

Einzelanmerkungen:

Zu I. Grenzüberschreitende Überlassung von Software an inländische Nutzer

Rn. 1.

Definition des Softwarebegriffes: Es fehlt an einer einleitenden und klaren Begriffsdefinition, was unter dem Begriff „Software“ im Einzelnen verstanden wird. Es wird zwar im Laufe des Schreibens zu zahlreichen Begrifflichkeiten eine Definition aufgeführt (z.B. Rn. 24 – Internetbasierte Softwareüberlassungen, insbes. „ASP“ und „SaaS“), jedoch würden wir es begrüßen, wenn die Begrifflichkeiten sowie die Definitionen als Einleitung zur Rn. 1 des BMF-Schreibens aufgenommen werden (etwa auch zur Abgrenzung von Software as a Service (SaaS) zu Plattform as a Service (PaaS) oder Infrastructure as a Service (IaaS)).

Die Begrifflichkeiten und Abgrenzungen sind für die rechtliche Ableitung eines Steuerabzugs nach § 50a EStG insbesondere von Bedeutung, als daraus deutlich hervorgehen sollte, inwieweit im Bereich der Überlassung von Software – abhängig von der jeweiligen Einzelfallbetrachtung – Dienstleistungselemente überwiegen.

Petition: Ergänzung des BMF-Schreibens um wesentliche Begriffsdefinitionen und Abgrenzungen.

Abgrenzung Einkünftequalifikation nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG: Zur Vermeidung etwaiger Diskussionen bei der zukünftigen Anwendung des BMF-Schreibens sollte im BMF-Schreiben eine klarstellende Ergänzung aufgenommen werden, dass § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG bei der Überlassung von Software nicht anzuwenden ist, da es sich bei einer Software nicht um eine Sache i. S. d. deutschen Zivilrechts handelt. Andernfalls könnte aufgrund der widersprüchlichen, einschlägigen BGH-Rechtsprechung nach § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG eine beschränkte Steuerpflicht bereits bei der „Nutzung“ von Software gegeben sein, ohne dass es auf eine wirtschaftliche Weiterverwertung beim Nutzer ankommen würde. Dadurch würde es zu erheblicher Rechtsunsicherheit kommen und zahlreiche Ausführungen des BMF-Entwurfs ins Leere laufen.

Petition: Klarstellung, dass es sich bei Software nicht um eine Sache i. S. d. Zivilrechts handelt, so dass die Anwendung von § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG ausscheidet.

Abgrenzung zur Know-How-Überlassung: In der Praxis stellt sich häufig die Frage, inwieweit etwa anstelle einer Software-Überlassung eine Know-How-Überlassung i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG vorliegt, sofern dem Nutzer Einsicht in die konkreten Verfahrensabläufe von Software-Algorithmen gewährt wird.

Petition: Hilfreich für die Praxis wäre eine klarere Abgrenzung zur Know-How-Überlassung im Software-Kontext.

Inländische Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG: Der Entwurf erfasst nur solche Fallkonstellationen, bei denen der ausländische Software-/SaaS-Anbieter (grenzüberschreitenden Direktvertrieb betreibt. Er behandelt bislang nicht Fallkonstellationen eines ausländischen Software-/SaaS-Anbieters mit inländischer Betriebsstätte (in Form von Rechenzentren/Serveranmietung im Inland, § 12 AO) bzw. eines inländischen ständigen Vertreters (§ 13 AO), etwa in Form eines Handelsvertreters, Kommissionärs oder einer Vertriebsunterstützungsgesellschaft. Derartige Konstellationen, in denen der ausländische Anbieter inländische Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG erzielt, sind in der Praxis jedoch sehr häufig anzutreffen und stellen die – auch im Hinblick auf den Steuerabzug –

bedeutenderen Fälle gegenüber dem Direktvertrieb dar. Der BMF-Entwurf deckt somit die in der Praxis vorkommenden Fallkonstellationen nur unvollständig ab. Es besteht daher dringender Klärungs- bzw. Ergänzungsbedarf im BMF-Schreiben, um Rechtssicherheit über das Bestehen einer Abzugsverpflichtung gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG für den inländischen Vergütungsschuldner in diesen Standardfällen herzustellen (vgl. auch Rn. 8).

Petition: In das BMF-Schreiben sollte eine Passage aufgenommen werden, wonach ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG auch bei beschränkter Steuerpflicht i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG zu unterbleiben hat, wenn der inländische Vergütungsschuldner die Vergütung nicht für die „Überlassung von Rechten“ schuldet, sondern entweder die Überlassung der Funktionalität der Software im Vordergrund steht (analog zu Rn. 3ff. BMF-Entwurf= oder nach dem Urheberrecht (insbesondere §§ 69c ff. UrhG) eine Zustimmung des Rechteinhabers zur spezifischen Nutzung nicht erforderlich ist (analog Rn. 5 BMF-Entwurf).

Zudem sollte in Satz 1 der inländischen Betriebsstätte ein **ständiger Vertreter** gleichgestellt werden.

Weiter könnte klarstellend ergänzt werden: Ein **inländischer Kommissionär** stellt regelmäßig einen ständigen Vertreter des ausländischen Anbieters im Inland dar. Eine inländische Vertriebsunterstützungsgesellschaft kann ständiger Vertreter sein, wenn sie in die Vertragsabschlüsse (z. B. durch Produktberatung, technische Beratung, Bereitstellen von Preislisten, Information über Preisgestaltungen) eingebunden ist. Weitere Beispiele zu den praxisrelevanten Fallkonstellationen i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG wären für ein besseres Verständnis und zur weiteren Unterstützung der Anwendung des BMF-Schreibens hilfreich.

