

Stellungnahme zu dem Entwurf eines BMF-Schreibens „Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbank“ vom 17. Mai 2017

Einzelanmerkungen:

Einleitungssatz (vor Inhaltsverzeichnis):

Es sollte ergänzt werden, dass das Bundesfinanzministerium aus seiner Sicht klarstellend Stellung nimmt.

Petitur:

„Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nehme ich [...] wie folgt **klarstellend** Stellung:

Inhalt

Das Inhaltsverzeichnis sollte die nachfolgenden Anmerkungen berücksichtigen und entsprechend angepasst bzw. ergänzt werden.

Petitur:

Anpassung bzw. Ergänzung der Gliederungspunkte

Zu I. Grenzüberschreitende Überlassung von Software an inländische Nutzer

Zu Tz. 1.

Der Entwurf behandelt bislang nicht Fallkonstellationen eines ausländischen Software-/SaaS-Anbieters mit inländischer Betriebsstätte (in Form von Rechenzentren/Server) bzw. eines inländischen Kommissionärs. Fallkonstellationen mit inländischer Betriebsstätte (in Form von Rechenzentren/Serveranmietung im Inland), mit Kommissionären bzw. Vertriebsunterstützungsgesellschaften (als Vertreterbetriebsstätte) kommen in der Praxis durchaus vor. Es wird angeregt, diese Konstellation einzubeziehen.

Petitur:

Tz. 1 sollte wie folgt gefasst werden:

Überlässt ein im Ausland ansässiger Anbieter Software zur Nutzung im Inland, kann er mit seinen inländischen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f oder Nr. 6 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, sofern er nicht ohnehin mit einer inländischen Betriebsstätte **oder mit einem ständigen Vertreter** der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a EStG unterliegt und die Rechteüberlassung dieser inländischen Betriebsstätte **oder diesem ständigen Vertreter** zuzurechnen ist.

Ein inländischer Kommissionär stellt regelmäßig einen ständigen Vertreter des ausländischen Anbieters im Inland dar. ³Eine 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.

Zu Tz. 3

Nach S. 2 können dem Nutzer eingeräumte Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte umfassende Nutzungsrechte an der Software zur wirtschaftlichen Weiterverwertung vermitteln. Nach S. 3 ist das Recht zum Vertrieb einzelner Programmkopien ohne weitergehende Nutzungs- und Verwertungsrechte an der Software selbst nicht ausreichend.

Fraglich in diesem Zusammenhang ist insbesondere, in welchen Fällen umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung insbesondere durch Bearbeitungsrechte vorliegen. Insofern wird um eine qualifizierende Definition und/oder erläuternde Beispiele gebeten. Bearbeitungsrechte, die sich darin erschöpfen, Softwareapplikationen für den bestimmungsgemäßen Gebrauch der Software in dem Vertriebsgebiet des Nutzers zu entwickeln, sollten unseres Erachtens nicht ausreichend sein. Beispiel: Eine Applikation zwecks Übersetzung in deutscher Sprache für den deutschsprachigen Raum, sollte nicht ausreichend sein. Das Beispiel sollte dem Fall des bloßen Vertriebsrechts in Satz 3 gleichgestellt werden.

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.

Hinter Satz 2 sollte eingefügt werden:

[S. 2: Das Recht zum Vertrieb einzelner Programmkopien ohne weitergehende Nutzungs- und Verwertungsrechte an der Software selbst ist 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.**

Zu Tz. 4

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

Im Zusammenhang mit der vertraglich vereinbarten Möglichkeit der Vornahme von Anpassungen / Integrationsarbeiten an die IT-Umgebung von Banken (sog. Customizing) sollte klargestellt werden, dass die Einräumung von Nutzungsrechten für derlei Zwecke keine umfassenden Nutzungsrechte vermittelt, sondern lediglich der Funktionalität einer Software bzw. ihrem bestimmungsgemäßen Gebrauch dienen.

