen aller Konzernunternehmen übersteigen 100 Mio. CZK und
- die Umsätze aus digitalen Dienstleistungen aller Konzernunternehmen innerhalb der EU, des EWR und in der Schweiz betragen mehr als 10 % der gesamten Erlöse in diesen genannten Jurisdiktionen (10 %-Bagatellgrenze).

Zusätzlich müssen bestimmte Schwellenwerte in Abhängigkeit von der Art der in Tschechien erbrachten steuerpflichtigen digitalen Dienstleistung überschritten werden:

- Die in Tschechien erzielten Umsätze aus (gezielter) Online-Werbung müssen gemäß § 26 des Gesetzesentwurfs 5 Mio. CZK (ca. 200.000 €) übersteigen, damit diese mit der Digitalsteuer belastet werden.
- Die in der Tschechischen Republik erzielten Umsätze aus der Bereitstellung einer mehrseitigen digitalen Schnittstelle für Vermittlungsdienste (Online-Platt-

formen) unterliegen der Digitalsteuer, wenn gemäß § 34 des Entwurfs die Gesamtzahl der Benutzerkonten dieser digitalen Schnittstelle weltweit 200.000 übersteigt.

- Die in Tschechien erzielten Umsätze aus der Bereitstellung von Daten von Benutzern übersteigen gemäß § 40 des Entwurfs 5 Mio. CZK (ca. 200.000 €).

3.7.2 Bemessungsgrundlage und Steuersatz

Die Bemessungsgrundlage (Umsätze) ist für jede Art der digitalen Dienstleistungen separat zu ermitteln. Die Bemessungsgrundlage hinsichtlich (gezielter) Online-Werbung ergibt sich aus der Multiplikation der Vergütungen für die Durchführung von gezielten Werbekampagnen und dem Nutzerverhältnis. Dieses bestimmt sich, indem die Anzahl der bezahlten Werbeplatzierungen iZm der Aktivität tschechischer Nutzer und die Anzahl der bezahlten Werbeplatzierungen iZm der Aktivität aller Nutzer zueinander ins Verhältnis gesetzt werden.

$Bmgl = \text{Vergütungen für gezielte Werbeplatzierung} \times (\text{Anzahl bezahlte Werbeplatzierungen iZm tschechischen Nutzern} / \text{Anzahl bezahlte Werbeplatzierungen iZm allen Nutzern})$.

Im Zuge des parlamentarischen Verfahrens im Juni 2020 wurde eine Senkung der Digitalsteuer von dem im Gesetzesentwurf vorgesehenen Steuersatz von 7 % auf 5 % vorgeschlagen.¹²⁸ Kürzlich wurde eine weitere Reduzierung auf 2 % im September 2020 (Abgeordnetenversammlung) diskutiert. Der Vorschlag auf eine weitere Senkung rührt dem Vernehmen nach aus der Androhung der USA, Vergeltungsmaßnahmen in Form von Strafzöllen zu erheben, für Länder, welche eine Digitalsteuer einführen.¹²⁹ Die Digitalsteuerbelastung berechnet sich wie folgt:

$\text{Digitalsteuerbelastung} = Bmgl_{\text{Online-Werbung}} \times 5 \% + Bmgl_{\text{Vermittlungsdienste}} \times 5 \% + Bmgl_{\text{Nutzerdaten}} \times 5 \%$

3.7.3 Sonstiges

Gemäß §§ 48 ff. des Gesetzesentwurfs bestehen diverse Registrierungs-, Aufzeichnungs- und Steuererklärungs-pflichten. Zudem sind gemäß § 56 Abs. 3 des Gesetzesentwurfs monatliche Vorauszahlungen vorgesehen.

¹²⁴ Vgl. Keuper BB 2020, 475.

¹²⁵ Vgl. § 1 Abs. 2 des Gesetzesentwurfs zur Besteuerung digitaler Dienste.

¹²⁶ Vgl. Yeroshenko ITPJ 3/2020, unter Kap. 3.2.

¹²⁷ Yeroshenko ITPJ 3/2020, unter Kap. 3.2.

¹²⁸ Vgl. IBFD News v. 11.6.2020 – Czech Republic – Digital Services Tax – Coalition Agreement on 5 % Rate Reached.

¹²⁹ Außerdem gibt es Bedenken, dass die Steuerlast auf tschechische Unternehmen übertragen werden könnte, die digitale Dienste nutzen, die der Steuer unterliegen würden.

