

02.18

58. Jahrgang
Februar 2018
Seiten 33–64

www.StBpdigital.de

StBp

Die steuerliche Betriebsprüfung

Fachorgan für die
Wirtschafts- und Prüfungspraxis

Herausgeber

Dr. Horst-Dieter Höppner
Vizepräsident des Bundesamtes
für Finanzen a. D.
Bonn

AUFSÄTZE

*Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler,
München*

Erbringen von Dienstleistungen nach dem deutschen
und internationalen Steuerrecht

Steuerberater Dipl.-Finanzwirt Roland Köhler, Brakel
Innerbetriebliches Kontrollsystem (Tax Compliance
Management System) – Veröffentlichung des Anwen-
dungserlasses zu § 153 AO

Richter am FG a.D. Hermann Pump, Münster
Aufzeichnungs- und Belegpflichten bei der Einnahmen-
Überschussrechnung (EÜR)

RECHTSPRECHUNG

Richter am BFH Prof. Jürgen Brandt
Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der
Außenprüfung

Erbringen von Dienstleistungen nach dem deutschen und internationalen Steuerrecht

Von Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Günter Dreßler, München*

I. Einleitung und Überblick

Unter Dienstleistungen versteht man die Übernahme von Auftrags erledigungen verschiedenster Art, üblicherweise gegen Entgelt, und zwar freiwillig, z. B. im Rahmen von zivilrechtlichen Geschäftsbesorgungen ohne Auftrag (GoA), oder zu denen man sich aus gesetzlichen, moralischen oder sozialen Gründen verpflichtet fühlt oder die man aus gezielt eingegangenen vertraglichen Vereinbarungen heraus zu erfüllen hat. Leistungen sind dabei stets Erledigungen, die in der Wirtschaft oder der Industrie nicht oder allenfalls begleitend einer Produktion von Wirtschaftsgütern oder einem Warenverkauf dienen. Dienstleistungen können jeder beliebigen Art sein, auch technischer oder administrativer. Zu Dienstleistungen zählen überdies auch einschlägige Nutzungsüberlassungen.¹ Abzugrenzen hiervon sind reine Warenlieferungen.

Solche Dienstleistungen erbringen meist einzelne Personen, spezialisierte und gewerblich tätige Dienstleistungsbetriebe oder Dienstleistungsgesellschaften, innerhalb oder außerhalb von Unternehmen, Unternehmensgruppen oder Konzernen im Inland oder sogar grenzüberschreitend ins oder vom Ausland. Überdies können sie auch virtuell durch Nutzung des Internets erbracht werden, z. B. durch Computerleistungen oder im Rahmen eines elektronischen Handels.

Dienstleistungen sind in aller Regel personalintensiv, weil hierbei die menschlichen Tätigkeiten im Vordergrund stehen, und deshalb weisen die diesbezüglichen Personalkosten auch oft einen hohen Anteil an üblichen Gesamtkosten eines Unternehmens auf.

In der Wirtschaftswissenschaft gelten Dienstleistungen als „immaterielles Wirtschaftsgut“, das entsteht, wenn ein Wirtschaftssubjekt für ein anderes eine entgeltliche Tätigkeit erbringt. Komplementärbegriff zu Dienstleistungen wäre in der Betriebswirtschaftslehre die Herstellung von Produkten oder bloße Vertrieb von Waren. Dabei kann man Dienstleistungen am besten abgrenzen von Tätigkeiten, die auf eine unmittelbare Gewinnung, Verarbeitung oder Bearbeitung von Sachgütern gerichtet sind. Merkmaldefinitionen führen überdies zu dem Ergebnis, dass Dienstleistungen vielfach eine unsichtbare und nicht greifbare geistige Leistung darstellen, also eher ein substanzloses Gut sind. Als typische Merkmale von Dienstleistungen können ihre grundsätzlich fehlende Materialität angesehen werden.

Wirtschaftssubjekte dieser Art können dabei Personen oder Institutionen der Privatwirtschaft (Regelfall), aber auch der öffentlichen Hand sein.²

Dienstleistungen im zivilrechtlichen Sinne (gem. §§ 611 oder auch 631 BGB) grenzen sich von Herstellungen von Erzeugnissen dadurch ab, dass nach den jeweiligen vertraglichen Absprachen nur fachgerechte Leistungen geschuldet werden, nicht aber bestimmte qualifizierte Erfolge, andernfalls auftragsgebundene Produktionstätigkeiten oder Be- oder Verarbeitungen anzuneh-

men wären. Ein Auftraggeber sollte seine Entscheidungen stets mit vertiefter Sachkenntnis über legitime Dienstleistungen treffen (können).

II. Sachliche Begriffe zur Erbringung von Dienstleistungen

Typische Bezeichnungen auf den Gebieten der Dienstleistungserbringung sind bekanntermaßen die Dienstleistungsberufe, (Einzel-)Dienstleister, Standard-Dienstleistungen, Routine-Dienstleistungen, generierte Dienstleistungen, Dienstleistungsgesellschaften, Dienstleistungsgenossenschaften, Dienstleistungskonzessionen, Dienstleistungsschecks, Dienstleistungsfreiheiten, Dienstleistungsmarketing, Dienstleistungsmarken, Dienstleistungserbringungsarten, Haushaltsnahe Dienstleistung und Dienstleistungskosten.

III. Arten von Dienstleistungen

Dienstleistungen werden von der Volks- und Betriebswirtschaftslehre als immaterielle Wirtschaftsgüter angesehen, in deren Mit-

* Bis zu seiner, auf eigenem Wunsch etwas vorgezogenen Pensionierung war der Autor Bundesbeamter in leitenden Funktionen in der Bundesfinanzverwaltung, u. a. Gruppenleiter für „Internationales Steuerrecht“ in der Bundesbetriebsprüfung im ehemaligen „Bundesamt für Finanzen“, dem heutigen „Bundeszentralamt für Steuern“, beide mit Sitz in Bonn, sowie mehr als 20 Jahre lang nebenberuflich Vortragender im „Internationalen Steuerrecht“ an der Bundesfinanzakademie des BMF. – Zur prüfungsfreien Zulassung von ehemaligen Finanzbeamten in herausgehobenen Funktionen als „Steuerberater“ vgl. § 38 Abs. 1 StBerG sowie die ausführliche Begründung hierzu im BFH-Beschluss v. 25. 10. 2007 VII B 55/07, BFH/NV 2008, 411. – Seither ist der Verfasser in München als RA/StB tätig (s. u. a.: www.langenmayr.de), seit längerem noch freiberuflich.

1 Vgl. Steiner in Lademann-Söffing-Brockhoff, EStG-Komm., § 8 Rz. 188, unter Hinweis auf BFH-Rechtsprechung aus 1994 und auf BMF-Erlasse aus 1995 u. 2003 sowie auf diverse Fachliteratur hierzu.

2 Zu derartigen Wirtschaftssubjekten können gehören in aller Regel: Einzelpersonen, Privathaushalte, Unternehmen, staatliche Institutionen mit ihren Untergliederungen (öffentliche Verwaltung, Staatsbetriebe, Kommunalunternehmen sowie deren öffentlich-rechtlichen Wirtschaftsbetriebe). Unternehmen, die ausschließlich oder überwiegend Dienstleistungen erbringen, werden auch generell benannt als Dienstleistungsunternehmen (beispielsweise Banken, Sparkassen, Kreditinstitute), Versicherungsbranche, Handelsunternehmen, Verkehrsbetriebe, Gastronomie mit Bewirtungen und Services, beratende Berufe wie Ärzte, Notare, Rechtsanwälte, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Vertreter der Bauwirtschaft, aber auch Übersetzerdienste, Nachhilfestellen, Friseur- u. Kosmetiksalons, Taxiunternehmen, Reinigungsdienste, Bestattungsdienste, Binder von Druckerzeugnissen, Bergbauunternehmen, Luftfahrtunternehmen (für Personen- und Gütertransporte), Garten- und Landschaftsbaubetriebe, etc., wenn sie dafür eine Gegenleistung erhalten und keine bloße Gefälligkeit vorliegt. „Haushaltsbezogene Dienstleistungen“ sind Dienstleistung, die in einem Privathaushalt durch Erwerbsarbeit erbracht werden.

telpunkt nur eine Besorgung zur Bedarfsdeckung jedweder Art durch eine natürliche oder eine juristische Person steht. Dienstleistungen sind daher strikt von der Herstellung von Waren abzugrenzen.

Dienstleistungen können des Weiteren in folgende Gruppierungen unterteilt werden:

- Personenbezogene Dienstleistungen,
- Originäre Dienstleistungen,
- Sachbezogene Dienstleistungen,
- Produkt- oder Produktionsbegleitende, daher eher wirtschafts- oder industrienaher Dienstleistungen.

Personenbezogene Dienstleistungen werden entweder einer Person gegenüber (z. B. dem Auftraggeber oder Kunde) und/oder mit einer Person (Dienstleister) erbracht. Als originäre Dienstleistungen bezeichnet man das Erbringen von Leistungen, die keinerlei Bezug zu materiellen Gütern haben und daher vom sog. Erbringer jeweils freischaffend abgewickelt werden.

