

C. Ertragsteuern

I. Problembeschreibung

- 39 Das bislang in Deutschland angewandte, klassische Konzept der Ertragsbesteuerung ist darauf angewiesen, die Tätigkeit bzw. den Geschäftsvorfall, der zu Einnahmen führt und besteuert werden soll, einer bestimmten **Einkunftsquelle** und einem **örtlichen Anknüpfungspunkt** – zB einer Betriebsstätte – zuweisen zu können. Kommt es zu grenzüberschreitenden Kontakten, ist jedenfalls eine **nationale Zu-rechnung** Voraussetzung für die Durchführung der Besteuerung. Bei Internet-Transaktionen ist die örtliche Anbindung ohne Bedeutung³⁹. So ist es beispielsweise für ein im Internet vertretenes Warenversandhaus unerheblich, ob es seine Angebotsseiten von Deutschland, den USA oder von Asien aus in das Internet stellt. Der Kunde bemerkt es nicht einmal. Solche Geschäfte lassen sich deshalb nur mit Mühe von dem bisherigen Verständnis des in Deutschland und in den Doppelbesteuerungsabkommen zum Ausdruck kommenden ertragsteuerlichen Prinzips in den Griff bekommen. Rechtsprechung gibt es bislang noch nicht. In den wesentlichen Punkten zeichnet sich erst langsam eine „herrschende Literaturmeinung“ ab.
- 40 Die weltweit unternommenen Ansätze, das Phänomen Internet steuerlich in den Griff zu bekommen, halten idR die **Einführung neuer Steuerarten**, wie zB einer Bit-Tax, bei der im Sinne einer Verkehrsteuer – unabhängig vom wirtschaftlichen Wert des ausgeführten Geschäfts – allein der Daten-Traffic besteuert wird, **nicht für notwendig**⁴⁰. Ohne eine völlige Neuordnung des bisherigen Besteuerungssystems versuchen sie eine befriedigende Lösung mit einer Anpassung der klassischen Grundlagen zu erreichen⁴¹.
- 41 Im deutschen Steuersystem ergeben sich hierdurch neue **Diskussionspunkte**⁴², wie zB die Frage, welche Einkunftsarten in Betracht kom-

39 Sog. „Standortelastizität“.

40 Siehe B. VI. Rz. 36 ff.

41 ZB PORTNER, IStR 1998, 594. Die Autorin stellt in dem Aufsatz die Ansicht der deutschen Landesgruppe der International Fiscal Association (IFA) zu dem von dieser angeregten Forschungsbericht mit dem Thema „Electronic Commerce and International Taxation“ zusammen; STRUNK, FAZ vom 5. 10. 1998; DOERNBERG/HINNEKENS, 302 ff. (5.1. Income Tax).

42 SPATSCHECK, CR 1999, 165, mwN.

Einkunftsarten und internationale Zurechnung

men, wie die Einkünftezurechnung nach nationalem und Doppelbesteuerungsrecht vorzunehmen ist, wie die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen und Unternehmensteilen ermittelt werden können und wie Internetaufwendungen im Rahmen der Bilanzierung zu behandeln sind.

II. Einkunftsarten und internationale Zurechnung

Eine Tätigkeit unterliegt nur dann der deutschen Einkommensteuerpflicht, wenn sie unter eine der in §§ 2 Abs. 1 Ziff. 1–7, 49 Abs. 1 EStG iVm. § 8 Abs. 2 KStG genannten **sieben Einkunftsarten** fällt. Für Internet-Transaktionen von Bedeutung sind insofern die Einkunftsarten: Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit, Vermietung und Verpachtung sowie die „sonstigen“ Einkünfte. Bei der Zuordnung ist vor allem auf den **wirtschaftlichen Gehalt** des Vertrags und weniger auf die wörtliche Formulierung abzustellen⁴³. Ferner müssen nach § 49 Abs. 2 EStG im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht bleiben, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte iSv. § 49 Abs. 2 EStG nicht angenommen werden könnten⁴⁴. 42

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

a. Anwendungsfälle

Im Zusammenhang mit dem Internet ist denkbar, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 2 Abs.1 Ziff. 2, 15 EStG) durch eine **Vertriebstätigkeit** über das Netz erzielt werden, indem zB Websites als virtuelle Kataloge im Versandhandel von Waren eingesetzt werden. Die Bestellung erfolgt online, während die Lieferung auf gewöhnliche Weise vorgenommen wird. Denkbar ist auch, dass die Ware zB im Falle der 43

43 „**Satelliten-Urteil**“ des FG Rheinland-Pfalz, 1 K 1168/96 vom 30. 4. 1997, IStR 1998, 428, mit Anmerkung von STRUNK.