3.8 Zusammenfassung (Tabelle)

Land	Umsatz weltweit	Umsatz Inland	Steuersatz	Steuertatbestand	Status/Anwendungszeitpunkt
Frankreich	> 750 Mio. € aus digitalen Dienstleistungen	> 25 Mio. € aus digitalen Dienstleistungen	3 %	Digitale Vermittlungs- und Werbedienstleistungen	Beschlossen ¹³⁰ (ab 1.1.2019)
Großbritannien	> 500 Mio. £ aus digitalen Dienstleistungen	> 25 Mio. £ aus digitalen Dienstleistungen	2 % (25 Mio. £ Freibetrag)	Dienstleistungen iZm sozialen Medien, Internet-Suchmaschinen und Online-Marktplätzen	Beschlossen und in Kraft (ab 1.4.2020)
Italien	> 750 Mio. € aus sämtlichen Geschäftsfeldern	> 5,5 Mio. € aus digitalen Dienstleistungen	3 %	Online-Werbung, Bereitstellung von Online-Plattformen und Benutzerdaten	Beschlossen und in Kraft (ab 1.1.2020)
Österreich	> 750 Mio. € aus sämtlichen Geschäftsfeldern	> 25 Mio. € aus Online-Werbung	5 %	Online-Werbung	Beschlossen und in Kraft (nach dem 31.12.2019)
Spanien	> 750 Mio. € aus sämtlichen Geschäftsfeldern	> 3 Mio. € aus digitalen Dienstleistungen	3 %	Online-Werbedienste, -Vermittlungsleistungen und Übertragung von Benutzerdaten	Beschlossen am 16.10.2020; Inkrafttreten am 16.1.2021
Türkei	> 750 Mio. € aus digitalen Dienstleistungen	> 20 Mio. TRY aus digitalen Dienstleistungen	7,5 %	Online-Dienstleistungen wie Werbeleistungen, Verkauf von digitalen Inhalten, und Leistungen auf digitalen Schnittstellen	Beschlossen und in Kraft (ab 1.3.2020)
Tschechien	> 750 Mio. € aus sämtlichen Geschäftsfeldern	> 2 Mio. € aus digitalen Dienstleistungen	5 %	Online-Werbung, Bereitstellung digitaler Schnittstellen oder von Benutzerdaten	Entwurf im Gesetzgebungsverfahren (voraussichtlich ab 1.1.2022)

4. Fazit und Ausblick

Weiterhin hofft man, dass auf internationaler Ebene oder zumindest auf EU-Ebene eine Lösung gefunden wird. Die neuesten Veröffentlichungen der OECD geben zwar Hoffnung, dass bis Mitte 2021 eine Einigung auf internationaler Ebene erzielt werden kann, dennoch besteht in Bezug auf die Umsetzung und weitere Details noch erheblicher Abstimmungsbedarf.

Sollte keine Lösung gefunden werden, wird der Trend zu unilateralem Handeln weitergehen. Zunehmende Doppelbesteuerungsrisiken, Komplexität für die Steuerzahler (beispielsweise hoher administrativer Aufwand) und Verzerrungen der wirtschaftlichen Entscheidungsprozesse sind mögliche Folgen der unilateralen Maßnahmen.¹³¹ In Österreich, Italien und in der Türkei sind bereits eigene Digitalsteuergesetze in Kraft getreten. Auch im Vereinigten Königreich wurde mit dem Finance Act 2020 eine Digitalsteuer beschlossen, welche rückwirkend mit 1.4.2020 in Kraft getreten ist. Frankreich hat ebenfalls das Digitalsteuergesetz verabschiedet, setzt aber aufgrund von Unstimmigkeiten mit den USA die Voraus-

zahlungsverpflichtungen für das Jahr 2020 teilweise aus. Nichtsdestotrotz verkündete der Finanzminister im Zuge einer Rede im Mai 2020, dass Frankreich jedenfalls eine Steuer auf „digitale Riesen“ im Jahr 2020 erheben wird, entweder in internationaler Form, wenn es eine Einigung gibt, oder in nationaler Form, wenn es keine Einigung gibt.¹³² In der Tschechischen Republik befindet sich ein Gesetzesentwurf im parlamentarischen Verfahren.

Es bleibt für die unilateralen Digitalsteuern ab-

zuwarten, wie diese DBA-rechtlich einzuordnen sind. Da es bei den erläuterten Digitalsteuern zu einer Besteuerung von Umsätzen kommt und auch keine Anzeichen dafür gegeben sind, dass die behandelten Steuern Eigenschaften einer Einkommensteuer reflektieren, würden die Steuern nach Argumentation von *Ismer/Jescheck*¹³³ nicht in den Anwendungsbereich von Art. 2 des OECD-MA fallen.¹³⁴ *Valta*¹³⁵ hingegen kommt zu dem Ergebnis, dass eine Digitalsteuer als Sondereinkommensteuer sehr wohl unter den Anwendungsbereich der DBA fällt, da ihr Konzept nicht auf Abwälzung angelegt ist und sie daher keine Verbrauchssteuer, sondern eine stark typisierende Einkommensteuer darstellt. Aufgrund des breiten Auslegungsverständnisses des Art. 2 des Musterabkommens bleibt es jedoch weiterhin unklar, wie die Rechtsprechung die Digitalsteuern einordnen wird. Weitere Unklarheiten könnten sich bspw. aus der Abzugsfähigkeit der Digitalsteuern als Betriebsausgaben im Ansässigkeitsstaat eines Unternehmens ergeben.