Sachbezogene Dienstleistungen werden nicht unmittelbar einer Person gegenüber erbracht, können dieser aber dienen, z. B. Auskunftsdienste, Banken- oder Versicherungsangebote.³

In der Volkswirtschaft unterscheidet man auch allgemein zwischen gebundenen und ungebundenen sowie standardisierten und individuellen Dienstleistungen.⁴ Unter ungebundenem Beistand leisten versteht man dabei eine strikte räumliche und zeitliche Trennung solcher Tätigkeiten von Produktionen an Wirtschaftsgütern, gebundene als produktionsbegleitende. Neben der notwendigen Rohstoffbeschaffung und den Rohstoffverarbeitungen sind oft begleitende, erläuternde oder sonst verkaufsfördernde Dienstleistungen erforderlich.⁵

Streng zu unterscheiden ist somit zwischen persönlichen, personenbezogenen und sachbezogenen sowie zwischen originären und produktionsbegleitenden bzw. industrienahen⁶ Dienstleistungen. Schwierigkeiten können bei der Be- oder Verrechnung von erbrachten und fakturierten sowie nachweisbar zu dokumentierenden⁷ Dienstleistungen hinsichtlich der Messbarkeit von einheitlichen Leistungen und der Abgrenzung von anderen Erzeugerleistungen oder von mitvergüteten Verrichtungen entstehen.⁸

IV. Steigende Tendenz des inländischen Dienstleistungssektors

Laut den neuerlichen Erhebungen des Deutschen Institutes für Wirtschaftsforschung (dem IFO-Institut in München), aber auch des Statistischen Bundesamtes in Wiesbaden stieg der deutsche Dienstleistungssektor auch im Jahre 2017 kontinuierlich an und im Monat September 2017 betrug der Geschäftsklimaindex in zwischen 110,7 Punkte.⁹ Dieser ist nach dessen Feststellungen auf die ständig gestiegenen optimistischen Erwartungen im allgemeinen Geschäftsklima, aus der Werbung sowie auf den Schub an Geschäften zurückzuführen.

V. Erbringung öffentlicher Dienstleistungen

Wahrnehmungen öffentlicher Aufgaben können nach einem Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes v. 23. 2. 2017¹⁰ durchaus öffentliche Dienstleistungen i. S. v. § 2 Abs. 1 Nr. 2 UIG (Umweltinformationsgesetz, setzt insbesondere die Vorgaben der Umweltinformationsrichtlinie der EU-Kommission um – vgl. BT-Drucks. 15/3406, 13) beinhalten Dienstleistungen (im Urteilsfall Planungen von Schienenwegen der DB), die im Zusammenhang

mit der Umwelt stehen, insbesondere solche der umweltbezogenen Daseinsvorsorge. Hierdurch soll die Öffentlichkeit Zugang zu Umweltinformationen bekommen, die Stellen vorliegen, die nicht dem öffentlichen Sektor zugehören, aber mit der Erbringung derartiger Dienstleistungen betraut sind (Art. 2 Nr. 2 Buchst. c und Erwägungsgrund 12 des Vorschlags der EU-Kommission für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über den Zugang der Öffentlichkeit zu Umweltinformationen v. 29. 6. 2000, KOM (2000) 402 endg. 2000/0169 (COD), ABl. 2000 Nr. C 337 E, 156). Nach dem Willen der EU-Kommission sind danach alle marktbezogenen Tätigkeiten Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse, die im Interesse der nationalen Allgemeinheit erbracht werden und deren Offenlegungen als besondere Gemeinwohlverpflichtungen anzusehen sind (vgl. ABl. EG 1996 Nr. C 281, 3 und ABl. EG 2001 Nr. C 17, 4).¹¹ Hiervon erfasst werden soll letztlich der gesamte Bereich der Daseinsvorsorge¹² und die typischerweise alle Umweltbelange oder den Vollzug des Umweltrechts berühren, soweit sie nicht im Einzelnen Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UIG beinhalten und gefährden.

3 Angemerkt sei hierzu, dass nach der Entscheidung des FG Niedersachsen v. 13. 5. 2009 6 K 476/06, EFG 2009, 1721 oder IStR 2009, 624 oder DATEV-Dok.-Nr. 5008795, eine Auslagerung von Dienstleistungen (im Urteilsfall von Bank- u. Versicherungsleistungen in Deutschland u. dem europäischen Ausland) keine künstliche oder gar missbräuchliche Gestaltung, u. a. i. S. v. § 7 bis 14 AStG, bedeutet und dass ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb von Banken u. Versicherungen auch bei einer personell und sachlich nur Mindestausstattung von ausgelagerten Leistungseinheiten (Dienstleister) zu bejahen ist, wenn für die Tätigkeiten nach §§ 238 ff. HGB entsprechende Handelsbücher geführt, die Geschäftskorrespondenz aufbewahrt und Inventuren und Bilanzen erstellt werden. Der BFH hat diese Rechtsausführungen des FG durch Urteil v. 13. 10. 2010 I R 61/09, BStBl. II 2011, 249 oder DB 2010, 2770 – ausdrücklich bestätigt.

4 Vgl. u. a. *Piekenbrock*, Gabler Kompakt-Lexikon Volkswirtschaftslehre, 2009, 80; früher häufige Bezeichnung, u. a. im UWG und in ausländischen Regelungen: „gewerbliche Leistungen“; vgl. u. a. *Änderungsgesetz v. 20. 11. 2015* (so DATEV-Dok.-Nr. 442846) zum Gesetz zur Bekämpfung der Korruption (Artikel 1 Nummer 5 dieses Gesetzes dient der Umsetzung der Richtlinie 2013/40/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 12. 8. 2013 über Angriffe auf Informationssysteme und zur Ersetzung des Rahmenbeschlusses 2005/222/JI des Rates (ABl. L 218 v. 14. 8. 2013, 8). Artikel 1 Nummer 14 dieses Gesetzes dient der Umsetzung der Richtlinie 2008/99/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 19. 11. 2008 über den strafrechtlichen Schutz der Umwelt (ABl. L 328 v. 6. 12. 2008, 28.).

5 Vgl. zu verkaufsfördernden Dienstleistungen u. a. OLG München v. 14. 9. 2006 29 U 3848/06 zu § 3 u. 4 Nr. 4 UWG, gemäß Website dieses Gerichtes oder unter www.juraforum.de, letzter Zugriff: 4. 12. 2017.

6 Z. B. *Pre-Sales-Services* (ausführliche Beratungen, Ausarbeiten individueller Vorschläge, Planungsleistungen etc.) oder *After-Sales-Services* (spätere professionelle Betreuungen eines Kunden, Beschaffung von Ersatzteilen, Wartungsarbeiten etc.).

7 Z. B. gegenüber der inländischen Finanzverwaltung zur Rettung des Abzugs als Betriebsausgaben durch den Empfänger und Auftraggeber.

8 Bei grenzübergreifend erbrachten Dienstleistungen i. S. v. § 1 AStG oder DBA-Regeln nach Art. 9 OECD-Muster-DBA (s. auch Text-Abschnitt XVI und Fußnoten 52 u. 53) sollten zu einer realistischen Preisfindung und Beweislast grundsätzlich die hierzu entwickelten Standardmethoden zur Bestimmung von akzeptablen internen Verrechnungspreisen herangezogen werden (vgl. hierzu u. a. *Kaminski* in AStG-Komm. Strunk/Kaminski/Köhler, § 1 AStG Rz. 370 bis 383, mit Verweisen auf Verwaltungserlasse, zur Frage „Einzelabrechnungen“ oder „Umlagen“ mit Gewinnaufschlägen s. dort Rz. 368, zu gesonderten Verrechnungen Rz. 366).

9 Vgl. Pressemitteilung des IFO-Instituts v. 26. 9. 2017 aufgrund von Brancheninformationen und Konjunkturumfragen bei den Dienstleistern, der deutschen Industrie und Wirtschaft – Website des Instituts (Wohlraabe@ifo.de) oder DATEV-Dok.-Nr. 2003422.

10 BVerwG v. 23. 2. 2017 7-C-31/15, <http://www.bverwg.de/230217U7C31.15.0>, letzter Zugriff: 4. 12. 2017 oder DATEV-Dok.-Nr. 1661359.

11 Vgl. *Jung* in Callies/Ruffert, *EUV/AEUV*, 5. Aufl. 2016, *AEUV Art. 14*, Rn. 12.

12 Vgl. *Reidt/Schiller* in Landmann/Rohmer, *Umweltrecht*, Stand März 2010, § 2 UIG Rn. 21 f.

VI. Outsourcing von Dienstleistungen

Privatpersonen und vorwiegend Unternehmen lassen gerne wirtschaftliche Dienstbesorgungen durch andere, branchenkompetentere Dienstleister im Inland, aber häufig auch über die staatlichen Grenzen hinweg im Ausland erbringen. Dies bei Wirtschaftsbetrieben dann erst recht, wenn der neutral erscheinende Anbieter zugehörig zur inländischen oder zur grenzübergreifenden Unternehmensgruppe oder gar zum Konzern ist. Hierdurch können im Einzelfall durchaus eigene Ressourcen freigesetzt werden.

Gemessen am diesbezüglich fokussierten Umsatz als Regelinikator in dieser Servicesparte zählen solche nichtproduzierenden Zusammenschlüsse zu den wachstumsstarken Wirtschaftszweigen. Sie profitieren überdies vom gesteigerten ökonomischen Strukturwandel, aber auch von der stark ansteigenden Handhabung des professionellen Outsourcings¹³ in dieser Auftragsbranche.