Gleiches sollte für die die vertraglich vereinbarte Möglichkeit der Vornahme von unternehmenseigenen Ergänzungen/Anpassungen (Fort-/Weiterentwicklungen) gelten, wenn hierdurch die Grundfunktionalität lediglich ergänzt, diese aber nicht beeinträchtigt wird.

Mit anderen Worten: Die Einräumung umfassender Nutzungsrechte, insbesondere von Bearbeitungsrechten sollte von der Einräumung von Rechten für Zwecke der Anpassung bzw. Integration an die eigene IT-Umgebung sowie von der Einräumung von Rechten zur Fort-/Weiterentwicklungen abgegrenzt werden.

Petiturum:

Tz. 4 sollte wie folgt gefasst werden:

Einkünfte aus der Überlassung von Rechten liegen nicht vor, wenn die Überlassung der Funktionalität einer Software im Vordergrund des Vertrags steht. Das ist der Fall, wenn lediglich der bestimmungsgemäße Gebrauch einer Software Vertragsgegenstand ist. Zum bestimmungsgemäßen Gebrauch gehören insbesondere die Software-Installation, das Herunterladen in den Arbeitsspeicher, die Anwendung der Software und ggf. notwendige **Bearbeitungs- und** Vervielfältigungshandlungen, um die Softwareanwendung zu ermöglichen **einschließlich Anpassungen/Integrationsarbeiten an die eigene IT-Umgebung („Customizing“); ferner auch eine eigene Fort- und Weiterentwicklung der Softwareanwendung.** Die Überlassung zum bestimmungsgemäßen Gebrauch von Software stellt demnach für sich genommen keine Überlassung zur Verwertung im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f und Nr. 6 EStG dar.

Zu Tz. 7

Nach Tz. 7 stellt es keine Verwertung im Sinne von § 49 EStG dar, wenn lediglich die Ergebnisse der funktionsgemäßen Anwendung eines Softwareprogramms einer kommerziellen Nutzung zugeführt werden.

Den genannten Beispielen sollte ein weiteres, vergleichbares aus dem Bankenbereich hinzugefügt werden: Darstellung der Kontodaten im Rahmen der Kontoführung, die mit Hilfe einer Software erstellt wurde.

Petitum:

Die Klammerergänzung sollte wie folgt ergänzt werden:

(bspw. Nutzung von Folien, die mit Hilfe einer Präsentationssoftware erstellt wurden, im Rahmen einer kostenpflichtigen Vortragsveranstaltung; Vertrieb eines Kalenders, der mit Hilfe eines Bildbearbeitungsprogramms entworfen wurde; **Darstellung der Kontodaten im Rahmen der Kontoführung, die mit Hilfe einer Software erstellt wurden**).

Zu Tz. 9

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 Tz. 21). Dies sollte bereits an dieser Stelle klargestellt werden.

Es sollte klargestellt werden, dass der „volle 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 25.11.2010 (IV C 3 – S 2303/09/10002 – BStBl I S. 1350) Tz. 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 Tz. 46 und 47 vorliegen. Das BMF-Schreiben vom 25. November 2010 sollte entsprechende Anwendung finden.

Petitur:

Tz. 9 soll wie folgt gefasst werden:

Dem Steuerabzug unterliegt grundsätzlich der volle Betrag der Einnahmen **aus der Rechteüberlassung, bei gemischten Verträgen der volle Betrag der gesamten Einnahmen, sofern die Einnahmen aus anderen Leistungen im Verhältnis zu den Einnahmen aus der Rechteüberlassung lediglich von untergeordneter Bedeutung sind**, es sei denn, es ist ~~wie bei gemischten Verträgen~~ eine Aufteilung vorzunehmen (**hierzu siehe auch Tz. 21**). **Bei den Einnahmen bleibt eine nach § 13b UStG geschuldete Umsatzsteuer außer Betracht, d.h., die Einnahmen umfassen nicht die nach § 13b UStG geschuldete Umsatzsteuer. Zur Frage der Minderung der Einnahmen durch einen eventuellen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug in EU- oder EWR-Fällen finden die Tz. 46 und 47 des BMF-Schreibens vom 25. November 2010 (IV C 3 – S 2303/09/10002 -, BStBl I S. 1350) entsprechende Anwendung.**

Zu Tz. 11

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. 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“.