Obwohl die Regelungen einer Digitalsteuer die Steuergerichtigkeit fördern sollen, ist es möglich, dass die von der Steuer betroffenen Unternehmen in Form von höheren Preisen für Online-Werbeleistungen diese Mehrkosten auf die werbenden Klein- und Mittelunternehmen

¹³⁰ Das Gesetz ist bereits in Kraft getreten, jedoch wurden aufgrund der Unstimmigkeiten mit den USA die Vorauszahlungen für das Jahr 2020 vorerst ausgesetzt. Da die USA die Gespräche bezüglich der internationalen Besteuerung von Digitalunternehmen mit der OECD im Juni 2020 vorerst abgebrochen haben, werden aber die vorgesehenen Vorauszahlungen für das Jahr 2020 bis spätestens Dezember gezahlt werden müssen. Dies hat der französische Finanzminister *Bruno Le Maire* im Oktober 2020 bestätigt.

¹³¹ Vgl. *Postler*, OECD/International – The OECD's Work on Profit Allocation and Nexus Rules for a Digitalized Economy – A Potential Improvement of the International Taxation Framework?, Bulletin for International Taxation, 2020, Vol. 74, Nr. 2, 16.

¹³² Vgl. <https://www.reuters.com/article/us-france-digital-tax/france-to-impose-digital-tax-this-year-regardless-of-any-new-international-levy-idUSKBN22Q25B>, Zugriff 18.6.2020.

¹³³ Vgl. *Ismer/Jescheck* Intertax 6 u. 7/2018, 573.

¹³⁴ Vgl. auch zur türkischen Digitalsteuer: WTS-Global, Update for the Digital Economy – Turkish Digital Services Tax (2/2020).

¹³⁵ Vgl. *Valta* IStR 2018, 765 (772).

abwälzen.¹³⁶ Google hat bereits die Werbepreise in Österreich, im Vereinigten Königreich sowie der Türkei seit 1.11.2020 erhöht und begründet diese Maßnahme dezidiert mit der neuen Steuer. Google erhebt in Großbritannien eine Gebühr von 2 % auf den Anzeigentarif, während Kunden in Österreich und der Türkei zusätzlich zu den regulären Tarifen eine Gebühr von 5 % zahlen müssen.¹³⁷ Bislang sind jedoch weitere EU-Länder, welche ebenfalls bereits eine Digitalsteuer eingeführt haben, nicht vom Überwälzen durch Google betroffen. Des Weiteren haben auch die Konzerne Apple und Amazon auf die neuen Steuern reagiert und Preisänderungen umgesetzt. In der Türkei beispielweise erhöhte Apple die App Store-Preise für Verbraucher um 7,5 %. Amazon hat zudem ua im Vereinigten Königreich die Gebühren für Dritverkäufer um 2 % angehoben.¹³⁸

Da der Großteil der von der Digitalsteuer betroffenen Unternehmen amerikanische Unternehmen sind, bleibt ebenfalls offen, inwieweit die USA reagieren werden. Die USA haben bereits Maßnahmen angekündigt und zB gegen Österreichs Digitalsteuer ein Verfahren eingeleitet¹³⁹, mit der Begründung, die österreichische Digitalsteuer sei eine Diskriminierung gegenüber großen US-Konzernen; außerdem drohen sie Österreich Strafzölle an, die ein Vielfaches der neuen Abgabe umfassen können. Die US-Handelsorganisation USTR hat nicht nur Österreich im Visier, sondern geht auch gegen die gesamte EU, Indien, Brasilien, das Vereinigte Königreich, die Türkei und Indonesien vor.¹⁴⁰

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass abzuwarten bleibt, ob und wie lange sich die unilateral eingeführten Maßnahmen durchsetzen, da insbesondere hinsichtlich des von den USA gestarteten Verfahrens offene Fragen verbleiben. Die Umsetzungen der einzelnen Länder lassen sich jedoch durchgängig als Zwischenlösung identifizieren, bis auf Ebene der OECD und des Inclusive Frameworks zu BEPS eine gemeinsame Lösung gefunden wird. Falls es keine internationale Lösung geben würde, soll der Richtlinienvorschlag zur Einführung einer Digitalsteuer nochmals diskutiert werden.

Nichtsdestotrotz ist für die faire Besteuerung digitaler Geschäftstätigkeiten langfristig ein Steueranknüpfungspunkt für international tätige Digitalunternehmen ohne physische Präsenz in den Mitgliedstaaten unerlässlich, weshalb auch der Richtlinienvorschlag zur Festlegung von Vorschriften für die Unternehmensbesteuerung einer signifikanten digitalen Präsenz nochmals auf die Agenda gebracht werden sollte. Laut dem Wirtschaftskommissar *Paolo Gentiloni* will die EU-Kommission im kommenden Jahr 2021 selbst Entwürfe zur Digitalsteuer und Mindestbesteuerung vorlegen, wenn bis dahin keine Einigung erzielt werden sollte.¹⁴¹



ELISABETH HÖLTSCHL

MSc (WU), StB, Universitätsassistentin (prae doc) am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen an der WU Wien und Mitarbeiterin des Österreichischen Rechnungslegungskomitees.



MARIE-CHRISTIN INZINGER

MSc (WU), Berufsanwärtlerin bei der WTS Tax Service Steuerberatungsgesellschaft mbH in Wien sowie Universitätsassistentin (prae doc) am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen (Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung) an der Wirtschaftsuniversität Wien.



