

# STEUERABZUG BEI SOFTWARE- ÜBERLASSUNG AUS DEM AUSLAND (1)



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH  
Stv. Landesobmann der VWT Oberösterreich

## 1. BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht

Sofern eine *beschränkt steuerpflichtigen* Person (Steuerausländer) in Österreich *keine Betriebsstätte unterhält oder keinen inländischen Vertreter bestellt hat, unterliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung* (§ 28 EStG) gem. § 98 Abs. 1 Z 6 EStG der beschränkten Steuerpflicht, „...wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland gelegen sind, in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden.“<sup>1</sup> Einkünfte iSd § 28 Abs. 1 Z 3 EStG sind solche aus der *Überlassung von Rechten* auf bestimmte oder unbestimmte Zeit oder aus der *Gestattung der Verwertung von Rechten*, insbesondere aus der *Einräumung der Werknutzung (Werknutzungsbevolligung, Werknutzungsrecht)* iSd Urheberrechtsgesetzes oder der *Überlassung von gewerblichen Schutzrechten* („geschützte Rechte“), von *gewerblichen Erfahrungen* und Berechtigungen („Know-How“). § 99 Abs. 1 Z 3 EStG sieht für die in § 28 Abs. 1 Z 3 EStG aufgezählten Einkünfte, einen 20%igen Steuerabzug vor (§ 100 Abs. 1 EStG). Für Einbehalt und Abfuhr dieser Steuer haftet der inländische Schuldner der Vergütungen (§ 100 Abs. 2 iVm § 101 EStG). Die Regelungen gelten gem. § 21 Abs. 1 KStG auch für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften.<sup>2</sup>

Nachdem der Erwerb von Software und Datenbankzugängen von Steuerausländern durch inländische Unternehmen bezüglich der allenfalls notwendigen Verpflichtung zum Steuereinbehalt und den sich daraus ergebenden Haftungsfolgen regelmäßig Zweifelsfragen aufwirft, hat das deutsche BMF am 17.5.2017 einen Erlassentwurf<sup>3</sup> (idF als „BMF-Schreiben“ zitiert) veröffentlicht. Darin befasst sich das deutsche BMF mit der auch nach deutschem Steuerrecht bestehenden Steuerabzugsverpflichtung für

die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf die Nutzung von Rechten (§ 50a Abs. 1 Z 3 dEStG) bei der *Überlassung von Software und Datenbanken* durch im Ausland ansässige Anbieter an inländische Kunden. In § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit f und Nr. 6 des deutschen EStG (dEStG) findet sich eine dem § 98 Abs. 1 Z 6 EStG *faktisch wortgleiche Bestimmung, wonach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (oder Veräußerung) beschränkt steuerpflichtig sind, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen sind oder in ein öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung erfolgt*. Insofern spricht einiges dafür, aus den Erkenntnissen des deutschen BMF Rückschlüsse auf die richtige Auslegung des § 98 Abs. 1 Z 6 EStG bzw. des zum Steuerabzug verpflichtenden § 99 Abs. 1 Z 3 EStG zu ziehen.

Die folgenden Ausführungen beziehen sich *nur auf das innerstaatliche Steuerrecht*. Sofern der Steuerausländer die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) erfüllt, ist zusätzlich zu prüfen, ob ein allenfalls bestehender innerstaatlicher Besteuerungsanspruch auch DBA-rechtlich aufrechterhalten werden kann, was idR anhand des Art. 12 OECD-MA („Lizenzgebühren“) zu prüfen ist. Die DBA-rechtliche Würdigung ins Ausland fließender Vergütungen für die Überlassung von Software und Datenbanken bleibt einem weiteren Beitrag im WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER vorbehalten.