Rn. 2

„Insbesondere urheberrechtlich geschützte Rechte“: Der Anwendungsbereich des BMF-Entwurfs wird auf inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) oder Nr. 6 EStG – und damit auf Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Rechten – begrenzt. Die Vermietung und Verpachtung von Rechten wird als „zeitlich begrenzte Überlassung insbesondere urheberrechtlich geschützter Rechte“ definiert. Es wird allerdings nicht weiter darauf eingegangen, welche Art von Rechten neben den urheberrechtlich geschützten Rechten von dem Schreiben erfasst werden sollen. Das BMF-Schreiben vom 25. November 2010 zum Steuerabzug nach § 50 a EStG nennt hier Persönlichkeitsrechte (Recht an Namen, Wort, Bild, Ton usw.). Unklar ist, ob diese Auffassung weiterhin gelten soll und ob daneben auch noch die Überlassung weiterer Rechte dem Steuerabzug unterliegen kann.

Petition: Eine entsprechende Klarstellung wäre wünschenswert.

Rn. 3

Definition „umfassende Nutzungsrechte“: Fraglich ist, wann von „umfassenden Nutzungsrechten“ (vgl. ebenso die Rn. 5, 16, 25) auszugehen ist. Der BMF-Entwurf nennt keine Definition solcher Rechte. Einziges Kriterium ist, dass die Rechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung eingeräumt sein müssen (Rn. 3 Satz 1). Es bleibt somit unklar, welche Rechte aus Sicht des BMF das Kriterium „zur wirtschaftlichen Weiterverwertung“ erfüllen und welche nicht. Bezogen auf Urheberrechte ist nicht jede Rechteüberlassung ausreichend, z. B. ein bloßes Vertriebsrecht führt nach Ansicht des BMF nicht dazu, dass § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG greift (siehe Rn. 3 Satz 3).

Petition: Hilfreich wäre eine ergänzende Aussage, ob neben einem reinen Verbreitungsrecht die Einräumung eines weiteren Rechts i. S. d. § 69c UrhG eine Steuerabzugsverpflichtung

auslösen kann. Die Ausführungen in Rn. 20 sowie in Rn. 27, Beispiel 7 sprechen für das Vorliegen „umfassender Nutzungsrechte“ bei Einräumung von mindestens zwei Rechten i. S. d. UrhG bzw. einem weiteren Recht i. S. d. UrhG neben dem Vertriebsrecht.

Begriff der „Bearbeitungsrechte“: Nicht eindeutig ist zudem der Begriff der Bearbeitung definiert. Wird hierdurch jede Änderung am Quellcode erfasst oder sind nur solche Änderung gemeint, die nicht unter § 69d Abs. 1 UrhG (alle Bearbeitungen, die nicht für eine bestimmungsgemäße Benutzung des Computerprogramms einschließlich der Fehlerberichtigung durch jeden zur Verwendung eines Vervielfältigungsstücks des Programms Berechtigten notwendig sind) fallen? Die Frage stellt sich vor allem im Zusammenhang mit der Vornahme von unternehmensspezifischen Einstellungen/Anpassungen. Handelt es sich in einem solchen Fall noch um die bestimmungsgemäße Benutzung des Computerprogramms. Wo liegt die Abgrenzung zu Fort-/Weiterentwicklungen?

Weiterhin stellt sich die Frage, inwieweit bei Bearbeitungsrechten i. S. d. §§ 3 und 23 UrhG die notwendige „Schöpfungshöhe“ ausschlaggebend für die steuerrechtliche Einordnung von umfassenden Nutzungsrechten zur wirtschaftlichen Weiterverwertung ist. (Stellt bspw. das Recht zur Integration eines Firmenlogos in eine lizenzierte Software ein umfassendes Bearbeitungsrecht dar?).

Petition: Es wird um eine nähere Definition und/oder erläuternde Beispiele für das Vorliegen umfassender Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung im Fall der Einräumung von „Bearbeitungsrechten“ gebeten. Unternehmenseigene Einstellung und Anpassungen (Fortentwicklungen), die die Grundfunktionalität lediglich ergänzen, aber nicht den Charakter ändern, sollten immer noch als bestimmungsgemäßer Gebrauch angesehen werden. Zur Klarstellung sollte ein Verweis auf die entsprechenden Regelungen und Definitionen aller in Rn. 3 genannten Nutzungsrechte im Urheberrechtsgesetz mit aufgenommen werden.

Ergänzende Abgrenzung der Rechteüberlassung von der Rechteübertragung: In zwei vom FG Köln entschiedenen Verfahren (13 K 2205/13 vom 25. August 2016 sowie 3 K 2206/13 vom 28. September 2016) ging es im Kern um die Frage, ob es sich in Fällen eines „Total-Buy-Out“ mit umfassender Übertragung von Nutzungsrechten um einen Rechtekauf handelt, der nicht dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegt, oder ob eine zeitlich beschränkte Überlassung von Rechten und damit eine Quellensteuerabzugsverpflichtung vorliegt. Das FG Köln hat eine Steuerabzugsverpflichtung gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG in beiden Fällen bejaht. Beide Verfahren sind aktuell beim BFH anhängig (I R 69/16 sowie I R 83/16).