44 Sog. „isolierende Betrachtungsweise“. Die Norm wurde eingeführt, um die zuvor ergangene Rechtsprechung (BFH I R 238/81 vom 1. 12. 1982, BStBl. 1983 II, 213 = FR 1983, 204) zu korrigieren. Nach dieser konnten keine in Deutschland zu besteuern den Einkünfte aus selbständiger Arbeit angenommen werden, wenn im Ausland Anzeichen dafür vorlagen, dass es sich nach dem dort gegebenen Sachverhalt und nach den dortigen Normen um eine Kapitalgesellschaft handelt. Letztere kann nur gewerbliche Einkünfte haben. Der Fiskus ging im Urteilsfall, da es an einer inländischen Anknüpfung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb fehlte, leer aus.

Ertragsteuern

Bestellung von Standard-Software⁴⁵ bei einem Software-Händler gleich online als Download geliefert wird. Ferner bietet sich das Internet beispielsweise als Vertriebsweg für Reiseveranstalter an, indem Angebote und Buchungen online abgewickelt werden. Der Vertrieb von Musik-Songs, Video-Clips und Videos via Internet durch den Übertragungsstandard mp3 nimmt stetig zu.

b. Einkünftezurechnung bei grenzüberschreitender Tätigkeit (Betriebsstätte)

- 44 Besondere Probleme ergeben sich, wenn die Internet-Transaktion, was häufig der Fall sein wird, **grenzüberschreitenden Charakter** hat, dh. wenn beispielsweise das Versandunternehmen, das seine Waren im Internet anbietet, seinen Sitz in den USA hat, während der Käufer von seinem deutschen Wohnsitz aus bestellt.

aa. Nationales Recht (ohne Doppelbesteuerungsabkommen)

- 45 Soweit Deutschland mit dem betroffenen Staat **kein Doppelbesteuerungsabkommen** abgeschlossen hat, das die grenzüberschreitende Einkünfteerzielung regelt, findet im Hinblick auf die deutsche Steuerpflicht ausschließlich nationales Recht Anwendung. Zwei Grundfälle sind zu unterscheiden:

(1) Der Outbound-Fall

- 46 Leistet der im Inland ansässige Anbieter an Kunden im Ausland, sind die sich ergebenden Einkünfte nach dem **Welteinkommensprinzip** des § 1 Abs. 1 iVm. § 2 Abs. 1 EStG und § 1 Abs. 1, 2 KStG unabhängig von ihrer Quelle und in vollem Umfang der deutschen Besteuerung unterworfen⁴⁶. Eventuell im Ausland gezahlte Steuern werden auf die in Deutschland angefallenen angerechnet, § 34c EStG.

(2) Der Inbound-Fall

- 47 Komplizierter ist die Beurteilung eines Sachverhalts, bei dem der Anbieter im Ausland und der Kunde in Deutschland ansässig ist⁴⁷. Nach § 1 Abs. 4 EStG bzw. § 2 Ziff. 1 KStG sind die Anbieter in diesem Fall

45 Siehe D. II. 3.c. aa. Rz. 168 ff. Ertragsteuerlich wird die Online-Überlassung von Standardsoftware sowohl nach deutschem Recht als auch nach dem OECD-MA dem Sachkauf gleichgestellt (KESSLER, IStR 2000, 98, 100).

46 Vgl. STRUNK/ZÖLLKAU, FR 1998, 589.

47 Vgl. STRUNK, IStR 1997, 257; FISCHER/STRUNK, 39 ff.

Einkunftsarten und internationale Zurechnung

nur mit ihren inländischen Einkünften iSv. § 49 Abs. 1 EStG **beschränkt steuerpflichtig**. Die Voraussetzungen sind je nach Einkunftsart unterschiedlich.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG unterliegen nur der beschränkten Steuerpflicht, wenn sie einer im Inland gelegenen **Betriebstätte** oder einem ständigen Vertreter zurechenbar sind. 48

Nach § 12 AO⁴⁸ ist eine **Betriebstätte** jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Unter „Geschäftseinrichtung oder Anlage“ wird jeder körperliche Gegenstand und jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände verstanden. Diese sind „fest“, wenn sie eine Beziehung zu einem bestimmten Punkt an der Erdoberfläche aufweisen. Die Beziehung muss auf gewisse Dauer und/oder Stetigkeit angelegt sein, wobei eine feste Verbindung iSd. Mechanik nicht erforderlich ist. Eine Einrichtung „dient“ dem Unternehmen, wenn sie den Unternehmenszweck unmittelbar fördert und das Unternehmen über sie verfügen kann. Verfügungsmacht setzt voraus, dass dem Unternehmen eine Rechtsposition eingeräumt wird, die nicht ohne weiteres entzogen werden kann. Miete oder Pacht sind ausreichend, Eigentum ist nicht erforderlich⁴⁹. Zweck des Betriebstätten-Begriffs ist demnach der Versuch, eine hinreichende Verbindung des Geschäftsvorfalles mit dem Land, das die Einkünfte besteuern darf, zu finden. 49

