

# STEUERABZUG BEI SOFTWARE- ÜBERLASSUNG AUS DEM AUSLAND (2) DIE DBA-RECHTLICHE KOMPONENTE



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH  
Stv. Landesobmann der VWT Oberösterreich

## 1. SOFTWARE-ÜBERLASSUNG IM DBA-RECHT

Der in WT 4/2017 erschienene erste Teil dieses Beitrages widmete sich der steuerlichen Behandlung der Softwareüberlassung aus dem Ausland aus der Sicht des innerstaatlichen österreichischen Steuerrechts. Sollte sich bei Beurteilung eines Sachverhaltes aus österreichischer Sicht, oder im umgekehrten Fall der Softwareüberlassung in Österreich ansässiger Unternehmen ins Ausland, nach ausländischem Steuerrecht eine Steuerpflicht ergeben, ist im zweiten Schritt zu prüfen, ob der nach nationalem Steuerrecht gegebene Besteuerungsanspruch auch auf Grundlage eines **Doppelbesteuerungsabkommens** (DBA) aufrecht erhalten werden kann.<sup>1</sup>

Im OECD-MA selbst ist für die Überlassung von Software **keine speziell Verteilungsnorm** vorgesehen. In Frage kommen die Regelungen für **Unternehmensgewinne** (Art. 7 OECD-MA), **selbstständige Arbeit** (Art. 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000), **Lizenzgebühren** (Art. 12 OECD-MA), **Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen** (Art. 13 OECD-MK), **Künstler und Sportler** (Art. 17 OECD-MA) oder die Auffangregel für **andere Einkünfte** (Art. 21 OECD-MA). Nachdem ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates an Unternehmensgewinnen oder Einkünften einer selbstständigen Arbeit grundsätzlich eine physische Präsenz des Vergütungsempfängers im Quellenstaat voraussetzt, die idR in Zusammenhang mit der Überlassung von Software nicht gegeben ist, scheiden Art. 7 OECD-MA und Art. 14 OECD-MA als Verteilungsnorm aus. Deshalb ist vor allem Art. 12 OECD-MA zu prüfen, der das Besteuerungsrecht an „Lizenzgebühren“ dem Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten der zugrundeliegenden Vergütungen überlässt. Allerdings weichen viele österreichische

DBA von dieser Grundregel ab und erlauben dem Quellenstaat einen (meist auf 10% eingeschränkten) Steuereinbehalt an der Quelle. Das ist auch in Art. 12 Abs. 2 UN-Musterabkommen (UN-MA) so vorgesehen. Korrespondierend dazu ist der Ansässigkeitsstaat verpflichtet, die Steuer auf seine Steuerschuld zur Anrechnung zuzulassen (Art. 23B OECD-MA).

## 2. ÜBERLASSUNG VON SOFTWARE ALS „LIZENZGEBÜHR“ (ART. 12 OECD-MA)

### 2.1. DER BEGRIFF „SOFTWARE“

Während das OECD-MA keine ausdrückliche Regelung zur DBA-rechtlichen Behandlung von Vergütungen für die Überlassung von Software enthält, befasst sich der Kommentar zum OECD-MA (OECD-MK)<sup>2</sup> in den Rz 12 bis 17.4. zu Art. 12 OECD-MA mit diesem Thema. Der Begriff „Lizenzgebühren“ ist in Art. 12 Abs. 2 OECD-MA wie folgt definiert:

*„Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck ‚Lizenzgebühren‘ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder für das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematographischer Filme, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden.“*

„Software“ wird im OECD-MA als ein Programm definiert, oder eine Folge von Programmen mit Befehlen für datenverarbeitende Anlagen, die für deren operationale Prozesse selbst (**Systemprogramme**) oder für die Durchführung anderer Aufgaben (**An-**

wendungsprogramme) benötigt werden.<sup>3</sup> Systemprogramme koordinieren und überwachen und stimmen die innerhalb der datenverarbeitenden Anlage ablaufenden Prozesse aufeinander ab. Anwenderprogramme werden hingegen vom Nutzer zwecks Lösung anwendungsspezifischer Problemstellungen verwendet. Es kann sich dabei um **Standardsoftware** oder **Individualsoftware** handeln. Unter Letzterer versteht man ein Programm, das maßgeschneidert für einen konkreten Verwendungszweck entwickelt wird. Die Software kann durch verschiedene Medien übertragen werden, als Bestandteil der Hardware (meist Systemprogramme) oder in selbständiger Form zur Benutzung auf einer Vielzahl von Rechnern.<sup>4</sup> Software ist idR urheberrechtlich geschützt, wobei zwischen dem **Urheberrecht am Programm selbst** und der **Software** (eine Kopie davon) zu unterscheiden ist.