Die deutsche FERI Trust GmbH in Bad Homburg, deren Leitmotiv es ist, vorrangig für private Auftraggeber (meist investment-partner, wie Banken oder Investment-Managing) systematisch Marktstrukturen und Markttrends aufzuspüren und zu erkennen, aber auch neu aufkommende Grundsatzthemen aufzugreifen, die zu innovativen und erfolgreichen Lösungen führen können und diese anschließend zu bewerten wie marktrealistisch zu analysieren, hat das Branchen-Rating¹⁴, die Vierteljahres-Trends an Marktdynamik sowie die Bonität an Dienstleistungen, die zugleich als spezifische Benchmarks für strategischen Planungen und Marktausblicke dienen, auch für das 4. Quartal 2017 für professionelle und unternehmensnahe Dienstleistungen jeder Art als „überdurchschnittlich ansteigend“ ausgewiesen¹⁵, folglich Tendenz weiter „zunehmend“.

Im Tätigkeitsbereich von Versicherungen wird ein „Outsourcing“ gem. § 32 VAG seit 2015¹⁶ sogar gesetzlich als zulässig angesehen.

Zu Outsourcing-Situationen bei Arbeitnehmern, die infolge ihrer Ausgliederung aus dem Unternehmen ihrer Arbeitgeber regelmäßig auswärts tätig werden, vergleiche die BFH-Entscheidung v. 9. 2. 2012¹⁷, wonach solche Dienstleister ihre Tätigkeit ab dem Zeitpunkt der endgültigen Ausgliederung in betrieblichen Einrichtungen eines Dritten ausüben, nicht anders als bei Arbeitnehmer, die ebenfalls auswärts, nämlich bei Kunden ihres Arbeitgebers, tätig werden. Allerdings werden i. S. dieses BFH-Urteils die arbeits- und dienstrechtlichen Beziehungen des Klägers zu seinem Arbeitgeber dabei meist nicht in der für Outsourcing-Fälle typischen Art und Weise endgültig beendet (dann Fortbestandes der Rechtsbeziehung zum Dienstherrn).

Die Dienstleistungen eines Outsourcing-Anbieters unterliegen grundsätzlich der inländischen vollen Mehrwertsteuer und ertragsteuerlich der Einkommen- bzw. der Körperschaftsteuer und darüber hinaus auch der Gewerbesteuer. Zur Förderung von Outsourcing-Leistungen auf dem Finanzsektor hat das Bundesfinanzministerium diese Art von Fremdleistungen i. S. v. sog. Front-Office-Funktionen, mit Ausnahme von Nebenleistungen (z. B. Erstellen von Kontoauszügen), inzwischen in Anlehnung an Art. 13 Teil B der 6. EG-Richtlinie (bestimmte Befreiungen von USt) auf dem Verwaltungswege (ohne die sonst erforderliche Zustimmung des BR) von der pauschalen inländischen Mehrwertsteuer freigestellt.¹⁸

Ein Nachteil einer Inanspruchnahme des Outsourcings ist allerdings die Abhängigkeit des Auftraggebers zum Dienstleister und mögliche Verletzung des Datenschutzes, denn je nach ausgelagerter Funktion oder Leistung erhält der Dienstleister unvermeidlich

Einblick in sensible private oder Firmendaten. Auch wird angeraten, Funktionen, mit denen man sich von anderen Unternehmen abhebt, generell nicht auf Dritte bzw. Dienstleister auszulagern, nur um vielleicht einige Kosten zu sparen.

- 13 „Outsourcing“ (Nutzung externer Ressourcen) bedeutet Auslagerung (Fremdbezug von Dienstleistungen) und bezeichnet die Abgabe von Unternehmensaufgaben und von Strukturen an externe Dienstleister. Es ist eine spezielle Form des beabsichtigten Fremdbezugs von bisher intern erbrachten Leistungen, wobei die abzuschließenden Verträge auch die Dauer und den Gegenstand der ausgelagerten Leistungen fixieren sollten. Gemeint sind dabei alle Aktivitäten, die zu einer Verlagerung von Leistungs- oder Teilerstellungen nach außen, auf fremde Dienstleister im In- oder Ausland führen. Dies gilt für zu erbringende Dienstleistungen in allen einschlägigen Branchen. Ein anderes klassisches Beispiel für eine Auslagerung ist das Facility-Management (Steuern von Aufgaben in der operativen Phase, bei Nutzungsänderungen wie z. B. logistisch ein Umzug, Umwidmungen, Modernisierungen, Sanierungen, Systemlösungen, marktkonformen Logistikkonzepten, Prozessablaufoptimierungen mit zukunftsweisenden Kommunikations- und Informationstechnologien, Datenverarbeitung, Kontenführung, Auslagerungen, Ausgliederungen, Betriebsübergaben etc.). Outsourcing kann auch in Form eines Joint Ventures erfolgen, und dies besonders im öffentlichen Sektor, in dem sich das Modell der Public Private Partnership (PPP) etabliert hat. Dabei können Markttestverfahren ökonomische Kriterien bereitstellen, die als Grundlage für ein Outsourcing zu dienen vermögen.
- 14 „Rating“ ist eine Methode von unabhängigen Ratingagenturen (z. B. der amerikanischen Unternehmen Moody's Investor Service und Standard & Poor's) zur Einstufung von Sachverhalten, Gegenständen oder Personen. Rating erfasst das Gesamtergebnis des Beurteilungsverfahrens der betrachteten Merkmale. Meist wird unter Rating das Ergebnis des gesamten branchenspezifischen Beurteilungsverfahrens verstanden. Ratings werden u. a. im Bereich des Marketings, des Finanz- und Bankwesens sowie der Soziologie und Psychologie eingesetzt. Im Bereich des Finanz- und Bankwesens dienen Ratings der Beurteilung von Finanzierungstiteln oder Wirtschaftssubjekten. Ratings von Finanzierungstiteln können sich sowohl auf Beteiligungs- als auch Forderungstitel beziehen. Bei Beteiligungstiteln wie z. B. Aktien gibt ein Rating auch Auskunft über die voraussichtliche Ertragskraft sowie über andere wichtige Merkmale des Emittenten, die Kauf-, Halte- oder Verkaufsempfehlungen dienen können. Ratings von Wirtschaftssubjekten stellen eine Einschätzung über deren allgemeine Zuverlässigkeit und Zahlungsfähigkeit dar. Weil beim Rating auch nicht öffentlich oder allgemein zugängliche Daten berücksichtigt werden, trägt seine Publizierung gerne zu einer höheren Informationseffizienz der Geld- und Kapitalmärkte bei. Darüber hinaus kann Rating zur Verbesserung des Unternehmensimages – auch von *Dienstleistern* – beitragen. International orientieren sich Aufsichtsinstanzen im Bank-, Börsen- und Versicherungswesen gerne an Ratings als unterstützendes Instrument bei der Wahrnehmung ihrer Überwachungsfunktionen. Gemäß der Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates v. 16. 9. 2009 (EG – Nr. 1060/2009) über Rating-Agenturen dürfen diese u. a. keine Beratungsdienstleistungen erbringen, müssen eine interne Kontrollstelle einrichten sowie alljährlich einen „Transparenzbericht“ veröffentlichen. Ratings stellen schließlich elementare Informations- und Instrumentalfunktionen für Auftraggeber, Investoren, Emittenten und Aufsichtsbehörden und damit eine wesentliche informatorische Grundlage für die Aktivitäten an den allgemeinen Märkten sowie den Finanzmärkten, aber auch hinsichtlich möglicher Ausfallrisiken dar.
- 15 FERI Trust GmbH in der FERI AG, Analyse im 4. Quartal 2017, u. a. in DATEV-Dok-Nr. 2208949; auch Wirtschaftsprüfer greifen gerne auf derartige Analysen für die Erstellung ihres individuellen Lageberichtes im Umfeld ihres geprüften Einzelunternehmens zurück.
- 16 Dieses Gesetz dient der Umsetzung der Richtlinie 2009/138/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 25. 11. 2009 betreffend die Aufnahme und Ausübung der Versicherungs- und der Rückversicherungstätigkeit (Solvabilität II) (ABl. L 335 v. 17. 12. 2009, 1), die zuletzt durch die Richtlinie 2014/51/EU (ABl. L 153 v. 22. 5. 2014, 1) geändert worden ist.
- 17 BFH v. 9. 2. 2012 VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827 oder HFR 2012, 717 sowie dessen Pressemitteilung hierzu v. 16. 5. 2012 oder DATEV-Dok-Nr. 0927862; vom BMF-Erlass v. 1. 11. 2012 zugleich für allgemein anwendbar erklärt.
- 18 Vgl. *Hahne*, UR 2005, 353 oder DATEV-Dok-Nr. 0856078, unter Widerlegung des anders lautenden Urts. des FG München v. 9. 3. 2005 3 K 5039/02, UR 2005, 377 (Leistungen eines EDV-Rechenzentrums); ferner *Hahne*, DStR 2008, 1957 zum BFH-Urt. v. 12. 6. 2008 V R 32/06, das diesbezüglich in Anlehnung an das EuGH-Urt. v. 5. 6. 1997 (C 2/95, DStR 1997, 688) eine Befreiung von der inländischen MWSt nach § 4 Nr. 8 lit. d UStG unter bestimmten Voraussetzungen durchaus für möglich erachtet.