Petition: Ergänzende Ausführungen der Finanzverwaltung zur Abgrenzung zwischen Rechteüberlassung und Rechteübertragung und zur Steuerabzugsverpflichtung etwa anhand eines Beispiels wären hilfreich. Insbesondere sollte auch auf die Möglichkeiten zur Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 AO im Bereich Software eingegangen werden. Wünschenswert wäre, in entsprechenden Einzelfällen eine Rechteübertragung auf Basis der Übertragung von wirtschaftlichem Eigentum i. S. d. § 39 AO im Softwarebereich zu ermöglichen, auch wenn eine vollständige Übertragung bei urheberrechtlich geschützten Rechten grundsätzlich ausgeschlossen sein soll (vgl auch Anmerkung zu Rn. 10).

Rn. 4

Customizing: Einkünfte aus der Überlassung von Rechten liegen nicht vor, wenn die Überlassung der Funktionalität einer Software im Vordergrund des Vertrages steht.

Hier sollte noch klarstellend ergänzt werden, dass zum bestimmungsgemäßen Gebrauch der Software auch das Einbinden / Anpassen (Customizing) in eine bestehende IT-Landschaft eines Unternehmens gehört.

Petition: Es wäre eine Ergänzung hilfreich, dass zum bestimmungsgemäßen Gebrauch der Software auch das Einbinden / Anpassen (Customizing) in eine bestehende IT-Landschaft eines Unternehmens gehört.

Rn. 6

Begriff der „wirtschaftlichen Weiterverwertung“ im Zusammenhang mit der Beistellung von Software: Sofern der Leistungsempfänger dem Leistenden für die Ausführung der gewünschten Leistung Software zur Verfügung stellt, um diese bei der Erbringung der Leistung zu verwenden, sollten diese Beistellungen in Analogie zum Umsatzsteuerrecht nicht am Leistungsaustausch teilnehmen. Insofern würde es auch in solchen Fällen an einer finanziellen wirtschaftlichen Weiterverwertung und somit an einer beschränkten Steuerpflicht fehlen.

Petition: Wünschenswert wäre eine entsprechende Stellungnahme seitens der Finanzverwaltung zur Beistellung von Software. Zum besseren Verständnis der Ausführungen zur wirtschaftlichen Verwertung insgesamt könnte zudem ein Verweis auf Rn. 16f. durch eine Klammerergänzung aufgenommen werden.

Rn. 7

Verwertung bei funktionsgemäßer Anwendung eines Softwareprogramms: Die Ausführungen sind zielführend, zielen jedoch stark auf die Verwendung sog. Trivialsoftware ab.

Petition: Wünschenswert wären weitere Beispiele mit „werthaltigeren“ Softwareprogrammen, welche regelmäßig in der Industrie für innerbetriebliche Zwecke eingesetzt werden (oftmals auch als Individualsoftware, etwa CAD-Software oder Datenanalysesoftware zur Gewinnung von Informationen aus großen Datenmengen („Big Data“)).

Rn. 9

Dem Steuerabzug unterliegender Betrag: Nach Tz. 9 unterliegt dem Steuerabzug grundsätzlich der volle Betrag der Einnahmen, es sei denn, es ist - wie bei gemischten Verträgen - eine Aufteilung vorzunehmen.

Da es sich bei den dem Steuerabzug unterliegenden Einnahmen um solche aus einer umfassenden Rechteüberlassung handelt, sind hiervon Einnahmen aus Dienstleistungen zum Gebrauch der Software wie das Installieren und das kundenspezifische Einstellen und Bearbeiten sowie Einnahmen aus sonstigen Leistungen wie das Zurverfügungstellen von technischen Voraussetzungen (z. B. Leitungen, Hardware) grundsätzlich abzugrenzen. Derlei Einnahmen unterliegen grundsätzlich nicht dem Steuerabzug. Etwas anderes gilt nur bei gemischten Verträgen, sofern die Einnahmen aus Nebenleistungen (anderen Leistungen) im Verhältnis zu den Einnahmen aus der Hauptleistung (hier Rechteüberlassung) lediglich von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. hierzu Entwurf des BMF-Schreiben unter Textziffer 21).

Petition: Dies sollte bereits an dieser Stelle klargestellt werden.

Weiter ist zu überlegen, ob die Ausführungen in Rn. 13 S. 2 (Art und Umfang der Überlassung) besser Rn. 9 zugeordnet werden.

Art und Umfang der Überlassung: In Rn. 13 S. 2 wird – zutreffend – ausgeführt, dass im Fall, in dem der Kunde die Software lediglich funktionsgemäß nutzen darf, auch Vergütungen für deren Installation und kundenspezifische Einstellungen oder Bearbeitungen grundsätzlich nicht § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Nr. 6, § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterfallen. Der Satz erläutert indes nicht näher die nach S. 1 anzulegenden Kriterien (Art und Umfang) für die überlassenen Rechte, sondern macht Ausführungen zu anderen Leistungen – Dienstleistungen. Diese Leistungen sind grundsätzlich von der Rechteüberlassung abzugrenzen – und zwar unabhängig davon, ob die Rechteüberlassung nur zum bestimmungsgemäßen Gebrauch oder darüber hinausgehend zur wirtschaftlichen Weiterverwertung erfolgt.

Es sollte weiterhin klargestellt werden, dass der „vollen Betrag der Einnahmen“ nicht die nach § 13b UStG geschuldete Umsatzsteuer umfasst, weil es sich insofern auf Seiten des ausländischen Leistenden (Vergütungsgläubiger) nicht um eine Einnahme handelt, sondern um eine Umsatzsteuerschuld des inländischen Leistungsempfängers.