Petitur:

S. 3 bitte streichen;

Hilfsweise sollte S. 3 wie folgt ergänzt werden:

Bei Standardsoftware **und bei „Individualsoftware“** wird im Regelfall der funktionsgemäße Gebrauch und nicht die Einräumung weitergehender Verwertungsbefugnisse vereinbart sein.

Zu Tz. 13

In 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. Die Ausführungen in Satz 2 scheinen inhaltlich statt der Tz. 13 (eher) der Tz. 9 zugehörig (ohne die Einschränkung im letzten Halbsatz „wenn der Kunde die Software lediglich funktionsgemäß nutzen darf“). Auf unsere obigen Ausführungen zu Tz. 9 wird verwiesen.

Petitur:

S. 2 bitte hier streichen; ggf. in Tz. 9 übernehmen unter Streichung des letzten Satzteils („wenn der Kunde die Software lediglich funktionsgemäß nutzen darf“).

Hilfsweise: S. 2 auch in Tz. 16 unter Streichung des letzten Satzteils einfügen.

Zu Tz. 14

In dieser Randziffer wird ausgeführt, dass Einkünfte aus einer Überlassung von Rechten auch dann nicht vorliegen, wenn sich die grenzüberschreitend überlassenen Nutzungsrechte auf die Weiterüberlassung und den bestimmungsgemäßen Gebrauch einer Software innerhalb eines Konzerns i. S. d. § 18 AktG beschränken. Unklar ist aus unserer Sicht ist, wie weit dieser „Konzerngedanke“ auszulegen ist. Hintergrund ist wohl, dass man innerhalb eines Konzerns nicht davon ausgeht, dass der geschäftliche Erfolg im Vordergrund steht. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sich der Konzern durch einen zentralen Einkauf einen günstigeren Erwerb erhofft und auch die Vereinheitlichung im Konzern zum Ziel hat z.B. durch gleiche Software die Reportingpflichten zu vereinfachen.

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.

Diese Gedanken sind auf einen kreditwirtschaftlichen Verbund (vgl. auch § 8b Abs. 4 Satz 8 KStG, § 1 Abs. 10 Nr. 13 ZAG oder § 139b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 AO in der Fassung des StUmgBG) übertragbar, hier steht man vor derselben Situation. So stehen z. B. die Sparkassen und die Genossenschaftsbanken auch vor dem Problem aus Kostengründen ein möglichst einheitliches Softwaresystem vorzuhalten (dies wird im Wesentlichen über ein einheitliches Rechenzentrum gewährleistet). Insbesondere aber müssen die Verbundbanken auch Informationen beispielsweise über Kurse im Ausland erhalten. Auch hier bietet es sich nicht an, dass jede Bank selbständig die Daten einkauft. Vielmehr hat es sich in der Vergangenheit so entwickelt, dass das Spitzeninstitut solche Aufgaben übernimmt und diese Kurse zentral im Ausland einkauft und dann über die unterschiedlichen Wege - Rechenzentrum bzw. über eigene Programme - zur Verfügung stellt. Daher ist auch dieser Fall unserer Einschätzung nach wie der Konzernfall zu sehen.

Petitur:

Satz 1 der Tz 14 sollte wie folgt gefasst werden:

Einkünfte aus einer Überlassung von Rechten i. S. v. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f und Nummer 6 EStG liegen auch dann nicht vor, wenn sich die grenzüberschreitend überlassenen Nutzungsrechte auf die Weiterüberlassung und den bestimmungsgemäßen Gebrauch einer Software innerhalb eines Konzerns i. S. d. § 18 Aktiengesetz (AktG) oder zwischen nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG beschränken.

