

**Baker
McKenzie.**

Tech Talk Germany

9. November 2021

— ■ 2021
**TECH
TALK**

Critical legal updates
in Technology



Aktuelle Entwicklungen im Technologiesektor im internationalen Steuerrecht und Umsatzsteuerrecht



Florian Gimmler
Frankfurt



Jochen Meyer-Burow
Frankfurt



Ariane Schaaf
Frankfurt



Benjamin Bergau
Frankfurt

Agenda

1 Steuerrecht

2 Umsatzsteuerrecht

1

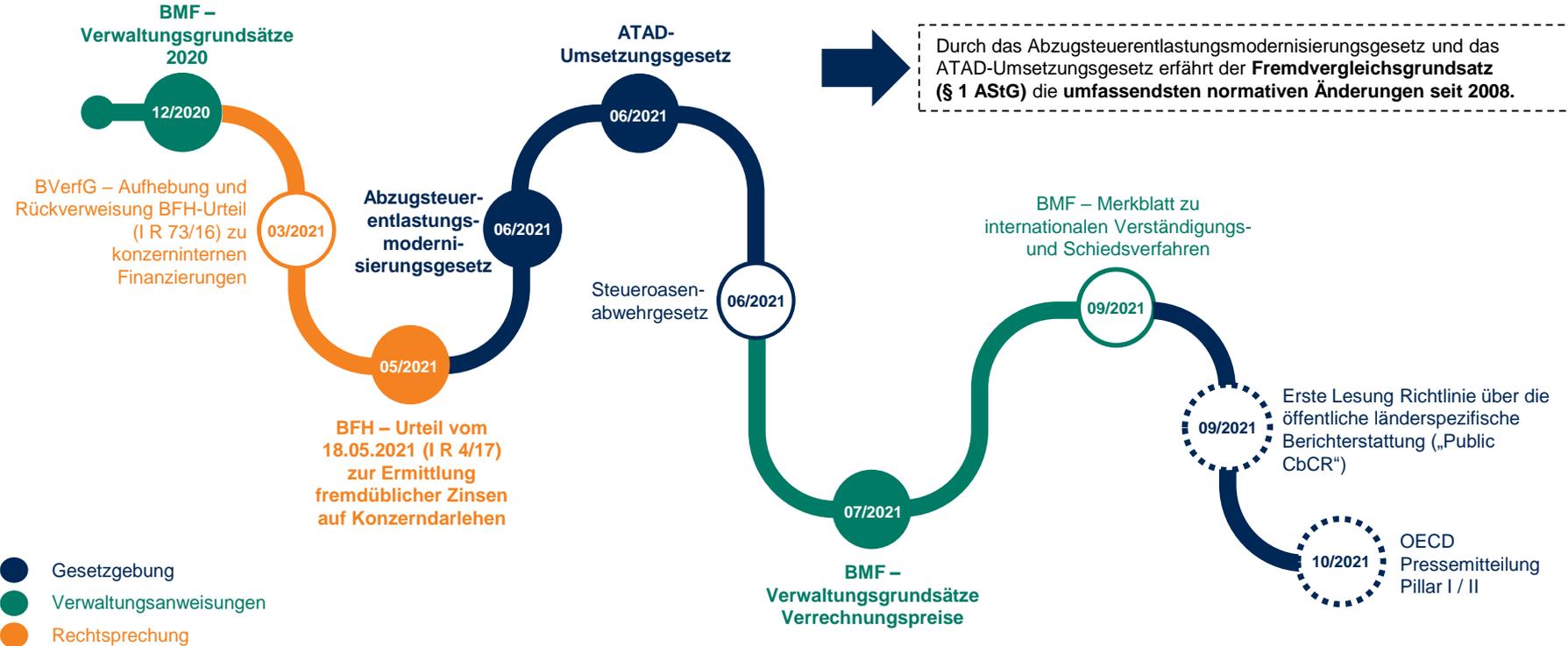
Steuerrecht



— 2021
**TECH
TALK**

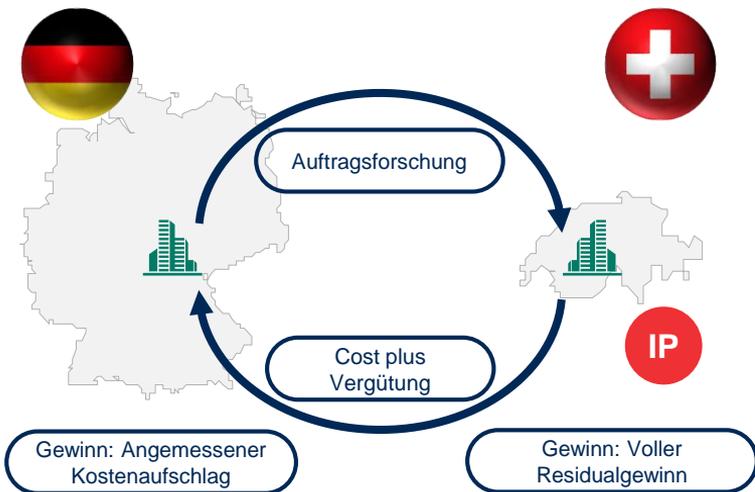


Änderungen in Gesetzgebung, Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung im internationalen Steuerrecht



Pre-BEPS orientiert sich die grenzüberschreitende Einkünfteabgrenzung insbesondere an der Zuordnung der immateriellen Wirtschaftsgüter

Änderung von § 1 AStG



Ausgangssituation

- Die schweizerische IP-Gesellschaft übernimmt außerhalb der Finanzierungstätigkeiten keine weiteren eigenen Funktionen, sondern schließt mit der deutschen Konzerngesellschaft einen Dienstvertrag über Auftragsforschungsleistungen ab.
