

# BESTEuerung VON INFLUENCERN, YOUTUBERN UND BLOGGERN

MERKBLATT NR. 1882.3 | 05 | 2023

## INHALT

1. Einleitung
2. Umsatzsteuer
  - 2.1 Unternehmereigenschaft
  - 2.2 Kleinunternehmerregelung
  - 2.3 Entgeltlicher Leistungsaustausch
  - 2.4 Sachbezüge und Tauschgeschäfte
  - 2.5 Leistungsort
  - 2.6 Steuersatz
  - 2.7 Rechnungsstellung und Besteuerungsverfahren
  - 2.8 Multi-Channel-Networking und Leistungsketten
3. Einkommensteuer
  - 3.1 Einkünftequalifikation
  - 3.2 Einkünfteermittlung
  - 3.3 Grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle und Wegzug
4. Steuerabzug bei ausländischen Vertragspartnern (§ 50a EStG)
  - 4.1 Überblick
  - 4.2 Dem Steuerabzug unterliegende Leistungen
  - 4.3 Bemessungsgrundlage und Steuersatz
  - 4.4 Berücksichtigung von DBA-Vergünstigungen
5. Gewerbesteuer
6. Plattformen-Steuertransparenzgesetz

## 1. EINLEITUNG

„YouTuber“ laden selbst hergestellte Videos auf ein Videoportal oder eine Social-Media-Website hoch und erhalten dafür einen Anteil an den Werbeeinnahmen des Betreibers der Plattform. Diese Form der Monetarisierung von Inhalten („Content“) ist auch für Verfasser von Weblogs („Blogger“) und Produzenten von Podcasts geeignet. Einigen besonders beliebten Plattformnutzern gelingt es sogar, als „Influencer“ ein Stammpublikum auf der Plattform zu gewinnen sowie außerhalb der Plattform lukrative Werbe- und Lizenzverträge mit Dritten abzuschließen, die ihnen ein zusätzliches Einkommen bescheren. Dabei kann sich die Tätigkeit des Influencers darauf beschränken, dass er die zu bewerbenden Produkte lediglich als Requisiten in seinen Videos verwendet, ohne dafür offen zu werben (Schleichwerbung bzw. „product placement“). Üblich sind aber auch die Verlinkung zur Herstellerseite (z. B. Tap Tags auf Instagram), die Präsentation von Produkttests sowie die Herstellung semiprofessioneller Werbeclips, in denen das zu bewerbende Produkt in einem möglichst günstigen Licht gezeigt wird. In extremen Fällen mutiert der „Channel“ des Influencers zu einer Art Dauerwerbeseite, wobei sich die Höhe

der Werbeeinnahmen nach der Reichweite bzw. der Anzahl der Follower richtet (TKP = Tausend-Kontakt-Preis).<sup>1</sup> Und auf einigen Plattformen können die Follower des Influencers sogar kostenpflichtige (Zusatz-)Leistungen abonnieren („subscription“), was dem Influencer neben den Zahlungen des Plattformbetreibers und der Werbekunden eine dritte Einnahmequelle erschließt. In allen diesen Fällen ist die Grenze zur steuerlich relevanten Erwerbstätigkeit schnell überschritten. Dies wird nicht immer beachtet. Daher hat die Finanzverwaltung eine Kampagne gestartet, um die Influencer über ihre steuerlichen Pflichten aufzuklären.<sup>2</sup> Erfahrungsgemäß ist der Umgang mit Sachzuwendungen besonders fehleranfällig und stellt einen Schwerpunkt bei Außenprüfungen dar.<sup>3</sup> Zudem sind Plattformbetreiber oft im Ausland ansässig oder stellen zumindest den Kontakt zu ausländischen Geschäftspartnern her, sodass der selbstständige Plattformnutzer praktisch ab dem ersten Tag seiner Erwerbstätigkeit grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle hat. Unerwartete steuerliche Pflichten ergeben sich auch, wenn Unternehmen ausländische Influencer für eine Werbetätigkeit mit Inlandsbezug engagieren, was eine Verpflichtung zum Steuerabzug auslösen kann.

## 2. UMSATZSTEUER

### 2.1 Unternehmereigenschaft

Unternehmer ist, wer selbstständig und nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringt. Dabei genügt bereits die Absicht Einnahmen zu erzielen; ein Gewinnstreben bzw. eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich (§ 2 Abs. 1 UStG; Abschn. 2.1 Abs. 1 UStAE). Jedoch hat die Eröffnung eines **kostenlosen Plattform-Nutzerkontos**, das lediglich das Hochladen von Videos, Fotos oder Texten ermöglicht, ohne dass der Plattformnutzer an den Einnahmen des Plattformbetreibers beteiligt wird, mangels Erzielung von Einnahmen keine umsatzsteuerlichen Auswirkungen für den Plattformnutzer.<sup>4</sup> Dagegen liegt eine un-

- 1 Die höchsten Einnahmen erzielen daher sog. Mega-Influencer, die mindestens eine Million Follower haben.
- 2 Merkblatt „Ich bin Influencer. Muss ich Steuern zahlen?“, herausgegeben vom Bayerischen Landesamt für Steuern ([www.lfst.bayern.de](http://www.lfst.bayern.de)).
- 3 Danielmeyer/Hartwig, Influencer aus dem Blickwinkel der Außenprüfung, AO-StB 2022, 261.
- 4 Ein privater Plattformnutzer wird auch nicht etwa dadurch zum Unternehmer, dass er regelmäßig unentgeltliche Inhalte konsumiert und dabei in die Nutzung seiner persönlichen Daten einwilligt (Melan/Pfeiffer, DStR 2017, 1072, 1075).

ternehmerische Tätigkeit vor, wenn der Plattformnutzer wiederholt Inhalte erstellt und z. B. durch Eröffnung eines besonderen „Partnerkontos“ die Möglichkeit erhält, an den Werbeeinnahmen oder Nutzergebühren des Plattformbetreibers zu partizipieren.<sup>5</sup> Exemplarisch hierfür ist die Teilnahme am YouTube-Partnerprogramm (YPP), das es dem Plattformnutzer erlaubt, einen eigenen „YouTube-Channel“ zu betreiben, auf dem er seine Zielgruppe gezielt ansprechen kann.<sup>6</sup> Umstritten ist dagegen die umsatzsteuerliche Einordnung des wohl eher selten vorkommenden Falls, dass ein Plattformnutzer nur gelegentlich Inhalte erstellt, diese aber durch Eröffnung eines Partnerkontos nachhaltig monetarisieren kann.<sup>7</sup>

Ein Plattformnutzer übt seine Tätigkeit selbstständig aus, wenn ihm der Plattformbetreiber nur allgemeine Nutzungsbedingungen vorgibt und ihn nicht wie einen Arbeitnehmer in seine Unternehmensorganisation eingliedert. Schließt ein erfolgreicher YouTuber aber einen Exklusivvertrag mit einer Werbeagentur oder Vermarktungsgesellschaft ab, die nunmehr Inhalte, Auftritte und Arbeitszeiten festlegt, ist zu prüfen, ob ein (verdeckter) Arbeitsvertrag vorliegt. Auch ein **minderjähriger Plattformnutzer** ist als Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG einzuordnen, wenn er selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht handelt. Denn die Steuerrechtsfähigkeit erfordert keine zivilrechtliche Geschäftsfähigkeit;<sup>8</sup> die mögliche Unwirksamkeit des Partnervertrags steht der Besteuerung ebenfalls nicht entgegen (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AO). Dagegen sind „Corporate Influencer“, die offen Werbung für ihren Arbeitgeber betreiben, typischerweise Arbeitnehmer und keine selbstständigen Unternehmer.<sup>9</sup>

### 2.2 Kleinunternehmerregelung

Die Kleinunternehmerregelung gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG ist von großer praktischer Bedeutung. Viele Plattformnutzer erzielen nur geringe Einnahmen und können die gesetzlich vorgesehenen Erleichterungen in Anspruch nehmen, wenn ihr Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 22.000 € betragen hat und der Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. Der **Kleinunternehmer** schuldet grundsätzlich keine Umsatzsteuer und muss auch keine Voranmeldungen abgeben, jedoch darf er keinen Vorsteuerabzug geltend machen (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). Hat ein YouTuber oder Influencer aber hohe Anschaffungskosten für eine semiprofessionelle Videoausrüstung aufgewendet, kann die **Option zur Regelbesteuerung** vorteilhaft sein, um den Vorsteuerabzug zu eröffnen (§ 19 Abs. 2 Satz 1 UStG). Bei der Anwendung der Kleinunternehmerregelung auf YouTuber, Blogger etc. ist insb. Folgendes zu beachten:

- Ein Kleinunternehmer ist grundsätzlich zur Abgabe einer jährlichen **Umsatzsteuererklärung** verpflichtet,<sup>10</sup> auch wenn in

5 Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1743; Dürr, NWB 2016, 2420, 2421. Ein Plattformnutzer, der bereits Unternehmer ist (z. B. selbstständiger Künstler), muss die Erlöse aus der Monetarisierung von Videos ohnehin umsatzsteuerlich erfassen (Grebe, UStB 2017, 247, 249).

6 Der Plattformbetreiber zeigt den Nutzern dann Pre-Roll-Werbeclips und Bannerwerbung, die zielgerichtet ist und den persönlichen Interessen der Nutzer entspricht („Targeting“).

7 Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1743; Grebe, UStB 2017, 247, 249; A.A. Homuth, NWB 2018, 1891, 1900.

8 Müller, in: BeckOK UStG, 2021, § 2 Rz. 101.

9 Tödtmann/Kaufmann, DB 2023, 258; Kraft/Köster/Jungen, DB 2023, 283, 284.

10 BFH, Urt. v. 24.07.2013, BStBl. II 2014, 210; Schäfer, StB 2019, 267, 268.

der Praxis nicht alle Finanzämter die Abgabe einer Umsatzsteuererklärung verlangen.

- Empfängt der Kleinunternehmer eine sonstige Leistung von einem im Ausland ansässigen Unternehmer, schuldet er dafür die Umsatzsteuer (Übergang der Steuerschuldnerschaft gem. §§ 13b Abs. 5, 19 Abs. 1 Satz 3 UStG) und muss die Steuer in der Umsatzsteuererklärung angeben.<sup>11</sup> Beispiel: Ein YouTuber kauft von einem ausländischen Anbieter per Download ein Computerspiel, um anschließend Spielsequenzen für seinen Channel aufzuzeichnen oder live ins Internet zu streamen („Let's-Play-Videos“).
- Umsätze des Kleinunternehmers, deren **Leistungsort im Ausland** liegt, sind im Inland nicht steuerbar und werden bei der Prüfung des maßgeblichen Gesamtumsatzes nicht berücksichtigt.<sup>12</sup> Daher sind selbst hohe Umsätze eines Plattformnutzers unschädlich, wenn der Plattformbetreiber als Leistungsempfänger nachweislich im Ausland ansässig ist.
- Dagegen wirkt sich die Kleinunternehmereigenschaft im Ausland nicht aus.<sup>13</sup> Daher muss der ausländische Plattformbetreiber als Leistungsempfänger das Reverse-Charge-Verfahren anwenden.
- Rechnet der Plattformbetreiber gegenüber dem Plattformnutzer durch Erteilung von Gutschriften ab, darf in der **Gutschrift** keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden.<sup>14</sup>

### 2.3 Entgeltlicher Leistungsaustausch

Der Umsatzsteuer unterliegen u. a. sonstige Leistungen, die im Inland gegen Entgelt ausgeführt werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Die typische Leistung eines YouTubers oder Bloggers besteht in der eigenverantwortlichen Erstellung des digitalen Inhalts, den er anschließend auf die Plattform hochlädt. Aufgrund der **Nutzungsbedingungen** räumt er dem Plattformbetreiber ein **urheberrechtliches Nutzungsrecht** an der Videodatei bzw. dem Text ein. Dabei handelt es sich um eine sonstige Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9 UStG.<sup>15</sup> Die Tätigkeit eines Influencers, der sein eigenes Image vermarktet und an seine Werbekunden gesondert vergütete Leistungen wie z. B. Produktplatzierung oder die Erstellung von Werbeclips erbringt, fällt ebenfalls unter § 3 Abs. 9 UStG (**Werbeleistungen**). Die Gegenleistung besteht in der Auszahlung des Anteils an den Werbeeinnahmen durch den Plattformbetreiber („Share“) bzw. in der Zahlung der vereinbarten Vergütung seitens des Werbekunden oder Auftraggebers. Auch Vergütungen für **persönliche Auftritte außerhalb der Plattform** sind umsatzsteuerlich relevant (z. B. Teilnahme an einer Talkshow oder Produktvorstellung).