## 2. SOFTWAREÜBERLASSUNG ZUM BESTIMMUNGSGEMÄSSEN GEBRAUCH

Aus deutscher Sicht erzielt ein Steuerausländer iZm der *Überlassung von Software* nur dann beschränkt steuerpflichtige

Einkünfte aus der Überlassung von Rechten, wenn dem Nutzer dabei *umfassende Nutzungsrechte*, wie z.B.: Vervielfältigungs-, Bearbeitungs-, Verbreitungs- oder Veröffentlichungsrechte an dieser Software zur wirtschaftlichen Weiterverwertung eingeräumt werden. Das Recht, Programmkopien ohne weitergehende Nutzungs- und Verwertungsrechte an der Software zu erstellen, löst keine beschränkte Steuerpflicht aus. Auf welchem Medium die Software übertragen wird (Datenträger Download, Nutzung auf einem fremden Server), ist für die steuerliche Beurteilung irrelevant.<sup>4</sup>

Einkünfte aus der Überlassung von Rechten liegen nach den Ausführungen des deutschen BMF nicht vor, wenn die *Funktionalität der Software* im Vordergrund steht, wenn also der bestimmungsgemäße Gebrauch Vertragsgegenstand ist. Zum bestimmungsgemäßen Gebrauch gehören die Installation der Software, der Download in den Arbeitsspeicher des Rechners, die Anwendung der Software und gegebenenfalls notwendige Vervielfältigungen, um die Nutzung der Software zu ermöglichen,<sup>5</sup> ohne die Software wirtschaftlich weiterverwerten zu können. Das ist idR dann der Fall, wenn urheberrechtlich keine Zustimmung des Rechtsinhabers zur spezifischen Nutzung nötig ist.<sup>6</sup>

Unerheblich ist, ob *Standardsoftware* oder auf die Bedürfnisse des Nutzers hergestellte *Individualsoftware* bezogen wird. Standardsoftware zeichnet sich dadurch aus, dass sie für einen größeren Benutzerkreis zur Bewältigung gleichartiger Probleme erstellt wird.<sup>7</sup> Der Erwerb von Standardsoftware ermöglicht idR nur den funktionsgemäßen Gebrauch und räumt keine weiteren Verwertungsbefugnisse ein.<sup>8</sup>

## BEISPIEL:<sup>9</sup>

*Der Erwerb einer standardisierten Textverarbeitungssoftware durch eine Steuerberatungskanzlei löst für den ausländischen Softwareanbieter selbst dann keine beschränkte Steuerpflicht aus, wenn der Erwerber berechtigt ist, für seine Mitarbeiter eine Anzahl von Kopien zu erzeugen und zu nutzen (Betriebslizenz). Die vertraglich vereinbarten Nutzungsrechte sind nicht umfassend und ermöglichen nur den bestimmungs- und funktionsgemäßen Gebrauch durch die Kanzlei bzw. deren Mitarbeiter.*

An dieser Beurteilung ändert sich auch dann nichts, wenn der Steuerausländer *Individualsoftware* liefert und in diesem Zusammenhang auch die Installation und kundenspezifische Anpassungen („*Customizing*“) des Textverarbeitungsprogrammes vornimmt,<sup>10</sup> ohne den Quellcode zu verändern<sup>11</sup>. Da allerdings bei der Überlassung von Individualsoftware idR umfassendere Nutzungsrechte an den Kunden überlassen werden, kann sich daraus eher beschränkte Steuerpflicht für den Steuerausländer ergeben, als bei der Überlassung von Standardsoftware.<sup>12</sup>

Auch wenn die von einem konzernfremden ausländischen Anbieter überlassenen Nutzungsrechte *innerhalb eines Konzerns weiterüberlassen werden*, ist unabhängig von Art und Höhe der Kostenweiterbelastung zwischen den verbundenen Unternehmen keine beschränkte Steuerpflicht auslösende Überlassung von

Rechten gegeben,<sup>13</sup> solange die Konzerngesellschaften die Software bestimmungsgemäß für eigenbetriebliche Zwecke nutzen, nur Sicherungskopien erzeugen und keine wirtschaftliche Weiterverwertung erfolgt.<sup>14</sup> Das deutsche BMF geht bei Konzernverhältnissen von einer engen Auslegung aus, indem von keiner beschränkten Steuerpflicht bzw. Steuerabzugsverpflichtung ausgegangen wird, soweit die Weiterüberlassung von Nutzungsrechten zum bestimmungsgemäßen Gebrauch *auf Konzerngesellschaften beschränkt* ist.<sup>15</sup>