Es kann ein **Teil-** oder ein **Vollrecht** an den zugrunde liegenden Urheberrechten übertragen werden (dessen Gebrauch Beschränkungen unterliegen kann<sup>5</sup>) oder es können Teil- oder Vollrechte an einer **Programmkopie** übertragen werden, sei es durch ein Medium (z.B. CD) oder auf elektronischem Wege durch Download.<sup>6</sup> Werden Vergütungen für den Erwerb von **Teilrechten** am Urheberrecht geleistet (das beim Übertragenden verbleibt), sind diese dann als „Lizenzgebühren“ iSd Art OECD-MA zu qualifizieren, wenn das Entgelt bezahlt wird, um das Programm in einer Art und Weise zu nutzen, die ohne besondere Erlaubnis eine **Urheberrechtsverletzung** darstellen würde (z.B.: Vervielfältigung, Vertrieb, Veränderung, Veröffentlichung des Programms)<sup>7</sup>. Dazu zählen auch Repographievergütungen<sup>8</sup>. Da jedoch Art 12 Abs 2 OECD-MK nur **Urheberrechte** „... an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken...“ nennt, empfiehlt die OECD zur Vermeidung von Schwierigkeiten bei der Einordnung von Software unter eine der Kategorien, die Behandlung von Software ausdrücklich im DBA zu regeln.<sup>9</sup> Das ist in der österreichischen DBA-Praxis nur iVz wenigen Staaten geschehen. Allerdings könnte die Überlassung der einem Programm zugrunde liegenden Logik oder der Algorithmen auch als unter Art 12 Abs 2 OECD-MA zu subsumierende Vergütung für die Nutzung von geheimen Formeln oder die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen qualifiziert werden.<sup>10</sup>

## 2.2. ÜBERLASSUNG VON STANDARDSOFTWARE

Werden Vergütungen für Anwenderprogramme (**Standardsoftware**) bezahlt und räumt der Überlasser der Software nur das Recht ein, z.B. ein Programm auf die Festplatte des Nutzers zu kopieren, um es verwenden zu können, ist auf diese Vergütungen nicht Art 12 OECD-MA, sondern Art 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne) anzuwenden.<sup>11</sup> Denn in diesen Fällen hat die **Standardisierung** die Bedeutung der schöpferischen Leistung derart verdrängt, dass nicht mehr von einer besonderen geistigen Leistung ausgegangen werden kann.<sup>12</sup> Im Übrigen sind Standard- und Systemprogramme häufig ein unselbständiger Bestandteil der Hardware. Aus steuerlicher Sicht wird in diesen Fällen deshalb ein einheitliches **materielles Wirtschaftsgut** einheitlich übertragen, sodass auf den Vorgang Art. 7 OECD-MA Anwendung findet.<sup>13</sup> Gleiches gilt für Standort-, Betriebs- oder Netzlizenzen.<sup>14</sup> Von diesen können zwar Kopien angefertigt werden, die damit vom

Überlasser eingeräumten Rechte sind jedoch darauf beschränkt, die entsprechende Software zu nutzen, ohne sie für andere Zwecke reproduzieren zu können. Deshalb sei auf solche Einkünfte nicht Art. 12 OECD-MA, sondern Art. 7 OECD-MA anzuwenden.<sup>15</sup>

## 2.3. DIGITALE PRODUKTE

Beim Erwerb **digitaler Produkte** (Bilder, Datenbanken, Töne, Texte etc.) wird dem Erwerber das Recht eingeräumt, diese herunterzuladen, zu speichern, auf seinem Computer zu betreiben oder in einem Netzwerk oder auf sonstigen Geräten zu nutzen. Das Entgelt wird im Wesentlichen für den Erwerb elektronischer Daten geleistet, sodass nicht Art 12 OECD-MA, sondern Art 7 oder 13 OECD-MA oder Art. 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 anzuwenden sind. Der Download auf den Computer des Erwerbers ist nur das Mittel dafür, um das Signal empfangen, speichern und entsprechend nutzen zu können.<sup>16</sup> Etwas anderes würde gelten, wenn dem Erwerber ein Urheberrecht an den in elektronischer Form bereitgestellten Produkten eingeräumt würde.