### 2.4 Sachbezüge und Tauschgeschäfte

Während die Plattformen Vergütungen ausschließlich in Geld auszahlen (Anteil an den Werbeeinnahmen), was eine einfache Ermittlung der Bemessungsgrundlage ermöglicht, erhalten Influencer und Blogger außerhalb der Plattform auch Sachleistungen von ihren Werbekunden. In der Praxis wird oft übersehen, dass diese **Sachbezüge und Tauschgeschäfte** ebenfalls der Umsatzsteuer unterliegen, wenn sich der Leistungsort im Inland befindet. Dabei sind aber verschiedene Sachverhalte zu unterscheiden: Stellt der Werbekunde dem Influencer ein Produkt zur Verfügung, das dieser gegen Zahlung eines Honorars in einem Video präsentieren, dann aber an den Werbekunden zurückgeben soll (z. B. eine sehr teure Luxusarmbanduhr), ist die kurzfristige

11 Dürr, NWB 2016, 2420, 2423.

12 Schüler-Täsch, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 19 Rz. 26.

13 BFH, Urt. v. 12.12.2019, V R 3/19, DStR 2020, 1050.

14 Dürr, NWB 2016, 2420, 2423.

15 Abschn. 3.1 Abs. 4 Satz 2 UStAE.

Nutzungsüberlassung des Produkts grundsätzlich nicht als zusätzliches Entgelt einzuordnen. Denn es handelt sich lediglich um eine Beistellung des Auftraggebers an den Influencer, die für die Erbringung der Werbeleistung erforderlich ist.<sup>16</sup>

Anders verhält es sich dagegen, wenn der Influencer das beworbene Produkt leihweise auch für eigene Konsumzwecke verwenden oder sogar nach Erbringung der Werbeleistung behalten darf.

**BEISPIEL** Ein Hersteller „schenkt“ dem Influencer ein teures Smartphone mit der Vorgabe, Bilder des Geräts auf Instagram zu posten, damit die Follower des Influencers zum Kauf des gleichen Geräts angeregt werden. Der reguläre Verkaufspreis des Smartphones beträgt 595 €.

In diesem Fall liegt nicht etwa eine Schenkung, sondern ein steuerpflichtiger **tauschähnlicher Umsatz** gem. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG vor, weil der Influencer eine sonstige Leistung erbringt (Werbeleistung) und als Gegenleistung einen Gegenstand erhält, den er behalten darf (Lieferung des Smartphones).<sup>17</sup> Das Entgelt für die Werbeleistung, d.h. die Bemessungsgrundlage für den eigenen Ausgangsumsatz des Influencers, entspricht grundsätzlich seinen Aufwendungen, die er für die Erlangung der Gegenleistung getätigt hat („subjektiver Wert“; § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG).<sup>18</sup> Liegen keine konkreten Aufwendungen vor, was typischerweise der Fall ist, weil der Influencer nur seine eigene (kostenlose) Arbeitskraft einsetzt, wird das Entgelt gem. § 162 Abs. 1 Satz 1 AO geschätzt; dabei ist die Umsatzsteuer stets herauszurechnen (im Beispiel also 500 €).<sup>19</sup> Nutzt der Influencer den erworbenen Gegenstand nach Erstellung der Werbefotos nicht mehr für unternehmerische Zwecke, sondern nur noch privat, muss er eine **unentgeltliche Wertabgabe** versteuern (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG).<sup>20</sup> Die Bemessungsgrundlage der Wertabgabe wird nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG ermittelt (Einkaufspreis 500 €). Ein tauschähnlicher Umsatz ist auch gegeben, wenn der Influencer für seine Werbeleistung eine sonstige Leistung erhält, also z.B. den Erwerb eines Computerspiels per Download, das der Influencer bewerben soll (Erbringung einer Werbeleistung im Tausch für eine elektronisch erbrachte Dienstleistung).

In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass Unternehmen bekannten Influencern hochwertige Gebrauchsgegenstände wie z.B. Kleidung ohne vorherige Absprache zusenden. Dabei besteht aber die unausgesprochene Erwartung, dass der Influencer den Artikel bewerben wird. Zeigt der Influencer den Artikel tatsächlich in einem seiner Videos, handelt es sich um einen durch konkludentes Handeln abgeschlossenen Werbevertrag. Die Werbeleistung des Influencers erfolgt im Rahmen eines Tauschgeschäfts und unterliegt der Umsatzsteuer.<sup>21</sup> Anders liegt der Fall aber bei geringwertigen Werbegeschenken und geringwertigen Warenproben des Unternehmens, die der Influencer ohne Erwartung einer Gegenleistung erhält (vgl. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG).

16 Zur Abgrenzung zwischen nicht steuerbarer Beistellung und tauschähnlichem Umsatz vgl. Scheerer/Wionzeck, DStR 2021, 1449 ff. Die Feststellungslast für einen steuerbaren Leistungsaustausch trägt jedenfalls das Finanzamt (Heine/Trinks, MwStR 2022, 797, 798).

17 Homuth, NWB 2018, 1891, 1899; Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1743, 1746.

18 Zur Bewertung von Tauschumsätzen vgl. BFH, Urt. v. 25.04.2018, BStBl. II 2018, 505.

19 Abschn. 10.5 Abs. 1 Satz 6 UStAE.

20 Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1743, 1747.

21 Ebenso Schäfer, StB 2019, 267, 268.

Umsatzsteuerlich relevant ist natürlich auch der Fall, dass der Influencer neben dem zu bewerbenden Gegenstand eine zusätzliche Vergütung erhält (**tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe** des Vertragspartners).<sup>22</sup> Die Bemessungsgrundlage für die Werbeleistung des Influencers entspricht dann der Summe der Werte der beiden Gegenleistungen.

**BEISPIEL** Ein Hotelier, der seinen Umsatz steigern möchte, spendiert dem Influencer ein „Wellness-Wochenende“ (regulärer Preis 1.190 €, die USt soll aus Vereinfachungszwecken 190 € betragen) und zahlt ihm zusätzlich eine Aufwandsentschädigung von 1.190 €. Der Influencer verpflichtet sich, die Reise mit Instagram-Fotos zu dokumentieren und in einem Blogpost positiv darzustellen.

Das Entgelt für die Werbeleistung des Influencers beträgt 2.000 € (1.000 + 1.000); die Steuer beläuft sich auf 380 €. Dabei ist das Entgelt der Tauschkomponente zu schätzen (regulärer Nettopreis der Reise 1.000 € zzgl. USt), weil der Influencer keine eigenen Aufwendungen für die Erlangung dieser Gegenleistung getätigt hat (Abschn. 10.5 Abs. 1 Satz 6 UStAE). Jedoch erfüllt der Hotelaufenthalt nicht den Tatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 9a UStG, weil der Influencer diese Gegenleistung von Anfang an nicht für die Verwendung in seinem Unternehmen bezogen hat.<sup>23</sup> Aus dem gleichen Grund muss aber auch der Vorsteuerabzug unterbleiben, falls der Hotelier dem Influencer eine Rechnung über den Aufenthalt ausgestellt hat.

Ein tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe liegt ebenfalls vor, wenn der Influencer ein Produkt bewirbt und dafür einen **Preisnachlass** erhält.

**BEISPIEL** Der Influencer speist im Grand Restaurant Schmal-kalden und postet von jedem Gang ein Foto auf Instagram. Der Inhaber des Restaurants gewährt ihm dafür einen Preisnachlass von 50 %.

Der Influencer erbringt eine Werbeleistung an den Inhaber des Restaurants, die aber nach der Vorstellung der Parteien nicht den Wert der erhaltenen Gegenleistung erreicht. Deshalb muss der Influencer als Ausgleich einen zusätzlichen Geldbetrag zahlen. Die Zuzahlung mindert das Entgelt für seine Werbeleistung (Abschn. 10.5 Abs. 1 Satz 8 UStAE).

**HINWEIS** Als Unternehmer ist der Influencer verpflichtet, Aufzeichnungen über seine Entgelte und unentgeltlichen Wertabgaben zu erstellen, damit das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen überprüfen kann (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Diese Verpflichtung umfasst die Bemessungsgrundlagen bei Tauschgeschäften und gilt ebenso – wenn auch in erleichterter Form – für Kleinunternehmer (§ 65 UStDV).

## 2.5 Leistungsort

YouTuber, Blogger und Influencer haben i. d. R. nur Vertragsbeziehungen mit anderen Unternehmern, bei denen es sich um Plattformbetreiber, Werbekunden oder Werbeagenturen handelt. Im **B2B-Geschäft** richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG, d.h. es ist der **Sitz des Leistungsempfänger-**

22 Homuth, NWB 2018, 1891, 1900.

23 Zuordnungsverbot gem. Abschn. 15.2c Abs. 1 Satz 2 UStAE. Vgl. auch BFH, Urt. v. 28.07.1994, V R 16/92, BStBl. I 1995, 274 (kein Eigenverbrauch des Empfängers bei Zuwendung einer Incentive-Reise als zusätzliches Entgelt). Vgl. zu der Problematik auch Schäfer, StB 2019, 267, 269.

gers maßgeblich (Satz 1) bzw. der Ort der Betriebsstätte, wenn die Leistung an eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers erbracht wird (Satz 2). Im Inland ausgeführte Umsätze unterliegen der deutschen Umsatzsteuer. Befindet sich der Leistungsort dagegen im Ausland, ist der Umsatz nicht im Inland steuerbar. Jedoch bereitet es bei **ausländischen Plattformbetreibern mit komplexen Konzernstrukturen** mitunter Probleme, den Vertragspartner zu identifizieren und dessen Ansässigkeit zu ermitteln.<sup>24</sup> Dabei ist große Sorgfalt geboten, denn gelingt der **Nachweis der Auslandsansässigkeit** des Leistungsempfängers nicht, gilt eine sonstige Leistung als im Inland erbracht.<sup>25</sup> Der Plattformnutzer muss daher die USt-IdNr. seines Vertragspartners abfragen, sich von Drittlandsunternehmen eine Unternehmerbescheinigung zusenden lassen (§ 61a Abs. 4 UStDV) oder durch andere geeignete Unterlagen dokumentieren, dass der Plattformbetreiber ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist (Abschn. 3a.2 Abs. 11 UStAE). Dabei ist zu beachten, dass ein nicht im Inland steuerbarer Umsatz steuerliche Pflichten im Ausland auslösen kann. Zwar gilt innerhalb der EU das Reverse-Charge-Verfahren für B2B-Dienstleistungen (Art. 196 MwStSystRL), weshalb sich der Leistungsempfänger im anderen Mitgliedstaat um die dortige Umsatzsteuer kümmern muss.<sup>26</sup> Demgegenüber können im **Drittlandsgebiet** weitreichende steuerliche Pflichten bestehen, über die sich der Plattformnutzer frühzeitig informieren sollte.