Wir bitten ferner auch eine Verbundklausel in Tz. 14 aufzunehmen durch Ergänzung um folgenden Satz:

Einkünfte im vorgenannten Sinne liegen unter den genannten Voraussetzungen auch dann nicht vor, wenn es sich ansonsten um Unternehmen einer kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe im Sinne des § 1 Abs. 10 Nr. 13 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes handelt.

Zu Tz. 16

Sollte bei Tz. 13 an S. 2 festgehalten werden, bedürfte es u. E. entsprechender Ausführungen in Tz. 16.

Petitur:

Hilfsweise sollte Tz. 16 wie folgt gefasst werden:

Übernimmt ein ausländischer Anbieter neben der Überlassung einer Software auch deren Installation und kundenspezifische Einstellungen oder Bearbeitungen, unterfallen entsprechende Vergütungen durch den inländischen Nutzer grundsätzlich nicht § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Nr. 6, § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Zu Tz. 17

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 könnte eine Abwandlung hinzugefügt werden – zur Abgrenzung/ Konkretisierung nichtausreichender Bearbeitungs- und Vertriebsrechte und mit Blick auf die

Ausführungen zu Tz. 3 und dem obigen Petitum hierzu. Nach Tz. 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.

Petitum:

Beispiel (neu) Abwandlung von Beispiel 3)

Inhalt:

- Vertriebsrecht entsprechend Tz. 3;
- Bearbeitungsrechte entsprechend dem obigen Petitum zu Tz. 3, d. h.: Bearbeitungsrechte erschöpfen sich darin, 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; Vertriebsrecht;
- keine weitergehenden Nutzungs- und Verwertungsrechte.

Zu Tz. 18

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). Die Klammerergänzung „Vervielfältigungsstücke“ sollte entweder gestrichen oder durch weitere Ausführungen wie elektronische Kopien an bestimmte IP-Adressen oder bestimmte Speichermedien durch Lizenznummer (Endbenutzerlizenzen) ergänzt werden.

Petitum:

Die Klammerergänzung „Vervielfältigungsstücke“ sollte gestrichen werden.

Zu Tz. 19

Das Beispiel 4 behandelt die Überlassung von Software durch bereitgestellte Kopien an Zwischenhändler zum Vertrieb.

Fraglich ist, ob sich an der 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 Tz. 20). Anderenfalls bedürfte es weiterer Erläuterungen zur Abgrenzung der Fallkonstellationen (z. B. anhand einer Abwandlung)

Petium

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:

[Satz 8: Der ausschließliche Vertrieb der bereitgestellten Softwarekopien durch einen Zwischenhändler begründet für sich genommen keine Verwertung von Rechten im Inland.]
Das Erstellen von Softwarekopien durch die Z-Vertriebs-GmbH steht der Bereitstellung dieser Softwarekopien durch die Z-Ltd gleich.

Zu Tz. 20

Die Ausführungen zum Zwischenhändler sollten im Hinblick auf (nicht)qualifizierende Bearbeitungs- und Vervielfältigungsrechte für Zwecke des Vertriebs und auf das (nicht)qualifizierte Vertriebsrecht als solches entsprechend den obigen Ausführungen zu den Tz. 3, 17 und 19 angepasst werden.

In der Klammerergänzung („etwa das Recht zur Fortentwicklung einer Software oder eigenständigen Vervielfältigung“) sollte klarstellend das „oder“ durch ein „und/oder“ ersetzt werden. Das Recht der eigenständigen Vervielfältigung sollte vom Recht auf Erstellen von Kopien für Zwecke des Vertriebs abgegrenzt werden.

Petium:

Tz. 20 sollte wie folgt gefasst werden:

Die Einräumung ~~umfassender~~ von Nutzungsrechten, **welche über die Bearbeitung zum bestimmungsgemäßen Gebrauch der Software und/oder** über den bloßen Vertrieb hinausgehen (etwa das Recht zur Fortentwicklung einer Software **und/oder das Recht auf** eigenständige Vervielfältigung **der Fortentwicklung**) führt dagegen zu inländischen Einkünften i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f und Nr. 6 EStG, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen.