MARTIN LOIBL

RA, Partner und Co-Leiter der Service Line „International Tax & Permanent Establishments“ (ITP) bei der WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH in München.



DR. JÜRGEN REINOLD

StB, MMag., Geschäftsführer der WTS Tax Service Steuerberatungsgesellschaft mbH in Wien sowie Fachautor.

Zitierungen, die auf Publikationen von WTS Global Bezug nehmen, stehen unter www.wts.com zum Download bereit.

Feedback bitte an digitax@beck.de.

¹³⁶ Vgl. *Krakow/Sprague*, Digital Economy Group, Stellungnahme zum Ministerialentwurf für ein Bundesgesetz, mit dem das Digitalsteuergesetz 2020 erlassen und das UStG 1994 geändert wird, 26/SN-132/ME XXVI. GP, 5, abrufbar unter https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXVI/SNME/SNME_04402/imfname_751931.pdf, Zugriff am 23.6.2020; für Österreich vgl. zB *Reinold* MR-Int. 2019, 3 (6).

¹³⁷ Vgl. ua <https://www.marketwatch.com/story/google-is-making-advertisers-foot-the-bill-for-painful-new-digital-taxes-11599044982>, Zugriff 13.11.2020.

¹³⁸ Vgl. <https://www.theverge.com/2020/9/2/21418114/european-uk-digital-tax-services-apple-google-amazon-raise-prices>, Zugriff 13.11.2020.

¹³⁹ Vgl. zB *Linde* SWI News v. 12.6.2020, US-Verfahren gegen Österreichs Digitalsteuer gestartet.

¹⁴⁰ Vgl. zB *Linde* SWI News v. 12.6.2020, US-Verfahren gegen Österreichs Digitalsteuer gestartet.

¹⁴¹ Vgl. ua <https://www.derstandard.at/story/2000119960515/digitalsteuer-eu-kommission-will-2021-notfalls-eigene-loesung-vorlegen>, Zugriff 15.11.2020.

Steuerliche Entscheidungen: Von 100-Seiten-Richtlinien zum intelligenten Entscheidungsservice

Die Veränderungen in den Steuerabteilungen spiegeln die sich neu definierende Unternehmenswelt wider. Hierzu gehören immer höhere Anforderungen hinsichtlich komplexer rechtlicher Regelungen sowie die Notwendigkeit einer unverzüglichen steuerlichen Würdigung und Anpassung der Prozesse. Hinzu kommt steter Kostenoptimierungsdruck, der zur Nutzung möglicher Optimierungsoptionen zwingt, die die Digitalisierung bietet. Die heute weitverbreiteten Richtlinien zur Beurteilung von steuerlichen Sachverhalten können den wachsenden Herausforderungen in der täglichen Praxis nicht mehr gerecht werden. Der Einsatz einer zentral gepflegten Entscheidungslogik als Modulteil einer digitalen Steuerplattform kann bei steuerlichen Außenprüfungen effektiv für Rechtssicherheit sorgen.

TIM NIESEN UND CHRISTIAN BAUMGART

1. Ausgangssituation

1.1 Wachsender Druck auf Steuerabteilungen

Der Druck auf Unternehmenssteuerabteilungen hat in den vergangenen Jahren stark zugenommen. Steigende Vorgaben hinsichtlich komplexer rechtlicher Regelungen sowie strenge Compliance-Vorgaben zwingen Unternehmen zur Einführung von Tax Compliance Management Systemen (TCMS), um gesetzeskonformes Verhalten im Steuerbereich sicherzustellen. Die Komplexität des Themas resultiert aus höheren Anforderungen an steuerliche Dokumentationspflichten: Steuerrelevante Daten müssen zeitnah erfasst, bereitgestellt und rechtsicher dokumentiert werden. Ebenso sind Fehlerquellen frühzeitig zu identifizieren, um das Risiko für die Nichteinhaltung rechtlicher Vorgaben zu reduzieren. Die Komplexität besteht in der Praxis darin, dass Steuerabteilungen als unterstützende Zentralfunktionen innerhalb eines Unternehmens nur begrenzt in Prozesse außerhalb der Steuerabteilung eingebunden sind. Der Anteil an diesen steuerlich relevanten Vorprozessen ist erheblich, so dass die Informationen und Daten hier erhöhten Qualitätsanforderungen unterliegen.

Neben den zunehmenden regulatorischen Anforderungen ist in den letzten Jahren auch ein technisches Aufrüsten auf Seiten der Finanzverwaltungen zu beobachten. Unternehmen werden verpflichtet, mehr und detailliertere Daten bereitzustellen und weitreichenden Zugriff auf steuerliche Prozesse zu ermöglichen, um alle steuerrelevanten Vorgänge gegenüber den Behörden trans-

parent zu machen. Das BMF hat in seiner letzten Änderung vom November 2019 die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) letztmalig aktualisiert und erweitert. Im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen (Betriebsprüfungen) wurden so technische Möglichkeiten geschaffen, auf elektronische Buchhaltungsdaten, Aufzeichnungen und sonstige Unterlagen zu Geschäftsvorfällen eines Unternehmens zuzugreifen und mittels digitaler Prüfroutinen detailliert und effizient zu analysieren.