Einige Plattformbetreiber bieten bekannten Influencern neuerdings die Möglichkeit, neben der Teilhabe an den Werbeeinnahmen auch noch **Abogebühren oder Zuwendungen** von anderen Nutzern zu erhalten, die keine Unternehmer sind (Verbraucher). Hier ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob der Influencer überhaupt selbst Vertragspartner der Verbraucher wird und seine Leistungen direkt an diese erbringt. Denn handelt der Plattformbetreiber im eigenen Namen (Kommissionär) oder kommt die „Portalregelung“ gem. § 3 Abs. 11a UStG zur Anwendung, entsteht eine Leistungskette „Influencer -> Plattformbetreiber -> Nutzer“. Besteht jedoch ausnahmsweise eine direkte Leistungsbeziehung zwischen dem Influencer und dem nichtunternehmerischen Leistungsempfänger, handelt es sich für den Influencer um ein **B2C-Geschäft**.<sup>27</sup> In diesem Fall richtet sich der Leistungsort nach dem konkreten Leistungsinhalt: Der automatisierte entgeltliche Abruf von Videos, die bereits auf der Plattform gespeichert sind, stellt eine auf elektronischem Wege erbrachte sonstige Leistung gem. § 3a Abs. 5 UStG bzw. „elektronisch erbrachte Dienstleistung“ (eeD) gem. Art. 7 MwStVO dar. Der Leistungsort einer eeD befindet sich am Wohnsitz des Leistungsempfängers (§ 3a Abs. 5 Satz 1 UStG), sofern die Umsatzschwelle von 10.000 € überschritten wird. Anderenfalls richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG. § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG kommt auch zur Anwendung, wenn der Influencer eine interaktive, nicht automatisierte Leistung erbringt,

wie z. B. die Erteilung von persönlichen Ratschlägen im Chat mit dem Abonnenten. Handelt es sich bei der nicht automatisierten Leistung aber um eine unterhaltende bzw. unterrichtende Tätigkeit, bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG. Danach kommt es auf den Ort an, an dem die Leistung „tatsächlich erbracht“ wird. Dies ist im Fall der Übertragung einer Live-Darbietung über das Internet nicht der Ort, an dem sich der Zuschauer befindet, sondern grundsätzlich der Ort, an dem sich der leistende Unternehmer niedergelassen hat.<sup>28</sup> Dies gilt aber nur, wenn der Influencer selbst die unterhaltende Leistung an die Nutzer erbringt. Ist die Plattform in die Leistung eingeschaltet, soll nach Auffassung des MwSt-Ausschusses die Leistung dort erbracht sein, wo der Nutzer ansässig ist, wohingegen für die vorgeschaltete B2B-Leistung des Influencers an die Plattform der Sitzort der Plattform entscheidend ist.<sup>29</sup>

### 2.6 Steuersatz

Für die steuerpflichtigen Leistungen von YouTubern, Bloggern und Influencern gilt grundsätzlich der Regelsteuersatz von 19% (§ 12 Abs. 1 UStG).<sup>30</sup> Besteht die Leistung ausnahmsweise in der Einräumung oder Übertragung von Urheberrechten, kommt der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung (§ 12 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. c UStG). Dabei ist aber zu beachten, dass der ermäßigte Steuersatz bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen grundsätzlich ausgeschlossen ist; eine Ausnahme gibt es nur für E-Books und elektronische Zeitschriften (§ 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG).<sup>31</sup> Dies gilt auch für Leistungsketten mit elektronisch erbrachten Dienstleistungen.<sup>32</sup>

### 2.7 Rechnungsstellung und Besteuerungsverfahren

Macht ein Plattformnutzer von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch, schuldet er für seine Ausgangsumsätze im Inland keine Umsatzsteuer. Gleichwohl muss er grundsätzlich eine Umsatzsteuererklärung abgeben und etwaige Leistungen an ausländische Plattformbetreiber in der EU, die gem. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG im Inland nicht steuerbar sind, in der Anlage UR angeben (§ 18b Satz 1 UStG). Die Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung für diese Umsätze ist aber nicht vorgesehen (§ 18a Abs. 4 UStG). Der Kleinunternehmer darf in seinen Rechnungen keine Umsatzsteuer ausweisen. Bezieht er sonstige Leistungen von ausländischen Unternehmen, schuldet er als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer (§§ 19 Abs. 3 UStG, 13b Abs. 5 UStG). Für einen Plattformnutzer, der der Regelbesteuerung unterliegt, gelten keine Besonderheiten. Er kann u. a. unter den Voraussetzungen des § 20 Satz 1 UStG zur **Istbesteuerung** optieren, was einen weitgehenden Gleichlauf mit der einkommensteuerlichen Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermöglicht. Grundsätzlich besteht eine Pflicht zur Ausstellung von Rechnungen (§ 14 Abs. 2 Satz 1 UStG). In der Praxis wird bei Influencern seitens der unternehmerischen Leistungsempfänger oft mittels Erteilung einer Gutschrift abgerechnet (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG), was Fehler des Influencers vermeidet. Hat ein Influencer ausnahmsweise B2C-

24 Homuth, NWB 2018, 1891, 1900; Schäfer, StB 2019, 267, 268. Ein Beispiel ist der Google-Konzern, bei dem früher zwei verschiedene Unternehmen als Plattformbetreiber (YouTube LLC, USA) und Schuldner der Vergütung (AdSense-Programm der Google Ireland Ltd.) aufgetreten sind.

25 BFH, Beschl. v. 28.11.2017, DStR 2018, 297.

26 In diesem Fall darf der Plattformnutzer keine Umsatzsteuer ausweisen, wenn er die Leistung selbst gegenüber dem Plattformbetreiber abrechnet. Die Rechnung muss aber den Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten (§ 14a Abs. 1 Satz 1 UStG).

27 FG Düsseldorf, rkr. Urt. v. 04.03.2022, MwStR 2022, 819, bzgl. „Donations“ auf der Twitch-Plattform. Krit. dazu L'habitant, UR 2022, 922.

28 EuGH, Urt. v. 08.05.2019, C-568/17, MwStR 2019, 388 (Geelen); Grambeck, in: BeckOK UStG, § 3a Rn. 153. A.A. Stöbel/Vetter, UR 2021, 700, 705 (Besteuerung am Verbrauchsort).

29 Leitlinien der 118. Sitzung v. 19.04.2021. Dies ist nunmehr auch in Art. 54 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL geregelt, jedoch erst mit Wirkung ab dem 01.01.2025.

30 Zu Online-Klavierunterricht vgl. FG Münster v. 17.06.2021, EFG 2021, 1677.

31 Ausgenommen sind aber Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen aus Videos oder hörbarer Musik bestehen, sowie Werbung und jugendgefährdende Inhalte.

32 BFH, Urt. v. 03.12.2015, BStBl. II 2016, 858.

Umsätze im Ausland, für die nicht das Reverse-Charge-Verfahren gilt (z. B. eeD an ausländische Verbraucher), muss er sich für diese Umsätze im anderen EU-Mitgliedstaat registrieren lassen oder den deutschen One-Stop-Shop für an Verbraucher erbrachte sonstige Leistungen verwenden (§ 18j Abs. 1 UStG). Bei der Auftragsproduktion eines Videos für den Werbekunden entsteht die Steuer mit der Überlassung des Videos an den Auftraggeber, bei Lizenzverträgen mit Ablauf des jeweiligen Überlassungszeitraums.<sup>33</sup>

## 2.8 Multi-Channel-Networking und Leistungsketten

Plattformnutzer bzw. „Creators“, die die hohen Anforderungen eines plattformspezifischen Partnerprogramms nicht erfüllen oder sich auch außerhalb der Plattform umfassend vermarkten lassen wollen, können Distribution und Vermarktung ihrer Inhalte auf spezialisierte Unternehmen übertragen. Der **Marketingpartner** vertreibt dann die Inhalte über verschiedene Medienkanäle und akquiriert weitere Werbekunden, um die Einnahmen des Creators zu steigern („Multi-Channel-Network“). Die umsatzsteuerliche Behandlung richtet sich nach der konkreten Vertragsgestaltung. In einigen Fällen ist der Marketingpartner nur als Vermittler oder Vertreter des Creators tätig, der selbst Vertragspartner der Plattform wird. In der Praxis überwiegt aber das **Eigenhändlermodell**, bei dem der Marketingpartner Werbeleistungen, Auftritte und Rechteüberlassungen des Creators in seinem eigenen Namen und für eigene Rechnung an die Kunden erbringt. Der Creator wiederum gestattet dem Marketingpartner die Verwertung seiner Inhalte und verpflichtet sich, die vom Marketingpartner vereinbarten Auftritte zu absolvieren. Als Gegenleistung erhält er einen bestimmten Anteil an den Einnahmen des Marketingpartners. In diesem Fall erbringt der Creator grundsätzlich nur Leistungen an den Marketingpartner, der wiederum Leistungen an die Plattformen und Werbekunden erbringt.<sup>34</sup> Ist der Marketingpartner ein inländischer Unternehmer, befindet sich der Leistungsort für die sonstigen Leistungen des Creators gem. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG im Inland, auch wenn der Marketingpartner seinerseits Verträge mit ausländischen Plattformbetreibern abschließt.

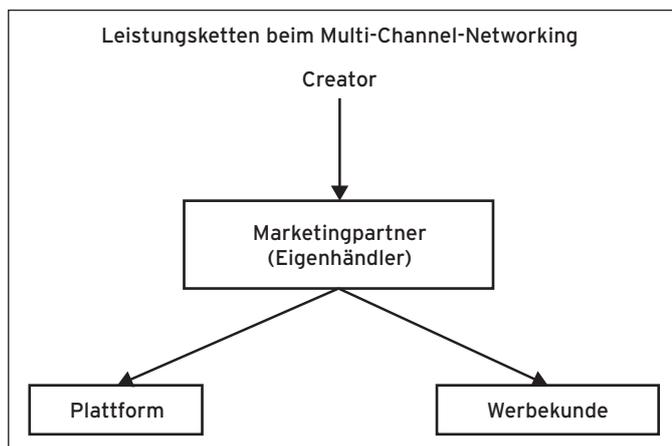


Abbildung 1

## 3. EINKOMMENSTEUER

### 3.1 Einkünftequalifikation

Ein Plattformnutzer bzw. Influencer, der als umsatzsteuerlicher (Klein-)Unternehmer einzuordnen ist, übt auch eine einkommen-

steuerlich relevante selbstständige Erwerbstätigkeit aus, sofern ihm nicht ausnahmsweise die Gewinnerzielungsabsicht fehlt bzw. ein Liebhabereibetrieb vorliegt.<sup>35</sup> Die Veröffentlichung von Fotos aus dem privaten Bereich des Influencers steht einer gewerblichen Tätigkeit nicht entgegen, da dieses Verhalten die Verbindung zu den Followern stärkt und letztlich der Steigerung des eigenen Marktwerts dient.<sup>36</sup> Denn aufgrund der Rechtsprechung der Zivilgerichte ist geklärt, dass die unternehmerische Tätigkeit eines Influencers zwei Stoßrichtungen hat.<sup>37</sup> Zum einen fördern Influencer den Wettbewerb ihrer Werbekunden oder Sponsoren. Zum anderen entwickeln sich erfolgreiche Influencer selbst zur „Marke“, deren Wert für ihre gewerblichen Werbekunden von ihrem Erfolg gegenüber den Followern abhängt.<sup>38</sup>

Für den Influencer besteht eine Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, wenn die Einkünfte – zusammen mit anderen Einkünften (z. B. als Arbeitnehmer) den jährlichen Grundfreibetrag übersteigen. Zudem ist die Aufnahme der Tätigkeit gem. § 138 Abs. 1 AO anzeigepflichtig.