Überschrift vor Tz. 21

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

Petitur:

Die Überschrift sollte wie folgt gefasst werden:

Vertragswerke mit gesonderten Vergütungsabreden – gemischte Verträge

Zu Tz. 21

In Satz 1 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.

Es sollte eine Ergänzung zur gesonderten Vergütungsabreden eingefügt werden (Satz 2 neu):
Werden Vergütungen gesondert nach Art der jeweiligen Leistung vereinbart, abgerechnet und gezahlt, ist dies grundsätzlich anzuerkennen und es kommt nur bei umfassender Rechteüberlassung zur Steuerpflicht und zum Steuerabzug.

Satz 2 – nach diesen Anmerkungen nunmehr Satz 3 neu - sollte sodann redaktionell klarstellen, dass die Ausführungen sich nur auf den gemischten Vertrag beziehen. Zudem sollte klargestellt werden, wann eine umfassende Rechteüberlassung zur wirtschaftlichen Weiterverwertung und nicht bspw. Dienstleistungselemente „eindeutig im Vordergrund stehen“. Nach den folgenden Ausführungen mit Verweis auf die Rechtsprechung des BFH zur „lediglich untergeordneten Bedeutung“ ist wohl mehr als 90% der (gewichteten) Gesamtleistung gemeint. Falls ja, könnte dies durch eine Klammerergänzung verdeutlicht werden.

Die Klammerergänzung in Satz 3 – nach diesen Anmerkungen nunmehr Satz 4 neu - sollte bei der prozentualen Angabe von 10% um die Bezugsgröße der (gewichteten) Gesamtleistung ergänzt werden.

Petitur:

Tz. 21 sollte wie folgt gefasst werden:

Vergütungen für die Nutzung von Software können im Rahmen **eines Vertragswerks gesondert nach Art der Leistungen (Rechteüberlassung, Dienstleistungen, sonstige Leistungen) oder** im Rahmen eines gemischten Vertrages **vereinbart, abgerechnet und** gezahlt werden. **Werden Vergütungen gesondert nach Art der jeweiligen Leistung vereinbart, abgerechnet und gezahlt, ist dies grundsätzlich anzuerkennen. Nur die Vergütung für die umfassende Rechteüberlassung zur wirtschaftlichen Weiterverwertung unterliegt der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f und Nr. 6 EStG.** Wenn **bei einem gemischten Vertrag** eine umfassende Rechteüberlassung zur wirtschaftlichen Weiterverwertung und nicht bspw. Dienstleistungselemente eindeutig im Vordergrund stehen (**mehr als 90% der Gesamtleistung**), unterliegt die Vergütung insgesamt der beschränkten Steuerpflicht für Rechteüberlassungen (vgl. BFH vom 19.12.2007, BStBl. 2010 II, 398; vom 28.01.2004, BStBl. 2005 II, 550). Diese Rechtsfolge tritt nicht ein, wenn die Rechteüberlassung gegenüber dem anderen Leistungsteil von lediglich untergeordneter Bedeutung (nicht mehr als 10% **der Gesamtleistung**) ist und deshalb als durch den anderen Teil mitveranlasst angesehen werden kann (BFH vom 28.01.2004, a.a.O.).

Zu Tz. 22

Die Aufteilung der Vergütung im Rahmen eines gemischten Vertrags in S. 1 sollte grundsätzlich nach Maßgabe der im Vertrag beschriebenen Leistungselemente erfolgen. Der Halbsatz „soweit die Angaben nicht willkürlich sind“ kann gestrichen werden. Die Verwendung des umsatzsteuerlichen Begriffs „Entgelt“ sollte durch Vergütung ersetzt werden – auch wenn er inhaltlich zutrifft; zur Definition der Vergütung und den Nichteinbezug von (geschuldeter) Umsatzsteuer siehe oben zu Tz. 9.