- Die deutsche Forschungsgesellschaft kann ihre Aufwendungen sowie einen Gewinnaufschlag vollständig an die schweizerische IP-Gesellschaft weiterbelasten. Im Gegenzug erhält die schweizerische IP-Gesellschaft sämtliche Verwertungsrechte an den Forschungsergebnissen.

Würdigung aus Verrechnungspreissicht Pre-BEPS

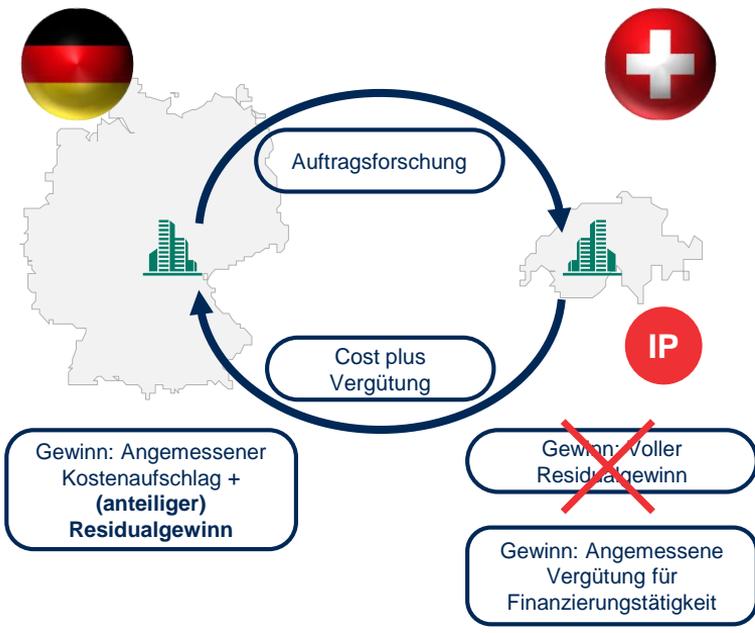
- Die **schweizerische IP-Gesellschaft** übernimmt sämtliche im Zusammenhang mit der Auftragsforschung stehenden Risiken. Sie ist im Zusammenhang mit der IP-Entwicklung als **Entrepreneur** zu betrachten. Sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich sind ihr die immateriellen Wirtschaftsgüter zuzuordnen.
- Die **deutsche Forschungsgesellschaft** ist als **Routineunternehmen** zu klassifizieren, das konzerninterne Dienstleistungen erbringt.