## 3. VERWERTUNG DER SOFTWARE IN EINER INLÄNDISCHEN BETRIEBSSTÄTTE

Das in § 98 Abs. 1 Z 6 dritter TS vorgesehene Anknüpfungsmerkmal der „Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte“ ist auch dann erfüllt, wenn es sich hierbei nicht um eine Betriebsstätte des Steuerausländers sondern eines Dritten (des Nutzungsberechtigten) handelt. Eine Verwertung iSd § 98 Abs. 1 Z 6 EStG erfordert nicht, dass ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.<sup>16</sup> Der Entwurf des BMF-Schreibens geht davon aus, dass das Tatbestandsmerkmal der *Verwertung von Rechten* in einer Betriebsstätte oder anderen Einrichtung dann erfüllt ist, wenn der Nutzende durch zielgerichtetes wirtschaftliches Tätigwerden aus den überlassenen Rechten selbst einen finanziellen Nutzen zieht (wirtschaftliche Weiterverwertung).<sup>17</sup> Der Verwertungstatbestand ist jedoch dann nicht erfüllt, wenn lediglich die *Ergebnisse der funktionsgemäßen Anwendung einer Software* einer kommerziellen Nutzung zugeführt werden (Erstellung von Charts im Rahmen eines kostenpflichtigen Vortrages, die mittels einer Präsentationssoftware erstellt worden sind, Vertrieb eines Kalenders, der mit einem Bildbearbeitungsprogramm angefertigt worden ist).<sup>18</sup>

## 4. SOFTWAREÜBERLASSUNG ZUR WIRTSCHAFTLICHEN WEITERVERWERTUNG

Der Entwurf des BMF-Schreibens geht davon aus, dass das Tatbestandsmerkmal der Überlassung von Rechten die *Einräumung umfassender Nutzungsrechte* voraussetzt, die dem Nutzenden eine *wirtschaftliche Weiterverwertung* ermöglichen.

## BEISPIEL:<sup>19</sup>

*Ein in den USA ansässiges Unternehmen entwickelt Software und gestattet ihrer im Inland ansässigen Tochtergesellschaft die in den USA entwickelten Produkte auf Basis eines „Software Distribution Agreement“ fortzuentwickeln und kommerziell zu vertreiben. Das US-Unternehmen unterhält im Inland keine Betriebsstätte. Das Software Distribution Agreement räumt dem inländischen Unternehmen gegen die Zahlung von Lizenzgebühren Vervielfältigungs-, Bearbeitungs- sowie Verbreitungsrechte ein. In diesem Fall liegen steuerabzugspflichtige beschränkt steuerpflichtige Einkünfte vor, da der inländische Nutzungsberechtigte nicht nur zum bestimmungsgemäßen Gebrauch der Software, sondern auch zur Verwertung durch Weiterentwicklung und Verbreitung in bearbeiteter Form berechtigt ist. Urheberrechtlich sind über den bestimmungsgemäßen Gebrauch hinausgehende Bearbeitungen zustimmungsbedürftig.*

## 5. SOFTWAREÜBERLASSUNG AN ZWISCHENHÄNDLER

Beschränkt sich die Rechteüberlassung auf die Verbreitung von Softwarekopien, ohne dass dem Zwischenhändler weitergehende Vervielfältigungs- und Bearbeitungsrechte an der Software selbst eingeräumt werden, liegen – unabhängig davon, ob die Überlassung auf Datenträgern oder im Wege des Downloads erfolgt – keine beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte vor.<sup>20</sup>

### BEISPIEL:<sup>21</sup>

*Ein in Frankreich ansässiges Unternehmen entwickelt zum Download bestimmte Software, die von einem inländischen Unternehmen vertrieben wird. Das französische Unternehmen stellt dem inländischen Unternehmen gegen die Leistung einer einmaligen Lizenzgebühr Softwarekopien bereit und räumt dem Unternehmen das Vertriebsrecht dafür ein. Das inländische Unternehmen ist nicht befugt, die Software selbst zu vervielfältigen. In diesem Fall sind die Einkünfte des französischen Unternehmens nicht beschränkt steuerpflichtig, weil der reine Vertrieb von Softwarekopien durch einen Zwischenhändler im Inland nicht als eine Verwertung von Rechten im Inland zu qualifizieren ist.*