Ferner sollten die Ausführungen dahingehend ergänzt werden, dass in Fällen einer Rechteüberlassung von EU/EWR-Ausländern beim Steuerabzug Betriebsausgaben oder Werbungskosten des EU-/EWR-Vergütungsgläubigers von den Einnahmen abgezogen werden können, wenn die Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 25. November 2010 (IV C 3 – S 2303/09/10002 -, BStBl I S. 1350) Textziffern 46 und 47 erfüllt sind. Laut BMF-Schreiben vom 25. November 2010 (zum Steuerabzug bei Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger aus künstlerischen, sportlichen, artistischen, unterhaltenden oder ähnlichen Darbietungen) mindern Aufwendungen des Vergütungsgläubigers die Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug nach § 50a EStG, sofern die Leistungen von EU/EWR-Ausländern erbracht werden und die weiteren Voraussetzungen der dortigen Textziffern 46 und 47 vorliegen. Das BMF-Schreiben vom 25. November 2010 sollte entsprechende Anwendung finden.

Rn. 10:

Vollübertragung von Rechten: Nach deutschem Recht ist – wie in der Rn. 10 ausgeführt – keine vollständige Übertragung einer urheberrechtlich geschützten Software möglich. Zu bedenken ist, dass dies aber nach ausländischem Recht ggf. möglich ist. Grundsätzlich gilt das Recht des Schutzlandes. Gerade weil es sich ja bei § 50a EStG um ausländische Lizenzgeber handelt, kann es durchaus sein, dass nach deren Recht eine Software endgültig übertragen werden kann (vgl. dazu Ausführungen in FG Köln, 13 K 2205/13, Rn. 68ff.).

Weiter sollte klargestellt werden, dass auch im Fall von Rechteüberlassungen bei Vorliegen des wirtschaftlichen Eigentums kein Steuerabzug vorzunehmen ist. Dies könnte mittels eines Beispiels erfolgen.

Petitum: Die Eingrenzung nach Rn. 10 sollte sich nur auf Software beziehen, die dem deutschen Urheberrecht unterliegt.

Beispiel (wirtschaftliches Eigentum)

A GmbH beauftragt eine im Ausland ansässige Software Kapitalgesellschaft mit der Erstellung einer Software/Applikation. Die Software soll nach Erstellung an Kunden der A GmbH vertrieben werden. A GmbH erwirbt ein zeitlich unbeschränktes ausschließliches Nutzungsrecht zur zukünftigen wirtschaftlichen Nutzung (Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-

und Verbreitungsrechte) des bei der ausländischen Software Kapitalgesellschaft begründeten Urheberrechts.

Die A GmbH erwirbt das wirtschaftliche Eigentum an der Software/Applikation, da A GmbH die ausländische Software Kapitalgesellschaft während der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Software/Applikation von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Die ausländische Software Kapitalgesellschaft erzielt inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs.1 Nr.2 f) bb) EStG. Ein Steuerabzug nach § 50a Abs.1 Nr. 3 EStG ist nicht vorzunehmen, da die Rechte nicht zeitlich beschränkt überlassen werden.

Ergänzende Anmerkung zum Beispiel:

In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Software/Applikationen im Vergleich zu z.B. medizinischen Patenten erfahrungsgemäß relativ kurz ist, sich diese Rechte also schnell verbrauchen und das Urheberrecht dann nicht mehr werthaltig ist. Weiterhin hat der Inhaber eines ausschließlichen Nutzungsrechts ein eigenes Klagerecht, das sich auch gegen den Urheber selbst wegen Verletzung des ausschließlichen Nutzungsrechts richten kann.

Rn. 11

Standardsoftware und „Individualsoftware“: Die Beurteilung der Frage, ob die Software zum bestimmungsgemäßen Gebrauch überlassen wird, ist nach S. 2 unabhängig davon, ob es sich um sog. Standardsoftware oder speziell hergestellte „Individualsoftware“ handelt.

Petition: Angesichts dessen, dass es auf die Unterscheidung nicht ankommt, erscheint S. 3 entbehrlich, in dem erläuternd ausgeführt wird, dass bei Standardsoftware im Regelfall der funktionsgemäße Gebrauch und nicht die Einräumung weitergehender Verwertungsbefugnisse vereinbart sein wird. Im Übrigen gilt dies wohl auch für den „Regelfall“ bei „Individualsoftware“.

Rn. 13

Art und Umfang der Überlassung: Auf unsere obigen Ausführungen zu Rn. 9 wird verwiesen.

Petition:

S. 2 streichen

Rn 14

Definition Konzern – § 18 AktG: Gem. Rn. 14 liegen keine inländischen Einkünfte des ausländischen Softwareanbieters vor, wenn sich die überlassenen Nutzungsrechte darauf beschränken, dass zum bestimmungsgemäßen Gebrauch überlassene Software an Unternehmen in einem Konzern i. S. d. § 18 AktG weiterüberlassen wird. Die Bezugnahme auf § 18 AktG schließt viele Unternehmensverbindungen aus, z.B. Joint-Ventures bzw. sog. Corporate Venture Capital Aktivitäten, die viele Industriebetriebe betreiben, um sich den Zugriff auf neue Schlüsseltechnologien von Start-Up Unternehmen zu sichern. Dabei liegt in allen Fällen der gleiche Sachverhalt vor, d.h. es werden grenzüberschreitend überlassene

Nutzungsrechte an einer Software an mittelbar oder unmittelbar Beteiligte oder sonst verbundene Unternehmen zum bestimmungsgemäßen Gebrauch dieser Software weiterüberlassen.