VII. Spezielle landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Dienstleistungen

Einem neuerlichen Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf¹⁹ ist zu entnehmen, dass Dienstleistungen in landwirtschaftlichen und forstwirtschaftlichen Betrieben²⁰ im Inland und in der EU gewissen „Sonderregelungen“ unterliegen. Diese bestehen darin, dass bei voll oder mindestens überwiegend (270 Stunden im Monat) erbrachter Eigenleistungen eines eigenständigen Landwirts, auch ohne einen Einsatz von landwirtschaftlich typischen Arbeitsgeräten (Ausrüstungsgegenstände), die zu landwirtschaftlichen Fruchterzeugnissen führen²¹, im Inland – in Anlehnung an Art. 25 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL – nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als sog. Dienstleistungsumsätze unionsrechtskonform wohl nur eine bloße „Durchschnittsatzbesteuerung“ von 10,7 % der jeweiligen Bemessungsgrundlage angesagt ist²² (Obergrenze hierfür liegt nach deutschem USt-Recht, abweichend vom EU-Recht, bei rd. 52.000,- EUR).

Unter landwirtschaftlichen Dienstbesorgungen versteht man Dienstleistungen jeder erdenklichen Art auf typisch landwirtschaftlich genutzten Flächen²³, aber auch auf solchen von privaten Haushalten und privat unterhaltenen Gärten. Die Angaben hierzu gelten als landwirtschaftliche Flächenmaßeinheit für die Gesamtheit aller Ackerflächen, Wiesen und Weiden eines landwirtschaftlichen Betriebes, folglich als Summe der landwirtschaftlich oder gärtnerisch genutzten Flächen wie Ackerland, Grünland, Rebland, Obstanlagen etc. Zu den üblichen Ackerflächen werden überdies temporäre Weideflächen, Markt- und Gemüseärten und zeitlich begrenzte Brachflächen, zu Dauerkulturfleichen auch Ziersträucher, Obst- und Nussbaumanlagen sowie Weinflächen gezählt.²⁴ Die landwirtschaftlich genutzten Flächen sind unregelmäßig über das gesamte Bundesgebiet verteilt.²⁵

Sog. Lohnunternehmer sind Dienstleister, die gewerbliche Dienstleistungen für private Auftraggeber oder für andere Unternehmen gegen vereinbartes Entgelt erbringen. Sie erledigen gegen Rechnung verschiedenste Arbeiten, vor allem in der Land- und Forstwirtschaft.²⁶ Rechtlich gesehen erfüllen sie in aller Regel Werkverträge²⁷, bei dem sich ein Vertragsteil (*Dienstleister*) verpflichtet, ein bestimmtes *Werk* herzustellen gegen Bezahlung einer Vergütung (sog. Werklohn) durch den anderen Vertragspartner (*Besteller, Auftraggeber*). Vertragstypisch ist dabei der vertraglich normierte, geschuldete Erfolg, folglich ein konkreter Leistungserfolg. Die Dienstleister werden dabei aber keineswegs Eigentümer des Wirtschaftsgutes, an dem sie die jeweilige Dienstleistung erbringen. Dabei ist es unerheblich, ob das zu erstellende Werk eine Sache oder ein unkörperliches Produkt der Arbeit ist (z. B. ein Computerprogramm). Der rechtliche Werkbegriff in diesem Sinne umfasst materielle und immaterielle Sachen oder Wirtschaftsgüter, wie auch die Erfolgsergebnisse der in Auftrag gegebenen Arbeit oder Dienstleistung (vgl. § 631 Abs. 2 BGB, danach kann Gegenstand des Werkvertrags sowohl die Herstellung oder die Veränderung einer Sache als auch eines anderen, durch Arbeit oder Dienstleistung herbeizuführenden Erfolges sein).

VIII. Steuerlicher Sonderfall: Haushaltsnahe Dienstleistungen

Ein breites Spektrum an möglichen Dienstleistungen nehmen die sog. haushaltsnahen Besorgungen jeglicher Art in oder für privat

genutzten Haushaltungen im Inland einschließlich Zubehörräumen und Außenanlagen und die diesbezüglichen haushaltsnahen Handwerkerleistungen (u. a. für Erhaltungsmaßnahmen, Renovierungen, Modernisierungen) oder sonstige haushaltsnahen Beschäftigungen (z. B. Pflege- und Betreuungsleistungen, zuhause oder in Pflegeheimen) ein, soweit sie diesen nachweisbar unmittelbar dienen (Haushaltsbezug).²⁸ Dabei können auch mehrere, räumlich voneinander getrennte Orte dem Haushalt des Steuerpflichtigen zugeordnet werden. Dies gilt insbesondere für eine vom Steuerpflichtigen nachweislich zu eigenen Wohnzwecken genutzte Zweit-, Wochenend- oder Ferienwohnung.

Besonderheiten sind hierbei einkommensteuerliche Ermäßigungen nach § 35a EStG auf erhaltene Entgelte für bestimmte im Inland oder im sonstigen EU-Bereich ausgeführte, geringfügige Leistungen i. S. v. § 8a SGB IV (mit in den Absätzen gesetzlich normierten Aufzählungen und Erläuterungen) um 20 % (bei einem jährlichen Höchstbetrag i. H. v. 510,- EUR oder 4.000,- EUR für haushaltsnahe Dienste bzw. 1200,- EUR für Handwerkerdienste) auf nachweisbar privat gezahlte Lohnkosten. Dabei ist allerdings zu beachten, dass derartige Dienste durch die öffentliche Hand, die nach öffentlich-rechtlichen Entgeltvorgaben abgerechnet werden, nicht von den Steuerermäßigungen in § 35a EStG umfasst werden.²⁹

Die Entscheidung darüber, welche Positionen dabei im Rahmen einer jährlichen Einkommensteuererklärung berücksichtigt wer-

19 Nicht rechtskräftiges Urteil des FG Düsseldorf v. 10. 6. 2016 1 K 257/14 U, EFG 2016, 1209, DStRE 2017, 235 oder DATEV-Dok-Nr. 5019166, Revision beim BFH eingelegt (Az. dort: V R 8/17), unter Hinweis auf Abschnitt A 264 Abs. 1–4 UStR von 2008 (Durchschnittsatzbesteuerung).

20 Gleichmaßen auch breitgefächerte Dienstleistungen in Fischereibetrieben.

21 Im Urteilsfall Anbau von *Silomais* und *Kartoffeln* als Dienstleistungen für den Betrieb des Vaters (Futter für dessen Tiere) und auf den von seinem Vater, selbst landwirtschaftlicher Erzeuger (Milchviehbetrieb, Mästen von Vieh und Ackerbau), gepachteten Ackerflächen; nach diesem Urteil gehören „Dienstleistungen“, die ein landwirtschaftlicher Erzeuger zur Erzielung von landwirtschaftlichen Erzeugnissen alleine und mit seiner eigenen Arbeitskraft erbringt, zu den begünstigten landwirtschaftlichen Tätigkeiten i. S. d. im Text zu Fußnote 19 genannten EU-Richtlinie 77/388/EWG bzw. zu Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL.

22 Vgl. hierzu auch BFH v. 21. 1. 2015 XI R 13/13, BStBl. II 2015, 730 m. w. N.

23 Sie umfasst Ackerflächen, Dauerkulturfleichen und Dauerweideflächen, meist in Hektar-Flächen (ha) gemessen.

24 Der Anteil der land- und forstwirtschaftlich genutzten Fläche an der gesamten Landfläche von Deutschland liegt laut Statistischem Bundesamt bei ca. 48,0 % (Stand: Ende 2014).

25 Mehr als die Hälfte der landwirtschaftlichen Nutzfläche wird laut Erhebung des Deutschen Bauernverbandes aktuell von Betrieben mit einer Betriebsgrößenklasse von über 100 Hektar bewirtschaftet (Stand: Okt. 2016).

26 Z. B. Durchführen von Ernten, Düngungen, Pflanzenschutzmaßnahmen oder Bodenbearbeitungen jeder Art.

27 Werkverträge sind nach §§ 631 ff. des BGB ein Typ von privatrechtlichen Verträgen über den gegenseitigen Austausch von Leistungen.

28 Vgl. ausführliche Auflistungen an derartigen steuerbegünstigten Diensten und von Mustern für Bescheinigungen sowie von Zweifelsfragen hierzu BMF v. 9. 11. 2016 IV C 8 – S 2296-b/07/10003:008, BStBl. I 2016, 1213, das auch umfassend die aktuelle Rechtsprechung sowie bloße Vermittlungen von derartigen Dienstleistungen berücksichtigt.