Bei Geschäftsvorfällen im Internet kommen als **Anknüpfungspunkte** für eine Betriebstätte des Waren und Leistungen anbietenden Unternehmens (Content-Provider) folgende Objekte in Betracht: 50

Stellt man auf den **PC des deutschen Kunden** ab, so fehlt es an der Verfügungsmacht des Inhaltsanbieters. 51

Die **Website des Inhaltsanbieters** wird zwar bei Aufruf temporär in den Arbeitsspeicher des PCs übertragen, doch handelt es sich weder um einen körperlichen Gegenstand, noch verfügt sie über die erforderliche Dauerhaftigkeit. Auch hat der Inhaltsanbieter, jedenfalls nachdem sich die insofern erforderlichen Daten in Deutschland auf dem PC des Kunden befinden, keine Verfügungsmacht mehr⁵⁰. 52

Sofern in der Literatur das Vorliegen einer „**zusammengesetzten Betriebstätte**“ bestehend aus dem PC des Anwenders gemeinsam mit 53

48 Definition vgl. BMF-Schreiben vom 24. 12. 1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, „Betriebstättenerlass“, BStBl. 1999 I, 1076.

49 BFH I R 80-81/91 vom 3. 2. 1993, BStBl. 1993 II, 462.

50 STRUNK/ZÖLLKAU, INF 1998, 609.

Ertragsteuern

den Daten des Inhaltsanbieters auf der Festplatte des Kunden-PCs überlegt wird, könnte dies als Idee einer Gesetzesänderung aufgegriffen werden. Die Figur der „zusammengesetzten Betriebstätte“ ist jedoch in der geltenden gesetzlichen Regelung des § 12 AO nicht vorgesehen⁵¹.

- 54 Über die **deutschen Telekommunikationseinrichtungen** steht dem Inhaltsanbieter keine Verfügungsmacht zu. Er unterhält lediglich vertragliche Beziehungen zu seinem Zugangsanbieter (Internet-Service-Provider). Im übrigen lässt sich der Weg der Daten im Internet nicht vorausbestimmen, weshalb es an einer „bestimmten“ Geschäftseinrichtung fehlt.
- 55 Ferner hat der Content-Provider idR keine Verfügungsmacht über die **Geschäftseinrichtung des deutschen Zugangsanbieters** seines Kunden.
- 56 Umstritten ist, ob der im Inland vorhandene **Server**, auf dem die Homepage des ausländischen Content-Providers gespeichert ist, eine Betriebstätte darstellt. Insofern ist zwischen dem Web-Hosting und der Aufstellung eines Internet-Hardware-Servers zu unterscheiden.
- 57 Beim **Web-Hosting** stellt der Content-Provider keinen eigenen, körperlich-gegenständlichen Hardware-Server auf, sondern nimmt insofern die Dienste von kommerziellen Anbietern in Anspruch. Diese verpflichten sich vertraglich, auf ihren Hardware-Servern gegen Entgelt eine bestimmte Kapazität an Web-Space zu „vermieten“ und für die Anbindung an das Internet Sorge zu tragen. Die Mehrzahl der Homepages ist heute auf diese Art gespeichert, da Privatleute und kleinere Content-Provider nur selten über das Know-how verfügen, eine permanente Internet-Verbindung einzurichten und mit ausreichender Bandbreite aufrechtzuerhalten.
- 58 Bei kleineren Pauschalangeboten wird vom Anbieter in der Regel nur eine **bestimmte Größe an Speicherplatz** vertraglich zugesagt. Die nächstbessere Stufe bilden Angebote, bei denen neben dem Speicherplatz auch eine gewisse Bandbreite garantiert wird. In keinem dieser Fälle hat der Kunde einen Anspruch darauf, dass seine Websites auf einem bestimmten Server des Anbieters gespeichert werden. Oft weiß er es nicht einmal. Die IP-Nummer ist insofern nicht aussagekräftig, da sie regelmäßig für den Hauptsitz des Anbieters vergeben wird. Sind verschiedene Niederlassungen vorhanden, kann nicht gesagt werden,