Allerdings kann die Abgrenzung zwischen den **Einkünften aus selbstständiger Arbeit** (§ 18 EStG) und den **gewerblichen Einkünften** (§ 15 EStG) Probleme bereiten, was u. a. für die Gewerbesteuerpflicht relevant ist. Zwar bezeichnen die Plattformbetreiber ihre aktiven Nutzer gerne als „Creators“ („Schöpfer“). Daraus darf man aber nicht schließen, dass automatisch eine künstlerische oder schriftstellerische Tätigkeit vorliegt. Vielmehr ist wie folgt zu differenzieren: Übt der Plattformnutzer ohnehin einen **Katalogberuf** i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus, und sind seine Plattformaktivitäten gleichartig, gehören die Honorare zu den Einkünften aus selbstständiger Arbeit. Dies gilt z. B. für Weblogs/Podcasts von Journalisten und künstlerische Darbietungen von Musikern. Dagegen fallen Einkünfte aus **Marketing und Werbung** grundsätzlich in den gewerblichen Bereich.<sup>39</sup> Aus diesem Grund sind die Vergütungen, die ein Influencer für Schleichwerbung, positive Produktreviews und Werbeauftritte erhält, als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren. Dies gilt erst recht für Honorare für die Erstellung semiprofessioneller Werbeclips.<sup>40</sup> Ebenfalls gewerblich sind die Einnahmen eines YouTubers, der **Videospielsequenzen** postet oder kommentiert,<sup>41</sup> sowie Einnahmen aus der Monetarisierung von „**Life Hacks**“<sup>42</sup> und unterhaltenden Darbietungen. Vergütungen für Affiliate-Marketing und den Verkauf von Produkten über Instagram gehören ebenfalls in den gewerblichen Bereich.<sup>43</sup> Dagegen ist die Einkünftequalifikation bei Einnahmen aus der **Monetarisierung von künstlerischem, journalistischem oder schriftstellerischem Content über eine werbefinanzierte Plattform** nicht abschließend geklärt. Nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht führt die Teilnahme am YPP zwangsläufig zu gewerblichen Einkünften, weil es sich um Marketing und Werbung

35 Zur Liebhaberei z. B. bei Künstlern vgl. Homuth, NWB 2018, 1891, 1895.

36 Zur Abgrenzung zwischen unternehmerischer und privater Veranlassung der Aufwendungen von „Petfluencern“ vgl. Heine/Trinks, beck.digitax 2021, 386.

37 BGH, Urt. v. 09.09.2021, I ZR 90/20, GRUR 2021, 1400, „Influencer I“, Rz. 39 ff.

38 Glöckner, NJW 2021, 3427, 3429.

39 Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1691; Schäfer, StB 2019, 209, 212.

40 Zur Gewerblichkeit einer Tätigkeit als Werbefilmproduzent vgl. FG Köln, Urt. v. 25.04.2018, EFG 2018, 1212.

41 Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1691.

42 Videos oder Blogbeiträge, die nützliche Kniffe und Tricks enthalten.

43 Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 2021, 765, 766.

33 LfSt Bayern, VfG. v. 16.02.2021, MwStR 2021, 216.

34 Vgl. dazu BFH, Urt. v. 01.03.2018, DStR 2018, 1497 (Künstlerverleihgesellschaft, die persönliche Auftritte eines Künstlers im eigenen Namen und für eigene Rechnung anbietet).

handelt.<sup>44</sup> M.E. kommt es aber auch hier auf die konkret ausgeübte Tätigkeit des Plattformnutzers an, denn der Plattformnutzer verwertet seine Inhalte (z. B. Musikaufnahmen, Blogeinträge) nicht selbst im Rahmen von eigenen Werbeleistungen, die er an Dritte erbringt, sondern räumt dem Plattformbetreiber ein urheberrechtliches Nutzungsrecht am Inhalt ein. Ist der Inhalt das Ergebnis einer künstlerischen, journalistischen oder schriftstellerischen Tätigkeit, fallen auch die Nutzungseinkünfte unter § 18 EStG.<sup>45</sup> Ein Plattformnutzer, der sowohl Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (z. B. Nutzungsüberlassung seiner Werke an den Plattformbetreiber) als auch gewerbliche Einkünfte (z. B. Werbeauftritte) erzielt, übt eine **gemischte Tätigkeit** aus.<sup>46</sup> Die Einkünfte sind grundsätzlich aufzuteilen („Segmentierung“), sofern die Tätigkeiten nicht ausnahmsweise so eng miteinander verflochten sind, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen.<sup>47</sup> Im Fall des künstlerisch oder schriftstellerisch tätigen YouTubers, der dem Plattformbetreiber eine Lizenz zur Verwertung seiner Werke einräumt (Einkünfte i. S. d. § 18 EStG) und daneben mit Dritten Verträge über aktive Werbeleistungen abschließt (Einkünfte i. S. d. § 15 EStG), ergibt sich die Trennbarkeit schon aus dem Umstand, dass es sich um verschiedene Vertragspartner handelt. Gewerblich sind in diesem Fall nur die Werbeeinkünfte.

### 3.2 Einkünfteermittlung

Die gewerbliche Tätigkeit eines YouTubers oder Influencers erfordert i. d. R. keinen kaufmännisch eingerichteten Gewerbebetrieb, sodass keine handelsrechtliche Buchführungspflicht besteht. Daher kann der Gewinn aus Gewerbebetrieb grundsätzlich durch eine Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden; dies gilt ohnehin für Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Vergütungen, die sich ein Plattformnutzer auf sein **PayPal-Konto** auszahlen lässt, sind bereits im Zeitpunkt des Eingangs zugeflossen. Auf die spätere Weiterleitung auf das eigene Bankkonto kommt es nicht an.<sup>48</sup> Schwierig ist mitunter die Bestimmung des Zeitpunkts des Zuflusses, wenn der Plattformbetreiber dem Plattformnutzer keine regelmäßigen Gutschriften erteilt, sondern lediglich einen **Guthabenstand im Nutzerkonto** anzeigt. Hier ist anhand der AGB des Plattformbetreibers zu ermitteln, ob der Plattformnutzer bereits Verfügungsmacht über das Guthaben hat oder ob noch eine zusätzliche Bedingung eintreten muss, bevor die Auszahlung erfolgen kann (z. B. Herbeiführung der Fälligkeit der Vergütung durch Abruf seitens des Plattformnutzers). Hinsichtlich der Erfassung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben gelten keine branchenspezifischen Besonderheiten. Zwar berichten YouTuber und Influencer oft über Ereignisse im privaten Bereich. Jedoch sind die damit verbundenen Ausgaben i. d. R. betrieblich veranlasst, da es sich um Aufwendungen zur Gewinnung von Followern handelt, was wiederum den Werbewert des Influencers steigert. Jedoch dürfte es sich bei Kosten für die Nahrungsaufnahme immer um Kosten der privaten Lebensführung handeln, die gem. § 12 Nr. 1 EStG nicht als Betriebsausgabe abziehbar sind. Dies gilt auch für einen „Food-Influencer“, der im Auftrag seiner Kunden Lebensmittel und Restaurants bewirbt.<sup>49</sup>

Der kommerzialisierbare Teil des Namensrechts eines bekannten Influencers stellt ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlage-

vermögens dar.<sup>50</sup> „**Tauschgeschäfte**“ mit Geschäftspartnern müssen nicht nur bei der Umsatzsteuer, sondern auch im Rahmen der Einkommensteuer berücksichtigt werden.

**BEISPIEL** Ein Influencer oder Blogger erhält vom Hersteller ein teures Smartphone, das er in einem Video oder Blogbeitrag bewerben soll und anschließend behalten darf.

Es liegt eine Betriebseinnahme im Rahmen der Gewinnermittlung durch **Überschussrechnung** vor (§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG).<sup>51</sup> Sacheinnahmen eines Überschussrechners sind mit dem objektiven Wert, d. h. mit dem gemeinen Wert zu bewerten.<sup>52</sup> Das vereinbarte Wirtschaftsgut wird aufgrund der betrieblichen Veranlassung zunächst Betriebsvermögen. Will der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut nunmehr dauerhaft betrieblich nutzen, handelt es sich um Anlagevermögen, das mit Anschaffungskosten in Höhe des steuerlichen Werts der Sacheinnahme zu aktivieren ist oder im Fall eines GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG sofort wieder als Betriebsausgabe abgezogen werden darf (§ 4 Abs. 3 Satz 3 EStG). Nutzt der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut nach der Vereinbarung privat, liegt eine **Entnahme** aus dem Betriebsvermögen vor (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG), die mit dem Teilwert anzusetzen ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG; Beispiel: Der Influencer schenkt das Smartphone seiner Freundin).<sup>53</sup> Auch Nutzungsüberlassungen, die über eine Beistellung hinausgehen, sowie Sachzuwendungen sind zu erfassen. Im Unterschied zur umsatzsteuerlichen Sichtweise ist ein unmittelbarer Leistungsaustausch nicht erforderlich, denn es genügt bereits die betriebliche Veranlassung der Einnahme. Eine Ausnahme bildet die **Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen** gem. § 37b EStG. Hat der Geschäftspartner des Influencers eine Sachzuwendung bereits für den Influencer versteuert, d. h. die pauschale Steuer i. H. v. 30% übernommen, unterliegt diese Einnahme des Influencers nicht der Einkommensteuer (§ 37b Abs. 3 Satz 1 EStG).

**HINWEIS** Der Influencer sollte jeden Sachbezug nebst Bewertung dokumentieren, damit er sich nicht dem Risiko einer Schätzung aussetzt. Bescheinigungen über die Pauschalierung der Einkommensteuer gem. § 37b Abs. 3 Satz 3 EStG sind unbedingt aufzuheben.

### 3.3 Grenzüberschreitende Geschäftsvorfälle und Wegzug

Ein Plattformnutzer, der einen inländischen Wohnsitz hat, unterliegt der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, 9 AO). Jedoch werden ausländische Betriebsstättengewinne von der Steuer befreit, wenn das anwendbare DBA die Freistellungsmethode für Betriebsstättengewinne vorsieht (vgl. Art. 23A OECD-MA). Die Freistellung erfordert allerdings eine ausländische Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA, über die der Unternehmer Verfügungsmacht hat, oder einen abhängigen Vertreter i. S. d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA. Ein im Ausland ansässiger Plattformbetreiber, der die Videos oder Blogbeiträge des Plattformnutzers in seinem

<sup>44</sup> Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1691; Homuth, NWB 2018, 1891, 1897; Schäfer, StB 2019, 209, 212.

<sup>45</sup> Vgl. H 18.1 EStH zu Erlösbeteiligungen von ausübenden Künstlern.

<sup>46</sup> Ausführlich dazu Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 2021, 765, 769 f.

<sup>47</sup> H 16.5 EStH; Schäfer, StB 2019, 209, 212.

<sup>48</sup> Grebe, UStB 2017, 247, 248.

<sup>49</sup> Heine/Trinks, beck.digitax 2022, 2, 3.

<sup>50</sup> Hemmerich/Günther, DStR 2021, 2321, 2323; a. A. Klenk/Labus/Lindner/Orth, DStR 2023, 7, 10.

<sup>51</sup> Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1693; Schäfer, StB 2019, 209, 213.

<sup>52</sup> Homuth, NWB 2018, 1891, 1896; Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1693 (vgl. dort auch Verlosung des Smartphones unter den Abonnenten des YouTube-Kanals des Influencers).

<sup>53</sup> Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018, 1689, 1693; Schäfer, StB 2019, 209, 213 (mit weiteren Beispielen für Betriebseinnahmen von Bloggern und Influencern).