29 Zum Gesamtkomplex dieser Art von Dienstleistungen vgl. auch die ausführliche Darstellungen mit tabellarischen Übersichten und wertvollen Beispielen bei *Lippross* Basiskommentar zum EStG, § 35a oder auszugsweise in DATEV-Dok-Nr. 0177844 sowie umfangreich wie übersichtlich ergänzend bei *Schneider*, Themenlexikon v. 1. 7. 2017 (58 Seiten), in DATEV-Dok-Nr. 0631036; bezüglich der Aufwendungen für Schornsteinfegerleistungen (Reinigungs- und Kehrarbeiten, Mess- oder Überprüfarbeiten, Feuerstättenbeschau und sonstige einschlägige Fachhandwerkerarbeiten) vgl. neuerlichen BMF-Erlass v. 10. 11. 2015 IV C 4 – S 2296 b/07/0003-007, BStBl. I 2015, 876, unter Hinweis auf BFH v. 6. 11. 2014 VI R 1/13, BStBl. II 2015, 481, aber auch Auflistung an steuerbegünstigten Dienstleistungen in TabInf. Steuer, Einkommensteuer, 2. Aufl. 2017, 6 u. 7.

den können, steht ausschließlich der zuständigen Finanzbehörde zu. Diese Steuerermäßigung kann – auch bei Vorhandensein mehrerer Wohnungen – insgesamt nur einmal bis zu den jeweiligen Höchstbeträgen gewährt werden.³⁰

Ausnahmen von diesen Steuerverminderungsmöglichkeiten sind „Barzahlungen“ an den Dienstleister und Berücksichtigung der diesbezüglichen Aufwendungen als Sonderausgaben bzw. als außergewöhnliche Belastungen beim inländischen Steuerpflichtigen. In dem vorgenannten BMF-Schreiben v. 9. 11. 2016 (Fn. 28) heißt es in Randziffer 50 zu den Barzahlungen auf die Hand:

„Die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt in der Regel durch Überweisung. Beträge, für deren Begleichung ein Dauerauftrag eingerichtet worden ist, die durch eine Einzugsermächtigung oder im SEPA-Lastschriftverfahren abgebucht oder im Wege des Online-Bankings überwiesen wurden, können in Verbindung mit dem Kontoauszug, der die Abbuchung ausweist, anerkannt werden. Das gilt auch bei Übergabe eines Verrechnungsschecks oder der Teilnahme am Electronic-Cash-Verfahren oder am elektronischen Lastschriftverfahren.

Barzahlungen, Baranzahlungen oder Barteilzahlungen können nicht anerkannt werden (BFH-Urteil vom 20. November 2008, BStBl 2009 II S. 307). Das gilt selbst dann, wenn die Barzahlung von dem Erbringer der haushaltsnahen Dienstleistung, der Pflege- und Betreuungsleistung oder der Handwerkerleistung tatsächlich ordnungsgemäß verbucht worden ist und der Steuerpflichtige einen Nachweis über die ordnungsgemäße Verbuchung erhalten hat oder wenn eine Barzahlung durch eine später veranlasste Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung ersetzt wird.“

Andererseits sind gemäß den Ausführungen in Randziffer 51 dieses Verwaltungserlasses nachgewiesene Zahlungen vom Konto eines Dritten (z. B. eines Verwandten oder Fremden zugunsten des Leistungsadressaten) an den Dienstleister, für dessen Besorgungen der Empfänger dieser Leistungen eine Rechnung erhalten hat, steuerunschädlich.

Die fehlerfreie Ausführung von in Rechnung gestellten Dienstleistungen sollten Handwerker entsprechend der Rz. 20 des Verwaltungserlasses auf Verlangen des Leistungsempfängers als Nachweis zur Verwendung für amtliche Zwecke eine Bescheinigung ausstellen. Bei Wohnungseigentümergeinschaften sollte nach Rz. 26 ein Nachweis von Handwerkerleistungen durch eine Bescheinigung des Verwalters erbracht werden, und zugleich über den Anteil des jeweiligen Wohnungseigentümers. Auch ein Mieter einer solchen Wohnung kann die Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Anspruch nehmen. Nach Rz. 45 muss aus der Bescheinigung auch hervorgehen, dass die Leistungen durch (fremde) Dritte korrekt ausgeführt worden sind und zu welchem Wert sie zusätzlich zum Mietwert der Wohnung als Arbeitslohn versteuert worden sind.

Nach einer neuerlichen Entscheidung des Landgerichts Berlin v. 18. 10. 2017³¹ hat auch ein Vermieter seinem Mieter in gewissem Umfang eine Bescheinigung über durch Dritte ausgeführte haushaltsnahe Dienstleistungen zu teilen. Auch müsse der Mieter danach die Möglichkeit erhalten, anhand der Betriebskostenabrechnung selbst zu ermitteln, welche Dienstleistungen im Einzelnen erbracht und welche Beträge dafür aufgewandt worden sind. Pauschalrechnungen müssten von ihm hierfür aufgeschlüsselt und der auf ihn entfallende Anteil der Dienstleistungen nachvollziehbar ausgewiesen werden.

IX. Dienstleistungen und Lohnfertigungen durch in- oder ausländische Betriebsstätten

Soweit Dienstleistungen als Haupttätigkeiten oder als bloße Lohnfertigungen durch verselbständigte Betriebsstätten (leistende Unternehmenseinheit) von auftragerteilenden Unternehmen oder Gesellschaft ausgeübt werden, sind die auszuhandelnden Vergütungen hierfür nach den Grundsätzen von Fremdvergleichspreisen zu bewerten, folglich nach den Preisen, die am einschlägigen Markt im In- oder Ausland unter unabhängigen Anbietern üblich sind.

Ist aber ein solcher Marktvergleichspreis bei allen Bemühungen darum nicht zu eruieren, könnte zur Entgeltsfindung hilfsweise auch die allgemein gültige Kostenaufschlagsmethode unter Berücksichtigung eines üblichen Gewinnaufschlags i. H. v. 5 bis allenfalls 10 % je nach Art und Umfang zu der erbringenden Leistungen angewandt werden. Soweit derartige Fremdbesorgungen nur als Nebenleistungen einer solchen Unternehmensgliederung anzusehen sind, würde jeglicher Ansatz an Gewinnaufschlägen auf die anzusetzenden Aufwendungen in einer solchen Bandbreite entfallen müssen.

Dies gilt gleichermaßen für im Inland für ausländische Stammhäuser tätige Betriebsstätten und vice versa für im Ausland agierende unabhängige Einheiten von inländischen Auftraggebern.

X. Dienstleistungen im und über das Internet

Hierunter werden Dienstleistungen verstanden, die auf elektronischem Wege über das Internet oder über ein vergleichbares Medium erbracht werden.³² Digital in Anspruch genommene oder erbrachte Dienstleistungen sind beispielsweise das Herunterladen oder die zeitliche Nutzung von Musik, Software oder Spielen. Auch mit dem sog. „Mini-One-Stop-Shop-Verfahren“³³ wurden neue, unkontrollierbare Anlaufstellen eröffnet. Dieses gesamte Online-Medium wird wegen fehlender Überwachungs- und Aufklärungsmöglichkeiten in solchen Massekontexten auch steuerrechtlich gerne schon als eine nutzbare Steueroase angesehen. Ansatzchancen ergeben sich hierbei allenfalls bei den Vermittlern (Produktmanagern, Providern) als unverdächtige Dritte.³⁴

30 Vgl. BFH v. 29. 7. 2010 VI R 60/09, BStBl. II 2010, 151.

31 LG Berlin v. 18. 10. 2017 18 S 339/16, Website des Gerichts oder DATEV-Dok-Nr. 0447271.

32 Zu USt-Fragen u. USt-Problemen hierbei: vgl. Grambeck, „Auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen – Eine Großbaustelle im Umsatzsteuerrecht“, § 3a Abs. 5 UStG n. F., NWB 2016, 3931 – oder Kurzform unter DATEV-Dok-Nr. 4072558 sowie Kußmaul, „Grenzüberschreitende elektronische Dienstleistungen in der USt“, ebenso zu § 3a Abs. 5 UStG n. F., DB 2016, 2566 oder Kurzform unter DATEV-Dok-Nr. 4072075 und Luther/Sailer, „Was sind eigentlich elektronische Dienstleistungen?“, ebenso zu § 3a Abs. 5 UStG n. F., an Privatpersonen erbracht, UR 2016, 81 oder Kurzform unter DATEV-Dok-Nr. 4069300, unter Zitierung des EUGH-Urt. v. 5. 3. 2015 C 479/13, DB 2015, 722, sowie BFH v. 1. 6. 2016 XI R 29/14, BStBl. II 2016, 905 oder DB 2016, 2093.

33 Lt. Mitteilung des Bundeszentralamt für Steuern in Bonn (BZSt) liegt für die „Mini-One-Stop-Shop“-Sonderregelung (USt-Vereinfachungsverfahren – Einzelheiten hierzu s. BZSt-Online-Portal) ab dem 1. 1. 2015 der umsatzsteuerliche Leistungsort bei Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernseh- sowie auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen an Nichtunternehmer in dem Staat, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist oder seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Damit erfolgt die Umsatzbesteuerung dieser Leistungen künftig einheitlich nicht mehr in dem Staat, in dem der leistende Unternehmer ansässig ist, sondern am Verbrauchsort.

34 Vgl. Kemper, „Das Internet als Steueroase bei digitalen Dienstleistungen“, UR 2017, 169 oder in Kurzform DATEV-Dok-Nr. 4072993.

Eine solche zivilrechtlich und steuerrechtlich (besonders umsatzsteuerrechtlich) vogelfreie Internetplattform stellt auch die App „YouTube-Kanal“ dar, bei welcher der Anbieter allenfalls an monetarisiert abrufbaren Filmen oder Videos verdienen kann.³⁵

XI. Bilanzmäßige Behandlungen von Verbindlichkeiten aus Dienstleistungen

Der üblicherweise verwendete Begriff Dienstleistungen betrifft meist gewerblich ausgerichtete Besorgungen für Dritte. Darunter versteht man persönliche wirtschaftliche Verrichtungen, die nicht der Erzeugung von Sachgütern dienen.