51 Ebenso: STRUNK/ZÖLLKAU, INF 1998, 609.

Einkunftsarten und internationale Zurechnung

wo genau die Speicherung erfolgte. Ferner erfolgt bei modernen Netzwerken laufend eine interne Optimierung. Der Internet-Service-Provider behält sich häufig vor, die Daten zur besseren Verfügbarkeit für die Kunden zu spiegeln. So werden regelmäßig oft abgefragte und in den USA gespeicherte Homepages gespiegelt und „zur Nachtzeit“ auf einen Server nach Europa übertragen. Greifen zu der nachfolgenden Hauptgeschäftszeit in Europa sehr viele Kunden auf diese Homepage zu, werden sie auf die „europäische Kopie“ geführt und bemerken keinen Geschwindigkeitsverlust durch die häufig überlasteten Transatlantik-Daten-Routen. Verschiedene Anbieter⁵² werben damit, dass ihnen mehrere Hundert Hardware-Server zur Verfügung stehen und sie die Homepage zur besseren und vor allem schnelleren Verfügbarkeit für den Benutzer permanent in ihrem **„Content-Distribution-Network“** verteilen. Sie soll immer dort einmal oder sogar auf mehreren Hardware-Servern gleichzeitig gespeichert sein, wo sie am meisten nachgefragt wird und auch mit größter Bandbreite erreicht werden kann.

In diesen Fällen fehlt es zum Vorliegen einer Betriebsstätte an dem Tatbestandsmerkmal der **„örtlichen Fixierung“**. Ferner setzt das Tatbestandsmerkmal der **„Verfügungsmacht“** in der Abgabenordnung zumindest voraus, dass der Berechtigte weiß, in welcher Form und wo sich seine „Betriebsstätte“ befindet. Gerade das ist bei der mietweisen Zurverfügungstellung von nicht näher bestimmtem Speicherplatz und den erforderlichen Internet-Übertragungsmöglichkeiten nicht der Fall. 59

Anders ist es, wenn der Content-Provider über einen eigenen körperlich vorhandenen **Internet-Hardware-Server** verfügt. Dem steht der Fall gleich, dass zB ein Großunternehmen mit einem Internet-Service-Provider ein **„qualifiziertes“ Web-Hosting** vereinbart, in dem es sich zusagen lässt, dass die Speicherung der Websites ausschließlich auf einem bestimmten, genau bezeichneten Server des Anbieters bei einer genau definierten Bandbreite erfolgen darf. Großunternehmen haben ihre Websites häufig bei weltweit tätigen Anbietern gespeichert, da allein diese ihnen eine ausreichende Bandbreite garantieren können, wenn zB bei einer Bank zu Stoßzeiten, dh. zwischen 8 und 10 Uhr sowie zwischen 17 und 21 Uhr, sich die Anzahl der Zugriffe plötzlich vervielfacht. 60

Die **Betriebsstättenvoraussetzungen** „körperlicher Gegenstand“, „örtliche Fixierung“ und „Dauerhaftigkeit“ liegen dann vor. „Verfügungsgewalt“ ist gegeben, soweit sich der Server im (Mit-)Eigentum des Inhaltsanbieters befindet oder er eine zivilrechtliche Vereinbarung mit 61

52 ZB AT&T oder AKAMAI.

Ertragsteuern

dem Eigentümer besitzt, die ihm eine vergleichbare Rechtsposition einräumt und ein konkretes Benutzungsrecht garantiert. Die längerfristige Anmietung eines genau bestimmten Hardware-Servers reicht demnach aus.

- 62 Fraglich ist, ob dieser dem Unternehmen „**dienen**“, **dh. zu unternehmerischen Zwecken herangezogen** werden kann, wenn er, was regelmäßig der Fall sein wird, nur einen unselbständigen, isoliert nicht funktionsfähigen Teil einer Gesamtanlage darstellt und in Deutschland keine Personen aus dem Bereich des Inhaltsanbieters eingesetzt werden. Zur Beantwortung dieser Frage wird von der Literatur⁵³ das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 30. 10. 1996⁵⁴ herangezogen⁵⁵. In einem bewertungsrechtlichen Verfahren entschied der Bundesfinanzhof, dass eine im Inland verlaufende Pipeline eines Unternehmens mit Sitz und Geschäftsleitung in den Niederlanden eine Betriebsstätte iSv. § 12 Satz 1 AO darstellt. Die Firma transportierte ausschließlich fremdes Öl zu inländischen Abnehmern und unterhielt im Inland kein weisungsabhängiges Personal. Die Rohrleitungen im Inland wurden durch einen in den Niederlanden stehenden Rechner zentral ferngesteuert und die technische und kaufmännische Verwaltung befand sich ausschließlich in den Niederlanden. In der Begründung führt der Senat aus, der Einsatz von Personal an oder in der inländischen Geschäftseinrichtung sei nicht in jedem Fall zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich. Bei vollautomatisch arbeitenden Einrichtungen reiche vielmehr das Tätigwerden des Unternehmens mit der Geschäftseinrichtung aus. Der Umstand, dass die Pipeline überwiegend unterirdisch verlaufe, habe keine Auswirkung auf die Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte. Ferner sei ohne Bedeutung, dass die inländische Rohrleitung nur einen unselbständigen, für sich allein nicht funktionstüchtigen Teil der Gesamtanlage „Pipeline“ darstelle. Überträgt man diese Einschätzung auf den in Deutschland stationierten Internet-Server eines ausländischen Inhaltsanbieters, liegt eine **Betriebsstätte** vor⁵⁶.
- 63 Neben der „Betriebsstätte“ knüpft § 49 Abs. 1 Nr. 2 a EStG die beschränkte Steuerpflicht noch an einen „**ständigen Vertreter**“. Nach § 13 AO ist das eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt, wobei