Petition: Die Ausnahme für verbundene Unternehmen sollte nicht auf den Anwendungsbereich des § 18 AktG begrenzt werden. Durch Änderung des Gesetzesbezugs in Rn. 14 auf nahestehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG sollte verdeutlicht werden, dass Unternehmensgruppen, die zumindest die dort genannten Beteiligungsverhältnisse erfüllen, nicht mehr von der Anwendung der Begünstigungsklausel ausgeschlossen sind.

In diesem Zusammenhang sollte ebenfalls klargestellt werden, ob die Lösung des Sachverhaltes eine andere wird, wenn der inländische Lizenznehmer die kundenspezifischen Einstellungen/Anpassungen vornimmt und anschließend innerhalb der Unternehmensgruppe weiter überlässt (in Abgrenzung zu Rn. 13, wo der Anbieter diese Einstellungen vornimmt).

Rn. 17

Beispiel zur Konkretisierung nicht ausreichender Bearbeitungs- und Vertriebsrechte:

Das Beispiel 3 beinhaltet eine Überlassung von ausländischen Softwareprodukten unter Einräumung umfassender Nutzungsrechte (Vervielfältigungs-, Bearbeitungs- und Verbreitungsrechten) und ihre Fortentwicklung in Deutschland sowie Verwertung und Verbreitung in bearbeiteter Form.

Dem Beispiel sollte eine Abwandlung hinzugefügt werden – zur Abgrenzung/ Konkretisierung nicht ausreichender Bearbeitungs- und Vertriebsrechte und mit Blick auf die Ausführungen zu Rn. 3 und dem obigen Petition hierzu. Nach Rn. 3 ist das Recht zum Vertrieb einzelner Programmkopien ohne weitergehende Nutzungs- und Verwertungsrechte an der Software selbst nicht ausreichend. Gleiches gilt auch für Bearbeitungsrechte, die sich darin erschöpfen, Softwareapplikationen für bestimmungsgemäßen Gebrauch der Software in dem Vertriebsgebiet des Nutzers zu entwickeln, ohne das Softwareprodukt als solches fortzuentwickeln, z. B. eine Applikation zwecks Übersetzung in deutscher Sprache für den deutschsprachigen Raum.

Die beiden Beispiele stellen die jeweils gegenüberliegenden Extrempositionen dar (eindeutig umfassende <-> eindeutig nicht umfassende Überlassung von Nutzungsrechten). In der Praxis hat sich gezeigt, dass die Mehrheit der Fälle zwischen den beiden Positionen von Beispiel 1 und 3 liegen. In der Regel wird mit jeder Software auch ein Bearbeitungsrecht in unterschiedlich stark ausgeprägten Varianten überlassen, welches aber regelmäßig über Beispiel 1 hinausgeht.

Petition: Dem Beispiel sollte eine Abwandlung hinzugefügt werden, in dem abweichend auf „Bearbeitungsrechte“ eingegangen wird, die sich darin erschöpfen, dass Softwareapplikationen für bestimmungsgemäßen Gebrauch der Software in dem Vertriebsgebiet des Nutzers entwickelt werden, ohne das Softwareprodukt als solches fortzuentwickeln.

Folgende Abwandlung könnte hinzugefügt werden:

Abwandlung zu Beispiel 1:

Die X-Software Inc. überlässt der Bau GmbH eine funktionsfähige standardisierte Software zur Verwendung im eigenen Unternehmen. Über den bereitgestellten Funktionsumfang der Software hinaus hat die Bau GmbH noch Anpassungswünsche zur Einbindung der Software in die Unternehmensabläufe. Hierzu hat die X-Software Inc. von vorneherein Erweiterungsmöglichkeiten in der Software geschaffen, damit

der Kunde diese Anpassungen selbst durchführen kann, ohne jedoch dabei die bestehenden zur Verfügung gestellten Funktionen der Software zu ändern. Die Softwarenutzungsvereinbarung erlaubt der Bau GmbH 5.000 Kopien des Programms im eigenen Unternehmen zu verwenden sowie zusätzlich Bearbeitungen an der Software zur Anpassung an die Unternehmensabläufe vorzunehmen.

Die Zahlung der Bau GmbH für die Software stellt für die X-Software Inc. keine inländischen Einkünfte i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG dar. Die Softwarenutzungsvereinbarung enthält keine umfassenden Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Verwertung der Software. Zum bestimmungs- und funktionsgemäßen Gebrauch der Software durch den Nutzer schafft die X-Software Inc. bewusst die Möglichkeit eine Erweiterung / Anpassung der überlassenen Software vorzunehmen. Dies ist für den konkreten Zweck der Softwarenutzung durch die Bau GmbH notwendig, um die unternehmensspezifischen Abläufe abbilden zu können. Sowohl das überlassene Bearbeitungsrecht, wie auch das Vervielfältigungsrecht sind für den bestimmungsgemäßen Gebrauch der Software erforderlich (§ 69d Absatz 1 i.V.m. § 69 c Nummer 1 und 2 UrhG) und bedürfen nicht der Zustimmung durch den Urheber.

Rn. 18

Überlassung von Softwarekopien an Zwischenhändler zum Vertrieb: Es wird ausgeführt, dass ein bloßes Vertriebsrecht von Software (Verbreitung von Kopien) zu keiner beschränkten Steuerpflicht i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) und Nr. 6 EStG des ausländischen Vertragspartners führt. In den weiteren Ausführungen sowie im Beispiel unter Rn. 19 bezieht sich das BMF-Schreiben stets auf eine Verbreitung der Software im Inland, welche dem Grunde nach zu einer beschränkten Steuerpflicht führen könnte.