Mögliche Verbindlichkeiten, die sich aus solchen in Auftrag gegebenen, gewerblich veranlassten Dienstleistungen ergeben (z. B. Ansprüche auf Entfernung, auf Reparatur, auf Tausch, auf Rückgabe, besonders in den Bereichen Nachrichtenverkehr, Informationssektor [z. B. Auftragswerbungen, Markterschließungen], Transportwesen, Baubetreuung, Instandhaltung, Frachtverkehr, Übernahme von gefahrgeneigten Arbeiten, Handelsvertreter, Makler, Versicherungen, Treuhänder etc.) sind nach einer Entscheidung des BFH v. 11. 2. 1988³⁶ mit dem Betrag in der Bilanz zu passivieren, der den zum Erbringen der beauftragten Besorgung zu veranschlagenden Aufwendungen entspricht, dies sind folglich in aller Regel die Vollkosten.

Sonderfall: Nach der Entscheidung des Bundesgerichtshofes v. 16. 2. 2009³⁷ finden die Grundsätze einer verdeckten Sacheinlage auf Dienstleistungen (§ 19 Abs. 4 GmbHG n. F.), die ein GmbH-Gesellschafter nach Leistung einer Bareinlage entgeltlich erbringt, keine Anwendung, weil nach § 27 Abs. 2 2. Halbsatz AktG Verpflichtungen aus Dienstleistungen nicht Gegenstand von Sacheinlagen oder Sachübernahmen sein können, ein Grundsatz, der nach h. M. im GmbH-Recht gleichermaßen gilt. Überdies würde schon der Versuch einer Durchsetzung von Verpflichtungen aus dem Dienstleistungsspektrum erfahrungsgemäß große Schwierigkeiten bereiten.³⁸ Auch könne eine solche Verpflichtung mangels Einlagefähigkeit nicht als Ersetzung von Eigenkapital in der GmbH angesehen werden. Allenfalls könnte ein nicht erfüllter, aber dem Dienstleister als Gesellschafter zustehender Vergütungsanspruch bilanziell einen eigenkapitalersetzenden Charakter erlangen.

Nach dem neuen Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz v. 22. 7. 2015³⁹ (BilRUG, BGBl. v. 22. 7. 2015, anwendbar auf Geschäftsvorfälle ab dem 1. 1. 2016) sind u. a. Erlöse aus der Erbringung von Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie von sonstigen, direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern gesondert auszuweisen (§ 277 Abs. 1 HGB-BilRUG).

XII. Richtlinien der EU zu Dienstleistungen im Binnenmarkt

Nach Einschätzung der EU sind auch die Dienstleistungen der Motor des Wirtschaftswachstums und tragen in den meisten Mitgliedstaaten bis zu 70 % zum BIP und dem Beschäftigungsquotienten bei.

Die aktuelle EU-Dienstleistungsrichtlinie des Europäischen Parlaments und Rates v. 12. 12. 2006⁴⁰ gilt als eine Rahmenrichtlinie, d. h., sie umfasst grundsätzlich alle Dienstleistungen, die darin nicht ausdrücklich ausgenommen werden und nicht gesondert in anderen Gemeinschaftsrechtsakten geregelt werden. Der Anwendungsbereich der Dienstleistungsrichtlinie umfasst nicht

nur klassische Erbringer von wirtschaftlichen Dienstleistungen⁴¹, sondern grundsätzlich alle Dienstleistungen, die von einem in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Dienstleistungserbringer angeboten werden. (Art. 2 (1) der Richtlinie.) Der Begriff der Dienstleistungen wird darin weit definiert als „selbstständige Tätigkeiten, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden“ (Art. 4 Nr. 1 DL-RL).

Dieses Spektrum an Dienstleistungen wird jedoch durch eine Liste von spezifischen Ausnahmen eingeschränkt (Art. 2 (2)), die Gegenstand von besonderen Gemeinschaftsrechts- oder nationalen Vorschriften der Mitgliedstaaten sind.⁴² Die Richtlinie gilt danach beispielsweise nicht für Finanzdienstleistungen, Bankdienstleistungen, Kreditgewährung, Versicherungen, einschließlich Rückversicherung, Verkehrsdienstleistungen, Dienstleistungen von Leiharbeitsagenturen, Gesundheits- oder pharmazeutische Dienstleistungen, soziale Dienstleistungen im Einklang mit den im Bereich der von gemeinschaftlichen Wettbewerbsvorschriften gewährten Beihilfen und nicht im Zusammenhang mit Sozialwohnungen, der Kinderbetreuung und der Unterstützung von Familien sowie dauerhaft oder vorübergehend hilfsbedürftigen Personen, die vom Staat, durch von ihm beauftragte Dienstleistungserbringer oder durch von ihm als gemeinnützig anerkannte Einrichtungen erbracht werden und letztlich im gesamten Bereich der Steuern der Mitgliedstaaten.⁴³

Die von dieser Richtlinie umfassten Dienstleistungen zielen auf einen weiten Bereich von Tätigkeiten ab, die einem ständigen Wandel unterworfen sind. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs muss die Frage, ob bestimmte Tätigkeiten – insbesondere Tätigkeiten, die mit öffentlichen Mitteln finanziert oder durch öffentliche Einrichtungen erbracht werden – eine „Dienstleistung“ darstellen, von Fall zu Fall im Lichte sämtlicher Merkmale, insbesondere der Art, wie die Leistungen im betreffenden Mitgliedstaat erbracht, organisiert und

35 Vgl. *Dürr*, NWB 2016, 2420 oder in Kurzform DATEV-Dok-Nr. 4071181, m. w. N. sowie unter Hinweis auf § 3a Abs. 5 UStG als an sich in jedem Einzelfall „steuerpflichtige sonstige Leistungen“.

36 BFH v. 11. 2. 1988 IV R 191/85, BStBl. II 1988, 661 oder DB 1988, 1682; zitiert aus *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG-Komm. § 5 Rz. 331.

37 BGH v. 16. 2. 2009 II ZR -120/07, BB 2009, 973 oder DStR 2009, 809, m. w. N. zur darin zitierten, bejahenden Fachliteratur; Urteilsbesprechung hierzu von *Grob* in StX 2009, 365.

38 Der BGH verweist hierzu auf die §§ 887 u. 888 Abs. 3 ZPO.

39 BilRUG, BGBl. I 2015, 1245, Gesetz zur Umsetzung der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU v. 26. 6. 2013, anwendbar auf Geschäftsvorfälle ab dem 1. 1. 2016.

40 Umfangreiche EU-Dienstleistungsrichtlinie v. 12. 12. 2006 2006/123/EG über Dienstleistungen im Binnenmarkt, Amtsblatt der Europäischen Union v. 27. 12. 2006, DE S. L 376/16 bis L 376/68, Vorspann und Einzelregelungstext = 33 Seiten.

41 Wie z. B. Frisöre, IT-Spezialisten, Dienstleister im Baubereich und Handwerker etc.

42 Diese Ausnahmeregelungen sind erfolgt, um der Rechtsvereinheitlichung im Binnenmarkt bzw. bestimmten Gemeinschaftsrechtsakten im Bereich der Dienstleistungen Rechnung zu tragen, nach denen ein Dienstleistungserbringer einem anderen nationalen Recht als dem des Niederlassungsmitgliedstaates unterliegt. Den Mitgliedstaaten muss die Möglichkeit gelassen werden, in bestimmten Einzelfällen aus Gründen der Sicherheit der zu erbringenden Dienstleistungen, in Abweichung von den Bestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit, erforderlichenfalls geeignet erscheinende Maßnahmen gegenüber einem Dienstleister zu ergreifen, der in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist. Dies sollte jedoch nur bei Fehlen einer gemeinschaftlichen Harmonisierung möglich sein, ihm gegenüber solche Maßregeln zu ergreifen.

43 Die so gestalteten Dienstleistungs-Richtlinien tragen entscheidend dazu bei, das Grundrecht auf Schutz der Würde und Integrität des Menschen zu garantieren; sie sind Ausfluss der Grundsätze des sozialen Zusammenhalts und der Solidarität und sollten daher von dieser Richtlinie unberührt bleiben.

finanziert werden, beurteilt werden. Die Mitgliedstaaten werden andererseits aber keineswegs dazu verpflichtet, in Bereichen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse irgendwelche Maßnahmen der Liberalisierung ihrer Märkte und/oder der Privatisierung öffentlicher Dienstleistungsanbieter zu ergreifen (Art. 1 (2)). Zum Schutz von Arbeitnehmern in Dienstleistungsunternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, ist ferner wichtig, dass sowohl die „Richtlinie 96/71/EG“ über die Entsendung von Arbeitnehmern, als auch die „Verordnung EWG Nr. 1408/71“ über die Anwendung der Systeme der sozialen Sicherheit Vorrang gegenüber dieser Dienstleistungsrichtlinie haben (Art. 3 (1)).