Datencenter speichert, begründet keine ausländische Betriebsstätte für den Plattformnutzer. Es fehlt an der erforderlichen Verfügungsmacht des Plattformnutzers über das Datencenter, das der Plattformbetreiber für sein eigenes Geschäft verwendet. Mangels Abhängigkeit erfüllt der Plattformbetreiber auch nicht die Voraussetzungen einer ausländischen Vertreterbetriebsstätte. Die Einkünfte sind daher im Inland zu versteuern. Ist der Plattformbetreiber nach dem ausländischen Recht verpflichtet, **Quellensteuer** einzubehalten, muss sich der Plattformnutzer auf der Grundlage des anwendbaren DBA aktiv um eine Ermäßigung oder Erstattung im anderen Staat kümmern.<sup>54</sup> Denn auf die deutsche Steuer werden nur ausländische Quellensteuern angerechnet, die in Übereinstimmung mit dem DBA erhoben werden und nicht erstattungsfähig sind (H 34c.5 EStH). Die Tätigkeit eines Influencers ist nicht unbedingt ortsgebunden und kann daher auch von „digitalen Nomaden“ ausgeübt werden. Jedoch bedarf ein Wegzug aus Deutschland vorheriger Planung. Verlegt ein Influencer seinen Wohnsitz in das Ausland, kommt es durch den Wegzug zur Realisierung der im inländischen Betriebsvermögen vorhandenen stillen Reserven einschl. des Werts des Persönlichkeitsrechts (§ 16 Abs. 3a EStG).<sup>55</sup> Auch nach dem Wegzug können aus dem Inland stammende Einkünfte des Influencers weiterhin der beschränkten Steuerpflicht gem. §§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 EStG unterliegen. Besonders sorgfältiger Planung bedarf der Wegzug in ein Niedrigsteuergbiet wie z.B. die Vereinigten Arabischen Emirate bzw. Dubai.<sup>56</sup> In diesem Fall greift die erweiterte beschränkte Steuerpflicht gem. § 2 AStG, wobei gewerbliche Einkünfte nur dann dem Ausland zugeordnet werden, wenn der Influencer nachweisen kann, dass er im Ausland tatsächlich über eine Betriebsstätte verfügt (§ 2 Abs. 1 Satz 2 AStG).

Ist der YouTuber oder Blogger ein Steuerausländer, entsteht eine beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG, wenn er inländische Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 EStG erzielt. Bei Einkünften aus Rechteüberlassungen sowie bei inländischen Auftritten ist der Vergütungsschuldner zur Erhebung der Steuer im Wege des Steuerabzugs gem. § 50a Abs. 1 EStG verpflichtet. Die Einzelheiten werden im folgenden Abschnitt dargestellt.

## 4. STEUERABZUG BEI AUSLÄNDISCHEN VERTRAGSPARTNERN (§ 50A EStG)

### 4.1 Überblick

Inländische Unternehmen erteilen zunehmend direkte Werbeaufträge an ausländische Influencer, was eine sehr zielgerichtete Werbung ermöglicht. Jedoch erfordert der Umgang mit ausländischen Influencern besondere Sorgfalt, weil die Vergütungen dem Steuerabzug gem. § 50a EStG unterliegen können. Das wird in der Praxis leider oft übersehen.

Der Steuerabzug ist eine Form der Steuererhebung im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 EStG. Steuerschuldner ist der Steuerausländer, der eine Vergütung erhält, die zu inländischen Einkünften i. S. d. § 49 Abs. 1 EStG führt. Jedoch ist der Vergütungsschuldner verpflichtet, den Steu-

erbetrag bei Auszahlung der Vergütung einzubehalten (§ 50a Abs. 5 Satz 1 und 2 EStG), die Steuer quartalsweise anzumelden und für Rechnung des ausländischen Influencers an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) abzuführen (§§ 50a Abs. 5 Satz 3 EStG, 73e EStDV). Die **Abzugsverpflichtung des Vergütungsschuldners** besteht grundsätzlich auch dann, wenn das deutsche Besteuerungsrecht durch ein DBA beschränkt bzw. ausgeschlossen wird (§ 50c Abs. 1 Satz 1 EStG). Hat der Vergütungsschuldner den Steuerabzug pflichtwidrig unterlassen, kann er selbst durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, d.h. er muss nachträglich für die Steuer des Influencers aufkommen (§ 50a Abs. 5 Satz 5 EStG). Bei leichtfertigen Pflichtverstößen drohen Bußgelder gem. §§ 379, 380 AO.

**HINWEIS** Im Fall der nachträglichen Inanspruchnahme hat der inländische Auftraggeber grundsätzlich einen zivilrechtlichen Erstattungsanspruch gegen den Influencer, weil er dessen Steuer (nach-)entrichtet hat. Jedoch lassen sich Erstattungsansprüche gegenüber Ausländern oftmals nicht durchsetzen. Inländische Unternehmen müssen ihr innerbetriebliches Kontrollsystem so ausgestalten, dass die Einhaltung und Überwachung der abzugsteuerlichen Pflichten sichergestellt wird.<sup>57</sup> Zudem darf und soll der Steuerabzug bereits in Zweifelsfällen vorgenommen werden,<sup>58</sup> d.h. der Auftraggeber muss sich nicht auf Diskussionen mit dem Steuerausländer einlassen.

Haben die Vertragsparteien abweichend von der gesetzlichen Regelung eine „**Nettvereinbarung**“ getroffen bzw. eine „**Gross-up clause**“ vereinbart, hat der Influencer zivilrechtlich Anspruch auf Auszahlung der gesamten Vergütung. In diesem Fall muss der inländische Auftraggeber die ursprünglich geschuldete Vergütung um die abzuführende Steuer erhöhen, die er auf diese Weise wirtschaftlich für den Influencer übernimmt. Der übernommene Steuerbetrag erhöht zugleich die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug.<sup>59</sup>

Der Steuerabzug betrifft aber nur bestimmte inländische Einkünfte im Zusammenhang mit inländischen Darbietungen und inlandsbezogenen Rechteüberlassungen (§ 50a Abs. 1 EStG), wohingegen sonstige Werbeleistungen mangels eines inländischen Anknüpfungspunkts keine Steuerabzugsverpflichtung auslösen. Im Hinblick darauf muss der Auftraggeber die vertraglich geschuldeten Leistungen des Influencers genau analysieren. Enthält der Vertrag mehrere trennbare Leistungen, die nur zum Teil dem Steuerabzug unterliegen, ist eine Aufteilung der Vergütung erforderlich („**gemischter Vertrag**“). Besondere Sorgfalt erfordern auch die Ermittlung der Bemessungsgrundlage, die Bestimmung des Steuersatzes sowie die Anwendung etwaiger DBA-Vergünstigungen.

54 Dies betrifft u.a. inländische YouTuber, die an Werbeeinnahmen beteiligt werden, die dem US-Geschäft von YouTube zuzuordnen sind. YouTube hat sich gegenüber dem US-Fiskus verpflichten müssen, eine US-Quellensteuer einzubehalten (Strocko, TNi 2021 [Vol. 10], 1604). Auf der Grundlage von Art. 12 DBA-USA hat ein deutscher YouTuber Anspruch auf volle Entlastung von der US-Quellensteuer.

55 Hemmerich/Günther, DStR 2021, 2321, 2328; a.A. Klenk/Labus/Linder/Orth, DStR 2023, 7, 12.

56 Keuper/Kölbl, IWB 2022, 503.

57 Vgl. dazu Schlotter/Pinkernell, in: Rübenstahl/Idler, Tax Compliance, 2018, 1173 ff.; speziell zur Tax Compliance in Bezug auf ausländische Influencer vgl. Scheerer/Wionzeck, DStR 2021, 1449, 1454 ff.

58 BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 10.

59 Zur Berechnung s. H50a.2 EStH. Dagegen wirkt sich die Umsatzsteuer, die mit der Leistung des Influencers verbunden ist, nicht auf die Bemessungsgrundlage des Steuerabzugs aus (BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 45). Es handelt sich um eine B2B-Dienstleistung mit Leistungsort im Inland (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG), für die der Leistungsempfänger selbst Steuerschuldner ist (Übergang der Steuerschuld gem. § 13b Abs. 5 UStG).

### 4.2 Dem Steuerabzug unterliegende Leistungen

Ausländische Influencer erbringen im Rahmen ihrer Werbetätigkeit für inländische Auftraggeber typischerweise folgende Leistungen:

- Schaltung von Bannerwerbung im eigenen Channel bzw. auf der eigenen Website des Influencers (Leistungstyp 1);
- Präsentation bzw. Nennung des zu bewerbenden Produkts des Auftraggebers in einem Podcast, Foto oder Blog, das der Influencer selbst erstellt und auf eine Plattform hochlädt (Leistungstyp 2);
- Anwesenheit des Influencers an einem vom Auftraggeber vorgegebenem Ort im In- oder Ausland, wobei der Influencer sich selbst filmt und das Video auf eine Plattform hochlädt (Leistungstyp 3);
- Einräumung des Rechts an den Auftraggeber, den Namen und Bildnisse des Influencers für allgemeine Werbezwecke nutzen zu dürfen (Leistungstyp 4);
- Einräumung des Rechts an den Auftraggeber, vom Influencer erstellte Fotos, Videos oder Blogposts für allgemeine Werbezwecke nutzen zu dürfen (Leistungstyp 5);
- Mitwirkung des Influencers bei einem Event oder in einem Werbevideo, das der Auftraggeber des Influencers durchführt bzw. produziert (Leistungstyp 6).

Die Schaltung von Bannerwerbung (Leistungstyp 1) ist ein Unterfall der automatisierten **Onlinewerbung**. Es handelt sich um einen Werkvertrag im Bereich der Auftragswerbung, der nach h.M. keinen Steuerabzug auslöst.<sup>60</sup> Die Präsentation bzw. Nennung des Produkts des Auftraggebers in einem Foto oder Blogpost einschl. des „product placement“ (Leistungstyp 2) stellt ebenfalls eine gewerbliche Werbeleistung des Influencers dar.<sup>61</sup> Es handelt sich um gewerbliche Einkünfte gem. § 15 EStG, die nur in dem Ausnahmefall des Bestehens einer inländischen Betriebsstätte oder der Einschaltung eines inländischen ständigen Vertreters eine beschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG auslösen können. Ohne einen solchen Inlandsbezug sind schon keine inländischen Einkünfte gegeben, weshalb sich auch die Frage des Steuerabzugs erübrigt. Gleiches gilt grundsätzlich auch für die Präsentation bzw. Nennung von Produkten in einem Werbespot, den der Influencer nach den Vorgaben des Auftraggebers selbst erstellt und auf eine Plattform hochlädt (gewerbliche Werbeleistung).<sup>62</sup>

Allerdings ist bei **Plattform-Videos**, in denen dem Auftritt des Influencers eine eigenständige Bedeutung zukommt (Leistungstyp 3), eine differenzierte Betrachtung erforderlich. Zwar könnte nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht auch diese individuelle Form der elektronischen Onlinewerbung ausnahmslos unter das BMF-Schreiben vom 03.04.2019<sup>63</sup> fallen, sodass Vergütungen für Influencerwerbung keinen Steuerabzug auslösen würden.<sup>64</sup> Jedoch kann es sich nach den Umständen des Falles auch um eine „**mittelbare öffentliche Darbietung**“ des Influencers handeln, die eine Verpflichtung zum Steuerabzug gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG auslöst, wenn der Influencer das Video im Inland aufgenommen hat und

die Aufnahme zum Zweck der zeitversetzten öffentlichen Wiedergabe einer unterhaltenden Darbietung erfolgt ist.<sup>65</sup>

**BEISPIEL** Der Influencer soll für die Produkte eines Textilherstellers werben. Er filmt sich selbst dabei, wie er Kleidung im inländischen Factory-Outlet des Auftraggebers anprobiert und dabei lustige Kommentare von sich gibt. Anschließend postet er das Video in seinem Channel.