Petition: Um künftig in der Anwendung des Schreibens Diskussionen hinsichtlich der Auslegung des Inlandsbezugs zu vermeiden, sollte in Rn. 18 ein ergänzender Satz aufgenommen werden, dass eine Rechteüberlassung i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) und Nr. 6 EStG auch dann nicht gegeben ist, wenn der inländische Vertragspartner nicht nur für das Inland, sondern auf für andere Regionen/Länder etwaige Verbreitungs-/Vertriebsrechte hat.

„Vervielfältigungsstücke“: In S. 2 wird die Verbreitung bestimmter Kopien durch eine Klammerergänzung mit „Vervielfältigungsstücke“ erläutert. Der Wortteil „-stücke“ erscheint mit Blick auf die digitale Welt irreführend, weil die Übertragung sowohl auf Datenträger als auch im Wege des Downloads erfolgen kann (S. 3).

Petition: Die Klammerergänzung „Vervielfältigungsstücke“ sollte gestrichen werden.

Rn. 19

Beispiel zur Überlassung von Software durch bereitgestellte Kopien an Zwischenhändler zum Vertrieb: Fraglich ist, ob sich an der vorgenommenen Beurteilung des Falles etwas ändert, wenn die Z-Ltd. die Kopien nicht selbst bereitstellt, sondern die Z-Vertriebs-GmbH berechtigt, eigene Kopien zu erstellen und diese dann zu vertreiben. U. E. ist das nicht der Fall. Das Einräumen des Rechts zum Erstellen von bloßen Kopien und die Einräumung des Vertriebsrechts an den Kopien stellen zusammen noch keine umfassende Überlassung von Nutzungsrechten zur wirtschaftlichen Weiterverwertung dar. Die Rechte

gehen nach Art und Umfang nicht über den bloßen Vertrieb hinaus (im diesem Sinne auch Rn. 20). Anderenfalls bedürfte es weiterer Erläuterungen zur Abgrenzung der Fallkonstellationen (z. B. anhand einer Abwandlung)

Petition: Beispiel 4 Sätze 2 bis 5 sollten wie folgt gefasst werden:

Die Z-Ltd. stellt der Z-Vertriebs-GmbH dazu Kopien der Software gegen eine einmalige Lizenzzahlung bereit. **Alternativ: Die Z-Vertriebs-GmbH ist berechtigt, eigene Kopien zu erstellen.** Der Z-Vertriebs-GmbH wird in Bezug auf diese Softwarekopien das Vertriebsrecht eingeräumt. Der Z-Vertriebs-GmbH ist es nicht gestattet, ~~Vervielfältigungen von der die Software anzufertigen oder sie zu bearbeiten, oder umzugestalten~~ **oder die bearbeitete oder umgestaltete Software zu vervielfältigen.**

Ferner sollte nach Satz 8 ergänzt werden:

Das Erstellen von Softwarekopien durch die Z-Vertriebs-GmbH steht der Bereitstellung dieser Softwarekopien durch die Z-Ltd gleich.

Überschrift vor Rn. 21

Klarstellend: Die Überschrift „gemischte Verträge“ sollte um den Passus „einheitliches Vertragswerk“ ergänzt werden.

Petition: Die Überschrift sollte lauten: Vertragswerke mit gesonderten Vergütungsabreden – gemischte Verträge

Rn. 21

Gemischte Verträge: Es wird ausgeführt, dass die gesamte Vergütung eines gemischten Vertrags der beschränkten Steuerpflicht für Rechteüberlassungen unterliegt, sofern umfassende (Nutzungs-)Rechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung eingeräumt werden und diese auch im Vordergrund stehen. Als Abgrenzungskriterium soll in solchen Fällen eine untergeordnete Bedeutung der Softwarenutzung unterstellt werden, sofern hierfür eine quantitative Größe von 10 % nicht überschritten wird. Im Ergebnis bedeutet dies, dass insgesamt keine beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) oder Nr. 6 EStG vorliegen, sofern in einem gemischten Vertrag die Dienstleistungselemente im Zusammenhang mit der Nutzung von Software mindestens 90 % betragen.

Petition: In diesem Zusammenhang stellt sich eine Reihe von Fragen.

Zunächst sollte klarstellend ergänzt werden, dass neben gemischten Verträgen auch Vertragswerke mit gesonderten Vergütungsabreden für Rechteüberlassung und anderen Leistungen in der Praxis üblich sind und im Falle gesonderter Vergütungsabreden nach Art der jeweiligen Leistung diese grundsätzlich anerkannt werden, sofern die Finanzverwaltung keine konkreten Anhaltspunkte für eine rein steuerlich motivierte Aufteilung i. S. v. § 42 AO hat.

Weiterhin wären dezidierte Ausführungen zur Ermittlung bzw. der Bezugsgröße der 10 %-Grenze bei gemischten Verträgen zu begrüßen. Denkbar wäre die Aufteilung der Gesamtvergütungen für Software sowie der Dienstleistungselemente in gemischten Verträgen mit ausländischen Vertragspartnern. Hier besteht in der Praxis jedoch die

Herausforderung, dass die Vertragspartner die Kalkulation hinter einem gemischten Vertrag nicht offen legen wollen. Für solche Fälle sollten weitere Aufteilungskriterien definiert werden (z. B. Aufteilung auf Basis von eingesetzten Personalressourcen, Projektdauern etc.).