Wandel der Steuerabteilung

Um sowohl den steigenden rechtlichen Anforderungen gerecht zu werden als auch mit den digitalen Möglichkeiten zur Datenauswertung auf Seiten der Finanzverwaltung mitzuhalten, sind Steuerabteilungen zu einer Neuausrichtung gezwungen. Anstelle einer anfrageorientierten Zentralfunktion, die bei Bedarf zu steuerlichen Fragestellungen konsultiert wird, ist ein Wandel zu einer engeren, technischen Integration in steuerliche Vorprozesse, wie beispielsweise in der Buchhaltung, im Einkauf sowie in Lizenz-, Rechts- oder Vertragsabteilungen usw., notwendig. Steuerlich relevante Sachverhalte in Geschäftsprozessen müssen frühzeitig identifiziert werden, um eine direkte Einbindung der Steuerabteilung sicherzustellen. Auf diese Weise wird eine hohe Transparenz geschaffen und gleichzeitig eine kontrollierte Behandlung von steuerlichen Fragestellungen gesichert.

Vor dem Hintergrund eines allgemeinen Kostendrucks und tendenziell schrumpfender Personalressourcen sind

Steuerabteilungen weiterhin dazu gezwungen, Effizienzpotentiale zu erkunden und umzusetzen. Eine klare Prozessfokussierung und die Nutzung digitaler Technologien zur Prozesssteuerung und -automatisierung bieten hierfür die geeigneten Hebel.

Die Steuerabteilung wird ihre zukünftige Funktion optimal erbringen, wenn sie tief in relevante Vorprozesse integriert ist und frühzeitig in steuerliche Sachverhalte involviert wird. Die Gefahr, dass Sachverhalte nicht oder zu spät erkannt werden, kann effektiv durch die Auswertung von prozessbezogenen Daten vermieden werden. Zudem ist ein Trend zu beobachten, die Steuerfunktion organisatorisch näher an die Finanzfunktion anzugliedern, um die beschriebene prozessuale Verknüpfung zu vereinfachen.

1.2 Herausforderungen in der Praxis – die Steuerabteilung als Nadelöhr

Die steuerliche Würdigung von Sachverhalten unterliegt in den meisten Fällen komplexen Regeln und kann nur mit tiefgehender steuerlicher Expertise vorgenommen werden. Diese Fachexpertise wird häufig zum limitierenden Faktor, wenn viele Entscheidungen angesichts einer großen Zahl an Sachverhalten getroffen werden müssen.

Die heute gelebte Praxis ist in den meisten Fällen geprägt von einer Vielzahl manueller, zeitaufwendiger Tätigkeiten. Häufig existiert kein klarer Prozess, um geschäftliche Sachverhalte auf ihre steuerliche Relevanz und die daraus gegebenenfalls resultierenden Schritte hin überprüfen zu lassen. Die Fachbereiche eines Unternehmens richten ihre Anfrage daher per E-Mail oder Anruf an die Steuerabteilung. Bei einer wachsenden Zahl von Anfragen ergeben sich vor dem Hintergrund begrenzter und knapp bemessener Personalressourcen eine Reihe von Herausforderungen:

- erhöhter *Zeitdruck* für die Bearbeitung einer Anfrage aufgrund kurzer Vorlaufzeiten für die Involvierung der Steuerabteilung in den Gesamtprozess,
- *lange Bearbeitungszeiten* bei Auslastungsspitzen und vielen Anfragen in einem Zeitraum,
- aufwendige Beantwortung von *Standardanfragen* für Routinesachverhalte, gleichzeitig wenig Zeit für die Würdigung *komplexer Sachverhalte*,
- Wissen für bestimmte Themen ist eng an die Kompetenzen von einzelnen Mitarbeitern gebunden, so dass sich *krankheitsbedingte Ausfälle* unmittelbar durch Verzögerungen auswirken,
- Sachverhalte werden von Mitarbeitern der Steuerabteilung unterschiedlich interpretiert und ausgelegt, so dass Antworten uneinheitlich sein können.

Bei Massenprozessen, beispielsweise im Rahmen von Shared Service Centern (SSC), sind individuelle fachliche

Würdigungen in einem standardisierten Prozess kaum umsetzbar. Aufgrund einer stark operativen Sachbearbeitungsausrichtung und häufigem Personalwechsel innerhalb des SSC-Bereichs besteht die Herausforderung, das aufgebaute Wissen dauerhaft vorzuhalten.

Lösungsansatz: Richtliniendokumente

Einen Lösungsansatz hierfür stellen ausführliche Richtliniendokumente für die Beurteilung von Sachverhalten als Teil eines unterstützenden Compliance-Managements dar. Diese umfassen häufig deutlich mehr als 100 Seiten und beschreiben detailliert, wie in einer bestimmten Situation zu verfahren ist.