Vertreter der Finanzverwaltung gehen im Fall des Auftritts des Influencers in einem Video, das er selbst im Inland aufgenommen hat, ohne Weiteres von einer inländischen Darbietung aus. Zur Begründung wird angeführt, dass die Anforderungen an eine unterhaltende bzw. ähnliche Darbietung nicht sehr hoch seien.<sup>66</sup> Insoweit genüge es bereits, wenn etwas gezeigt oder vorgeführt werde, das unterhaltenden Charakter habe.<sup>67</sup> Dagegen unterliegt die Vergütung für die Erstellung eines unterhaltenden Werbevideos, das der Influencer im Ausland aufgenommen und auftragsgemäß selbst auf die Plattform hochgeladen hat, mangels Inlandsbezugs nicht dem Steuerabzug gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG. Denn eine Darbietung wird immer an dem Ort ausgeübt, an dem sich der Darbietende während der Darbietung befindet.<sup>68</sup> Der Umstand, dass sich die Zuschauer bzw. die Zielgruppen der ausländischen Darbietung im Inland aufhalten, vermag den erforderlichen Inlandsbezug ebenfalls nicht zu begründen.<sup>69</sup>

In Abgrenzung zu den streitanfälligen Plattform-Videos ist die entgeltliche **Einräumung von Nutzungsrechten** am Namen bzw. Bildnis des Influencers für Werbezwecke des Auftraggebers (Leistungstyp 4) ein klarer Fall des Steuerabzugs. **Persönlichkeitsrechte** werden als „Rechte“ i.S.d. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG eingeordnet.<sup>70</sup> Es handelt sich daher um inländische gewerbliche Einkünfte des Influencers aus der Nutzungsüberlassung von Persönlichkeitsrechten gem. §§ 12 BGB, 22 KunstUrhG, die in der inländischen Betriebsstätte des Auftraggebers verwertet werden (§§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG). Ebenfalls eine steuerabzugspflichtige Rechteüberlassung ist gegeben, wenn der Influencer seinem inländischen Auftraggeber das Recht einräumt, die von ihm erstellten Videos, Fotos oder Blogposts für Werbezwecke zu verwerten (Leistungstyp 5). Diese Werke sind als Laufbilder, Lichtbilder oder Sprachwerke nach dem Urheberrechtsgesetz geschützt, was im Fall der Einräumung von **urheberrechtlichen Nutzungsrechten** z.B. zur Wiedergabe auf anderen Plattformen oder zur Ausstrahlung im Werbefernsehen

65 Pinkernell/Schlotter, FR 2020, 681, 689; Höppner, PISTB 2021, 22, 25.

66 Wendl, Bericht zum Webinar „Praxisfälle zu § 50a EStG“ am 03.09.2020, IStR 2020, Heft 19, Umschlagseite III f. Schlotter/Koch, StbJb 2019/2020, 751, 794.

67 BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 17. In diesem Zusammenhang ist auf ein Urteil des FG Köln v. 15.02.2018 (2 K 2612/16, IStR 2019, 429) hinzuweisen, wonach auch die Appearance Fee, die ein Prominenter für das Abschreiten des roten Teppichs bei einer Veranstaltung erhalten hat, dem Steuerabzug für inländische Darbietungen unterliegt.

68 BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 18.

69 Der Tatbestand der Verwertung einer ausländischen Darbietung im Inland gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG ist nicht erfüllt (Höppner, PISTB 2021, 22, 24 f.). Ebenso wenig ist eine passive Nutzungsüberlassung von (Werbe-)Rechten an den inländischen Auftraggeber gegeben, denn es handelt sich um eine aktive Werkleistung des Influencers (Pinkernell/Schlotter, FR 2020, 681, 689).

70 BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 22.

60 BMF-Schr. v. 03.04.2019, BStBl. I 2019, 256; Baumann/Gilson, DStR 2019, 2178, 2180; Pinkernell/Schlotter, FR 2020, 681, 689 m. w. N.; a. A. Hruschka, IStR 2019, 88.

61 Pinkernell/Schlotter, FR 2020, 681, 689.

62 Höppner, PISTB 2021, 22, 23.

63 BStBl. I 2019, 256.

64 Busemann/Gilson, DStR 2019, 2178, 2180.

den Steuerabzug gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG auslöst (§ 73a Abs. 2 EStDV i. V. m. §§ 95, 72 UrhG oder § 2 Abs. 1 Nr. 1 UrhG).<sup>71</sup>

**HINWEIS** In der Praxis wurde früher angenommen, dass der Erwerb ausschließlicher bzw. unbefristeter Verwertungsrechte gegen Einmalzahlung nicht dem Steuerabzug unterliegt („Rechtekauf“). Jedoch hat der BFH klargestellt, dass es sich auch in den Fällen des „Total Buy-out“ von Urheber- oder Persönlichkeitsrechten immer nur um eine befristete Nutzungsüberlassung handelt.<sup>72</sup>

Ist der Influencer nicht selbst Hersteller des Werbematerials, sondern beschränkt er sich darauf, gegen Zahlung einer Gage im Rahmen einer Werbeveranstaltung oder einer Videoproduktion des inländischen Auftraggebers aufzutreten (Leistungstyp 6), müssen sowohl der Darbietungs- als auch der Rechteüberlassungstatbestand geprüft werden: Erfolgt der **Auftritt im Inland** und hat er zumindest auch unterhaltenden Charakter, handelt es sich um eine inländische Darbietung des Influencers, die eine Verpflichtung zum Steuerabzug gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG auslöst. Der Steuerabzug erfasst auch Vergütungen für die mit dem Auftritt unmittelbar zusammenhängenden (Werbe-)Leistungen des Influencers wie z. B. die Teilnahme an einer Autogrammstunde oder Interviews im Anschluss an die Darbietung.<sup>73</sup> Die zusätzliche Einräumung von entgeltlichen Nutzungsrechten am Persönlichkeitsrecht des Influencers, die typischerweise im Vertrag enthalten ist, und die Erstellung von Fotos bzw. Videoaufnahmen durch den Veranstalter betrifft, fällt – sofern ihr überhaupt eine eigenständige Bedeutung zukommt – unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d i. V. m. § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG und unterliegt ebenfalls dem Steuerabzug (Verwertung einer inländischen Darbietung im Inland). Befindet sich der Auftrittsort dagegen im Ausland, muss in einem ersten Schritt geprüft werden, ob die Vergütung nur für den Auftritt oder auch für eine Rechteüberlassung gezahlt wird. Ist die Vergütung ausschließlich dem Auftritt zuzuordnen, handelt es sich insg. um eine nicht abzugsteuerpflichtige ausländische Darbietung. Entfällt dagegen ein Teil der Vergütung auf die Nutzungsüberlassung von Persönlichkeitsrechten, was insb. bei prominenten Influencern in Betracht kommt, liegt ein gemischter Vertrag vor, der sowohl eine nicht abzugsteuerpflichtige ausländische Darbietung als auch eine abzugsteuerpflichtige Überlassung von Persönlichkeitsrechten gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG i. V. m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG beinhaltet.<sup>74</sup> Ähnliche Aufteilungsprobleme ergeben sich beim **Streaming** einer Darbietung über das Internet.<sup>75</sup>

71 Räumt der Influencer seinem Auftraggeber Rechte an einem Video ein, das eine von ihm im Ausland ausgeübte Darbietung zeigt, entsteht eine Anwendungskonkurrenz zwischen § 50a Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 EStG (ausf. dazu Pinkernell/Schlotter, FR 2020, 681, 690).

72 Ur. v. 24.10.2018, BStBl. II 2019, 401; Ur. v. 24.10.2018, BFH/NV 2019, 522. Zu Persönlichkeitsrechten vgl. BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 23.

73 BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 31.

74 Pinkernell/Schlotter, FR 2020, 681, 690.

75 Ausführlich zum Streaming in- und ausländischer Auftritte Holthaus, ISR 2021, 377.

**HINWEIS** Erteilt ein inländisches Unternehmen fortlaufend ähnliche Werbeaufträge an ausländische Influencer, die mehrere der genannten Leistungstypen umfassen, sollte es einheitliche Vertragsmuster verwenden. Anderenfalls ergeben sich im Laufe der Zeit Widersprüche bei der Aufteilung der Vergütungen, die später einen Aufgriff im Rahmen der Betriebsprüfung verursachen können. Zudem sollten die Einzelheiten des Steuerabzugs vorab in einer Steuerklausel geregelt werden.

Prominente ausländische Influencer schließen Werbeverträge oftmals über eine **zwichengeschaltete ausländische Kapitalgesellschaft** ab. Fungiert diese Kapitalgesellschaft aber lediglich als Vermittler bzw. Vertreter für den Influencer, ist bzgl. des Steuerabzugs auf den Influencer abzustellen, der selbst Vertragspartner des inländischen Auftraggebers wird und zugleich der **Vermittlungsschuldner** ist. Übernimmt der Auftraggeber dabei eine **Vermittlungsprovision**, die der Influencer der Kapitalgesellschaft schuldet, erhöht sich dadurch die Vergütung des Influencers (Befreiung von einer Verbindlichkeit bzw. Verkürzung des Zahlungswegs).

**BEISPIEL** Die britische X-Ltd. vermittelt dem britischen Influencer I einen unterhaltenden Auftritt bei einer Veranstaltung des inländischen Werbekunden W. W. zahlt dem I eine Vergütung i. H. v. 10.000 € und übernimmt auch die Provision i. H. v. 2.000 €, die I der X-Ltd. für die an ihn erbrachte Geschäftsbesorgungsleistung schuldet. Die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug beträgt 12.000 €.

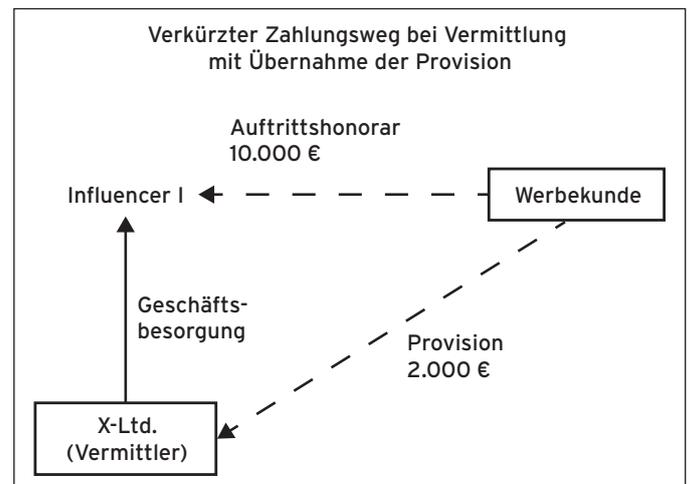


Abbildung 2

Verpflichtet sich die ausländische Kapitalgesellschaft dagegen, die Werbeleistungen und Auftritte des Influencers im eigenen Namen und für eigene Rechnung an den inländischen Auftraggeber zu erbringen, ist sie für Zwecke des Steuerabzugs als Gläubiger der Vergütung und Steuerschuldner zu behandeln. Die Kapitalgesellschaft erzielt im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht gem. § 2 Nr. 1 KStG inländische Einkünfte, wenn sie dem inländischen Auftraggeber (Persönlichkeits-)Rechte zur Nutzung überlässt (Steuerabzug gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG) oder den Influencer Darbietungen im Inland ausüben lässt (§§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, 50a Nr. 1 EStG).<sup>76</sup>

76 Vgl. zum Steuerabzug bei „Künstlerverleihgesellschaften“ BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2020, 1350, Rn. 98.

**BEISPIEL** Die österreichische X-GmbH verpflichtet sich gegenüber dem inländischen Werbekunden W, den österreichischen Influencer I für eine unterhaltende Werbeveranstaltung zur Verfügung zu stellen. W schuldet der X-GmbH eine Vergütung i. H. v. 12.000 €, wobei die X-GmbH dem I ein Auftrittshonorar i. H. v. 10.000 € zahlt. Die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug im Verhältnis zwischen W und X-GmbH beträgt 12.000 €. Die X-GmbH ist grundsätzlich ebenfalls verpflichtet, bei der Auszahlung der 10.000 € an I einen Steuerabzug vorzunehmen, da I durch seinen Auftritt inländische Einkünfte gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt („Steuerabzug zweiter Stufe“). Die Abzugsverpflichtung besteht ungeachtet des Umstands, dass die X-GmbH im Ausland ansässig ist.<sup>77</sup> Jedoch kann die X-GmbH den Steuerabzug im vorliegenden Fall ausnahmsweise unterlassen, weil bereits auf erster Stufe ein Steuerabzug erfolgt ist (§ 50a Abs. 4 Satz 1 EStG).