Ferner wären Beispiele zu den aus Sicht der Finanzverwaltung unkritischen Dienstleistungselementen von gemischten Verträgen (wie z.B. Programmierungsdienstleistungen, Softwarewartung, Customizing Dienstleistungen, Auftragsentwicklung etc.) hilfreich.

Rn. 23

Redaktionell: In Satz 2 sollte redaktionell aus Gründen der Klarstellung das Subjekt „sie“ durch die Infrastructure Inc. ersetzt werden.

Petitem: Satz 2 sollte wie folgt gefasst werden:

Darüber hinaus verpflichtet **die Infrastructure Inc.** sich insbesondere zu einer bestimmten Übertragungskapazität.

Rn. 27

Beispiel 7 zu internetbasierten Softwareüberlassungen: Beispiel 7 betrifft das Überlassen einer Buchhaltungs- und Warenwirtschaftssoftware zum Vertrieb an einen ASP-Anbieter im Inland, der die Software Unternehmens-Endkunden mietweise zur Verfügung stellt. Die Software verbleibt auf dem Server des ASP-Anbieters im Inland. Dem ASP-Anbieter werden zu diesem Zweck u. a. Vervielfältigungsrechte sowie Zugangsrechte für Dritte überlassen.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie dieser Fall, der zu einer Einräumung umfassender Nutzungsrechte führen soll, abzugrenzen ist, von der u. E. vergleichbaren Fallkonstellation des Zwischenhändler, der berechtigt ist, Softwarekopien zu überlassen (siehe oben Rn. 19ff). Eine abweichende steuerliche Beurteilung bedarf weiterer Erläuterungen.

Petitem: Die steuerliche Beurteilung der Fallkonstellation in Rn. 27 sollte entsprechend den Ausführungen zum Zwischenhändler in Rn. 19 und Rn. 20 angepasst werden.

Rn. 30

Beispiel 9 zu internetbasierten Softwareüberlassungen: Beispiel 9 betrifft die Überlassung von Software im Rahmen einer Software-as-a-Service-Vereinbarung, wonach die Softwareanwendungen über Internetverbindung vom Anbieter im Ausland bereitgestellt und verwaltet werden und dieser auch Wartung, Pflege sowie regelmäßige Aktualisierungen der Software übernimmt. Der Nutzer ist nicht berechtigt, die Zugangsdaten im Konzern weiterzureichen oder den Programmcode zu bearbeiten.

Petitem: Im Rahmen der steuerlichen Beurteilung des Beispiels sollte ergänzend klargestellt werden, dass selbst im Falle der Weiterreichung der Zugangsdaten in der Unternehmensgruppe die steuerliche Beurteilung keine andere ist, wenn die Auto-GmbH hierzu berechtigt wäre, keine weitergehenden Rechte bestehen und die nahestehenden Unternehmen die Software bestimmungsgemäß für eigenbetriebliche Zwecke nutzen (arg. e. Rn. 15).

Auch im Fall der „Bearbeitung des Programmcodes“ sollte ergänzend klargestellt werden, dass sich keine andere steuerliche Beurteilung ergäbe, wenn die „Bearbeitung“ sich darin erschöpfen würde, Softwareapplikationen für bestimmungsgemäßen Gebrauch der Software in dem Vertriebsgebiet des Nutzers zu entwickeln, ohne das Softwareprodukt als solches fortzuentwickeln (siehe hierzu obige Anmerkungen zu Rn. 3).

Wir regen an, entweder das Beispiel um entsprechende Abwandlungen zu erweitern oder im Sinne und unter Bezugnahmen auf die Ausführungen zu den Rn. 3 und 15 weiter zu fassen.

Zu II. Grenzüberschreitende Überlassung von Datenbanken/Datenbankinhalten an inländische Nutzer

Vor Rn. 31

Klarstellend: Entsprechend der Vorgehensweise und Abgrenzung bei der Überlassung von Software in Rn. 11 sollte vorangestellt werden, dass inländische Einkünfte i. S. v. § 49 Abs. 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG nicht vorliegen, wenn überlassene Rechte lediglich den bestimmungsgemäßen Gebrauch von Datenbanken/Datenbankinhalten ermöglichen. Hierzu zählen insbesondere Verarbeitungsrechte aus dem Abruf von Datenbankinhalten. Im Übrigen wird auf die Anmerkungen zu nachfolgender Rn. 32 verwiesen.

Petition: Vorabergänzung dahingehend, dass Inländische Einkünfte i. S. v. § 49 Abs. 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG nicht vorliegen, wenn überlassene Rechte lediglich den bestimmungsgemäßen Gebrauch von Datenbanken/Datenbankinhalten ermöglichen.

Rn. 31

Grenzüberschreitende Überlassung von Datenbanken – Allgemeines: S. 3 besagt, dass die Überlassung der für die Datenbankanwendung notwendigen Software getrennt zu beurteilen ist, wenn nicht die Datenbanknutzung im Vordergrund der vertraglichen Vereinbarung steht.

Fraglich ist, ob damit - entsprechend der Klammerergänzung in Rn. 21 - mehr als 90 % von der Gesamtleistung oder von der Vergütung gemeint ist. Rn. 21 enthält verschärfend allerdings noch das Wort „eindeutig“.

Petition: Satz 3 in Rn. 31 sollte wie folgt ergänzt werden:
Getrennt zu beurteilen ist die Überlassung der für die Datenbankanwendung notwendigen Software, wenn nicht die Datenbanknutzung **eindeutig** im Vordergrund der vertraglichen Vereinbarung steht (**mehr als 90% von ...**).