Ergebnis

- Der Wertbeitrag der **deutschen Forschungsgesellschaft** wird **mittels laufender Gewinnmarge (Cost plus)** fremdüblich vergütet. Die deutsche Forschungsgesellschaft hat keinen Anspruch auf Erträge aus den immateriellen Wirtschaftsgütern.
- Der **schweizerischen IP-Gesellschaft** steht der **Residualgewinn** aus der Verwertung oder Veräußerung der relevanten immateriellen Wirtschaftsgüter in vollem Umfang zu.

Mit Einführung des DEMPE-Konzepts orientiert sich die grenzüberschreitende Einkünfteabgrenzung stärker am Risikokontrollansatz

Änderung von § 1 AStG



Ausgangssituation (unverändert)

Neue Gesetzgebung (§ 1 Abs. 3c AStG)

„ (...) Soweit eine dem Eigentümer oder dem Inhaber des immateriellen Werts **nahestehende Person Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, dem Erhalt, dem Schutz oder jedweder Art der Verwertung des immateriellen Werts ausübt, hierzu Vermögenswerte einsetzt und Risiken übernimmt**, sind diese Funktionen vom Eigentümer oder Inhaber der nahestehenden Person **angemessen zu vergüten**. Die **Finanzierung** der Entwicklung oder Erschaffung, des Erhalts oder des Schutzes eines immateriellen Werts ist **angemessen zu vergüten und berechtigt nicht zum Ertrag aus dem finanzierten immateriellen Wert**.“

Würdigung aus Verrechnungspreissicht

- Die **deutsche Forschungsgesellschaft** übernimmt die wesentlichen Funktionen im Bereich der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung (“Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation”) der immateriellen Werte.
- Die **schweizerische IP-Gesellschaft** übernimmt zwar als Auftraggeber vertraglich die entsprechenden Risiken, effektiv werden die Risiken aber durch die deutsche Forschungsgesellschaft kontrolliert, da diese durch ihre Tätigkeit die tatsächliche Möglichkeit (und die personellen Ressourcen) hat, Risiken einzugehen und zu managen.

Ergebnis

- Der **deutschen Forschungsgesellschaft** steht neben der **regulären Vergütung für Auftragsforschung** aufgrund der tatsächlich übernommenen Funktionen und Risiken der (anteilige) **Residualgewinn** aus der Verwertung oder Veräußerung der relevanten immateriellen Werte zu.
- Der **schweizerischen IP-Gesellschaft** steht eine **angemessene Vergütung für ihre Finanzierungstätigkeit** zu.

Potenziell neues Konfliktpotenzial mit Finanzverwaltung (der anderen Staaten) hinsichtlich Verteilung der mit den immateriellen Werten in Zusammenhang stehenden Erträge

Verwaltungsgrundsätze 2020

Erweiterte Mitwirkungspflichten im Rahmen von Betriebsprüfungen (§ 200 AO)

- **Vorlagepflicht** umfasst auch solche **Urkunden**, für die der Steuerpflichtige keine gesetzliche Aufbewahrungspflicht gemäß § 147 Abs. 1 AO hat, die aber **tatsächlich vorhanden** und somit auch vorlegbar sind
- Eine **Nicht-Offenlegung** von Tatsachen, die ausschließlich oder überwiegend der Beweissphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen sind, **resultiert in einer Schätzungsbefugnis der Finanzbehörden**: „Der ‚Beweisverderber‘ soll aus seinem Verhalten keinen Vorteil ziehen“.

Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Sachverhalten mit Auslandsbezug (§ 90 Abs. 2 AO)

- Zum Zweck der **Beweisvorsorge** soll der Steuerpflichtige sicherstellen, dass besteuere-relevante **Unterlagen ausländischer nahestehender Personen nicht** vor Ablauf der inländischen Aufbewahrungsfristen **vernichtet** werden
- Im Rahmen der **Beweismittelbeschaffung** hat der Steuerpflichtige alle relevanten Beweismittel (aus dem Ausland) verfügbar zu machen (unter Beachtung des **Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit**)
- Als **Beweismittel** gelten unter anderem
 - Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere oder andere Unterlagen sowie Daten ausländischer nahestehender Personen
 - Gutachten und Stellungnahmen zu Verrechnungspreisen
 - E-Mails, Messengerdiensts-nachrichten oder Nachrichten anderer elektronischer Kommunikationsmedien, die „insbesondere“ als Handels- oder Geschäftsbriefe anzusehen sind