Beispiel:<sup>17</sup>

*Ein Buchverleger erwirbt das Recht zur Vervielfältigung eines urheberrechtlich geschützten Bildes, um es elektronisch herunterzuladen und auf dem Cover eines von ihm produzierten Werkes zu veröffentlichen. Wesentlicher Inhalt des Geschäftsfalles ist der Erwerb des Rechts, das Urheberrecht an dem digitalen Produkt zu nutzen, also das Recht, das Bild zu vervielfältigen und zu verbreiten und nicht nur den elektronischen Inhalt zu erwerben. Die Vergütung wäre als Lizenzgebühr iSd Art 12 Abs 2 OECD-MA zu qualifizieren.*

## 2.4. VERÄUSSERUNG VON SOFTWARE

Die **Veräußerung** der gesamten an einer Software bzw. einem Programm bestehenden Rechte oder von Teilen davon ist nicht Art 12 OECD-MA, sondern Art 7 OECD-MA Art 13 OECD-MA oder Art. 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 zuzuordnen. Und zwar deshalb, weil bei Voll- und Teilrechtsveräußerungen die Vergütungen des Erwerbers nicht für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung der Software geleistet werden. Der Wesensgehalt der Vereinbarung ist dann die Veräußerung, unabhängig davon, in welcher Form die Vergütung entrichtet wird (Einmalzahlung, Ratenzahlung, von bestimmten künftig eintretenden Umständen abhängige Zahlungskonditionen).<sup>18</sup>

## 2.5. GEMISCHTE VERTRÄGE

Vergütungen, die iZm gemischten Verträgen (Hardware, Software, EDV-Dienstleistungen) bezahlt werden, sind anhand der vertraglichen Preisaufteilung oder einer angemessenen Schätzung aufzuteilen und den entsprechenden Verteilungsnormen des DBA zuzuordnen.<sup>19</sup>

Nur dann, wenn eine der vereinbarten Leistungen bei Weitem den Hauptgegenstand des Vertrages darstellt und die anderen dort vorgesehenen Leistungen nur von untergeordneter Bedeutung sind, könnte die Gesamtvergütung steuerlich so behandelt werden, wie es der Hauptleistung entspricht.<sup>20</sup>

Das BMF führt aus, dass die Entwicklung einer Computersoftware für den Eigenbedarf eines Kunden keine Lizenzgebühr, sondern eine Abgeltung für eine Dienstleistung darstellt, wenn Teile dieser Arbeiten in Lohnarbeit an im Quellenstaat ansässige Programmierer weitergegeben werden. Nur dann, wenn das Entgelt dafür geleistet würde, dass der Kunde den Inhalt des Programms kopieren und mit oder ohne eigene Weiterentwicklung **gewinnbringend vermarkten** darf, wäre das für eine solche Erlaubnis gezahlte Entgelt als Lizenzgebühr zu qualifizieren.<sup>21</sup>

Die Ausführungen zu gemischten Verträgen sind auch auf Vergütungen anzuwenden, die von **Künstlern** bezogen werden, so zB iZm Konzerten von Orchestern unter der Leitung eines Dirigenten oder auf Solistenkonzerte. Die auf die musikalische Darbietung und Rundfunk- oder Fernsehübertragungen entfallenden Entgelte sind Art 17 OECD-MA (Künstler und Sportler) zuzuordnen. Wird die musikalische Darbietung jedoch **aufgezeichnet** und hat sich der Künstler aufgrund seines Urheberrechts die Zahlung von Lizenzgebühren für den Verkauf bzw. das öffentliche Abspielen der Aufzeichnungen vertraglich ausbedungen, unterliegen diese Vergütungen Art 12 OECD-MA. Verbleibt jedoch das Copyright an der Aufzeichnung beim Auftraggeber, dem gegenüber der Künstler zur Leistung verpflichtet ist oder bei einem Dritten, unterliegen die vom Künstler für seine Leistung bezogenen Vergütungen grundsätzlich Art. 7 OECD-MA oder dem Art. 17 OECD-MA, selbst wenn sich die an den Künstler geleistete Vergütung nach der Anzahl der verkauften Datenträger (bzw. Downloads) bemisst.<sup>22</sup>