Diese Richtlinie wurde am 27. 12. 2006 im EU-Amtsblatt als EG-Richtlinie veröffentlicht und ist seit der Umsetzung in jeweiliges nationales Recht durch die einzelnen Mitgliedstaaten ab dem 28. 12. 2009 wirksam. Den Herausgebern war als Leitsatz dieser Richtlinie wichtig, dass ein freier Markt, der die Mitgliedstaaten zwingt, Beschränkungen im grenzüberschreitenden Dienstleistungsverkehr abzubauen, bei gleichzeitiger größerer Transparenz und besserer Information der Auftraggeber, für die Verbraucher größere Auswahl und bessere Dienstleistungen zu niedrigeren und konkurrenzfähigeren Preisen bedeutet. Daher sei bei der Schaffung eines stabilen Binnenmarktes für Dienstleistungen von großer Bedeutung, auf Ausgewogenheit zwischen der Markt-Öffnung und dem Angebot öffentlicher Dienstleistungen sowie der Wahrung sozialer Rechte und damit der Rechte der Betroffenen zu achten. Diese Dienstleistungs-Richtlinie der EU aus 2006 spiegelt daher vorrangig einen „Verhaltenskodex“ (Mindestverhaltensnormen)⁴⁴ für die Ausgestaltung von Dienstleistungen jeder erlaubten Art, mit gewünscht rechtsverbindlichen Berufsregeln wider. Sie zielt daher auf gemeinschaftliche Rechtsinstrumente für die Schaffung eines greifbaren Binnenmarktes für Dienstleistungen. Für ein reibungsloses Funktionieren eines Binnenmarktes für grenzübergreifende Erbringungen von Dienstleistungen erscheint auch eine Zusammenarbeit der Verwaltungen über die Grenzen hinweg, z. B. im Wege von gesetzlich normierter Amtshilfe, unerlässlich, soweit schon möglich auf elektronischem Wege. Es ist daher wohl unverzichtbar, zur Steigerung der Dienstleistungsqualität klare und rechtsverbindliche Verpflichtungen der Mitgliedstaaten zu einer wirksamen Zusammenarbeit festzulegen, die sich auch auf den Austausch von Informationen über die Zuverlässigkeit der Dienstleistungserbringer beziehen sollten. Ein Zugang für Interessenten zu öffentlichen Registern und/oder Datenbanken über Dienstleistungserbringer und mögliche Dienstleistungen wäre dabei sicherlich recht hilfreich.

Diese Richtlinie betrifft vorrangig Dienstleistungserbringer, die in einem Mitgliedstaat niedergelassen sind und regelt folglich keine externen Aspekte. Sie zielt auch nicht auf Verhandlungen innerhalb internationaler Organisationen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS). Sie gilt auch nur für Dienstleistungen, die für eine angemessene wirtschaftliche Gegenleistung erbracht werden. Wesentliches Merkmal eines Entgelts liegt darin, dass es eine würdige und wirtschaftlich gebührende Gegenleistung für überzeugend erbrachte Dienstleistungen darstellt. Die erforderliche Genehmigung zum Tätigwerden sollte dem Dienstleistungserbringer überdies in der Regel die Aufnahme oder Ausübung der Dienstleistungstätigkeit im gesamten Hoheitsgebiet des Mitgliedstaats ermöglichen (Niederlassungsfreiheit). Die Evaluierung der Vereinbarkeit von festgelegten Mindest- und/oder Höchstpreisen mit der Niederlassungsfreiheit dürfe nur Preise betreffen, die von zuständigen Behörden spezifisch für die Erbringung von enumerativen Dienstleistungen festgelegt werden.

Auch solle gemäß dieser Richtlinie vermieden werden, dass Dienstleistungserbringern in Fällen, in denen die Dienstleistung

nicht ohne die Ausrüstungsgegenstände erbracht werden können, unnötige zusätzliche Kosten beispielsweise dadurch entstehen, dass sie andere Ausrüstungsgegenstände als die, die sie gewöhnlich verwenden, mieten oder kaufen müssen oder dass sie die Art und Weise, wie sie ihre Tätigkeit gewöhnlich ausüben, auf Verlangen erheblich ändern müssen.

Der Dienstleisters soll nach dieser EU-Richtlinie verpflichtet sein, ein Angebot in ausführlichen Informationsunterlagen über seine Tätigkeit – ggf. sogar auf elektronischem Wege und nach Möglichkeit unter Angabe seiner Website – zu gestalten und aufschlussreiche Angaben zu machen, die nicht nur für die allgemeine kommerzielle Kommunikation wie etwa seine Werbung, sondern auch für Dokumente gelten, die ausführliche Angaben über die angebotenen Dienstleistungen enthalten, einschließlich der Dokumentation auf seiner Website.

Die Gewährleistung einer hohen Qualität der angebotenen Dienstleistungen, insbesondere in Bezug auf die Informations- und Transparenzermittelnisse soll dabei im Vordergrund stehen. Dienstleistungserbringer sollen die Möglichkeit haben, auch multidisziplinäre Dienstleistungen anzubieten. Zur Erhöhung von Transparenz und Qualität der angebotenen und erbrachten Dienstleistungen sollten deren Bewertungen möglichst vergleichbare Kriterien zugrunde gelegt und die Bedeutung von Gütesiegeln und sonstigen Kennzeichnungen der Dienstleistungen unterstrichen werden. Diese Verhaltenskodizes sollten je nach Art der einzelnen Dienstleistungsberufe Bestimmungen über die kommerzielle Kommunikation in den reglementierten Berufen sowie die Standesregeln der reglementierten Berufe enthalten, die insbesondere die Wahrung der Unabhängigkeit, der Unparteilichkeit und des Berufsgeheimnisses gewährleisten sollen.

In 46 Einzel-Artikeln regelt diese EU-Richtlinie die gesamte Bandbreite an EU-weit gewünschten Voraussetzungen und Anforderungen an die zu erbringenden oder bereits erbrachten Dienstleistungen.⁴⁵ Kapitel V (mit Untertitel „QUALITÄT DER DIENSTLEISTUNGEN“) sowie darin Art. 22 (Informationen über die Dienstleistungserbringer und deren Dienstleistungen) und Art. 26 (Maßnahmen zur Qualitätssicherung) ist den Güteanforderungen an Dienstleistungen gewidmet.

XIII. Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zur EU-Dienstleistungsrichtlinie v. 12. 12. 2006 2006/123/EG

Nach dem Urteil des EUGH v. 14. 1. 2010⁴⁶ dienen auch EU-Regelungen wie diese EU-Dienstleistungsrichtlinie vom Dezember 2006 vorrangig der Bekämpfung unlauteren Wettbewerbs und unlauterer Geschäftspraktiken bei Werbungen für, bei Inanspruchnahmen von und beim Erbringen von Dienstleistungen. Denn unlauteres Wettbewerbsverhalten schade nicht unerheblich dem Erwerbsskampf zum Nachteil von Mitbewerbern, Anbietern und Auftraggebern.

⁴⁴ Dem Vorspann zur EU-Dienstleistungsrichtlinie v. 12. 12. 2006 2006/123/EG über Dienstleistungen im Binnenmarkt entnommen.

⁴⁵ Vgl. im Einzelnen den Richtlinien-text der EU-Dienstleistungsrichtlinie v. 12. 12. 2006 2006/123/EG, im Amtsblatt der Europäischen Union v. 27. 12. 2006, DE S. L 376/50 bis L 376/68 = 18 Seiten.

⁴⁶ EUGH v. 14. 1. 2010 C-304/08 auf einen Vorlagebeschluss des deutschen Bundesgerichts hin, Website des Gerichts oder DATEV-Dok-Nr. 0589692; vgl. hierzu auch Scherer, NJW 2010, 1849 u. Lettl, BB 2011, 2371.

XIV. Entgelte für zufriedenstellend erbrachte Dienstleistungen

Der Marktpreis für zu erbringende Dienstleistungen wird meist als Entgelt, häufig auch als Gebühr oder Marktzins oder gelegentlich sogar als Provision bezeichnet. Wie Sachgüter beinhaltet er in aller Regel auch eine übliche Gewinnspanne. Bei Leistungen einer öffentlichen Verwaltung reicht für die Entgeltlichkeit häufig aus sozialen Erwägungen die vollständige oder überwiegende Kostendeckung aus.

In der Summe der Werte der in einem Wirtschaftsjahr erwirtschafteten Güter, volkswirtschaftlich als sog. Bruttoinlandsprodukt bezeichnet, sind auch die Entgelte für alle in diesem Zeitraum erbrachten Dienstleistungen enthalten. Allgemein ist zu beobachten, dass der Trend an Dienstleistungsunternehmen und an auf diesem Gebiet tätigen und sich werbend präsentierenden Einzelpersonen spürbar zunimmt. Dies beeinflusst natürlich zugleich auch die Summe am jährlichen deutschen Bruttoinlandsprodukt, sodass die Teilbilanz an erbrachten Dienstleistungen darin überdies stark den Jahreszahlungsabschluss der exportbedingten Geldeinnahmen und der importbezogenen Geldflüsse beeinflusst.

XV. Steuerrechtliche Konsequenzen nach deutschem Steuerrecht

Alle Entgelte für erbrachte Dienstleistungen jeglicher Art sind nach den Grundsätzen des inländischen Einkommensteuerrecht und, soweit sie mit gewerblichem Gepräge veranlasst sind, auch entsprechend den Regeln des hiesigen Gewerbesteuerrechts zu versteuern.⁴⁷

Nach § 8 EStG gelten als steuerpflichtige Einnahmen (Überschusseinkünfte) alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG zufließen.⁴⁸ Einnahmen, die nicht in typischen Geldtransfers bestehen (z. B. Dienstleistungen, Sachbezüge, Waren, Wohnungsüberlassungen oder Kostgewährung), sind gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG – nach Abzug von möglichen Preisermäßigungen oder Freibeträgen – mit dem tatsächlichen Betrag, folglich dem Endpreis am Abgabeort anzusetzen. Gem. § 8 Abs. 3 EStG können bei einem Arbeitnehmer (Sonderfall) reine Dienstleistungen seines Arbeitgebers (wie Geschäftsbesorgungen, Darlehensgewährungen, Beratungen, Datenverarbeitungen, Vertragsabschlüsse mit Fremden etc.⁴⁹) um 4 % niedriger als der Fremden gegenüber übliche Endpreis bewertet werden.