53 WELNHOFER/PROSS, Ziff. 13-2.1 (Stand 1997).

54 II R 12/92, BStBl. 1997 II, 12, „**Pipeline-Urteil**“ (s. Anh. S. 125).

55 STRUNK/KAMINSKI, IStR 2000, 33 (34 f.).

56 MÜLLER, GSTB 1997, 27; STRUNK/ZÖLLKAU, INF 1998, 609; aA KOWALLIK, DStR 1999, 223.

Einkunftsarten und internationale Zurechnung

Hilfsgeschäfte hierzu nicht gehören⁵⁷. Der Zugangsanbieter des Inhaltsanbieters, die einzige Person, die in Betracht kommen könnte, scheidet somit regelmäßig aus, da er nicht weisungsgebunden ist.

Bei **Software-Programmen**, die **über das Internet als Download** vertrieben werden, kommt subsidiar, dh. für den Fall, dass keine inländische Betriebsstätte vorliegen sollte, eine beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2f EStG in Betracht, wenn es sich bei diesem Online-Geschäft um die Veräußerung von Rechten iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG handelt. Gemeint sind hiermit ausschließlich urheberrechtlich geschützte Positionen⁵⁸. Computerprogramme unterliegen nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 UrhG grundsätzlich dem urheberrechtlichen Schutz⁵⁹. Dessen Reichweite ergibt sich aus § 69c UrhG. Bei der normalen Überlassung von Standard-Software werden jedoch keine urheberrechtlich geschützten Positionen, wie zB das Recht zur Vervielfältigung, Übersetzung, Be- und Umarbeitung sowie Verbreitung „veräußert“⁶⁰. Es wird lediglich ein Nutzungsrecht eingeräumt, dessen Mindestgehalt in § 69d Abs. 1 UrhG geregelt wurde. So sollte nach der Vorstellung des Gesetzgebers sichergestellt werden, dass der Erwerber von Standard-Software im Massengeschäft mit dem Programm als Anwender sinnvoll verfahren kann. Eine beschränkte Steuerpflicht iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2f EStG kann demnach nur angenommen werden, wenn – entgegen dem Normalfall – über den Mindestgehalt hinausgehende Nutzungsrechte an urheberrechtlich geschützten Positionen an Standard-Software überlassen werden⁶¹. Gleiches gilt, wenn auf eine konkrete Bestellung des Kunden hin speziell für diesen Individual-Software⁶² erstellt wird und neben dem Recht zur Nutzung noch Urheberrechte überlassen werden⁶³.

bb. Doppelbesteuerungsabkommen (exemplarisch: OECD-MA)

Hat die Bundesrepublik Deutschland mit dem Ansässigkeitsstaat des Geschäftspartners ein **Doppelbesteuerungsabkommen** geschlossen, entscheidet dieses über die Berechtigung zur Besteuerung der grenz-

57 TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 13 AO, Rn. 4.

58 KESSLER, IStR 2000, 70 (71 f.).

59 KÖHLER/ARNDT, Rn. 270 ff.

60 KESSLER, IStR 2000, 70 (73 ff.).

61 Das könnte der Fall sein, wenn das Recht zum Software-Vertrieb auf einen gewerblichen Händler übertragen wird (zweifeln: KESSLER, IStR 2000, 70 (75)).

62 Siehe D. II. 3.c. aa. Rz. 167.

63 LÜDEMANN, FR 2000, 83 (84).

F. Steuerstrafrecht

Wenn man sieht, welches Volumen derzeit schon im Internet umgesetzt wird und sich die Schätzungen für zukünftige Jahre vor Augen führt, erscheint es selbstverständlich, dass es Tendenzen gibt und vermehrt geben wird, sich der **Besteuerung auf unredliche Weise zu entziehen**²⁴⁸. Im Moment erscheint die staatliche Gegenwehr noch gering, da einerseits Überwachungsmöglichkeiten²⁴⁹ fehlen und andererseits ausgeprägte und eingespielte Strukturen zur Behandlung der Steuerhinterziehung im Internet erst erarbeitet werden müssen. 247

I. Fallgruppen

Drei **Fallgruppen** sind zu unterscheiden:

1. Das § 42-AO-Problem

Für einen in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen besteht die Möglichkeit, einen Teil seiner unternehmerischen Tätigkeit auf einen in einem **Niedrigsteuer-DBA-Staat** aufgestellten Internet-Hardware-Server auszulagern. 248

Hält man den Hardware-Server grundsätzlich für eine Betriebsstätte²⁵⁰, mit der Folge, dass die erzielten Gewinne dort besteuert werden, kommt eine Bestrafung wegen Steuerhinterziehung nur aus dem Gesichtspunkt des **Gestaltungsmisbrauchs**, § 42 AO, in Betracht²⁵¹.