Der Zugang und die Handhabung der Richtlinien gestalten sich im operativen Geschäft aber häufig als zu komplex. Die Richtlinie selbst ist unter Umständen nicht bekannt, so dass deren Befolgung schlichtweg nicht gewährleistet ist. Ebenso fehlt ein Nachweis, ob und wie eine Richtlinie zur Anwendung kam, was die Nachvollziehbarkeit einer Entscheidung weiter erschwert. Auch die Verknüpfung zu fachlichen Vorprozessen, zB durch den Bezug zu einzelnen Belegen und Buchungen, geht verloren. Im Ergebnis entsteht eine undurchschaubare Blackbox, die Steuerabteilung wird zum Nadelöhr im Gesamtprozess.



Abb. 1: Richtlinien als Nadelöhr für die effiziente Beantwortung von Steueranfragen

1.3 Von Einzelschritten zum Gesamtprozess

Um diese Herausforderungen zu adressieren, ist eine frühere Einbindung der Steuerabteilung in vorgelagerte Prozesse notwendig. Aktuell wird eine steuerliche Fragestellung in den meisten Fällen erst dann an die Steuerabteilung herangetragen, wenn diese im Rahmen eines Sachverhalts auftaucht. Auslöser der Einbindung ist in allen Fällen der Fachbereich, dh die Steuerabteilung ist darauf angewiesen, für die Prüfung relevanter Sachverhalte miteinbezogen zu werden. Sie ist hingegen häufig kein expliziter Teil des gesamten End-to-End-Prozesses aus Sicht der Fachbereiche und damit nicht „standardmäßig“ involviert. Hieraus erwächst die Gefahr, dass steuerlich zu würdigende Sachverhalte untergehen oder

unvorhergesehene Belastungsspitzen entstehen, da der Gesamtprozess aus Sicht der Steuerabteilung nicht transparent ist.

Das folgende Beispiel zur Gestaltung von Lizenzverträgen verdeutlicht dies: Werden von einem in Deutschland ansässigen Unternehmen Nutzungsrechte, wie beispielsweise Lizenzen zur Verwendung von Software-Produkten, an einen ausländischen Auftraggeber übertragen, so ist auf Seiten des Auftraggebers häufig ein Quellensteuerbehalt erforderlich. Dies ist bei der Vertragsgestaltung aus steuerlicher Sicht zu prüfen und entsprechend zu bewerten. Die Einbindung der Steuerabteilung erfolgt für die Prüfung dieser Fragestellung in den meisten Fällen (jedoch) ad hoc und wird nicht automatisch innerhalb des Gesamtprozesses zur Vertragsgestaltung initiiert.

Eine klare End-to-End-Einbindung in steuerliche Vorprozesse schafft hier Abhilfe. Im zuvor genannten Beispiel zum Prozess der Gestaltung von Lizenzverträgen könnte eine steuerliche Prüfung automatisiert angestoßen werden, sobald eine neue Transaktion mit einem ausländischen Geschäftspartner angelegt wird. Durch die Verknüpfung mit dem Stammdatensatz des Geschäftspartners (zB S/4HANA) kann eine Anfrage automatisch an die Steuerabteilung ausgesteuert und entsprechende Maßnahmen eingeleitet werden. Je nach Art und Komplexität des Sachverhalts kann eine steuerliche Würdigung bereits automatisiert erfolgen, beispielsweise, wenn aufgrund der Ansässigkeit des Vertragspartners quellensteuerliche Aspekte identifiziert werden können.

2. Lösungsansatz

2.1 Ein intelligenter Entscheidungs-Service für steuerliche Fragestellungen

Um eine durchgehende End-to-End-Integration zu erreichen, ist ein vollständiger Überblick zur Verknüpfung der involvierten Prozesse und beteiligten Akteure notwendig. Steuerlich relevante Prozesse umfassen, wie bereits skizziert, häufig diverse technische Vorssysteme und sind nicht in einem einzelnen System abgebildet. In der Praxis gestaltet es sich daher schwierig, die Ausführung von Prozessen vollständig nachzuvollziehen und zu steuern.

Digitale Workflow-Komponenten als Teil von übergreifenden Steuerplattformen schaffen die Voraussetzungen für eine durchgehende Prozessorientierung und ermöglichen die Abbildung von steuerrelevanten Vorgängen und deren IT-basierte Ausführung auch über Systemgrenzen hinweg (zur Umsetzung vgl. unter 2.3).

Aufbauend auf dieser Grundlage können im Anschluss diejenigen Anknüpfungspunkte im Prozess identifiziert werden, für die die Einholung steuerlicher Expertise zur Bewertung eines Sachverhalts notwendig ist. Grundsätzlich können steuerliche Entscheidungen an vielen Stellen innerhalb eines Prozesses stattfinden: Angefangen bei der Validierung von Belegen, der Vertragsprüfung und der Beantwortung einzelner Anfragen bis hin zu Entscheidungen über das relevante Konto für die Verbuchung eines Sachverhalts. Die Schaffung eines intelligenten Entscheidungs-Service zur Kanalisierung der jeweiligen Anfragen und die Verknüpfung von steuerlichen Entscheidungen an den Gesamtprozess ist daher der logische nächste Schritt im Rahmen der Digitalisierung von Steuerprozessen.