Besondere Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 3 AO)

- Aufzeichnungspflicht umfasst **Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation aller Geschäftsbeziehungen** i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG gemäß der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)
 - Bei **Betriebsstätten** ist **zusätzlich** Erstellung einer **Hilfs- und Nebenrechnung** erforderlich
- Die Finanzbehörde kann unabhängig von der vom Steuerpflichtigen gewählten Verrechnungspreismethode die **„richtige“ Verrechnungspreismethode** selbst auswählen, für deren Anwendung der Steuerpflichtige die **notwendigen Informationen vorzulegen** hat
- Die Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen schließt Einkünfteberichtigungen sowie insbesondere die **Schätzungsbefugnis gemäß § 162 Abs. 1 und 2 AO** nicht aus

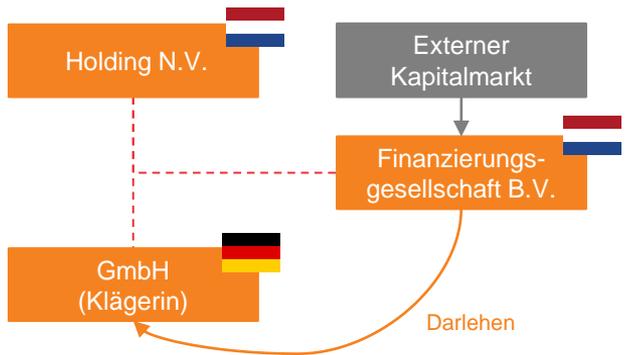
Die Verrechnungspreisanalyse soll sich an den Empfehlungen der OECD orientieren, unter Beachtung nationaler Normen und Anweisungen

Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise

- **Intensiver Verweis auf Empfehlungen der OECD**
 - OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017
 - Verrechnungspreisleitlinien zu Finanztransaktionen 2020
 - Überarbeitete Leitlinien zur Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode 2020
- Grundlage bleibt **Artikel 9 OECD-MA**: Eine statische oder dynamische Auslegung ist in Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz **„nicht entscheidungserheblich“**
- Bei Bezug zu anderen EU-Mitgliedstaaten können die **Verlautbarungen des EU Joint Transfer Pricing Forum** („EU JTPF“) sowie bei Bezug zu Entwicklungs- und Schwellenländern das Verrechnungspreishandbuch der Vereinten Nationen für Entwicklungsländer hilfreich sein
- Leitlinien für die Anwendung des **Fremdvergleichsgrundsatz**:
 - **Maßgebender Zeitpunkt** ist der **Vertragsabschluss** unter Berücksichtigung aller realistisch zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen
 - Im Konzern ist nicht der Gewinn zu ermitteln, den voneinander unabhängige Transaktionspartner am Markt erzielt hätten, sondern der Gewinn, den **gewinnmaximierende Transaktionspartner innerhalb eines Konzerns** erzielt hätten
 - Betonung des **Risikokontrollansatzes** bei der Durchführung der Funktions- und Risikoanalyse
 - Durchführung einer **Wertschöpfungsanalyse** als Grundlage für funktions- und risikoadäquate Zuordnung des Gewinns innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe
- Anwendung der **klassischen Verrechnungspreismethoden** sowie des **hypothetischen Fremdvergleichs** (grundsätzlich anzuwenden bei Funktionsverlagerungen sowie im Zusammenhang mit immateriellen Werten)

Aktuelles BFH-Urteil zur Verprobung der Fremdüblichkeit von Darlehen

BFH-Urteil vom 18.05.2021 (I R 4/17)



GmbH: Nachweis der Fremdüblichkeit der konzerninternen Finanzierungsbeziehungen zwischen der GmbH und der B.V. über externen Preisvergleich