Beschränkte Steuerpflicht wäre aber dann gegeben, wenn dem inländischen Unternehmen von dem französischen Softwareentwickler über den bloßen Vertrieb hinausgehende Rechte zur Fortentwicklung oder *eigenständigen Vervielfältigung* eingeräumt würden.<sup>22</sup>

## 6. GEMISCHTE VERTRÄGE

„Gemischte Verträge“ sind Verträge, die neben der Rechteüberlassung auch andere Leistungen beinhalten. Steht eine *umfassende Rechtsüberlassung* zur wirtschaftlichen Weiterverwertung im Vordergrund, ist keine Aufteilung der einzelnen Leistungskomponenten vorzunehmen und es unterliegt die gesamte Vergütung der beschränkten Steuerpflicht.<sup>23</sup> Diese Rechtsfolge tritt nicht ein, wenn die Rechteüberlassung gegenüber den anderen Leistungsteilen von lediglich untergeordneter Bedeutung (< 10%) ist und deshalb als durch die anderen Leistungsteile mitveranlasst angesehen werden kann. In anderen Fällen ist das Entgelt auf Grund der *vertraglichen Angaben* (soweit diese nicht willkürlich sind) oder durch *Schätzung* aufzuteilen. Die vom Steuerausländer bezogene Vergütung ist nur in dem Umfang steuerpflichtig, in dem sie auf die Rechteüberlassung entfällt.<sup>24</sup>

### BEISPIEL:<sup>25</sup>

*Ein in der Schweiz ansässiges Unternehmen überlässt einem inländischen Unternehmen umfangreichen Speicherplatz auf einem in der Schweiz stehenden Server mietweise zur Nutzung und gewährleistet eine bestimmte Übertragungskapazität. Das inländische Unternehmen ist berechtigt, den Speicherplatz an Geschäfts- und Privatkunden weiter zu vermieten. Außerdem überlässt das Schweizerische Unternehmen Archivierungs-Software, zu deren Fortentwicklung und Vertrieb das inländische Unternehmen berechtigt ist. Für beide Leistungen entrichtet das inländische Unternehmen an den Schweizerischen Lieferanten eine Gesamtvergütung. Soweit die Vergütung auf die Überlassung des Speicherplatzes entfällt, handelt es sich dabei um ein Dienstleis-*

*tungsentgelt und keine Vergütung für die Überlassung von Rechten. Das Entgelt für die Überlassung der Archivierungs-Software ist hingegen beschränkt steuerpflichtig, weil das inländische Unternehmen diese auch wirtschaftlich verwerten darf. Soweit keine vertragliche Aufteilung der Vergütung vorgesehen ist, hat diese im Schätzungswege zu erfolgen.*

## 7. INTERNETBASIERTE SOFTWAREÜBERLASSUNG

Software kann auch dadurch zur Verfügung gestellt werden, indem diese nicht auf Datenträger oder per Download an den Nutzer übertragen wird, sondern durch „Cloud Computing“. So kann der Nutzer die Software z.B. im Rahmen der Gestaltungsvarianten „Application Service Providing“ (ASP) oder des „Software as a Service“ (SaaS)<sup>26</sup> nutzen, ohne diese auf seinem Rechner installieren zu müssen. Meist übernimmt der Anbieter auch die komplette IT-Administration, wie Wartung und Updates sowie allenfalls notwendige Beratungsleistungen. Auch solche Softwareüberlassungen lösen für den ausländischen Überlasser (der über keine Inlandsbetriebsstätte verfügt) nur dann beschränkte Steuerpflicht aus, soweit dem Erwerber umfassende Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden.<sup>27</sup>

### BEISPIEL:<sup>28</sup>

*Ein in den Niederlanden ansässiger Software-Anbieter stellt einem österreichischen Steuerberater auf einem Server installierte Buchhaltungssoftware mietweise über das Internet zur Verfügung. Die Software kann ohne Download genutzt werden und verbleibt auf dem Server des niederländischen Anbieters, der sich vertraglich auch zur Programmpflege, zum Einspielen von Updates sowie zur täglichen Datensicherung verpflichtet hat, ein bestimmtes Datenvolumen gewährleistet und eine Service-Hotline zur Verfügung stellt. Der Vertrag ist kündbar. Das niederländische Softwarehaus unterhält im Inland keine Betriebsstätte. Die an das niederländische Unternehmen geleisteten Vergütungen werden nicht für die Überlassung umfassender Nutzungsrechte bezahlt, sondern ermöglichen dem inländischen Erwerber nur die bestimmungsgemäße Nutzung der Software. Die an den niederländischen Unternehmer bezahlten Vergütungen sind daher im Inland nicht beschränkt steuerpflichtig.*