Abb. 2: Intelligenter Entscheidungs-Service zur Aussteuerung von Richtlinien als Guided Process

Die Kapselung von steuerlicher Entscheidungslogik in einem Service bietet einige zentrale Vorteile gegenüber der bisherigen, Richtlinien-basierten Dokumentation:

- schneller und einfacher Zugang zu Entscheidungsregeln und die Bewertung von Sachverhalten, ohne umfangreiche textuelle Richtlinien lesen zu müssen,
- revisionsichere Abbildung von Entscheidungslogiken mit klarer Definition von Zuständigkeiten und Gültigkeitsbereichen,
- automatische Sicherstellung der Governance aufgrund hoher Konsistenz und Dokumentation der getroffenen Entscheidungen,
- flexible Einbindung des Entscheidungs-Service an verschiedenen Stellen im Prozess („Plug&Play-Prinzip“).

2.2 Die Technik dahinter – Digitale Entscheidungslogiken

Die Grundlage für die Umsetzung eines intelligenten Entscheidungs-Service stellt die Definition von Logiken zur Entscheidungsfindung dar. Anstelle von umfangreichen textlichen Beschreibungen und komplexen Richtlinien können moderne Notationsstandards wie DMN (Decision Model and Notation) die notwendigen steuerlichen Entscheidungen und Alternativen digital abbilden. Durch die Überführung von steuerlichem Wissen und

Regelungen für die Würdigung von Sachverhalten in klar definierte Entscheidungsregeln, inklusive der notwendigen Voraussetzungen und Abhängigkeiten, wird Steuerkompetenz breit verfügbar.

Die Verwendung eines einheitlichen Standards für die Definition der Entscheidungsfindung schafft außerdem eine einfach zugängliche Basis, um Entscheidungsregeln schnell und auch ohne technische Entwicklungsexpertise anpassen zu können. Die Erstellung und Pflege von Entscheidungsregeln kann damit vollständig durch die Steuerabteilung geschehen. Durch diese zentrale Modellierung werden relevante Logiken nur an einer einzigen Stelle gepflegt und stehen anschließend in allen Anwendungen zur Verfügung. Folglich kann eine zeitnahe Anpassung von Entscheidungsregeln zur konsistenten Umsetzung von neuen rechtlichen Vorgaben und auf Basis der letzten Rechtsprechung sichergestellt werden.

Einmal erstellt, können die entwickelten Entscheidungsregeln über verschiedene Optionen ausgespielt werden. Nutzer ohne steuerliche Expertise können über leicht verständliche Fragen einfachen Zugang zu den modellierten Entscheidungsregeln erlangen, indem Sachverhalte durch einen geführten Prozess (Guided Process) situationsgerecht geprüft werden. Endanwender werden so Schritt für Schritt durch die Entscheidungsfindung begleitet und erhalten am Ende ein nachvollziehbares und dokumentiertes Ergebnis auf Basis ihres individuellen Sachverhalts. Dabei kann es sich sowohl um wiederholende Standardanfragen als auch um besonders komplexe Fragestellungen handeln. Diese Sonderthemen werden als Teil der Entscheidungsfindung identifiziert und zur individuellen Würdigung an einen Steuerexperten weitergeleitet.



Abb. 3: Integrationsmöglichkeiten des intelligenten Entscheidungs-Services

In Teilen lassen sich diese Wege der Entscheidungsfindung durch vergleichbare Chatbot-Anwendungen abbilden, die in der Praxis aber einige zentrale Einschränkungen mit sich bringen.

Heute verfügbare Chatbots arbeiten im Kern regelbasiert und verfahren nach vorgegebenen Frage-Antwort-Kombinationen. Durch die Anbindung an externe Systeme und Datenbanken können auch externe Informationen in die Konversation mit einbezogen werden (zB Abfrage von Stammdaten). Die Abbildung komplexer Entscheidungsstrukturen ist hingegen nicht möglich. Selbstlernende Systeme können durch die Anwendung von Machine Learning diese Einschränkung teilweise umgehen, indem sie aus vergangenen Konversationen lernen. Aus steuerlicher Sicht bestehen hierbei jedoch zwei essentielle Einschränkungen: erstens, neue gesetzliche Vorgaben sind durch Fälle aus der Vergangenheit nicht abgedeckt, es besteht die Gefahr einer Verzerrung der Entscheidung durch alte Daten. Zweitens, Machine-Learning-Ansätze dokumentieren die getroffene Entscheidung nicht explizit, so dass eine rechtlich notwendige Nachweisbarkeit nicht gewährleistet ist.