■ BFH vom 18.05.2021

- **Aufhebung des Urteils des FG Münster** und Rückverweis zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung
- Für die Ermittlung fremdüblicher Darlehenszinssätze **vorrangige Überprüfung**, ob **Vergleichswerte mithilfe der Preisvergleichsmethode** ermittelt werden können (auch für unbesicherte Darlehen)
- **Ausgangspunkt** für Beurteilung bildet das „**Stand alone**“-**Rating des Darlehensnehmers**, wobei der Konzernrückhalt nur zu berücksichtigen ist, falls ein konzernfremder Darlehensgeber der Konzerngesellschaft eine übersteigende Kreditwürdigkeit zuordnen würde

■ Finanzverwaltung

- Die **B.V.** handelt aus wirtschaftlicher Sicht als **Agentin bzw. Kommissionärin**, sodass die **Überprüfung der Fremdüblichkeit** der konzerninternen Finanzierungsbeziehungen zwischen der B.V. und der GmbH wegen des „Dienstleistungscharakters“ **nur nach der Kostenaufschlagsmethode** vorzunehmen ist
- Konzernintern vereinbarte Zinssätze zwischen der B.V. und der GmbH entsprechen nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, sodass **teilweise eine verdeckte Gewinnausschüttung** anzunehmen ist

■ FG Münster vom 07.12.2016 - 13 K 4037/13 K,F

- **Kein** Rangverhältnis zwischen den Standardmethoden
- **Preisvergleichsmethode** nur bei im wesentlichen **identischen Leistungsbeziehungen** anwendbar: Der interne Preisvergleich scheitert mangels vergleichbarer Transaktionen, der externe Preisvergleich unter anderem mangels Nachvollziehbarkeit der Ratingermittlung der GmbH
- **Kostenaufschlagsmethode** ist die **am besten geeignete** Verrechnungspreismethode

2

Umsatzsteuerrecht

1. Betriebsstätte (Ecommerce)
2. MwSt-Betrug
3. Blockchain und datenbasierte Geschäftsmodelle
4. Verkaufsförderung
5. Besteuerung von Apps und Webstores



— 2021
**TECH
TALK**



Betriebsstätte ohne eigenes Personal?

- Rechtssichere Position: Nur mit **eigenem Personal** mit Abschlussvollmacht für Kerngeschäft
- Aro Lease (EuGH): eigenes Personal ist erforderlich / Abschlussvollmacht / abhängig von konkretem Geschäftsmodell?
- DFDS / Welmory (EuGH) / BFH April 2020: Zugriff auf **fremde Personal- und Sachmittel** kann genügen / Verfügungsgewalt
 - „Computerausstattung, Server-Computerprogramme“ (EuGH) / Auswahl von und Weisungen an Personal (BFH)
- Titanium (EuGH): **Eigenes Personal** zwingend (betraf Vermietung von Gebäuden in Österreich)
- Widerspruch? EuGH-Rechtsprechung richtig verstanden? Einzelfälle?
- Fazit: Aufpassen bei Zugriff auf **fremde Infrastruktur/ Tochtergesellschaften/ Server**

Haftung für Betrug von Geschäftspartnern

- Haftung für Betrug sowohl unmittelbarer als auch entfernterer Geschäftspartner
- „Erweiterung: MwSt-Hinterziehung und **Nichtzahlung** (EuGH 2021 und §25f UStG)
- Extensive Auslegung (EuGH 2021): **Keine aktive Beteiligung** erforderlich – bloßes „hätte wissen können“ genügt (ex post, Einzelrichter)
- §25f UStG (seit 1.7.21): dynamische Ermächtigungsgrundlage für die Betrugs-Rechtsprechung
- Konsequenz:
 - Geschäftspartner gut auswählen / **überprüfen** / Belege
 - Im Zweifel **Strukturierung**: deutsche USt bei Geschäftspartner verhindern (keine Hinterziehungsmöglichkeit)
 - Alternative: Vertragliche und tatsächliche **Absicherung**: Die USt abführen für den Geschäftspartner