Würde das niederländische Unternehmen hingegen dem inländischen Unternehmen (ASP-Anbieter) Vermarktung, Vertrieb und die laufende Betreuung der Software im Inland überlassen, wären die an den niederländischen Software-Anbieter zu leistenden Vergütungen beschränkt steuerpflichtig. Denn in diesem Fall würden dem deutschen ASP-Anbieter vom niederländischen Unternehmen *umfassende Nutzungsrechte* eingeräumt, die eine *wirtschaftliche Weiterverwertung* in einer inländischen Betriebsstätte (des ASP-Anbieters) zulassen.<sup>29</sup> Gleiches würde gelten, wenn das niederländische Unternehmen einem inländischen Unternehmen auf entgeltlicher Basis zeitlich und territorial begrenzte Nutzungsrechte zur Vervielfältigung, Bearbeitung, Verbreitung und Vermietung oder das Recht zur öffentlichen Wiedergabe einräumen würde.<sup>30</sup> Wie das zugrundeliegende Geschäftsmodell bezeichnet wird, ist dabei irrelevant.<sup>31</sup>

**BEISPIEL:**<sup>32</sup>

Ein in Tschechien ansässiges Unternehmen stellt einem inländischen Produzenten Lagerhaltungssoftware für eine Vielzahl von Einzelarbeitsplätzen auf SaaS-Basis zur Verfügung. Das tschechische Unternehmen verpflichtet sich vertraglich zu Wartung, Pflege, Update und Upgrade der Software. Der inländische Produzent ist nicht befugt, die Zugangsdaten weiterzugeben oder den Programmcode zu bearbeiten. Das tschechische Unternehmen unterhält im Inland keine Betriebsstätte. Die von dem tschechischen Unternehmen bezogenen Vergütungen sind nicht beschränkt steuerpflichtig, da der inländische Produzent aufgrund der Vereinbarung mit dem niederländischen Unternehmen über keine umfassenden Rechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung der Software verfügt, sondern nur zu deren bestimmungsgemäßen Gebrauch im eigenen Betrieb berechtigt ist. Dienstleistungsentgelte unterliegen nicht dem Tatbestand der Rechteüberlassung.

## 8. ÜBERLASSUNG VON DATENBANKEN UND DATENBANKINHALTEN

Die grenzüberschreitende Überlassung von Datenbanken oder Datenbankinhalten löst nur dann beschränkte Steuerpflicht aus, wenn dem inländischen Nutzer *umfassende Nutzungsrechte* (Vervielfältigung, Bearbeitung, Verbreitung, Veröffentlichung) eingeräumt werden. Das kann sowohl die Nutzung der Datenbank als solche, aber auch einzelne Inhalte betreffen. Getrennt beurteilt werden muss die Überlassung der für die Datenbankanwendung nötigen Software, wenn nicht die Nutzung der Datenbank im Vordergrund steht.<sup>33</sup> Der Entwurf des deutschen BMF-Schreibens geht davon aus, dass sich aus dem Urheberrecht Anhaltspunkte für die Würdigung des Umfangs des Nutzungsrechts ergeben. Von der Überlassung eines umfassenden Nutzungsrechts kann demnach nicht ausgegangen werden, wenn die Nutzung urheberrechtlich keiner Zustimmung des Rechtsinhabers bedarf.