Ein Sonderfall, der in letzter Zeit häufiger vorkommt, ist die direkte **Vermarktung von Auftritten durch den Influencer** selbst, der quasi sein eigener Veranstalter ist und unmittelbar von seinen Followern bzw. Abonnenten Vergütungen erhält. Hier ist wie folgt zu unterscheiden: Bezieht sich die Vergütung auf eine im Inland ausgeübte sportliche oder unterhaltende Darbietung (z. B. Teilnahme an einem eSports-Wettbewerb), sind die zahlenden Abonnenten an sich gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d, 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG zum Steuerabzug verpflichtet, da es sich um gewerbliche Einkünfte des Influencers aus einer im Inland ausgeübten Darbietung handelt. Jedoch erfolgt in der Praxis kein Steuerabzug, weil diese Vergütungsschuldner keine Kenntnis von ihrer Steuerabzugsverpflichtung haben, was sie zugleich vor strafrechtlicher Verfolgung schützt.<sup>78</sup> Wird die Darbietung dagegen im Ausland ausgeübt, ist weder der Tatbestand des § 50a Abs. 1 Nr. 1 EStG noch der Tatbestand des § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG erfüllt, weil der Steuerabzug nach beiden Tatbeständen eine inländische Darbietung erfordert. Auch ein Steuerabzug gem. §§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG, 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG kommt nicht in Betracht, denn es fehlt sowohl an einer Rechteüberlassung an die Abonnenten als auch an einer Verwertung von Rechten in einer inländischen Betriebsstätte.

#### 4.3 Bemessungsgrundlage und Steuersatz

Dem Steuerabzug unterliegt der volle Betrag der Einnahmen des Influencers im Zeitpunkt des Zuflusses (§ 50a Abs. 2 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 EStG). Dabei löst bereits die Erteilung einer Gutschrift den Zufluss aus. Gleiches gilt für die Zahlung eines Vorschusses (§ 73c EStDV). Zu den Einnahmen gehören nicht nur Geldzahlungen, sondern auch **Sachzuwendungen und sonstige geldwerte Vorteile**, die in analoger Anwendung von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG bewertet werden, d. h. es ist der um übliche Preisnachlässe geminderte übliche Endpreis am Abgabeort anzusetzen.<sup>79</sup> Jedoch wirken sich etwaige Steuerbefreiungen auch im Steuerabzugsverfahren aus. Dies bedeutet insb., dass Vergütungen für Darbietungen i. H. v. nicht mehr als 250 € steuerfrei sind („Milderungsregelung“ gem. § 50a Abs. 2 Satz 3 EStG).<sup>80</sup>

Zudem können Reisekosten in bestimmtem Umfang steuerfrei übernommen bzw. an den Influencer erstattet werden (§ 50a Abs. 2 Satz 2 EStG).<sup>81</sup> Hat der inländische Auftraggeber eine Sachzuwendung an den Influencer pflichtgemäß der Pauschalbesteuerung gem. § 37b Abs. 1 Nr. 1 EStG unterworfen, bleibt die Sachzuwendung im Rahmen des § 50a EStG außer Ansatz (§ 37b Abs. 3 EStG).

Der Steuerabzug beträgt grundsätzlich 15 % der Einnahmen (§ 50a Abs. 2 Satz 1 EStG) zzgl. Solidaritätszuschlag (§ 3 Abs. 1 Nr. 6 SolZG), was zu einer Gesamtbelastung von 15,825 % führt. Hat der inländische Auftraggeber des Influencers die Abzugsteuer im Rahmen einer **Nettovereinbarung** übernommen, beträgt die rechnerische Steuerbelastung des ausgezahlten Betrags insg. 18,80 % (17,82 % und 0,98 %).<sup>82</sup> Influencer, die im EU/EWR-Gebiet ansässig sind, haben vor dem Hintergrund der EU-Dienstleistungsfreiheit Anspruch auf **Berücksichtigung von Betriebsausgaben** im Steuerabzugsverfahren („Nettoabzug“ gem. § 50a Abs. 3 EStG). Voraussetzung ist allerdings ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Einnahmen und Ausgaben.<sup>83</sup> Abzugsfähig ist z. B. die Provision, die der Influencer einem Vermittler schuldet und die vom inländischen Werbekunden übernommen worden ist. Der Nettoabzug gilt entgegen dem Gesetzeswortlaut nicht nur für den Steuerabzug gem. § 50a Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG (Darbietungen), sondern auch für Rechteüberlassungen.<sup>84</sup> Jedoch erhöht sich im Fall des Nettoabzugs der Steuersatz auf 30 % der Nettoeinnahmen (§ 50a Abs. 3 Satz 4 EStG), wenn der Gläubiger der Vergütung eine natürliche Person ist.

**HINWEIS** Der Nettoabzug verursacht nicht nur zusätzlichen Aufwand, weil der inländische Auftraggeber die Betriebsausgaben des Influencers ermitteln und aufzeichnen muss (§ 73d Abs. 1 EStDV). Er kann sich auch zum Nachteil des Influencers auswirken, wenn die nachgewiesenen Betriebsausgaben im Verhältnis zur Vergütung eher gering sind. Deshalb ist bei Zahlungen an natürliche Personen im Einzelfall zu prüfen, ob der Nettoabzug überhaupt vorteilhaft ist.

Natürliche Personen, die Staatsangehörige eines EU/EWR-Mitgliedsstaats sind und ihren Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt im EU/EWR-Gebiet haben, können in Bezug auf Darbietungseinkünfte außerdem eine **Veranlagung** gem. § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG beantragen. Im Rahmen der Antragsveranlagung kommt insb. der progressive Einkommensteuertarif zur Anwendung, was bei geringen Einkünften vorteilhaft sein kann. Dagegen ist eine Antragsveranlagung bei Drittstaatsangehörigen, die sich im EU/EWR-Gebiet aufhalten, nicht zulässig, weil der gem. § 50 Abs. 2 Satz 7 EStG erforderliche „doppelte EU/EWR-Bezug“ nicht gegeben ist.<sup>85</sup>

#### 4.4 Berücksichtigung von DBA-Vergünstigungen

Es besteht grundsätzlich ein zweistufiges Verfahren. Danach erfolgt der Steuerabzug ungeachtet einer etwaigen DBA-Vergünstigung (§ 50c Abs. 1 Satz 1 EStG), weshalb sich der ausländische

<sup>77</sup> FG München, Urt. v. 29.01.2018, 7 K 50/16, BeckRS 2018, 4037 (Rev. eingelegt, Az. BFH I R 9/18).

<sup>78</sup> Häck, in: Schaumburg/Peters, Internationales Steuerstrafrecht, 2. Aufl. 2021, Rn. 16.302.

<sup>79</sup> BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2020, 1350, Rn. 92.

<sup>80</sup> BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2020, 1350, Rn. 53 ff.; Gesamthonorare für mehrere Auftritte müssen aufgeteilt werden, um die Anwendbarkeit der Freigrenze in Bezug auf die Teilbeträge zu prüfen (Höppner, PISStB 2021, 22, 26).

<sup>81</sup> BMF-Schr. v. 25.11.2020, BStBl. I 2020, 1350, Rn. 44.

<sup>82</sup> H 50a.2 EStH.

<sup>83</sup> Die allgemeine Veranlassung durch den Betrieb gem. § 4 Abs. 4 EStG ist nicht ausreichend. Erforderlich ist vielmehr ein direkter Zusammenhang, weshalb z. B. die AfA auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens des Influencers nicht abziehbar ist. Zu den Einzelheiten vgl. BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 46 ff.

<sup>84</sup> BMF-Schr. v. 17.06.2014, BStBl. I 2014, 887.

<sup>85</sup> BFH, Urt. v. 03.09.2020, I R 80/16, BStBl. II 2021, 237.

Influencer die überzahlte Steuer in einem anschließenden Erstattungsverfahren zurückholen muss (§ 50c Abs. 3 Satz 1 EStG).

Abkommensrechtlich können die Einkünfte eines selbstständig tätigen Influencers unter Art. 7 Abs. 1 (Unternehmensgewinne), 12 (Lizenzgebühren) oder 17 OECD-MA (Künstler und Sportler) fallen:<sup>86</sup>

- Das Besteuerungsrecht für Unternehmensgewinne, die nicht einer inländischen Betriebsstätte des Influencers zuzuordnen sind, hat ausschließlich der Ansässigkeitsstaat (Betriebsstättenprinzip gem. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA). Daher muss bei Vergütungen für gewerbliche **Werbetätigkeiten**, die keine inländischen Darbietungen beinhalten (Leistungstypen 1 und 2), eine Erstattung der Abzugsteuer erfolgen.<sup>87</sup>
- Dagegen darf Deutschland gem. Art. 17 Abs. 1 OECD-MA als Quellenstaat Vergütungen für **im Inland ausgeübte Darbietungen** besteuern (Tätigkeitsortsprinzip). Dabei umfasst der Abkommensbegriff „Künstler“ nicht nur die anspruchsvollen Darbietungen ausübender Künstler, sondern auch lediglich unterhaltende Darbietungen, was in der englischen Sprachfassung des Art. 17 Abs. 1 OECD-MA 2017 klar zum Ausdruck kommt („Entertainer“ statt „Künstler“).<sup>88</sup> In den Bereich des „Entertainments“ fallen u. a. die unterhaltenden inländischen Darbietungen eines Influencers oder YouTubers (Leistungstyp 6), für die Deutschland ein Besteuerungsrecht hat.<sup>89</sup> Es würde dem ausländischen Influencer übrigens nichts nützen, wenn er eine von ihm beherrschte ausländische Kapitalgesellschaft zwischenschaltet, die den inländischen Auftritt als eigene Leistung erbringt. Denn gem. Art. 17 Abs. 2 OECD-MA darf Deutschland auch Zahlungen besteuern, die eine andere Person für die Darbietung des Influencers erhält. Im Fall der inländischen Darbietung ist der Steuerabzug also endgültig, weshalb die Möglichkeit des Nettoabzugs bzw. der Antragsveranlagung bei Vergütungen für inländische Darbietungen von besonderer Bedeutung ist.
- Die abkommensrechtliche Qualifikation der Vergütung für ein selbst erstelltes **Werbevideo**, das eine **inländische Darbietung** des Influencers beinhaltet und anschließend den Followern auf der Plattform gezeigt wird (Leistungstyp 3), ist streitig. Denn es kommen sowohl eine im Ausland erbrachte Werbeleistung (Posten des Videos) als auch eine inländische Darbietung nebst dazugehöriger Zusammenhangsleistung in Betracht.<sup>90</sup> Die Finanzverwaltung vertritt jedenfalls eine weite Auslegung, wonach nicht nur die inländische Darbietung, sondern auch die damit verbundenen Werbetätigkeiten unter Art. 17 OECD-MA fallen, selbst wenn die Werbetätigkeit zeitversetzt im Ausland erfolgt (z. B. Posten des Videos nach Rückkehr des Influencers in das Ausland).<sup>91</sup>
- Vergütungen für die Überlassung der **Nutzung von Urheberrechten** (Leistungstyp 5) stellen abkommensrechtlich eine eigene Einkunftsart dar und fallen unter Art. 12 OECD-MA.

<sup>86</sup> Vgl. dazu Höppner, PISStB 2021, 22, 28 f.

<sup>87</sup> Dies gilt z. B. für gewerbliche Einkünfte aus der inländischen Verwertung einer inländischen Darbietung, die zwar gem. §§ 49 Abs. 1 Buchst. d, 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG dem Steuerabzug unterliegen, aber im Rahmen des anwendbaren DBA nicht im Inland besteuert werden dürfen. Ist der Steuerabzug eindeutig zu Unrecht erfolgt, kommt auch ein Antrag auf Änderung der Steueranmeldung gem. § 164 Abs. 2 Satz 1 AO i. V. m. § 168 AO in Betracht.