Nach § 42 AO kann das Steuergesetz durch Missbrauch von rechtlichen Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nicht umgangen werden. Eine Umgehung liegt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs dann vor, wenn eine Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist²⁵². Der Rechtsgestaltungsmisbrauch führt als solcher noch nicht zur Steuer- 249

248 SPATSHECK, StraFO 2000, 1.

249 Siehe E. I. 2 Rz. 197 ff.

250 Siehe C. II. 1.b. Rz. 56 ff.

251 Siehe C. II. 1.c. Rz. 77.

252 BFH, BStBl. 1985 II, 33, 35, mwN.

Steuerstrafrecht

hinterziehung²⁵³. Zu der Steuerverkürzung hinzutreten muss zumindest die Nicht- oder nicht vollständige Angabe von **steuerlich erheblichen Tatsachen**²⁵⁴. Nach hM kann der Gestaltungsmissbrauch demnach dann zur Strafbarkeit führen, wenn der Steuerpflichtige das Finanzamt über Tatsachen, die ihn zur Wahl einer ungewöhnlichen Gestaltung bewogen haben, oder über einzelne Merkmale der Gestaltung oder die dadurch geregelten Verhältnisse getäuscht oder bewusst im Unklaren gelassen und dadurch dem Finanzamt die Möglichkeit der Prüfung versperrt oder erschwert hat²⁵⁵.

- 250 Eine falltypische Gestaltung für § 42 AO ist nach der Rechtsprechung die Einschaltung einer **Basisgesellschaft in Niedrigsteuerrändern**, wenn dafür keine wirtschaftlichen oder sonstige beachtlichen Gründe vorliegen und diese Gesellschaften keine eigenen wirtschaftlichen Tätigkeiten entfalten²⁵⁶. Dieser Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten ist auch insbesondere dann als Steuerhinterziehung anzusehen, wenn der Steuerpflichtige den Missbrauch verschleiert und deshalb eine Steuerverkürzung eintritt²⁵⁷.
- 251 Das Landgericht Frankfurt hat in einer neueren Entscheidung²⁵⁸ die Grenzen einer Strafbarkeit des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten enger gezogen: Nach dem Landgericht scheidet eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung auf der Grundlage der allgemeinen Grundsätze zu § 42 AO wegen Verstoßes gegen das **Bestimmtheitsgebot** nach Art. 103 Abs. 2 GG aus²⁵⁹. Die Unbestimmtheit der Tatbestandsmerkmale des § 42 AO und die „leerformelhafte“ abstrakte Auslegung der Steuerrechtsprechung ermögliche keine verlässliche Orientierung über die Grenzen zwischen nicht zu beanstandenden Steuerersparnismaßnahmen und unerlaubter Steuerumgehung²⁶⁰.

253 BFH, BStBl. 1983 II, 534; KOHLMANN, § 370 AO Rz. 57.

254 BGH 3 StR 90/90 vom 19. 12. 1990, wistra 1991, 138, 143; MEINE, wistra 1992, 81 (84).

255 Siehe zB BFH vom 1. 2. 1983, wistra 1983, 202; OLG Bremen Ws 111, 115, 116/84 vom 2. 4. 1985, StV 1985, 282; OLG Düsseldorf 3 Ws 512/88, wistra 1989, 72; KOHLMANN, aaO; VON BRIEL/EHLSCHIED, § 1 Rz. 88; JOECKS in Franzen/Gast/Joecks, § 370 Rz. 139.

256 BFH, BStBl. 1992 II, 1029; 1984 II, 605; 1983 II, 534, 536; VON BRIEL/EHLSCHIED, § 1 Rz. 89.

257 BGH 3 StR 55/90 vom 30. 5. 1990, wistra 1990, 307; KOHLMANN, aaO; VON BRIEL/EHLSCHIED, aaO.

258 5/13 Kls 94 Js 36385/88 (M 3/96) vom 28. 3. 1996, wistra 1997, 152 ff., rkr.