Variable oder feste Vergütungen, die für die **Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen oder Bodenschätzen** geleistet werden, sind keine Lizenzgebühren iSd Art 12 Abs 2 OECD-MA, sondern der Verteilungsnorm für Einkünfte aus **unbeweglichem Vermögen** (Art 6 OECD-MA) zuzuordnen.<sup>23</sup>

### 3. BESONDERHEITEN IN DEN ÖSTERREICHISCHEN DBA

Nach dem österreichischen **DBA mit Krigistan**<sup>24</sup> umfasst der Begriff „Lizenzgebühren“, abweichend vom OECD-MA, auch Vergütungen jeder Art, „...die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich Software...“ gezahlt werden. Art. 12 Abs. 3 **DBA-Marokko**<sup>25</sup> zählt zum Begriff „Lizenzgebühren“ Vergütungen jeder Art für „...Übertragungen durch Satelliten, Kabel, Glasfaserkabel oder ähnliche Technologien, die für Sendungen zu öffentlichen Ausstrahlungen verwendet werden, Magnetbänder, Disketten oder Laserdisks (Software)...“. Art. 12 Abs. 3 **DBA-Moldau** umfasst ebenso Vergütungen jeder Art für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von „...Patenten, Software, Marken, Mustern oder Modellen...“. Auch die Definition des Lizenzgebührenbegriffs in Art. 12 Abs. 3 **DBA-Rumänien**<sup>26</sup> enthält „...das Recht auf Benutzung von Urheberrechten an Computerprogrammen...“. Gemäß Art. 12 Abs. 3 **DBA-Tschechien**<sup>27</sup> zählen zu Lizenzgebühren iSd Art. 12 DBA-Tschechien auch Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von „...Computer Software...“. Die ausdrückliche Nennung von „Software“ oder „Computer Software“ in diesen Sonderregelungen ändert allerdings nichts daran, dass mit deren Übertragung (Urhe-

ber-)rechte eingeräumt werden müssen, um die Verteilungsnorm für Lizenzgebühren anzuwenden und es somit dem Quellenstaat zu ermöglichen, einen in diesen DBA vorgesehenen Steuereinbehalt vornehmen zu können. Die Praxis zeigt aber, dass vor allem Entwicklungs- und Schwellenländer dazu neigen, auf Grundlage dieser OECD-widrigen Definition undifferenziert jede Vergütung für die Überlassung von Software als „Lizenzgebühren“ zu qualifizieren und einer Abzugsbesteuerung zu unterziehen.

Die Definition des Begriffs „Lizenzgebühren“ folgt in manchen österreichischen DBA noch der Definition in der Fassung des OECD-MA idF vor 1992, das auch Vergütungen für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung „...gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen...“ diesem Begriff zugeordnet hatte. So z.B. in Art. 12 Abs. 2 DBA-CSSR<sup>28</sup>, das im Verhältnis zur Slowakei nach wie vor anzuwenden ist.<sup>29</sup> Nach Ansicht des BMF ist der Begriff „**Ausrüstungen**“ nicht auf körperliche Wirtschaftsgüter beschränkt, sondern umfasst z.B. auch die für eine Applikations-Softwareüberlassung zu bezahlenden Vergütungen, mit der Folge eines 5%igen Steuereinhaltes der gem. Art. 23 Abs. 2 lit b DBA-CSSR in Österreich angerechnet werden kann.<sup>30</sup>