<sup>88</sup> Schlotter, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 17 DBA, Rn 30.

<sup>89</sup> Schlotter, in: Schönfeld/Ditz, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 17 DBA, Rn 31.

<sup>90</sup> Überblick zum Streitstand bei Höppner, PISStB 2021, 20, 29.

<sup>91</sup> BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 83.

Entspricht das jeweils anwendbare DBA dem OECD-MA, hat nur der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für diese Vergütungen („Nullsatz“). Sieht das DBA dagegen einen ermäßigten Quellensteuersatz für Lizenzgebühren vor, darf Deutschland die Vergütung in Höhe des Reststeuersatzes besteuern, sodass nur eine teilweise Erstattung möglich ist.<sup>92</sup> Das Besteuerungsrecht für Vergütungen für eine Nutzungsüberlassung von **Persönlichkeitsrechten**, die nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einer inländischen Darbietung steht (Leistungstyp 4, z. B. Verwertung des Namens im Rahmen einer Werbekampagne), liegt ebenfalls grundsätzlich beim Ansässigkeitsstaat des Influencers.<sup>93</sup>

**HINWEIS** Eine überraschende Ausnahme, die im Umgang mit österreichischen Influencern oft übersehen wird, bildet Art. 17 Abs. 1 Satz 2 DBA-Österreich.<sup>94</sup> Danach hat Deutschland ein uneingeschränktes Besteuerungsrecht für Vergütungen für die Benutzung von Persönlichkeitsrechten jeder Art.

Hat der Influencer nach einem DBA Anspruch auf Entlastung vom Steuerabzug, besteht der Standardweg in der Stellung eines Erstattungsantrags beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt).<sup>95</sup> Erstattungs- und antragsberechtigt ist nur der Influencer als Gläubiger der Vergütung (§ 50c Abs. 3 Satz 1 und 3 EStG), der zudem vom Schuldner eine Steuerbescheinigung als Nachweis der Steuerzahlung erhalten haben muss (§ 50a Abs. 5 Satz 7 EStG). Dagegen kann der Schuldner der Vergütung die Steuer nicht zurückerlangen, selbst wenn er aufgrund einer Nettovereinbarung wirtschaftlich selbst mit der Steuer belastet ist. Die erforderlichen Vordrucke und Anleitungen sind auf der Website des BZSt erhältlich,<sup>96</sup> weshalb die Einzelheiten hier nicht dargestellt werden müssen. Aus der Praxis ergeben sich aber folgende Hinweise zum Erstattungsverfahren mit Influencern, das sehr komplex und fehleranfällig ist:

- Im Fall der Einschaltung von ausländischen Vermittlern, Agenturen oder Künstlerverleihgesellschaften muss von Anfang an vertraglich eindeutig geregelt werden, wer die geschuldete Leistung erbringt und Gläubiger der Vergütung ist. Dementsprechend müssen sich Steueranmeldung, Steuerbescheinigung und Erstattungsantrag immer auf denselben Gläubiger beziehen.
- Anfänglicher Klärungsbedarf besteht auch, wenn der Influencer einen Künstlernamen bzw. eine Geschäftsbezeichnung verwendet, die von seiner wahren Identität abweicht, sowie bei der Angabe von ausländischen c/o-Adressen (§ 73d Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStDV).
- Der Influencer ist im Erstattungsverfahren verpflichtet, seine Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat durch Vorlage einer amtlichen Ansässigkeitsbescheinigung seines Heimatfinanzamts nachzuweisen. Bei ausländischen Kapitalgesellschaften verlangt das BZSt außerdem umfangreiche Nachweise bzgl. der Entlastungsberechtigung (§ 50d Abs. 3 EStG) und ggf. auch bzgl. der Rechtsinhaberschaft (bei Überlassung von Rechten gem. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG).

<sup>92</sup> Dabei ist die DBA-Ermäßigung vorrangig auf den Solidaritätszuschlag anzuwenden (§ 5 SolZG).

<sup>93</sup> BMF-Schr. v. 25.11.2010, BStBl. I 2010, 1350, Rn. 83.

<sup>94</sup> Pinkernell/Schlotter, FR 2020, 681, 690.

<sup>95</sup> Das Erstattungsverfahren ist durch das AbzStEntModG v. 02.06.2021 neu geregelt worden. Ausf. dazu Pinkernell/Schlotter, FR 2021, 909, 913 f.

<sup>96</sup> www.bzst.de, Rubrik „Abzugsteuern/Abzugsteuerentlastung“.

- Problematisch ist die Zwischenschaltung von ausländischen Treuhändern bzw. „Durchleitungsgesellschaften“, die die Vergütung an Dritte weiterleiten und deshalb nicht „Nutzungsberechtigter“ i. S. d. Art. 12 Abs. 1 OECD-MA sind.
- Das BZSt stellt für einige Länder spezielle Antragsformulare zur Verfügung (z. B. Schweiz, USA).
- Der Antrag ist fristgebunden (§ 50c Abs. 3 Satz 2 EStG). Es handelt sich um eine materielle Ausschlussfrist, bei der eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 AO nicht möglich ist.<sup>97</sup>

Besteht ein ausreichender Zeitpuffer zwischen Vertragsabschluss und Auszahlung der Vergütung bzw. werden Vergütungen über einen längeren Zeitraum ausgezahlt, ist es sinnvoll, vorab beim BZSt eine **Freistellung vom Steuerabzug** zu beantragen (§ 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die erteilte Freistellungsbescheinigung ermöglicht die Berücksichtigung von DBA-Vergünstigungen bereits bei der Auszahlung der Vergütung. Jedoch besteht auch insoweit die Verpflichtung des Vergütungsschuldners zur Abgabe einer Steueranmeldung gem. § 73e Satz 3 EStG. Bei Vergütungen für Rechteüberlassungen, die die jährliche Freigrenze von 5.000 € nicht übersteigen, ist der Schuldner befugt, die DBA-Vergünstigung auch ohne Freistellungsbescheinigung anzuwenden (Bagatellregelung gem. § 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG).

## 5. GEWERBESTEUER

Ein im Inland ansässiger Plattformnutzer unterliegt mit seinen **Einkünften aus Gewerbebetrieb** grundsätzlich auch der Gewerbesteuer gem. §§ 2 Abs. 1 Satz 1, 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG.<sup>98</sup> Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG steht Personenunternehmen allerdings ein **Freibetrag** i. H. v. 24.500 € zu, sodass Plattformnutzer, die keine höheren gewerblichen Einkünfte erzielen, im Ergebnis nur der Einkommensteuer unterliegen. Ist der Freibetrag dagegen überschritten, fällt Gewerbesteuer an, indes erfolgt eine Anrechnung im Rahmen der Einkommensteuer (§ 35 Abs. 1 Satz 1 EStG). Überlässt ein Influencer einem inländischen Werbekunden Rechte zur Nutzung (z. B. Nutzungsrecht an einem Video), unterliegen die Aufwendungen des Werbekunden bei diesem grundsätzlich der **gewerbesteuerlichen Hinzurechnung** gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG. Jedoch unterbleibt die Hinzurechnung, soweit es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines aktivierungspflichtigen Wirtschaftsguts handelt.<sup>99</sup> Vergütungen für Dienstleistungen unterliegen nicht der Hinzurechnung.<sup>100</sup> Daher sind Vergütungen ähnlich wie beim Steuerabzug gem. § 50a EStG aufzuteilen, wenn der Influencer verpflichtet ist, Dienstleistungen zu erbringen und Rechte zu überlassen („gemischter Vertrag“).<sup>101</sup> Der Inhaber eines Gewerbebetriebs ist i. d. R. auch **Pflichtmitglied der IHK**, wodurch eine Beitragspflicht ausgelöst wird.<sup>102</sup>

97 FG Köln, Urt. v. 06.05.2015, EFG 2015, 2088.

98 Vgl. dazu Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 2021, 765, 770 f.

99 BFH, Urt. v. 30.07.2020, III R 24/18, DStR 2020, 2534.

100 BFH, Urt. v. 26.04.2018, III R 25/16, BFH/NV 2018, 1199.

101 Zur Aufteilung gemischter Verträge für Zwecke der Hinzurechnung vgl. gleichl. Ländererlasse v. 02.07.2012, BStBl. I 2012, 654, Rn. 6 f.

102 Ausführlich dazu Schmidt/Kollmann/Karl, DStR 2021, 765, 771 f.

## 6. PLATTFORMEN-STEUTRANSPARENZGESETZ

Betreiber bestimmter digitaler Plattformen werden durch das **Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG)** vom 22.12.2022<sup>103</sup> verpflichtet, Daten über die Anbieter und die auf den Plattformen vermittelten Transaktionen zu erheben sowie diese Daten an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Die so erhobenen Daten werden zudem automatisch mit den Finanzbehörden anderer Länder ausgetauscht. Das PStTG enthält also keine materiellrechtlichen Tatbestände. Es handelt sich vielmehr um **verfahrensrechtliche Vorschriften zur Aufdeckung von Steuerverkürzungen** im Bereich der Ertrag- und Umsatzsteuern.<sup>104</sup> Das PStTG richtet sich primär gegen Besteuerungsdefizite in der Plattform- und Sharing-Ökonomie, kann jedoch auch für Influencer relevant sein, die nicht nur für die Produkte Dritter Reklame machen, sondern auf einer Plattform selbst als Anbieter für die Erbringung persönlicher Dienstleistungen oder als Verkäufer von Waren auftreten und dadurch eine „relevante Tätigkeit“ i. S. d. § 5 Abs. 1 PStTG ausüben (z. B. unterhaltende Darbietungen gegen Entgelt, Verkauf eigener Kosmetikprodukte). In diesem Fall ist der Plattformbetreiber verpflichtet, die für eine Besteuerung erheblichen Daten des Influencers zu erheben und nach Ablauf des Kalenderjahres dem BZSt mitzuteilen (§§ 13 Abs. 1, 15 Abs. 1 PStTG). Die Meldepflicht gilt grundsätzlich auch für ausländische Plattformen, selbst wenn sie außerhalb der EU ansässig sind.<sup>105</sup> Zu den zu übermittelnden Daten gehören insb. **Name, Geburtsdatum, Anschrift, SteuerID- und UStID-Nr. des Influencers**, der auf der Plattform als Anbieter der o. g. Leistungen tätig ist (§ 14 Abs. 2 PStTG). Auch die **Transaktionsdaten des Influencers** müssen gem. § 14 Abs. 2 PStTG an die Finanzverwaltung übermittelt werden, was einen Abgleich mit den Steuererklärungen ermöglicht.<sup>106</sup> Stimmt der Influencer der Erhebung und Übermittlung seiner steuerlich relevanten Daten nicht zu, ist der Plattformbetreiber berechtigt, das Nutzerkonto zu sperren bzw. die Vergütungen, die der Influencer über die Plattform erzielt hat, einzubehalten (§ 23 PStTG).

103 BGBl. I 2022, 2730. Da das PStTG bereits ab dem 01.01.2023 anwendbar ist, hat die Finanzverwaltung zeitnah ein Anwendungsschreiben veröffentlicht (BMF-Schr. v. 02.02.2023, BStBl. I 2023, 241).

104 Lit. zum PStG Appel/Claßen, GmbHR 2/2023, R20; Grambeck, MwStR 2023, 169; Grotherr, Ubg 2023, 60 und Ubg 2023, 113; Klink/Sixt, DStR 2022, 2646; Limpinsel/Hahn, IWB 2023, 47; Luther/Zawodsky/Daase, BB 2022, 2841.

105 BT-Drucks. 20/3436, 53.

106 Appel/Claßen, GmbHR 2/2023, R20.