Werden dem Nutzer der Datenbank nur diejenigen Rechte eingeräumt, die für den *Zugang zu den Elementen der Datenbank* und für deren *Benutzung* erforderlich sind (Zugriff, Lese- und Druckfunktionen) besteht keine beschränkte Steuerpflicht des Entgelts für die Datenbanknutzung<sup>34</sup>, selbst wenn der inländische Unternehmer die Erkenntnisse aus den Datenbankinhalten im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit verwendet bzw. verwertet.<sup>35</sup> In solchen Fällen steht nicht die Rechteverwertung, sondern die Inanspruchnahme einer Dienstleistung im Vordergrund.<sup>36</sup>

**BEISPIEL:**<sup>37</sup>

Ein britischer Fachverlag bietet seinen Kunden die von ihm herausgegebenen Zeitschriften auch in einer Online-Version an. Die im Inland ansässige Anwaltskanzlei nutzt diesen Online-Service gegen ein monatliches Entgelt. Die fachlichen Mitarbeiter der Kanzlei sind berechtigt, die Fachzeitschriften zu lesen und auszudrucken. Das Online-Abo kann mit einer Frist von einem Monat gekündigt werden. Der britische Fachverlag unterhält im Inland keine Betriebsstätte. Durch den Lesezugriff und die Erlaubnis zur Vervielfältigung und Verbreitung der Fachbeiträge zum firmeninternen Gebrauch werden der Anwaltskanzlei keine umfassenden Nutzungsrechte eingeräumt, sondern nur das Recht zur inner-

betrieblichen bestimmungsgemäßen Verwendung des in Online-Version angebotenen Fachmagazins. Auch der Umstand, dass die Anwaltskanzlei die aus der Online-Zeitschrift gewonnenen Erkenntnisse im Rahmen ihrer Beratungstätigkeit nutzt, kann keine beschränkte Steuerpflicht auslösen.

**BEISPIEL:**<sup>38</sup>

Die in den USA ansässige Ratingagentur stellt einer inländischen Bank Marktdaten entgeltlich zur Verfügung und räumt ihr zeitlich begrenzt das Recht ein, in Echtzeit Einsicht in die Datenquellen zu nehmen und aus den Datenbanken historische Daten abzurufen. Der Datenzugriff erfolgt online, die amerikanische Ratingagentur unterhält im Inland keine Betriebsstätte. Die von der Bank an die Ratingagentur zu leistenden Vergütungen sind nicht beschränkt steuerpflichtig, da ihr keine umfassenden Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden. Es werden nur diejenigen Rechte eingeräumt, die für den Zugang zu den Elementen der Datenbank und für deren übliche Benutzung (Zugriff, Lese- und Druckfunktion) erforderlich sind. Es liegt auch keine Überlassung von gewerblichen Erfahrungen und Berechtigungen iS einer Transfers von Know-How vor (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 dEStG bzw. § 98 Z 6 EStG iVm § 99 Abs. 1 Z 3 und § 28 Abs. 1 z 3 zweiter TS), weil die US-Ratingagentur nicht besonderes Erfahrungswissen, sondern lediglich einzelne Datenbestände sowie deren Ergebnisse (die Ratings) der Anwendung besonderen Erfahrungswissens (durch die Bank) überlassen werden.

Von einer beschränkte Steuerpflicht auslösenden Überlassung umfassender Nutzungsrechte – die eine wirtschaftliche Weiterverwertung ermöglichen – ist jedoch dann auszugehen, wenn z.B.: das Recht eingeräumt wird, einen nach Art und Umfang wesentlichen Teil der Datenbank öffentlich widerzugeben, Unterlizenzen an nicht konzernzugehörige Dritte zu vergeben oder urheberrechtlich geschützte Analysen zu veröffentlichen.

**BEISPIEL:**

Die inländische Bank ist berechtigt, ihren Kunden umfassenden Zugriff auf die von der US-Ratingagentur überlassene Datenbank zu ermöglichen. Die Einräumung dieses umfassenden Nutzungsrechtes (Verwertung der Datenbank im Kontakt zu Bankkunden) bewirkt beschränkte Steuerpflicht der an die US-Ratingagentur fließenden Vergütungen.

**BEISPIEL:**

Die inländische Bank vereinbart mit einer US-Ratingagentur, die Suchergebnisse ihren Kunden zur Verfügung stellen zu dürfen, die mit diesen Daten eigene Auswertungen erstellen können. Der Bank ist es jedoch nicht erlaubt, Zugriffsrechte auf die Datenbank zu gewähren oder wesentliche Datenbankinformationen verfügbar zu machen. Die amerikanische Ratingagentur ist mit den von der Bank bezogenen Vergütungen für die Überlassung von Finanzmarktdaten nicht beschränkt steuerpflichtig, da keine umfassenden Nutzungsrechte zur wirtschaftlichen Weiterverwertung überlassen werden. Denn die Bank ist aufgrund der Vereinbarung mit der US-Ratingagentur nicht berechtigt, die Datenbank insgesamt oder einen nach Art und Umfang wesentlichen

Teil der Datenbank zu vervielfältigen, zu verbreiten und öffentlich widerzugeben.