259 LG Frankfurt, aaO, 153.

260 So auch ULSENHEIMER, wistra 1983, 12 (15 ff.); allg. POHL; aA JOECKS in Franzen/Gast/Joecks, § 370 Rz. 140.

Eine „Hintertür“ lässt das LG Frankfurt²⁶¹ im Anschluss an BGH 3 StR 217/81 vom 27. 1. 1982, wistra 1982, 108 (109), allerdings für **„festumschriebene Fallgruppen“** des § 42 AO offen: Insbesondere die Gewinnverlagerungen in das niedrigbesteuerte Ausland durch Einschaltung von Basisgesellschaften sei aufgrund der in der Rechtsprechung des BGH herausgearbeiteten Grundsätze ausreichend bestimmt. Ob die Fallgruppe „Internet-Betriebstätte“ in der Zukunft in den numerus clausus aufgenommen werden wird, bleibt abzuwarten. Derzeit handelt es sich jedenfalls nicht um eine „festumschriebene Fallgruppe“.

Diesbezüglichen **Informationen der Informationszentrale Ausland** (IZA) im Bundesamt für Finanzen kommen steuerstrafrechtlich keine Bedeutung zu²⁶². Die Staatsanwaltschaft bleibt hier nach den allgemeinen strafverfahrensrechtlichen Vorschriften beweispflichtig²⁶³.

2. Der „eindeutige“ Fall

Während in dem ersten Beispielfall davon ausgegangen wurde, dass die Finanzverwaltung Kenntnis von der „Auslagerung“ hatte, besteht weiter die Möglichkeit, einen Hard-Ware-Server im Ausland aufzustellen und **dem Finanzamt nichts mitzuteilen**. Werden die Gewinne in Deutschland nicht der Besteuerung unterworfen, macht sich der Steuerpflichtige bei bestehender deutscher Steuerpflicht wegen Steuerhinterziehung strafbar. Wegen der nahezu nicht vorhandenen Möglichkeiten des Finanzamts, hiervon Kenntnis zu erlangen, ist die Entdeckungsgefahr kalkulierbar.

3. www = windige Wirtschafts-Werbung?

Das Internet kann für Anbieter als Medium dienen, um offen oder verdeckt zur Steuerhinterziehung aufzufordern und über ihre jeweiligen Angebote zu **informieren**²⁶⁴.

a. Melchizedek

Das Dominion auf Melchizedek ist kaum mehr als eine **Sandbank**. Irgendwo im Pazifik. Der Zwergstaat besteht aus dem unbewohnten

261 AaO, 153.

262 OLG Hamm, BB 1995, 137; VON BRIEL/EHLSCHIED, § 1 Rz. 90.

263 VON BRIEL/EHLSCHIED, aaO.

264 Vgl. FLORE, GmbH-Stb. 1998, 291.

Steuerstrafrecht

Atoll Taongi (14 Grad 35 Minuten nördlicher Breite und 169 Grad östlicher Länge) sowie der Insel Karitan (25 Grad 10 Minuten südlicher Breite, 158 Grad 37 Minuten westlicher Länge).

Karitan ist von **Mangrovenwäldern** bedeckt und kann nur mit Boot oder Hubschrauber erreicht werden. Bei Flut steht die Insel unter Wasser. Das Dominion hat einen Präsidenten, ein Parlament, ein oberstes Gericht – und eine **Homepage: www.melchizedek.com**.

Die staatlichen Autoritäten von Melchizedek bemühen sich seit über 10 Jahren vor allem um internationale Anerkennung und ums Geschäft. So hat die Zentralafrikanische Republik das Dominion im Juli 1993 staatlich anerkannt. Wirtschaftlich kümmert sich das Dominion um die **Entwicklung des Banken- und Versicherungssektors**. Es verfügt auch über eine Rechtsanwaltskammer.

Steuerfreiheit und minimale Voraussetzungen für das Betreiben einer Bank haben das unbewohnte Dominion „**zur Schweiz des Pazifiks**“ gemacht, sagt die Regierung. Am besten ist sie über ihre **Botschaft im US-amerikanischen Foster City** erreichbar. Sie schätzt die Einlagen der im Dominion registrierten Banken auf **25 Milliarden Dollar**. Der Kurs des Melchizedek-Dollars entspricht praktischerweise dem des US-Dollars. Eine doppelte Staatsbürgerschaft ist möglich.

Das Dominion Melchizedek ist ein Beispiel für das, was unter betrügerischen Finanzgeschäften im **Interspace** verstanden wird. Mit dem Begriff Interspace wird auch auf das Internet abgehoben, zum Interspace zählen aber zunächst einmal jene rund 80 steuerfreien Offshore-Republiken, die heute um die Gunst von Kapitalanlegern werben in Prospekten und im Internet. 5000 Milliarden Dollar sind inzwischen offshore angelegt, so lautet eine seriöse Schätzung.

b. PT Shamrock

257 Die Gesellschaft PT Shamrock, im Internet unter www.ptshamrock.com vertreten, von der britischen Isle of Man bietet ihre Dienste an, beim **Transfer von Geldern** in die Steuerfreiheit behilflich zu sein.

Der **Slogan** der Gesellschaft lautet:

Get your money out of the country
before your country gets the money out of you!