Petitur

Tz. 22 Satz 1 sollte wie folgt gefasst werden:

Wenn die Vergütung im Rahmen eines gemischten Vertrags nicht eindeutig zugeordnet werden kann, ist sie grundsätzlich nach Maßgabe der im Vertrag beschriebenen Leistungselemente aufzuteilen.

Zu Tz. 23

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

Petiturum

Satz 2 sollte wie folgt gefasst werden:

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

Zu Tz. 27

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 die steuerliche Beurteilung der Bejahung der Einräumung umfassender Nutzungsrechte, insbesondere in Abgrenzung zur verneinenden steuerlichen Beurteilung bei der u. E. vergleichbaren Fallkonstellation des Zwischenhändlers, der berechtigt ist, Softwarekopien zu überlassen (siehe oben Tz. 19ff). Eine abweichende steuerliche Beurteilung bedürfte weiterer Erläuterungen.

Petiturum

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

Die Einräumung ~~umfassender~~ von Nutzungsrechten, die über die Bearbeitung zum bestimmungsgemäßen Gebrauch der Software und/oder über den bloßen Vertrieb hinausgehen (etwa das Recht zur Fortentwicklung einer Software und/oder das Recht auf eigenständige Vervielfältigung der Fortentwicklung) führt zu inländischen Einkünften i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f und Nr. 6 EStG, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen.

Zu Tz. 30

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.

Im Rahmen der steuerlichen Beurteilung des Beispiels sollte ergänzend klargestellt werden, dass selbst im Falle der Weiterreichung der Zugangsdaten im Konzern die steuerliche

Beurteilung keine andere ist, wenn die Auto-GmbH hierzu berechtigt wäre, keine weitergehenden Rechte bestehen und die Konzernunternehmen die Software bestimmungsgemäß für eigenbetriebliche Zwecke nutzen (arg. e. Tz. 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 Tz. 3).

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

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

Vor Tz. 31

Entsprechend der Vorgehensweise und Abgrenzung bei der Überlassung von Software in Tz. 11 sollte vorangestellt werden, dass inländische Einkünfte i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f und Nr. 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 Tz. 32 verwiesen.

Petitum

Inländische Einkünfte i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f und Nr. 6 EStG liegen nicht vor, wenn überlassene Rechte lediglich den bestimmungsgemäßen Gebrauch von Datenbanken/Datenbankinhalten ermöglichen.

Zu Tz. 31

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 Tz. 21 - mehr als 90% der Gesamtleistung gemeint ist. Tz. 21 enthält verschärfend allerdings noch das Wort „eindeutig“.

Petitum:

Satz 3 in Tz. 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% der Gesamtleistung**).

Zu Tz. 32

Nach S. 3 ist eine Rechteüberlassung nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f oder Nr. 6 EStG nicht bereits dann anzunehmen, wenn Erkenntnisse aus dem Datenbankinhalt im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit verwendet werden.

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. Da dieser Punkt sich inhaltlich präzisierend mit obigen Ausführungen zu vor Tz. 31 deckt, erscheint er Punkt aufbautechnisch an obiger Stelle vorzugswürdig. Ergänzend sollte ausgeführt werden, dass eine Rechteüberlassung nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f oder Nr. 6 EStG auch dann nicht vorliegt, wenn sich die grenzüberschreitend überlassenen Nutzungsrechte auf den bestimmungsgemäßen Gebrauch innerhalb eines Konzerns i. S. d. § 18 Aktiengesetz (AktG) oder zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG beschränken- und dies unabhängig davon gilt, ob die Weiterüberlassung im Konzern kostendeckend erfolgt oder ob eine Gegenleistung gezahlt wird, die über die entstandenen Kosten hinausgeht - entsprechend Tz. 14.