## 9. DIE FOLGEN FÜR DIE PRAXIS IN ÖSTERREICH

In der Praxis werden Software und Datenbanken häufig über ausländische Anbieter bezogen. Die dafür zu leistenden Vergütungen werden meist als „Lizenzgebühren“ bezeichnet, was beim inländischen Vergütungsschuldner – ungeachtet der Bestimmungen eines DBA, das innerstaatliche Besteuerungsrechte einschränken kann – zwangsläufig die Frage nach einem allenfalls notwendigen Steuerabzug gem. § 99 Abs. 1 Z 3 EStG iVm § 98 Abs. 1 Z 6 EStG auslöst, um Haftungsfolgen zu vermeiden (§ 100 Abs. 2 EStG).

Die österreichischen EStR begnügen sich diesbezüglich auf die Aussage, dass Einkünfte iZm Software entweder als Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 98 Abs. 1 Z 2 EStG), als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG) oder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 98 Abs. 1 Z 6 EStG) der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.<sup>39</sup> Bezüglich eines notwendigen Steuerabzugs stellen die EStR – ebenso wie der Entwurf des deutschen BMF-Schreibens – darauf ab, ob der Überlasser dem Nutzer der Software ein *Werknutzungsrecht* iSd UrhG einräumt, um die Software auf bestimmte oder unbestimmte Zeit nutzen zu können (z.B.: Recht zur Vervielfältigung oder Modifikation). Eine *Werknutzungsbewilligung* zur einfachen Nutzung einer Software, für die ein Nutzungsentgelt gezahlt wird, löst keine Abzugssteuer aus.<sup>40</sup> Demnach gilt der Erwerb von Standard- oder Individualsoftware durch einen Steuerausländer nicht als die Überlassung eines Rechts, sondern als Veräußerung und löst keine beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Lieferanten aus.<sup>41</sup> Gleiches gilt für Entgelte für die Nutzung der Datenbestände von Datenbanken.<sup>42</sup>

Nach den Ausführungen im Entwurf des deutschen BMF-Schreibens zu beschränkter Steuerpflicht und Steuerabzug bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken kann – sofern der Steuerausländer über keine Inlandsbetriebsstätte verfügt – nur die Überlassung *umfassender Nutzungsrechte* an Software und Datenbanken zur wirtschaftlichen Weiterverwertung beschränkte Steuerpflicht begründen, wozu insbesondere Vervielfältigungs-, Bearbeitungs- und Veröffentlichungsrechte zählen. Steht hingegen die *Funktionsweise* bzw. der *bestimmungsgemäße Gebrauch* der Software bzw. der Datenbank im Vordergrund, liegen keine beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte vor. Auch das deutsche BMF stellt dabei urheberrechtliche Prinzipien ab und geht nur dann von einer Überlassung von Rechten aus, wenn die spezifische Verwendung der Software oder der Datenbankinhalte einer *urheberrechtlichen Zustimmung* des ausländischen Überlassers erfordert. In einer älteren EAS-Anfragebeantwortung<sup>43</sup> zum Erwerb einer Software zwecks kaufmännischer Kundenverwaltung und Kundenabrechnung durch ein inländisches Unternehmen ist das österreichische BMF davon ausgegangen, dass in einem solchen Fall auf Grundlage von § 98 Z 6 iVm § 28 Abs. 1 Z 3 und § 99 Abs. 1 Z 3 EStG ein Steuerabzug vorgenommen werden müsste. Denn eine Überlassung des Rechtes auf Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter sei von § 28 Abs. 1 Z 3 EStG erfasst und löse daher beschränkte Steuer-

pfligt aus, da dieses Recht im Sinn von § 98 Z. 6 EStG in einer inländischen Betriebsstätte verwendet wird. § 99 EStG Abs. 1 Z 3 EStG sehe hierfür einen Steuerabzug vor. Allerdings hat sich das BMF nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob der Erwerb dieser Software durch das österreichische Unternehmen tatsächlich als „Überlassung von Rechten“ iSd § 28 Abs. 1 Z 3 EStG bzw. § 99 Abs. 1 Z 3 EStG qualifiziert werden kann. Nach Rechtsansicht der deutschen Finanzverwaltung zur vergleichbaren Bestimmung im deutschen EStG ist das beim bestimmungsgemäßen Gebrauch von Softwareprodukten und Datenbanken jedenfalls nicht der Fall. ■