Von Führerscheinen über Panama-Gesellschaften bis zu **virtuellen Büros** für 160,- US-Dollar pro Jahr, die im Cyberspace für eine Steuerbehörde unauffindbar liegen, wird alles angeboten.

Strafrechtliche Verantwortlichkeit

Einziges Voraussetzung zur Aufnahme einer Geschäftsverbindung sind ausreichende **Englischkenntnisse**.

c. Escapeartist

Die Gesellschaft präsentiert sich im www unter „**escapeartist.com**. Der Name ist Programm. 258

Der Anbieter wirbt mit dem **Slogan**:

The website for anyone moving to another country.
Investing offshore? Click here. Find out what it means!

d. The SCF Group

Die Gesellschaft wirbt unter www.scfgroup.com mit ihren **Grünbüchern**, in denen aktuelle Steuerschlupflöcher beschrieben werden. Ferner wird ein Ranking der Banken und deren Verschwiegenheit in Niedrigsteuerländern angeboten. 259

II. Strafrechtliche Verantwortlichkeit der Beteiligten

Beispielsfall:

Der in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtige S besucht die Homepage von Melchizedek und nimmt das dort vorgestellte Angebot an. Er eröffnet ein **Internet-Offshore-Konto**, leert seinen Sparstrumpf und bezahlt DM 200 000,- ein. In den Veranlagungszeiträumen 1996 und 1997 erhält er jeweils Zinsen iHv. DM 10 000,-, die er in seiner Steuererklärung nicht erwähnt. Die Steuerschuld wird zu niedrig festgesetzt. 260

Wer hat sich nach **deutschem Recht** wie strafbar gemacht?

1. Da Deutschland mit Melchizedek kein DBA abgeschlossen hat, ist S nach dem **Welteinkommensprinzip** auch mit seinen Kapitalerträgen aus Melchizedek steuerpflichtig. Diese wurden weder erklärt, noch festgesetzt. S hat sich wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung, § 370 AO, strafbar gemacht. 261
2. Der Bankanbieter in Melchizedek ist nach den §§ 3, 9 Abs. 2 Satz 1 StGB auch nach deutschem Strafrecht wegen **Beihilfe zur Steuerhinterziehung** des S zu belangen. 262
3. S hat sich, um in das Internet zu gelangen, des **T-Online-Dienstes** der Telekom bedient. Bei der Telekom ist bekannt, dass es im 263

Steuerstrafrecht

Internet Offshore-Werbung gibt. Die Kontakthanbahnung wird geduldet. Hat sich die Telekom-Geschäftsleitung der Behilfe zur Steuerhinterziehung des S strafbar gemacht?

Das **Teledienstgesetz** (TDG) bringt insofern eine Einschränkung:

§ 5 Verantwortlichkeit:

(1) Diensteanbieter sind für eigene Inhalte, die sie zur Nutzung bereithalten, nach den allgemeinen Gesetzen verantwortlich.

(2) Diensteanbieter sind für fremde Inhalte, die sie zur Nutzung bereithalten, nur dann verantwortlich, wenn sie von diesen Inhalten Kenntnis haben und es ihnen technisch möglich und zumutbar ist, deren Nutzung zu verhindern.

(3) Diensteanbieter sind für fremde Inhalte, zu denen sie lediglich den Zugang zur Nutzung vermitteln, nicht verantwortlich. Eine automatische und kurzzeitige Vorhaltung fremder Inhalte auf Grund Nutzerabfrage gilt als Zugangsvermittlung.

(4) Verpflichtungen zur Sperrung der Nutzung rechtswidriger Inhalte nach den allgemeinen Gesetzen bleiben unberührt, wenn der Diensteanbieter unter Wahrung des Fernmeldegeheimnisses gemäß § 85 des Telekommunikationsgesetzes von diesen Inhalten Kenntnis erlangt und eine Sperrung technisch möglich und zumutbar ist.

- 264 Nach Abs. 3 trifft einen Provider keine Verantwortlichkeit, wenn er nur den **Zugang** hergestellt hat, wie zB die Geschäftsleitung der Telekom.
- 265 Abweichendes gilt nach Abs. 2 nur, wenn **redaktionell überarbeitete** eigene Inhalte ins Netz gestellt werden oder per Hyperlinks ohne entsprechende Kennzeichnung fremde Inhalte als eigene erscheinen, wie das zB bei AOL oder CompuServe geschieht.
- 266 Die systematische Stellung der Norm ist unklar. Nach hM handelt es sich um eine Vor-Verantwortlichkeits-Prüfung, dh. um einen **Filter**, der vor den Strafnormen zu prüfen ist²⁶⁵.

265 SPINDLER, NJW 1997, 3193; PELZ, NSTZ 1998, 627; VASSILAKI, CR 1999, 85; SIEBER, JZ 1996, 494.