Gemäß der Entscheidung des Finanzgerichtes Köln v. 16. 6. 2016⁵⁰ unterliegen Aufwendungen für Dienstleistungen, unabhängig davon, ob sie in persönlicher oder rein technischer Weise erbracht werden, nicht dem Hinzurechnungszwang zum Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG nach den Regelungen in § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG. Denn Rechte i. S. v. dieser Hinzurechnungsvorschrift sind nach der Begründung des Gerichts⁵¹ nur Immaterialgüterrechte sowie subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigen Vermögenswerten, die Nutzungsbefugnis enthalten.

XVI. Steuerrechtliche Auswirkungen nach den Bestimmungen mit dem Ausland

Bei Entgelten für im Ausland ausgeführte Dienstleistungen ist zu unterscheiden, ob diese Besorgungen in einem Land er-

bracht worden sind, mit dem die Bundesrepublik Deutschland völkervertraglich ein Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen (DBA⁵²) abgeschlossen hat oder nicht. In Fällen von Erbringungs-Ländern *ohne* ein solches Ertragsteuer-DBA würde in Deutschland für Einnahmen aus erbrachten Dienstleistungen durch inländische Steuerpflichtige das allgemein gültige Prinzip der Besteuerung von Welteinkünften⁵³ Anwendung finden.

Nach den DBA *mit* Erbringungs-Ländern sind solche Einnahmen aus der Erbringung von Dienstleistungen steuerrechtlich

- entweder nach Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-Muster-DBA (OECD-MA) als Unternehmensgewinne bzw. als Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit (Art. 14 alt, neuerdings von Art. 7 mitumfasst) aus dem Erbringungsland anzusehen, es sei denn, diese Dienstleistungen sind tatsächlich im anderen Vertragsland erbracht worden (Art. 7 Abs. 1 Satz 2),
- oder gem. Art. 9 OECD-MA unter verbundenen Unternehmen, mit steuerlichen Berichtigungsmöglichkeiten nach Fremdvergleich,
- oder entsprechend Art. 21 OECD-MA schlicht als „Sonstige Einnahmen“ im Sitz- bzw. Wohnsitz-Staat zu versteuern.

Bei der Ermittlung der realistischen Ertragssteuer auf erbrachte marktgängige Dienstleistungen⁵⁴ müssen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen oder bei berechtigten Erlösminderungen ggf., wie unter Fremden, Berichtigungen i. S. v. Tz. 23 des OECD-Kommentars zu Art. 7 OECD-MA vorgenommen werden.

Die steuerrechtlichen Modalitäten zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung von Einkünften aus erbrachten Dienstleistungen richten sich je nach dem Wortlaut des mit dem einzelnen Erbringungsland abgeschlossenen DBA entweder nach Art. 23

47 Vgl. auch die ertragsteuerlichen Hinweise im vorgenannten (Fußnote 19 – gegen Ende der Begründung), zur USt ergangenen, nicht rechtskräftigen Urteil des FG Düsseldorf v. 10. 6. 2016 1 K 257/14 U, EFG 2016, 1209, DStRE 2017, 235 oder DATEV-Dok-Nr. 5019166, Revision beim BFH eingelegt (Az. dort: V R 8/17), hierzu ebenso unter Hinweis auf Teile in Abschnitt A 264 Abs. 1 u. 3 UStR von 2008.

48 Hiermit sind folglich nicht derartige Einnahmen aus Gewerbebetrieb i. S. v. §§ 2 ff. u. 8 ff. GewStG gemeint.

49 Vgl. hierzu auch den Sonderfall im BFH-Urt. v. 4. 11. 1994 VI R 81/93, BStBl. II 1995, 338.

50 FG Köln v. 16. 6. 2016 13 K 1014/13, EFG 2016, 1718 oder DStZ 2016, 759 oder DATEV-Dok-Nr. 5019356, Revision beim BFH am 20. 9. 2016 eingelegt (BFH I R 55/16 – dort aktuell noch nicht entschieden).

51 Gemäß der Definition des BFH im Urteil v. 31. 1. 2012 I R 105/10, BFH/NV 2012, 996, der in § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG normierten Rechte; gleichlautend Rz. 33 im BMF-Erlass v. 2. 7. 2012, BStBl. I 2012, 654, m. w. N. an Fachliteratur.

52 Ertragsteuerliche DBA sind von der BRD über Jahrzehnte hin mit vielen Fremdstaaten abgeschlossen worden, auf der Grundlage der OECD-Muster-DBA in den jeweils aktualisierten Fassungen.

53 Demgemäß bei unbeschränkter (§ 1 Abs. 1 EStG) und bei erweiterter unbeschränkter Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG) als Steuerobjekt das gesamte Welteinkommen herangezogen wird. Hiergegen stehen Aspekte der Verteilungsgerechtigkeit unter den Staaten. In der Praxis wird keines dieser Prinzipien in Reinform angewendet (für beschränkte Steuerpflicht wird im Gegenteil vorwiegend das Quellenprinzip als Grundlage gesehen); dieses Nebeneinander würde im Ergebnis zur Doppelbesteuerung, d. h. mehrfache Belastung ein und desselben wirtschaftlichen Vorganges beim selben Steuerpflichtigen mit gleichartigen Steuern durch mehrere Abgabengewalten im In- u. Ausland führen. Dies gilt es zu vermeiden entweder durch einseitige Maßnahmen (in Deutschland z. B. durch Steueranrechnungen nach § 34c EStG, §§ 8b Abs. 1, 2, 26 KStG; § 9 Nr. 7 GewStG oder durch Abschlüsse von DBA, die sich in aller Regel an das vorgenannte OECD-Muster-DBA anlehnen.

54 Vgl. Tz. 7.2 der allgemeinen OECD-Guidelines von 2011 bzw. 2017 hierzu sowie in Deutsch die „OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen“, Neufassung 2011, 102 Seiten, u. a. recht vielseitig zu „legitimen Dienstleistungen“ u. zu „Due-Diligence-Risikoprüfungen“ zum Auftraggeber-, Kapitalmarkt- und Anleger-Gewährleistungsschutz durch Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Anwälte.

A OECD-MA (Befreiungsmethode) oder Art. 23 B (Anrechnungsmethode). In nicht genügend aufklärbaren Fällen müssten im Einzelfall zur weiteren Sachverhaltsklärung nach Art. 26 OECD-MA ein beiderseitiger Informationsaustausch angegangen oder als ultima ratio nach Art. 25 OECD-MA ein Verständigungsverfahren zwischen Vertretern beider DBA-Vertragsstaaten eingeleitet werden. Einzelheiten in den steuerlichen Handhabungen hierzu ergeben sich aus den jeweils anzuwendenden DBA-Regelungen.

Zum Sonderfall einer Besteuerung von Vergütungen für Finanzdienstleistungen innerhalb einer grenzübergreifenden Unternehmensgruppe sei auf die streitige Kommentierung zu § 8 Abs. 1 Nr. 3 und 7 AStG hingewiesen.⁵⁵

XVII. Fazit und Ausblicke

Dienstleistungen können breitgefächert auf vielen Tätigkeits- oder Wirtschaftsgebieten angeboten, angenommen und erbracht werden, allermeist gegen angemessene Entgelte. Nach den im Darstellungstext unter Abschnitt IV angeführten statistischen Beobachtungen und Erfassungen nehmen die Anzahl und das Spektrum der über die Jahrzehnte bereits erbrachten Dienstleistungen kontinuierlich zu.

Entgelte für Dienstleistungen jeder erdenklichen Art unterliegen unterschiedlichen Besteuerungsgesichtspunkten, je nachdem sie im Inland, in einem DBA-Land oder einem Land ohne den Abschluss eines die Doppelbesteuerung vermeidenden DBA erbracht worden sind. Entscheidungen hierüber sind tatsachen- und aufklärungsabhängig.

Die Fragen nach der korrekten Versteuerung der Entgelte hierfür, nach den nationalen bzw. den grenzübergreifenden internationalen Regelungen sowie kritisch nach dem jeweiligen Leistungsort bilden die Klammer um die Erbringung von Dienstleistungen vielfältigster Art und sicherlich auch zukunftsorientiert um mögliche diesbezügliche Erweiterungen sowie um angestrebte Modalitäten hiervon im In- und Ausland.⁵⁶

⁵⁵ Vgl. *Lehfeld in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG.Komm.*, § 8 AStG Rz. 97 u. 98, zu möglichen Kontroll- und Managementleistungen dort Rz. 96.

⁵⁶ So in Zukunft z. B. gewiss auch Nutzungen von im Internet angebotenen, dezentralen Buchungssystemen namens Bitcoins-Leistungen als Arbeits- oder Rechenvorgänge auf der Grundlage von digital genutzten Zusammenschlüssen von computergesteuerten Rechnern in einem Rechnernetz (dieser englische Begriff „*Bitcoins*“ steht zugleich für digitale Münzen bzw. Währungsangebote, als modernes Zahlungssystem aber doch jeweils unzureichend in geltende Zahlungsmittel).