- 1 Zum Verwertungstatbestand siehe EStR 2000, Rz 7977.
- 2 KStR 2013, Rz 1475.
- 3 Entwurf eines BMF-Schreibens v. 17.5.2017, BMF IV C 5 – S 2300/12/10004:0004 (idF als "BMF-Schreiben" zitiert).
- 4 BMF-Schreiben, Rz 3
- 5 BMF-Schreiben, Rz 4.
- 6 BMF-Schreiben, Rz 5.
- 7 *Petersen*, Quellensteuer bei der Überlassung von Standardsoftware, IStR 2013, 975 (976).
- 8 BMF-Schreiben, Rz 11.
- 9 In Anlehnung an BMF-Schreiben, Rz 12.
- 10 BMF-Schreiben, Rz 13.
- 11 *Schnitger/Oskamp*, Der Entwurf des BMF-Schreibens zur beschränkten Steuerpflicht und Abzugsteuer nach § 50a EStG bei grenzüberschreitender Überlassung von Software und Datenbanken, IStR 2017, 616 (618).
- 12 *Schnitger/Oskamp*, IStR 2017, 616 (619).
- 13 BMF-Schreiben, Rz 143.
- 14 BMF-Schreiben, Rz 15.
- 15 *Schnitger/Oskamp*, IStR 2017, 616 (619).
- 16 EStR 2000, Rz 7977.
- 17 BMF-Schreiben, Rz 6.
- 18 BMF-Schreiben, Rz 7.
- 19 In Anlehnung an BMF-Schreiben, Rz 16.
- 20 BMF-Schreiben, Rz 18.
- 21 In Anlehnung an BMF-Schreiben, Rz 19.
- 22 BMF-Schreiben, Rz 20.
- 23 BMF-Schreiben, Rz 21 unter Verweis auf BFH 19.12.2007, I R 19/06, BStBl II 2010, 398 und BFH 28.1.2004, I R 73/02, BStBl II 2005, 550.
- 24 BMF-Schreiben, Rz 22.
- 25 In Anlehnung an BMF-Schreiben, Rz 23.
- 26 *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 3. Auflage (2016), 139 ff.
- 27 BMF-Schreiben, Rz 24 f.
- 28 In Anlehnung an BMF-Schreiben, Rz 26.
- 29 BMF-Schreiben, Rz 27.
- 30 BMF-Schreiben, Rz 29.
- 31 BMF-Schreiben, Rz 28.
- 32 In Anlehnung an BMF-Schreiben, Rz 30.
- 33 BMF-Schreiben, Rz 31.
- 34 BMF-Schreiben, Rz 33
- 35 BMF-Schreiben, Rz 32.
- 36 Thunshirn, Ertragsteuerliche Aspekte der Nutzung des Internet, ecolex 1997, 961 (961).
- 37 In Anlehnung an BMF-Schreiben, Rz 34.
- 38 In Anlehnung an BMF-Schreiben, Rz 35.
- 39 EStR 2000, Rz 7980.
- 40 *Oberbauer*, SWI-Jahrestagung: Abzugsteuer auf die Überlassung von Datenbanken und Software, SWI 2017, 263 (264).
- 41 EStR 2000, Rz 8000; *Waser*, in *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Quellensteuern Band I: Abzugsteuer nach § 99 EStG (2016), 159; *Wolf*, Die steuerliche Behandlung von Software, SWI 1997, 349 (350); *Oberbauer*, SWI-Jahrestagung: Abzugsteuer auf die Überlassung von Datenbanken und Software, SWI 2017, 263 (265).
- 42 BFH 13.11.2002, I R 90/01, BStBl II 2003, 249; *Oberbauer*, SWI 2017 263 (266).
- 43 EAS 971 v. 14.11.1996.