Petition:

Satz 3 in Tz. 32 sollte wie folgt geändert und ergänzt werden:

Eine Rechteüberlassung nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f oder Nr. 6 EStG ist aber nicht bereits dann anzunehmen, wenn Erkenntnisse aus dem Datenbankinhalt bestimmungsgemäß **für eigenbetriebliche Zwecke** verwendet werden. **Eigenbetriebliche Zwecke liegen auch vor, wenn sich die Weiterüberlassung und der bestimmungsgemäße Gebrauch innerhalb eines Konzerns i. S. d. § 18 Aktiengesetz (AktG) oder zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG stattfinden.**

Zur Überschrift vor Tz. 33

a) Nutzung der Lese- und Druckfunktionen einer Datenbank

Die Überschrift sollte an die in Tz. 33 nähere Umschreibung der „üblichen Benutzung“ angepasst und ergänzt werden.

Petitur:

- a) Nutzung der Zugriffs-, Lese-, ~~und~~ **Druck- und Auswertungsfunktionen**

Zu Tz. 33

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

Petitur:

Die Klammerergänzung sollte wie folgt gefasst werden:
(Zugriffs-, Lese-, ~~und~~ **Druck- und Auswertungsfunktionen**)

Zu Tz. 35

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.

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 die ausländische Ratingagentur X Ltd. entrichten kann, damit sie Echtzeitdaten der Börsenplätze erhält, nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG unterliegen.

Tz. 35 soll wie folgt ergänzt werden:

[Satz 6]: Der inländischen Bank werden lediglich diejenigen Rechte eingeräumt, die für den Zugang zu den Elementen der Datenbank und für deren übliche Benutzung (Zugriffs-, Lese- ~~und~~, **Druck- und Auswertungsfunktionen**) erforderlich sind. **Zudem unterliegt die Ratingagentur X Ltd. mit anfallenden Börsengebühren, die die Bank im Inland an sie entrichten kann, damit sie Echtzeitdaten der Börsenplätze erhält, nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe aa EStG.**“

Zu Tz. 36

Bei einer Erstreckung der Aussagen in Rz. 14 auf kreditwirtschaftliche Verbundgruppen muss konsequenterweise auch eine Ergänzung erfolgen.

Petitur:

Der Text in der Klammer in Satz 2 ist wie folgt zu ergänzen:

„(außerhalb des Unternehmens/Konzerns **oder der kreditwirtschaftlichen Verbundgruppe**)“

Zu Tz. 38

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“.

Es sollten klargestellt werden, was mit „wesentlichen Datenbankinformationen“ und in Abgrenzung zu den Ausführungen in Tz. 19 zu dem Zurverfügungstellen von Kopien gemeint ist.

Petitur:

In Tz. 38 sollten „wesentliche Datenbankinformationen“ auch in Abgrenzung zu (elektronischen) Kopien entsprechend den Ausführungen in Tz. 19 näher erläutert werden.

Nach II. – Ergänzung um III. (neu)

Auf den Tatbestand der Überlassung von Know-how (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG) wird nur in einem Fall (Beispiel 11 unter II. 2. [Überlassung von Datenbanken/Datenbankinhalten]) abgrenzend eingegangen. U. E. ist die Prüfung dieses Tatbestands von allgemeinem Belang und sollte als übergeordneter Aspekt behandelt werden, z. B. am Ende im Rahmen eines eigenen Gliederungspunkts (z. B. unter III).

Petitur:

III. Keine Überlassung von Know-how im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG

Nach II. - Ergänzung um IV. (neu)

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 - z. B. unter IV. - aufgeführt werden.

Weiter sollte eine Anwendungsregelung aufgenommen werden – z. B. unter IV. -, 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.

Petitur:

IV. Schlussregelung

Dieses Schreiben nimmt Bezug auf das BMF-Schreiben vom 25. November 2010 – IV C 3 – S 2303/09/10002 - , BStBl. I. S. 1350.

Es ist für alle Vergütungen nach § 50a EStG aus der grenzüberschreitenden Überlassung von Software und Datenbanken bzw. Datenbankinhalten in allen noch offenen Fällen anzuwenden.