Abgrenzung zur Know-How-Überlassung: Der Zugriff auf Daten bzw. Datenbankinhalte kann unter Umständen in der Praxis auch partiell als Know-How-Überlassung i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG eingeordnet werden, da Unternehmen mit den Erkenntnissen aus den Daten unter Umständen etwaige Projekte/Entwicklungen schneller und kostengünstiger umsetzen können.

Petition: Wünschenswert wäre (vergleichbar der Abgrenzung im Rahmen von Rn. 1 bei der Softwareüberlassung) eine Aussage der Finanzverwaltung dahingehend, ob und in welchen Fällen eine Know-How-Überlassung im Bereich der Nutzung von Datenbanken vorliegen kann und somit die Anwendung von §§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG, 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG

gegeben ist. Insbesondere im Bereich der Überlassung von analysierten bzw. „angereicherten“ Datenbeständen dürfte diese Fragestellung in der Praxis von hoher Relevanz sein. Aufgrund der allgemeinen Bedeutung die der Prüfung dieses Tatbestands zukommt, sollte er ggfs. als übergeordneter Aspekt behandelt werden, etwa im Rahmen eines eigenen Gliederungspunktes.

Rn. 32

Anhaltspunkte für die Würdigung des Umfangs des Nutzungsrechts: Nach S. 3 ist eine Rechteüberlassung nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f oder Nummer 6 EStG nicht bereits dann anzunehmen, wenn Erkenntnisse aus dem Datenbankinhalt im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden.

Petition: Die Begrifflichkeit „im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit“ bedarf der Konkretisierung und Abgrenzung zur wirtschaftlichen Weiterverwertung. Die Diktion erscheint nicht steuertechnisch gemeint. Entsprechend Tz. 15 könnte der Ausdruck durch „bestimmungsgemäß für eigenbetriebliche Zwecke“ ersetzt werden. Ergänzend sollte ausgeführt werden, dass eine Rechteüberlassung nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f oder Nummer 6 EStG auch dann nicht vorliegt, wenn sich die grenzüberschreitend überlassenen Nutzungsrechte auf den bestimmungsgemäßen Gebrauch zwischen nahestehenden Unternehmen gem. § 1 Abs. 2 AStG beschränken und dies unabhängig davon gilt, ob die Weiterüberlassung an nahestehende Unternehmen kostendeckend erfolgt oder ob eine Gegenleistung gezahlt wird, die über die entstandenen Kosten hinausgeht – entsprechend Rn. 14.

Rn. 33

Übliche Benutzung: Die nähere Umschreibung der „üblichen Benutzung“ in der Klammerergänzung „(Zugriffs-, Lese- und Druckrechte)“ sollte um Auswertungsrechte für eigenbetriebliche Zwecke ergänzt werden.

Petition: Die Klammerergänzung sollte wie folgt gefasst werden: (Zugriffs-, Lese-, ~~und~~ Druck- **und Auswertungsfunktionen**). Entsprechend sollte die Überschrift vor Rn. 33 angepasst werden.

Rn. 35

Beispiel zur Nutzung der Lese- und Druckfunktionen einer Datenbank: Das Beispiel 11 stellt den Datenzugriff auf diverse Marktdaten von Börsenplätzen in Echtzeit mittels einer Softwareapplikation online über das Internet bei einer Bank im Inland dar.

Petition: Die Klammerergänzung in Satz 6 sollte um **Auswertungsfunktionen** ergänzt werden (s.o.).

Weiter sollte ergänzend klargestellt werden, dass auch anfallende Börsengebühren, die die Bank im Inland an ausländische Ratingagentur X Ltd. entrichten kann, damit sie Echtzeitdaten der Börsenplätze erhält, nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG unterliegen.

Rn. 38

Beispiel zur Einräumung umfassender Nutzungsrechte an Datenbanken/Datenbankinhalten: Das Beispiel 13 stellt den Datenzugriff bei Banken dar, mit der Einschränkung, dass es der Bank im Inland nicht gestattet ist, Dritten (Kunden)

Zugriffsrechte zu gewähren oder wesentliche Datenbankinformationen verfügbar zu machen. Der letzte Satz enthält die Aussage „einen nach Art und Umfang wesentlichen Teil der Datenbank“.

Petium: Es sollten klargestellt werden, was mit „wesentlichen Datenbankinformationen“ und in Abgrenzung zu den Ausführungen in Rn. 19 zu dem Zurverfügungstellen von (elektronischen) Kopien gemeint ist.

Nach II. - Ergänzung um III. (neu)

Schlussregelung: Bezugnahmen auf geltende BMF-Schreiben wie das BMF-Schreiben vom 25. November 2010 – IV C 3 – S 2303/09/10002 -, BStBl. I. S. 1350, (Tz. 10) sollten zum besseren Verständnis zusammengefasst im Rahmen einer Schlussregelung aufgeführt werden. Gleichzeitig wären weitere Aktualisierungen im aktuellen BMF-Entwurf wünschenswert, da das BMF-Schreiben vom 25. November 2010 etwa in Rn. 5.2 veraltete Ausführungen zum Verfahren enthält.

Weiter sollte eine Anwendungsregelung aufgenommen werden, wonach das BMF-Schreiben für alle Vergütungen nach § 50a EStG aus der grenzüberschreitenden Überlassung von Software und Datenbanken bzw. Datenbankinhalten in allen noch offenen Fällen anzuwenden ist.