Im Gegensatz dazu lassen sich die Entscheidungskomponenten des vorgestellten Service aber für eine wesentlich tiefere Prozessintegration nutzen. Hierzu zählen die bereits erwähnte Identifikation von steuerlich relevanten Sachverhalten durch eine Anbindung an auslösende Ereignisse in Vorsystemen. Durch die Anbindung an Buchungsdaten in ERP-Systemen können steuerliche Auswirkungen auf Belegebene identifiziert werden, um beispielsweise bei der Erstellung einer Buchung mögliche umsatzsteuerliche Auswirkungen gleich zu überprüfen und eine steuerliche Bewertung durchzuführen. Auch eine Nutzung über eine fragebogenbasierte Oberfläche im Self-Service ist für Benutzer möglich. Die Ergebnisse dieser automatischen Prüfung können je nach Ergebnis an Mitarbeiter der Buchhaltung sowie der Steuerabteilung ausgesteuert werden, um frühzeitig Berücksichtigung zu finden.

2.3 Optimale Integration als Modul einer digitalen Steuerplattform

Um die Vorteile der Prozessintegration eines Entscheidungs-Services zu nutzen, ist eine Realisierung als Modul einer übergreifenden Steuerplattform sinnvoll. Diese schafft eine zentrale Anlaufstelle für die IT-mäßige Unterstützung von steuerlich relevanten Prozessen und die Steuerung von digitalen Workflows. Aufbauend auf diesem Fundament lässt sich innerhalb eines Services zur Entscheidungsfindung das verfügbare Steuerwissen bündeln und gezielt in einzelne Prozesse aussteuern. Im Rahmen eines ganzheitlichen Prozessmanagements können Prozessschritte für routinemäßige Entscheidungssituationen damit automatisiert werden. Für komplexe Sachverhalte mit kombinierter Entscheidungsunterstützung

durch Steuerexperten wird die Arbeitssteuerung optimiert und gezielter verteilt.

Innerhalb des Moduls lassen sich aus Governance-Perspektive alle Phasen, von der Entscheidungsmodellierung über Reviews bis hin zu Freigabeschritten, für neue Entscheidungsregeln zentral verwalten. Als Teil der prozessualen Arbeitssteuerung wird die Entscheidungsfindung für den Benutzer visualisiert und anschließend rechtssicher dokumentiert. Hierbei ist eine detaillierte Zuordnung bis auf Belegebene der im Prozess angebotenen IT-Systeme möglich.

Als großer Vorteil der Implementierung als Teil einer Steuerplattform lässt sich die zentrale Verfügbarkeit von Informationen über die angewandten Entscheidungsregeln hervorheben. Durch analytische Auswertungen (Data Analytics) können Erkenntnisse über das Kommunikationsverhalten und die jeweiligen Bedarfe eines Unternehmens gewonnen werden. Beispielsweise kann analysiert werden, welche Entscheidungen am häufigsten getroffen und aus welchen Unternehmensbereichen diese angefragt werden. Ebenso können Verzögerungen in Entscheidungsprozessen identifiziert werden, um diese gezielt zu beheben. Data Analytics ist damit eines der wesentlichen Potentiale, um den dargestellten Veränderungsprozess von papierbasierten, umfangreichen Richtlinien hin zu einer digitalen Entscheidungsfindung zu unterstützen. Die Einrichtung und laufende Pflege von Entscheidungsregeln kann somit durch Informationen zur tatsächlichen Verwendung geleitet werden.

2.4 Weitere Anwendungsszenarien

Als weitere Anwendungsszenarien lassen sich die folgenden Bereiche identifizieren:

BEREICHE:

- Rechnungsprüfung/-stellung USt
- Betriebsstätten/Projekte
- Digital Services Tax
- Quellensteuer
- Sachkontenfindung
- § 37b EStG (Sachzuwendungen)
- Veranstaltungen

3. Fazit

Es besteht kein Zweifel daran, dass die heute weitverbreiteten Richtlinien zur Beurteilung von steuerlichen Sachverhalten den wachsenden Herausforderungen in der täglichen Praxis nicht gerecht werden. Steuerabteilungen dürfen nicht zum Nadelöhr aufgrund von Überlastung mit Routineanfragen und gleichzeitigem Zeitmangel für die Bewertung von komplexen Sachverhalten werden. Gleichzeitig muss mit Blick auf Betriebsprüfungen sichergestellt werden, dass steuerliche Entscheidungsfindung in relevante Prozesse eingebunden ist und detailliert dokumentiert werden kann.

Ein flexibler Entscheidungs-Service kann diese Zielsetzungen unterstützen und somit dazu beitragen, bei steuerlichen Außenprüfungen für Rechtssicherheit zu sorgen. Durch eine Integration in steuerliche Vorprozesse und die Anbindung an entsprechende IT-Quellsysteme wird damit auch prozessual eine qualitative Verbesserung erzielt. Als Modul einer digitalen Steuerplattform kann eine zentral gepflegte Entscheidungslogik vielfältig eingesetzt werden, von der Nutzung im Self-Service über Fragebögen bis hin zur automatischen Entscheidungsfindung im Hintergrund. Gleichzeitig integriert sich ein solches Modul nahtlos in die übrigen Komponenten der Plattform und schafft somit eine durchgehende Transparenz und Nachvollziehbarkeit auf Prozessebene.



TIM NIESEN

MSc., Manager Digital Hub Berlin, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH.



CHRISTIAN BAUMGART

StB, Dipl.-Finw., Partner, Leiter Digital Hub Berlin, WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH.

Feedback bitte an digitax@beck.de.