Im **DBA mit Indien**<sup>31</sup> umfasst der Begriff „Lizenzgebühren“ in Art. 12 Abs. 1 DBA-Indien, abweichend vom OECD-MA, auch Entgelte für **technische Dienstleistungen**. Entgelte, die ein indischer Kunde für Auskunft und Support an einen in Österreich ansässigen Software-Anbieter leistet, unterliegen daher als Vergütung für die Erbringung einer technischen Leistung im Sinn des Artikels 12 Abs. 4 DBA-Indien einer 10%igen indischen Quellensteuer, die nach Artikel 23 Abs. 2 lit. b DBA-Indien in Österreich angerechnet werden kann.<sup>32</sup>

### 4. ERGEBNIS

Das Wesen einer Lizenzgebühr (einer Gebühr für ein „copyright“) i.S.d. Art. 12 OECD-MA liegt in der Abgeltung der Erlaubnis, einen immateriellen Vermögenswert zu **kopieren** und auf diese Weise **kommerziell zu nutzen**. Wird eine Software nur bestimmungsgemäß verwendet, stellt die Vergütung dafür genauso wenig eine Lizenzgebühr dar, wie etwa das Entgelt für das mit dem Erwerb eines (urheberrechtlich geschützten) Buches verbundene Recht, dieses lesen zu dürfen.<sup>33</sup> Das gilt nicht nur für Standardsoftware, sondern auch für Produkte, die speziell für einen Kunden programmiert worden sind, solange dieser **keine Weiterentwicklungs- und Verwertungsrechte** erhält.<sup>34</sup> Die dargestellten Grundsätze sind auch auf andere Arten digitaler Produkte anzuwenden, die es dem Kunden erlauben, diese zum eigenen Nutzen herunterzuladen, wie z.B.: Bilder, Töne, Texte, Datenbanken oder Spiele. Vorausgesetzt, die Vergütungen werden im Wesentlichen für den Erwerb von Daten geleistet. Falls mit dem Erwerb der Software jedoch das Recht verbunden ist, die erworbene Software selbst zu vervielfältigen und **gewinnbringend zu verwerten**, wären solche Zahlungen als Lizenzgebühren iSd Art. 12 OECD-MA zu qualifizieren.<sup>35</sup> ■

1 EStR 2000, Rz 33.

2 Zitate von OECD-MA und OECD-MK beziehen sich auf die Fassung v. 15.7.2014.

3 Rz 12.1. OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA.

- 4 Rz 12.2. OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.
- 5 Rz 12.2. OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.
- 6 Rz 13 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.
- 7 *Waser*, in *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser, Quellensteuern* (2016), 167.
- 8 EAS 3370 v. 3.2.2016.
- 9 Rz 13.1. OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.
- 10 Rz 14.3. OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.
- 11 EAS 980 v 2.12.1996; EAS 2475 v 21.6.2004.
- 12 *Wassermeyer* in *Debatin/Wassermeyer*, Art 12 OECD-MA, Rz 63.
- 13 *Aigner/Buzanich*, in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), *Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar* (2016), Rz 53 zu Art. 12 OECD-MA.
- 14 Rz 14.2. OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.
- 15 Rz 14 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.
- 16 Rz 17.3. OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.
- 17 Rz 17.4. OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.
- 18 Rz 16 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.
- 19 Rz 17 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.
- 20 Rz 11.6 OECD-MK zu Art. 12 OECD-MA; VwGH 24.11.1999, 94/13/0233, EAS 3093 v 28.10.2009.
- 21 EAS 2307 v 30.6.2003.
- 22 Rz 18 OECD-MK zu Art 12 OECD-MA.
- 23 *Bendlinger*, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, *Internationales Steuerrecht* (2015), XIII/4, Rz 453.
- 24 BGBl III 2003/89.
- 25 BGBl III 2006/168.
- 26 BGBl III 2006/29 idF BGBl III 2013/228.
- 27 BGBl III 2007/39 idF BGBl III 2012/172.
- 28 BGBl 1979/34.
- 29 BGBl 1994/1046.
- 30 EAS 971 v. 14.11.1996; EAS 980 v 2.12.1996; EAS 1499 v 1.3.2002;
- 31 BGBl III 2001/231.
- 32 EAS 3093 v. 28.10.2009.
- 33 EAS 1998 v 1.3.2002; *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, *Internationales Steuerrecht*, Z 12, Rz 96.
- 34 EAS 3093 v 28.10.2009.
- 35 EAS 2475 v 21.6.2004.