Ausgewählte Diskussionspunkte

- Kryptowährungen
 - Anerkennung als Zahlungsmittel stark abhängig von der Ausgestaltung und Akzeptanz der jeweiligen Währung
 - Abgrenzung zu rein virtuell vorhandenen Zahlungsmitteln ohne Verbindung zu offiziellen Währungen (insb. in-game)
- Utility-Token
 - Offene Fragen zur Art der Leistung und Steuerentstehung bei verschiedenen Arten von Token
 - Rechtsunsicherheit zu wesentlichen Punkten und Möglichkeit der verbindlichen Auskunft
- Geschäftsmodelle mit Datenverwertung
 - Fraglich, ob Gewährung des Rechts auf Sammlung und Verwertung persönlicher Daten eine Gegenleistung darstellt
 - Teile der Finanzverwaltung haben bereits einmal den Versuch unternommen, eine USt-Besteuerung herbeizuführen

BMF-Schreiben vom 11.5.2021 zum BFH-Urteil vom 14.11.2018 (XI R 16/17)

- Betrifft über die gesetzlichen Gewährleistungsrechte hinausgehende Garantieerklärungen gegen gesondertes Entgelt
- Garantiezusage keine unselbständige Nebenleistung zur Lieferung, sondern eigenständige Leistung
- Grundsätzlich umsatzsteuerfreie Versicherungsleistung (**Vorsteuerrisiko**); aber **Versicherungssteuer**
- Nach BMF zu unterscheiden: Vollwartungsverträge (Leistungen eigener Art)
- Abgrenzungsfragen beispielsweise bezüglich Steuerschuldnerschaft hinsichtlich Versicherungssteuer bei Garantiezusagen, bei denen Kunde zwischen Reparaturanspruch gegenüber dem Verkäufer oder einem Reparaturkostenersatzanspruch gegenüber einem (anderen) Versicherer entscheiden kann
- Grundsätze gelten für Garantiezusagen, die ab dem 1.1.2023 gegeben werden

Risiken, wenn Betreiber der App/Website und Verkäufer der Dienstleistung unterschiedliche Unternehmer sind:

- Umsatzsteuer kann gegen den Betreiber der App/Website festgesetzt werden, wenn er aus Sicht des durchschnittlichen Verbrauchers als Leistender wahrgenommen wird
- Zutreffende Ausgestaltung der AGB allein ist nicht ausreichend, um eine Qualifizierung des Betreibers als Leistenden zu vermeiden
- Zivilrechtliche Rechtsprechung zu physischen Geschäften ("Ladenrechtsprechung") wird von Finanzgerichten auch zur Besteuerung von Online-Shops herangezogen
- Außenauftritt ist zu beachten: z.B. Firmenlogos, Design auf der Oberfläche der App/Website, Erscheinungsbild in der Werbung, Informationen im Bestell- und Bezahlvorgang usw.
- Wird der Betreiber der App/Website als Leistender gegenüber dem Verbraucher angesehen, besteht das Risiko der doppelten Umsatzbesteuerung (gegen Betreiber als Leistenden und gegen Verkäufer wegen Rechnungsstellung mit Umsatzsteuer nach § 14c UStG)

Baker McKenzie.

Vielen Dank!

Tech Talk Germany

2021
TECH
TALK

Die Baker McKenzie Rechtsanwalts-gesellschaft mbH von Rechtsanwälten und Steuerberatern ist eingetragen beim Registergericht Frankfurt/Main (Sitz der Gesellschaft) HRB 123975. Sie ist assoziiert mit Baker & McKenzie International, einem Verein nach Schweizer Recht. Mitglieder von Baker & McKenzie International sind die weltweiten Baker McKenzie-Anwalts-gesellschaften. Der allgemeinen Übung von Beratungsunternehmen folgend, bezeichnen wir als "Partner" einen Berufsträger, der als Gesellschafter, führender Angestellter oder in vergleichbarer Funktion für uns oder ein Mitglied von Baker & McKenzie International tätig ist. Als "Büros" bezeichnen wir unsere Büros und die Kanzleistandorte der Mitglieder von Baker & McKenzie International.

© 2021 Baker McKenzie Rechtsanwalts-gesellschaft mbH von Rechtsanwälten und Steuerberatern

[bakermckenzie.com](https://www.bakermckenzie.com)